

Avaliação do desempenho de pessoas: proposição de indicadores com base no sistema de informação contábil gerencial

João Eduardo Prudêncio Tinoco

Resumo:

O artigo explicita que atualmente em termos quantitativos a demanda por mão-de-obra tende a ser menor, face à inovação tecnológica, porém, os recursos humanos utilizados são, todavia, de qualificação mais elevada e contribuem para agregar valor para as empresas. A competição acirrada em que essas estão envolvidas, pela qualidade total e na busca incessante da liderança, nos mercados em que atuam, leva à necessidade do uso de mão-de-obra, com elevada qualificação e disposta ao treinamento, ao aprendizado e ao aperfeiçoamento contínuo. Observe-se, que o conhecimento detido por pessoas é fundamental para a eficiência e a eficácia organizacional, dessa forma, sua mensuração, avaliação e divulgação impõe-se, haja vista que a continuidade da organização é a base da sociedade. A partir de pesquisa bibliográfica elaborou-se uma série de indicadores de pessoas, tendo como âncora o sistema de informação contábil gerencial, que permitirão um acompanhamento do desempenho das entidades. Entre outros indicadores destacam-se: produção; produtividade; valor adicionado; qualidade e não qualidade da produção; absenteísmo; rotação no emprego; gastos para a geração de um emprego; treinamento de funcionários x produção incremental.

Área temática: *Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual*

Avaliação do desempenho de pessoas: proposição de indicadores com base no sistema de informação contábil gerencial

João Eduardo Prudêncio Tinoco (UNISANTOS) – tinocojoao@uol.com.br

Resumo

O artigo explicita que atualmente em termos quantitativos a demanda por mão-de-obra tende a ser menor, face à inovação tecnológica, porém, os recursos humanos utilizados são, todavia, de qualificação mais elevada e contribuem para agregar valor para as empresas. A competição acirrada em que essas estão envolvidas, pela qualidade total e na busca incessante da liderança, nos mercados em que atuam, leva à necessidade do uso de mão-de-obra, com elevada qualificação e disposta ao treinamento, ao aprendizado e ao aperfeiçoamento contínuo. Observe-se, que o conhecimento detido por pessoas é fundamental para a eficiência e a eficácia organizacional, dessa forma, sua mensuração, avaliação e divulgação impõe-se, haja vista que a continuidade da organização é a base da sociedade. A partir de pesquisa bibliográfica elaborou-se uma série de indicadores de pessoas, tendo como âncora o sistema de informação contábil gerencial, que permitirão um acompanhamento do desempenho das entidades. Entre outros indicadores destacam-se: produção; produtividade; valor adicionado; qualidade e não qualidade da produção; absenteísmo; rotação no emprego; gastos para a geração de um emprego; treinamento de funcionários x produção incremental.

Palavras-chave: Avaliação do desempenho de pessoas. Indicadores de Desempenho. Sistema de informação contábil.

Área Temática: Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual

1 Introdução

A gestão estratégica de pessoas, no âmbito da gestão do conhecimento tem vindo a merecer estudos aprofundados nos últimos anos, de diferentes pesquisadores, especialmente contabilistas, administradores, economistas, sociólogos 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.

Ademais, observa-se que o novo paradigma da competitividade e da continuidade das organizações que buscam a liderança a nível mundial, passa pelo reconhecimento que este está ancorado em **pessoas**.

Clientes que desejam qualidade, preços baixos e prazos adequados para os produtos que adquirem; fornecedores que produzem matérias-primas e insumos com qualidade, parceiros no processo de gerar produção agregada, com valor percebido e, recursos humanos que cada vez mais são motivados a se integrarem nos objetivos de qualidade das empresas, continuamente solicitados a se empenharem na estratégia de gerar valor agregado, através de aperfeiçoamento e melhoria contínua de seu desempenho, ampliando seu conhecimento, colaborando no incremento da produção, da qualidade, na produtividade e no incremento da rentabilidade das entidades.

Parte-se, aqui, da premissa de que a gestão de pessoas, combinada com a gestão de

recursos físicos e tecnológicos, quando realizada com eficiência e eficácia gera valor adicionado para as organizações e, ademais, permite incrementar a produtividade, maximizar a rentabilidade e a continuidade das entidades e atender aos pressupostos dos parceiros sociais, que demandam informação dos resultados econômicos, financeiros, sociais e ambientais alcançados, que devem ser divulgados pela contabilidade.

