

# **Gestão contábil de recursos humanos: no contexto da gestão do conhecimento**

**João Eduardo Prudêncio Tinoco**

## **Resumo:**

*Este artigo objetiva contribuir com o estudo da gestão estratégica dos recursos humanos. Considera que os recursos humanos são ativos e que desempenham papel fundamental numa conjuntura em que as organizações operam em nível de competitividade global, ambiente de qualidade total e busca incessante pela liderança. A inserção dos recursos humanos como ativo, particularmente ativo humano, apoia-se em estratégia baseada no conhecimento e tem respaldo em pesquisadores, que vem refletindo o tema e explicitando, que o ativo humano (intangível), que agrega valor, constitui-se em alicerce das organizações, na busca da liderança e na alavancagem de valor, para os acionistas. Ademais, objetiva estruturalmente evidenciar os aspectos econômicos, sociais e de responsabilidade pública, que dizem respeito à atividade desempenhada pelas entidades econômicas. Insere-se no contexto da "accountability", mostrando, como a contabilidade pode e deve em muito enriquecer a informação que reporta aos seus mais diferenciados usuários, parceiros de suas atividades, que buscam informação plena, justa e não enviesada.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Avaliação de Intangíveis e Gestão do Conhecimento*

## **Gestão contábil de recursos humanos: no contexto da gestão do conhecimento**

**Autores: João Eduardo Prudêncio Tinoco**

**Professor Doutor do Programa de Mestrado em Gestão de Negócios da UNISANTOS –  
Universidade Católica de Santos e do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FURB  
– Fundação Universidade Regional de Blumenau - SC**

### **Resumo**

Este artigo objetiva contribuir com o estudo da gestão estratégica dos recursos humanos. Considera que os recursos humanos são ativos e que desempenham papel fundamental numa conjuntura em que as organizações operam em nível de competitividade global, ambiente de qualidade total e busca incessante pela liderança. A inserção dos recursos humanos como ativo, particularmente ativo humano, apoia-se em estratégia baseada no conhecimento e tem respaldo em pesquisadores, que vem refletindo o tema e explicitando, que o ativo humano (intangível), que agrega valor, constitui-se em alicerce das organizações, na busca da liderança e na alavancagem de valor, para os acionistas.

Ademais, objetiva estruturalmente evidenciar os aspectos econômicos, sociais e de responsabilidade pública, que dizem respeito à atividade desempenhada pelas entidades econômicas. Insere-se no contexto da "accountability", mostrando, como a contabilidade pode e deve em muito enriquecer a informação que reporta aos seus mais diferenciados usuários, parceiros de suas atividades, que buscam informação plena, justa e não enviesada.

### **1- Introdução**

Parte-se, aqui, da premissa de que a gestão de recursos humanos, 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 stakeholders. O artigo explicita e discute o uso do papel desempenhado pelos recursos humanos, do ponto de vista contábil, na conjuntura em que presentemente as organizações operam em nível de competitividade global. Embora reconheça que atualmente em termos quantitativos a demanda por mão-de-obra tende a ser menor, face à inovação tecnológica, os recursos humanos utilizados são, todavia, de qualificação mais elevada e contribuem para agregar valor para as empresas. Por outro lado, a competição acirrada em que as organizações estão envolvidas, pela qualidade total e na busca incessante da liderança, leva à necessidade do uso de mão-de-obra, com elevada qualificação e disposta ao treinamento, ao aprendizado e ao aperfeiçoamento contínuo, que demandam altos investimentos, não só em recursos humanos, mas especialmente em sofisticados ativos fixos, que precisam apresentar retorno no tempo.

### **2- Recursos humanos, gestão estratégica e contabilidade**

A gestão estratégica de recursos humanos, conforme FITZ-Enz ( 1994:57), pode ser descrita com uma breve frase: "criar valor mediante pessoas e com elas".

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

O modelo apresentado na figura 1 proposto por Eric Flamholtz (1974:11), indica que a gestão estratégica de recursos humanos constitui-se num sistema designado para transformar inputs (recursos) em outputs (produtos) 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).

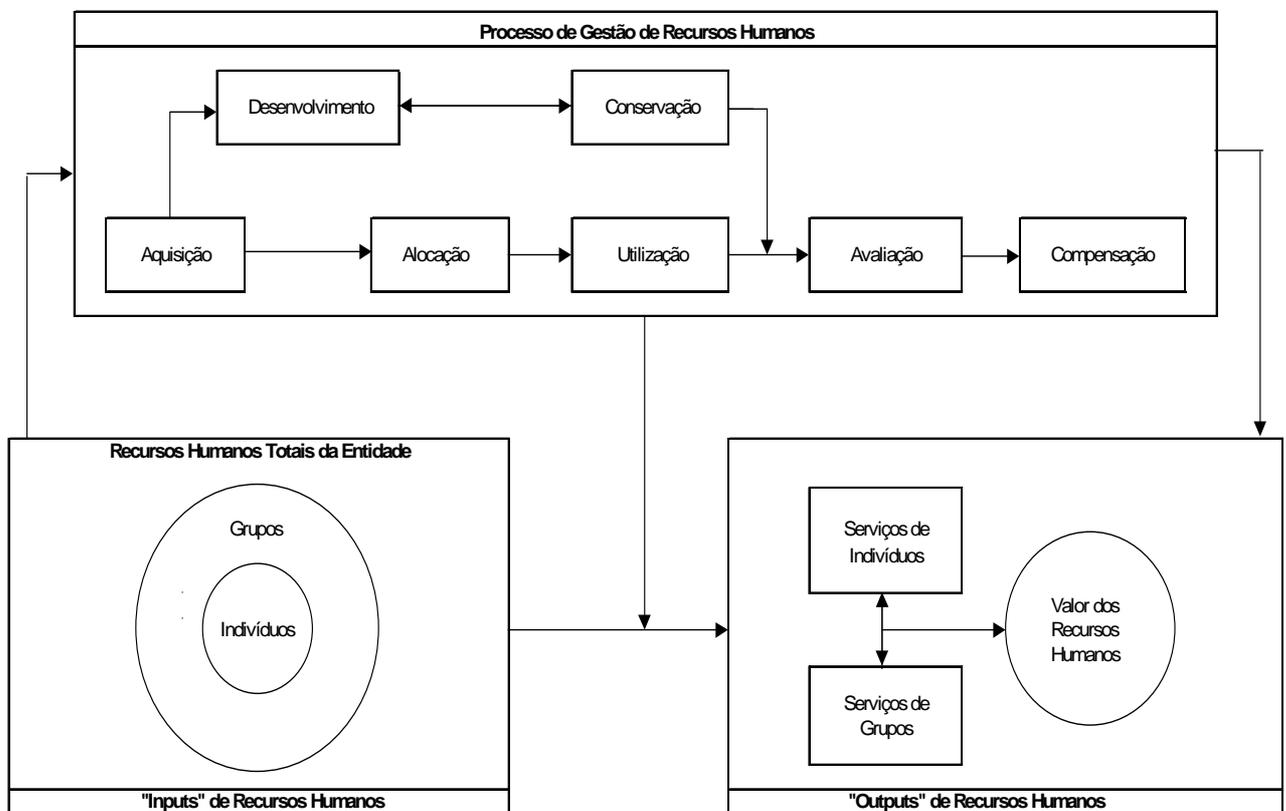


Figura 1 - Um modelo de "input" "output" de um sistema de gestão de recursos humanos  
Fonte: adaptado de Flamholtz, Eric

Os *outputs* são os serviços fornecidos por indivíduos e por grupos. Estes serviços são a base do valor das pessoas numa organização. Deste modo, portanto, o modelo sugere que o objetivo final da gestão de recursos humanos é o de contribuir para o valor de uma empresa, como um todo, pela transformação de *inputs* humanos em valor de *outputs* humanos, que agregam valor, aumentando a produtividade e a qualidade da entidade, permitindo, em decorrência a máxima satisfação das necessidades dos clientes.