Observe-se que a qualificação da mão-de-obra, por meio do conhecimento, surge como uma necessidade pela busca da inovação, no novo escopo econômico, em função de conceitos de geração de resultados mais realísticos (OLIVEIRA, 1999).

Ademais, as estruturas do conhecimento explicitam potenciais humanos e tecnológicos, no intuito de gerar receitas e não somente reduzir despesas. Desse modo, infere-se que a definição de receita se orienta por uma visão mais ampla de conceituação – clientes, metodologia, experiência (SVEIBY, 1998).

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.

Tendo em vista as considerações arroladas, este artigo busca destacar o conhecimento detido por pessoas, e divulgar e evidenciar uma série de indicadores de desempenho decorrentes dos recursos utilizados por empresas, especialmente humanos, elaborados a partir do sistema de informação contábil gerencial, tais como: produção, produtividade, qualidade, valor adicionado, rentabilidade e de gestão (operacionais) de pessoas.

2. Metodologia

A metodologia utilizada na elaboração deste artigo pode ser compreendida sob três vertentes, ou seja, quanto: aos objetivos, aos procedimentos e à explicitação do problema.

No que se refere aos objetivos, enquadra-se como pesquisa exploratória. Beuren (2003, p.80), explicita que pesquisa de caráter exploratório tem como objetivo “conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro” e complementa: “explorar um assunto significa reunir mais conhecimento [...], bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas.”

Com referência aos procedimentos procedeu-se a uma ampla pesquisa bibliográfica, tanto de autores nacionais, como internacionais, que vêm apresentando sua contribuição para o tema. Evidencie-se que o tema desta pesquisa, encontra-se ainda incipientemente desenvolvido no âmbito da contabilidade e da gestão empresarial, especialmente no Brasil, mas tão relevante, todavia, na atualidade, como realçam: Becker (1964); Belkaoui e Belkaoui (1995); Fitz-enz (1994,2001); Flamholtz (1974,1999); Fleury (2002); Gröjer e Johanson (1991); Johnson (1994); Johanson et al (1998); Lev e Schwartz (1971); Lev (2001); Likert (1967); Schultz (1973), Tinoco (1996, 2003), Antunes (2004) e Pacheco (2005) entre outros.

3. Fundamentação teórica da gestão e da contabilidade de pessoas (ativos humanos)

Os fundamentos atuais de gestão de pessoas são: criar valor em todas as ocasiões e áreas centrar-se no cliente, comunicar aos colaboradores a missão da entidade, capacitar os trabalhadores a bem realizarem suas atividades, eliminar os desperdícios e quaisquer falhas no

processo produtivo, recompensar as atuações dos empregados que geram valor agregado e, preservar na geração de valor.

O valor é um conceito impulsor! Evidencia que as empresas não pagam por atividades, mas sim por resultados. 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 evidencia seus ativos humanos, componentes dos ativos intangíveis.

Observe-se, ademais, que as pessoas detêm conhecimento, talento, capacidade de aprender, apreender e inovar, bem como possuem habilidades e experiência, que pode ser compartilhada em benefício da empresa e dos próprios colaboradores.

Fitz-enz explicita que (1994:77): “a gestão do valor humano é uma estratégia que está sendo utilizada na atualidade por um número cada vez maior de profissionais de recursos humanos em muitos países. Sua intenção subjacente é criar valor para e com as pessoas. A GVH vê os empregados, como algo de valor”.

No intuito de mensurar, avaliar e dar transparência aos usuários da informação do trabalho desenvolvido por pessoas, reconhecendo-os como ativos humanos (intangíveis) as empresas podem adotar uma metodologia conhecida como Contabilidade e Gestão de Recursos Humanos, que já vem sendo adotada para fins gerenciais nos Estados Unidos da América e especialmente na Alemanha, Suécia, Inglaterra e Espanha. Esta contabilidade de gestão trata do reconhecimento das pessoas como recurso organizacional e estratégico, visando à sobrevivência e à continuidade das empresas.

Envolve os custos incorridos 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 organizações e que precisam ser devidamente contabilizados, mensurados, analisados, avaliados e divulgados aos parceiros sociais, através do uso de relatórios contábeis gerenciais, e do relatório de administração das empresas, especialmente as que têm títulos mobiliários cotados em bolsas de valores.

Emergem do uso dessa forma de gestão algumas questões: quais os efeitos da utilização dessa contabilidade de gestão de pessoas sobre as atividades empresariais e no comportamento das pessoas envolvidas no processo, bem como da percepção dos usuários da informação?

Os gestores para atenderem a esses pressupostos devem usar técnicas de mensuração e de avaliação, não só do custo, mas também do valor que pessoas geram para as entidades, além de os contabilizarem no grupo dos ativos intangíveis, extraindo, ademais, uma série de indicadores de desempenho a partir do seu trabalho desenvolvido, mediante o uso de sistema de informações gerenciais, em decorrência especialmente de duas áreas da empresa: a de pessoas e a de contabilidade. Dentre os indicadores obtidos a partir do desempenho de pessoas, a serem divulgados aos parceiros sociais, destacam-se, os a seguir relacionados: produção, produtividade, qualidade; valor adicionado bruto; rentabilidade, e gestão de pessoas.

3.1 Conhecimento, Gestão e Contabilidade Estratégica de Pessoas

Da abordagem de estratégia, como geradora de valor agregado, emergem conceitos relativos a planejamento, planejamento estratégico e arquitetura estratégica, que têm sido abordados por Ackoff (1974), Ansoff (1981), Hamel e Prahalad (1995), Albuquerque (2002), Fleury (1995,2002)) e outros pesquisadores. Por outro lado o uso de estratégia por parte das organizações relaciona-se com a contabilidade estratégica de recursos humanos.

Esta contabilidade deriva em parte da teoria do capital humano, que foi desenvolvida numa perspectiva macroeconômica pelos economistas Schultz (1961) e Becker (1964); e em parte da contabilidade de recursos humanos, desenvolvida por Flamholtz (1974,1999), Gröjer e Johanson (1991), Belakaoui e Belakaoui (1995), bem como de Likert (1967) numa perspectiva organizacional e comportamental.

O alvo da gestão de recursos humanos, que possui competência e é detentor de conhecimento, pode ser visto como a necessidade de contribuir para o valor da entidade, otimizando o valor de seus ativos. O critério de eficiência pode ser mensurado pela mudança no valor de uma organização. Infere-se, então, que se o alvo de gerir recursos humanos é visto como a maximização do valor de recursos humanos (Flamholtz 1974, 1999) e Gröjer e Johanson (1991), então a tarefa de designar, selecionar, a atribuição do papel de desenvolvimento, a previsão de desempenho e a compensação não são meramente um grupo de funções de serviços a serem avaliados; são, na verdade, um grupo de estratégias avaliáveis, que podem ser adotadas para mudar o valor dos ativos humanos e, por sua vez, o valor da organização como um todo.

Na visão de Drucker (2000:111), “os ativos mais valiosos de uma empresa do século XX eram seus equipamentos de produção. Os mais valiosos ativos de uma instituição do século XXI seja empresa ou não, serão seus trabalhadores do conhecimento e sua produtividade”.

A respeito de competência e conhecimento Fleury (2002, p.55) expõe: “os conhecimentos e o *know-how* não adquirem *status* de competência a não ser que sejam comunicados e utilizados. A rede de conhecimento em que se insere o indivíduo é fundamental para que a comunicação seja eficiente e gere competência”.

Ademais, segundo Fleury (2002, p. 55) a noção de competência surge associada a verbos e expressões como: “saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber se engajar, assumir responsabilidades, ter visão estratégica”.

Ainda, quanto ao tema conhecimento que hodiernamente é pesquisado e destacado por um número crescente de pesquisadores, pelas vantagens econômicas que proporciona para as entidades, Antunes (2004, p.8) explicita que: “inseridas em um contexto economicamente competitivo, as organizações empresariais fazem uso intenso desse recurso do conhecimento a fim de se manterem competitivas e esse fato vem impactando, sobremaneira, nas suas atividades, estruturas gerenciais e desempenhos”.

Com referência à contabilização do conhecimento Iudícibus (1998, p.62) explicita que: “a força humana de trabalho e os seus produtos de conhecimento e formas de relacionamento raramente são retratados no ativo, a não ser em artigos de pesquisa, e, o que é mais importante em toda a discussão, os contabilistas, bem ou mal, de forma conservadora ou agressiva, numa fase ou outra de evolução histórica, conforme se trate de Contabilidade Financeira ou Gerencial, tiveram a coragem de atribuir mensuração aos elementos do ativo, passivo e patrimônio líquido, assim como aos fluxos, de renda e de caixa”.

Isso, todavia, não impede que a Contabilidade e os contabilistas procurem formas de evidenciar o valor e a divulgação dos impactos provocados pelo uso do trabalho e do conhecimento detido por pessoas, seja mediante o uso de relatórios suplementares, relatórios de administração, ou ainda de notas explicativas.

Likert (1967), psicólogo organizacional, desenvolveu estudos relativos à gestão e contabilidade de recursos humanos, que foram objeto de considerável especulação. Likert revelou que existem relacionamentos entre certas variáveis combinadas e o desempenho das organizações.

Assim, tem se observado que medições periódicas são feitas do comportamento dos gestores e supervisores, dos seus níveis técnicos e de proficiência, das resultantes motivações, lealdades

e comportamentos dos subordinados, bem como da comunicação, tomada de decisões e processos de controle das diversas divisões ou centros de lucros.

Estudos e análises das variações em estilos de liderança, níveis de proficiência técnica, motivacional, atitudinal, comportamental e desempenho podem estabelecer relações que hipoteticamente deverão existir entre essas variáveis.

O trabalho de Likert despertou interesse por considerar os recursos humanos como Ativo. Nesse livro em que definiu um conjunto de variáveis que permitem uma melhor avaliação do desempenho organizacional a longo prazo das entidades, não explicitou, contudo, medidas quantitativas que levassem à mensuração do ativo, deixando essa tarefa para os contadores.

Todavia, esse trabalho exerceu um impacto muito grande junto a diversos seguidores, dentre estes contadores e administradores, tais como: Lev & Schwartz, (1971), Lev (2001), Flamholtz (1974,1999), Belkaoui & Belkaoui (1995) que procuraram desenvolver modelos, ainda que parciais de mensuração e avaliação dos recursos humanos.

Flamholtz em modelo proposto em 1974 e ampliado em 1999 indica que a gestão de recursos humanos constitui-se num sistema designado para transformar *inputs* em *outputs* de serviços humanos. Os inputs são pessoas: indivíduos, grupos e o total da organização humana. Os processos de transformação são subsistemas administrativos de aquisição, desenvolvimento, alocação, conservação, utilização, avaliação e benefícios (recompensas) a pessoas (empregados). Os *outputs* são os serviços fornecidos por indivíduos e por grupos.

O modelo sugere que o objetivo final da gestão de recursos humanos é o de contribuir para o valor de uma empresa, pela transformação de *inputs* humanos em valor de *outputs* humanos, que agregam valor, aumentando a produtividade e a qualidade da entidade.

Flamholtz propôs e submeteu a testes o modelo, que representa uma síntese da linha de pensamento que desenvolveu em trabalhos posteriores.

Que utilidade teórica e prática poder-se-á obter do modelo de Flamholtz?

Quanto à sua utilidade, convém analisá-lo sob três ângulos:

1. o primeiro será fornecer aos gestores de empresas um referencial teórico para a maximização dos valores que gerem;

2. deve proporcionar a esperança matemática do valor condicional dos recursos humanos para uma empresa, um valor numérico, real, do qual um dos seus componentes é uma probabilidade, podendo ser o outro um valor monetário ou qualquer outra medida substitutiva, quando for impossível estimar o valor condicional monetário;

3. finalmente, seria o de divulgar para todos os usuários da informação contábil, internos e externos, o desempenho da Organização.

Verifica-se que a Contabilidade e a Gestão Estratégica de Recursos Humanos têm duas vertentes que podem ser úteis para a gestão 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: 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”.

Em um mercado competitivo, o conhecimento detido por pessoas 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: consultoria, assessoria, projetos arquitetônicos, desenvolvimento de processos, auditoria, 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.

Crawford (1994:129) observa que: "empreendedores de sucesso não são tomadores de decisões de risco (sic), mas sim descobridores de oportunidades que estão constantemente atentos à transformação de recursos-tanto humanos quanto financeiros – em áreas de retorno elevadas. [...] buscam sistematicamente oportunidades de inovação, incluindo: uma mudança na estrutura do setor e do mercado; uma mudança nos fatores demográficos; uma mudança na percepção dos clientes e novos conhecimentos".

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 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.

A esse respeito Fleury (1995, p.5 a 11) faz uma série de considerações sobre as mudanças organizacionais que vêm ocorrendo no Brasil e no mundo, colocando como um dos eixos centrais dessa mudança a Aprendizagem Organizacional, que coloca no centro do processo as pessoas, que têm como imperativo o aprendizado e a melhoria contínua.

Albuquerque (2002:4) aduz explicitando que: "a importância do foco no processo fica evidente quando se examina a formulação estratégica sob o enfoque de um ativo intangível, como o ativo intelectual humano".

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 al* (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.

3.2 Mensuração dos Recursos Humanos

No processo de mensuração dos recursos humanos necessário faz-se considerar, como condição objetiva e determinante a hipótese de aceitarmos que as pessoas representam ativos, no sentido de que têm potencial para **gerar valor**. Em assim sendo, pode-se então mensurá-los, bem como geri-los, como se fossem ativos. A gestão de ativos humanos está organizada em torno de cinco finalidades, conforme Fitz-enz (1994): “em primeiro lugar, a direção de uma empresa 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, e, finalmente deve ser gerido”.

A questão que se coloca é como tratar contabilmente a mensuração e a avaliação dos recursos humanos, no contexto mais amplo de uma entidade? Este é o tipo de assunto que não encontra entre os pesquisadores respostas fáceis e muito menos unânimes. Larson citado por Guerreiro (1989, p.91 e 92) expõe algumas diretrizes que podem ajudar na caracterização dos conceitos básicos de mensuração: “um aspecto significativo de mensuração, freqüentemente negligenciado em contabilidade, é de seu caráter de aproximação. Henry Margenau coloca o problema muito sucintamente como segue:... um empírico valor verdadeiro de uma quantidade não existe. O que passa por verdade entre os resultados de mensuração é no máximo probabilidade, um conceito que atribui significado se uma amostra estatística significativa de diferentes valores medidos está disponível”.

Um outro aspecto de importância central, exposto por Larson, apud Guerreiro (1989) não obstante pareça óbvio, é que a mensuração pressupõe alguma coisa a ser medida, e se não se sabe o que é essa coisa, qualquer mensuração pode não ter nenhum sentido. Com base nos argumentos de Larson, quanto ao que medir, pode-se afirmar que se sabe o que mensurar! O problema é como fazê-lo! O objeto da mensuração são os recursos humanos, alocados ao processo produtivo, por centros de resultado, áreas de responsabilidade e por empresas e, a produção e o resultado do ponto de vista físico, qualitativo e financeiro, que decorre dessa alocação de recursos.

Vários pesquisadores, entre esses: Flamholtz (1974,1999), Hermansson (1964), Lev e Schwartz (1971), 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 de ativos humanos (intangíveis).

Flamholtz (1999) **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. Esse estudo utilizou o modelo estocástico de valorização de recompensas, para avaliar os profissionais da equipe da empresa. 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, 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, que são conservadores.

A esse respeito Bassi citado por Pacheco (2005:21) explicita que o conservadorismo da contabilidade decorre de: “os sistemas de mensuração da maioria das organizações, formatados em parte pelas exigências de princípios contábeis e de normas internas para elaboração de relatórios, ainda são indevidamente influenciados pelos conceitos datados da era industrial, de uma época, portanto, em que os bens materiais eram a fonte primária de geração de riqueza e em que a ênfase da apropriação e dos controles era dada, predominantemente, ao capital físico-financeiro”.

Destaque-se, todavia, que a metodologia proposta por Flamholtz (1999) é, entretanto, útil para finalidades internas de gestão, no âmbito da Contabilidade Gerencial, fazendo uso de modelo preditivo, para avaliar ativos, incorporando o valor gerado pelos ativos humanos (intangíveis), combinados com os outros 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.

3.3 Sistema de Informações Contábeis Gerenciais de Pessoas

Os sistemas de informação (LAUDON e LAUDON, 1999); (RICCIO, 1989); (MOSCOVE e SIMKIN, 1981); (HICKS e LEININGER, 1981) vêm única e exclusivamente operando com dados financeiros, que processados no interior do sistema geram como saídas, demonstrativos contábeis tradicionais, além de informações relativas a comparações entre o planejado e o realizado, porém, estritamente financeiras, deixando de fornecer outras informações, tais como físicas, qualitativas etc. Em face disso, como introduzir mudanças nesse sistema, que o torne útil para os usuários da informação? Como tratar o valor, a produção física processada, os insumos alocados ao processo de gerar bens e serviços, do ponto de vista contábil, já que os sistemas contábeis de informação não o vêm fazendo presentemente?

Essas são questões que têm que ser antecipadamente respondidas e precedem o modelo de mensuração, contudo, são parte integrante deste! Observe que: o sistema contábil processa eventos, operações e transações utilizando para isso livros contábeis – diário e razão; o sistema contábil dispõe de um plano de contas; as transações registradas nos livros são feitas mediante lançamentos contábeis, utilizando-se do método das partidas dobradas.

Ijiri (1967, p.109) expôs que o método das partidas dobradas deverá ser visto e ensinado: “não como um mecanismo de dupla classificação como feito atualmente (isto é, por meio da equação, ativo = passivo), mas sim como um sistema pelo qual o incremento e a redução nos recursos atuais e futuros da entidade são conectados por uma relação causal. Isto é, nós deveríamos descrever o método das partidas dobradas não de maneira estática, mas dinâmica”.

A criação de históricos-padrão (Ijiri, 1967 e Riccio 1989) para cada área da entidade permite a inclusão de informações importantes, que após a execução do lançamento, ficam disponíveis aos usuários e aos demais sistemas para utilização em processamentos específicos. Com isso, o arquivo de lançamentos do sistema de informação contábil pode ser o alimentador de outros sistemas das Entidades. Para isso, será necessário que as transações de outros sistemas estejam definidas como lançamentos contábeis e os respectivos históricos - padrões estabelecidos. Como as operações de registros contábeis são rotineiras e demandam

processamentos de grande volume de lançamentos, ter-se-iam, também grandes economias de despesas, pela eliminação de sistemas paralelos, ainda que o número de registros dos históricos crescesse substancialmente.

Estes lançamentos devidamente processados e acumulados poderiam estar à disposição dos gestores, permitindo informações sobre produção realizada em unidades físicas, horas alocada a essa produção, refugos, etc. Isso ampliaria o leque de informação, permitindo comparações de desempenho realizado com o estimado, não só em termos de unidades físicas, de produtividade, mas também se confrontando a qualidade obtida, com a planejada.

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

- 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;
- Constituir-se na peça fundamental do Sistema Gerencial da Entidade.

Dentre essas informações destacar-se-ão 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 Sistêmica, para que atenda plenamente aos pressupostos de bem evidenciar, e tornar-se o principal Sistema de Informação das Empresas. 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, esses seriam avaliados exclusivamente como ativos monetariamente.

O seu agregado de serviços, ou seja, sua contribuição para o resultado das entidades, 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 absentéismo e do turnover, sobre: produção e rentabilidade.

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 nos sistemas atuais, mas também indicadores de qualidade de recursos humanos.

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, conforme Laudon e Laudon, (1999) e Riccio (1989).

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, como aponta Riccio (1989).

Isso nos leva a envidar esforços para abordar ainda que parcialmente o Subsistema de Pessoas, 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.

3.4 Indicadores de Desempenho Econômico e Social de Pessoas

Tendo como âncora o sistema de informação contábil, pode-se elaborar uma série de relatórios de indicadores, com saídas periódicas (diárias, mensais, semestrais e/ou anuais), que permitirão um acompanhamento do desempenho das entidades, além de favorecer o confronto do efetivamente realizado com o planejado, conforme Tinoco (1996 e 2003).

Estes relatórios pela informação que reportam, pelo conteúdo, abrangência e por sua transparência tornarão possível a quem os analisar um melhor posicionamento, do andamento das atividades das empresas. Contribuirão, também, para o acompanhamento e o controle, bem como, para tomada de decisões dos usuários da informação.

Entre outros indicadores de desempenho que podem ser reportados destacam-se:

- . produção; produtividade; valor adicionado; rentabilidade;
- . qualidade da produção; não qualidade;
- . absenteísmo; rotação no emprego;
- . gastos para a geração de um emprego;
- . treinamento de funcionários x produção incremental;
- . indicadores de apoio de desempenho de recursos humanos, tais como:
 - recrutamento e promoção; remuneração e outros encargos e despesas operacionais; remuneração da direção/remuneração total; indicadores de estabilidade no emprego; estrutura de pessoal; indicadores contábeis e financeiros de rentabilidade e desempenho, etc.

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 2005; quanto maior, melhor.

• Taxa de variação da produção

Fórmula: $(\text{produção em } t1 / \text{produção em } t0) - 1$

Significado: informa a variação da produção, em termos físicos, num determinado período de tempo, por centro de resultado; quanto maior, melhor.

• Horas alocadas *versus* planejadas, por Centro de Resultado

Fórmula: total de horas efetivamente trabalhadas/potencial planejado de horas trabalháveis

Significado: informa o desempenho alcançado, das horas reais trabalhadas, em comparação às planejadas; este indicador correlaciona-se diretamente com o indicador de absenteísmo, ou seja, quanto maior um, menor o outro;

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 no período de abril/05; quanto maior, melhor;

d) Indicadores de valor adicionado bruto

• **Valor adicionado por hora e por centro de resultado**

Fórmula: (valor das vendas –compras de outros centros – compras externas / (volume de horas trabalhadas no centro de resultados)

Significado: mede o valor adicionado bruto gerado em determinado centro de resultado de uma empresa;

e) 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/05; 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/05; quanto menor, melhor, desde que a produção realizada, geradora das vendas, não tenha sido afetada para menos e sim acrescida.

f) 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;

g) 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 2004, 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: $\text{gastos de formação} / \text{gastos de exploração}$

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.

- **Carga salarial**

Fórmula: $\text{despesas com pessoal} / \text{valor adicionado bruto}$

Significado: mede a participação das despesas com pessoal, em relação ao valor adicionado, gerado por uma entidade, centro de resultado, em determinado período (mês/semestre/ano) etc.

- **Custos de supervisão**

Fórmula: $\text{remuneração da direção} / \text{remuneração total da empresa}$

Significado: mede a participação das despesas com remuneração, inclusive encargos sociais, da direção da empresa, em relação às despesas com a remuneração do pessoal, em abril de 2005.

- **Indicador de estrutura do pessoal**

Fórmula: $\text{quadro efetivo de técnicos} / \text{efetivo total da empresa}$

Significado: apresenta a partição do pessoal, por nível de qualificação.

• **Indicador de mão-de-obra direta**

Fórmula: quadro efetivo de mão-de-obra direta/efetivo total da empresa

Significado: mede a participação percentual da mão-de-obra direta, no total do efetivo da empresa, no 1º trimestre de 2005.

• **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.

• **Desempenho social**

Fórmula: (resultados obtidos por uma pessoa, um grupo) / (tempo ou custo necessário à obtenção do resultado)

Significado: especifica a relação entre resultados obtidos do trabalho realizado por uma pessoa, um grupo ou uma empresa, no tempo, inerentes ao trabalho;

Exemplo : resultados obtidos em março/05 na empresa “Z” \$6.000.000
horas efetivamente trabalhadas: 200.000 horas/pessoa;

Resultado : \$6.000.000/200.000 horas pessoa = \$30,00 pessoa/hora.

• **Indicador de recrutamento por vaga**

Fórmula: número de candidatos admitidos/candidatos examinados

Significado: indica a porcentagem de candidatos examinados e admitidos, em relação a candidatos examinados para preenchimento de vagas, na empresa, em março de 2005.

• **Indicador de investimento por empregado**

Fórmula: investimentos na geração de empregos/empregos gerados

Significado: representa o total de recursos, investidos no ativo permanente, para criar um único emprego na empresa.

• **Indicador de rotatividade**

Fórmula: número de empregados desligados/total de empregados

Significado: medir o grau de rotatividade da mão-de-obra, num determinado período, por centro de resultado, empresa, etc.

Conclusão

O objetivo deste artigo foi o de destacar o contexto em que se desenvolve o trabalho das pessoas, na era do conhecimento, mostrando sua importância na agregação de valor, da continuidade empresarial e na geração de valor adicionado, bem como o de elaborar e de evidenciar com base no sistema de informação contábil uma série de indicadores de desempenho dos recursos humanos, tais como: produção; produtividade; valor adicionado; qualidade da produção; não qualidade; absenteísmo; rotação no emprego, dentre outros e que são úteis à tomada de decisão pelos gestores e pelos usuários de informação externos às Entidades.

Os fundamentos atuais de gestão de pessoas são: criar valor em todas as ocasiões e áreas centrar-se no cliente, comunicar aos colaboradores a missão da entidade, capacitar os trabalhadores a bem realizarem suas atividades, eliminar os desperdícios e quaisquer falhas no processo produtivo, recompensar as atuações dos empregados que geram valor agregado e, preservar na geração de valor.

Evidenciou, ademais, que a gestão do valor humano é um conceito e um processo estratégico de gestão. Em um mercado competitivo, o conhecimento detido por pessoas é fundamental para a eficiência e a eficácia organizacional, dessa forma sua mensuração, avaliação e divulgação impõem-se, dada ao fato de que a continuidade da entidade é a base da sociedade.

Expôs-se, ademais, que as pessoas que trabalham nas organizações, que possuidores de competência e de conhecimento, geram valor agregado para as entidades e, são, portanto merecedores de um melhor posicionamento no seio da Administração e da Contabilidade, devendo, ser reconhecidos como ativos, que são, por sua contribuição ao resultado das empresas, bem como informar adequadamente os *stakeholders*.

Referências

- ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de. **A gestão estratégica de pessoas**. In: Fleury, Maria T. Leme (coord). As pessoas na organização. São Paulo: Editora Gente,2002.
- ANTUNES, Maria Theresa Pompa. **A influência dos investimentos em capital intelectual no desempenho das empresas**: um estudo baseado no entendimento de gestores de grandes empresas brasileiras. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo: 2004.
- BECKER, Gary S). **Human capital**. Columbia University Press, National Bureau of Economic Research n. 80, USA, 1964.
- BELKAOUI-MONTI, Janice e BELKAOUI-RIahi, Ahmed. **Human resource valuation**: a guide to strategies and techniques. Westport: Quorum Books, 1995.
- CRAWFORD, Richard. Na era do capital humano. São Paulo: Atlas, 1994.
- DRUCKER, Peter F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 2000.
- FITZ-ENZ, Jac. **El valor añadido la dirección de recursos humanos**. Una nueva estratégia para los 90. Bilbao (España): Ediciones Deusto, 1994.
- _____. **Retorno do investimento em capital humano**- Medindo o valor econômico do desempenho dos funcionários.São Paulo: Makron Books,2001.
- FLAMHOLTZ, Eric G. **Human resource accounting**: Advances in Concepts, Methods, and Applications. Third edition, Boston, USA: Kluwer Academic Publishers,1999.
- _____) . **Human resource accounting**. California, USA : Dikenson Publishing Company Inc,1974.
- FLEURY, Maria Tereza Leme. **Aprendendo a mudar - aprendendo a aprender..** Revista de Administração, São Paulo v.30, n. 3, julho/setembro 1995.
- FLEURY, Maria Tereza Leme. **Aprendizagem e gestão do conhecimento**. In: Fleury, Maria T. Leme (coord). As pessoas na organização.São Paulo: Editora Gente,2002.
- GRÖJER, Jan-Erik.e JOHANSON Ulf. **Human resource costing and accounting**. Joint Industrial Safety Council/Sweden, 1991.
- HAMEL, Gary e PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- HERMANSON, Roger H. **Accounting for Human Assets**. Occasional Paper No. 14, East Lansing Michigan: Michigan State University, 1964.
- HENEMAN III, Herbert G., SCHWAB, Donald P., FOSSUM, John A., DYER, Lee D. **Personnel / Human resource management**. Illinois-EUA: Richard D. Irwin, Inc.,1983.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Conhecimento, ciência, metodologias científicas e contabilidade.** Revista Brasileira de Contabilidade. V. 27, nº110, p. 60-63, mar/abr. 1998.
- LAUDON, Kenneth C. e LAUDON, Jane Price (1999). **Sistemas de informação.** 4 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- LEV, Baruch; SCHWARTZ, Aba (1971) . **On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements.** The Accounting Review, (january), 101-114.
- LIKERT, Rensis .**The Human Organization: Its Management and Value.** N.Y, USA: Mc Graw-Hill Book Company, 1967.
- NONAKA, Ikujiro & TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa.** Rio de Janeiro: Campus,1996.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito S. **Contribuição de modelo decisório para intangíveis por atividade** – uma abordagem de gestão econômica. 1999, 196p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)- Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1999
- PACHECO, Vicente. **Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis:** teoria e empiria. Tese (doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis:2005.
- RICCIO, Edson Luis. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação.** Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo,1989.
- SCHULTZ, Theodore W. **O Capital humano:** Investimentos em Educação e Pesquisa. Rio de Janeiro, Zahar,1973.
- SPENCER, M. *Calculating human resource costs and benefits.* New York: John Wiley,1986.
- SVEIBY, Karl Erik. **A Nova Riqueza das Organizações:** gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. Rio de Janeiro: Campus,1998.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Contribuição ao estudo da contabilidade estratégica de recursos humanos.**1996. 223 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo:1996.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Contribuição ao estudo da mensuração, avaliação e evidenciação de recursos humanos.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, Edição Comemorativa, p.66 – 78, outubro/2003.