Embora a contabilidade estratégica de recursos humanos possa ser elaborada principalmente como uma ferramenta administrativa, para fins de uso dos gestores internos, ela também pode ter utilidade significativa para investidores e outros usuários externos de relatórios contábeis, os *stakeholders*.

### **3 - Da teoria do capital humano à contabilidade estratégica de recursos humanos**

A contabilidade estratégica de recursos humanos - CERH - deriva em parte da teoria do capital humano que foi desenvolvida numa abordagem macroeconômica e, que tem entre seus expoentes os economistas: Theodore W. Schultz e Gary Baker; e em parte da contabilidade de recursos humanos cujo autor principal é o já citado Eric Flamholtz.

Esta contabilidade de recursos humanos, que permite mensurar e avaliar o capital humano é bem recente tomando impulso somente a partir dos anos 60, especialmente com artigos e teses publicados nos Estados Unidos da América. Mostraram e evidenciaram os pesquisadores pioneiros a importância dos demonstrativos contábeis reconhecerem os recursos humanos como impulsionadores dos resultados e, portanto geradores de impacto na posição do patrimônio líquido e do ativo das entidades, em conjunto com outros recursos, que são usados no processo produtivo de criar bens e serviços.

Os trabalhos iniciais tomaram fôlego e expandiram-se nos primeiros anos da década de setenta, onde ferveu um debate incessante com artigos, pesquisas, seminários e livros, dando origem inclusive, à formação de um comitê de contabilidade de recursos humanos, estabelecido pela "American Accounting Association's" que estudou essa contabilidade e apresentou seus resultados e conclusões em 1973.

Algumas experiências práticas inovadoras foram realizadas, poucas, porém por entidades empresariais que chegaram a contabilizar, em seus demonstrativos contábeis, especialmente no balanço patrimonial, seus recursos humanos.

Entre estas, destaca-se a experiência da R. G. Barry Corporation, dos E.U.A., empresa manufatureira, que possuía mais de 1.000 empregados, e que nos anos de 1969 e 1970, apesar das limitações dos critérios utilizados, apresentou em seus balanços os recursos humanos como ativos humanos.

Apesar dos anos 60 e 70 terem sido muito férteis, no desenvolvimento de trabalhos versando sobre contabilidade de recursos humanos, a partir de meados dos anos 70 e praticamente durante parte década de oitenta este assunto refluíu, nos meios acadêmicos, tendo-se observado nesse período um debate bastante tímido. Porém, a partir do final da década de 80, e desde então tem existido, principalmente nos Estados Unidos da América, um número crescente de novos estudos tratando do desenvolvimento e aplicação da CERH, além de um número crescente (ainda que relativamente reduzido) de tentativas de aplicar a contabilidade estratégica de recursos humanos em empreendimentos de grande porte.

Tal como aos ativos físicos (imobilizados) aos indivíduos ou grupos de indivíduos deve-se atribuir valor, pois que possuem capacidade de prestar serviços futuros, gerando bens e serviços para uma entidade.

Em consonância com o pensamento econômico que associa valor de um bem ou serviço com a sua competência de gerar benefícios, os serviços prestados por pessoas ou grupos de pessoas são usualmente definidos como o valor presente descontado desses serviços a uma determinada taxa de juros, no decorrer da vida

esperada das pessoas, associada porém com a expectativa de serviço prestado à entidade.

Como deve determinar-se o valor de um ativo humano?

Para mensurar e reportar (divulgar) o valor desse recurso humano faz-se necessário a "theoretical framework" do valor das pessoas para as entidades.

Os economistas desde há mais tempo vêm se debruçando sobre o capital humano. Existem referências na literatura e na história econômica a esse respeito, que remontam aos romanos.

Gröjer e Johanson entre outros exemplos citam que (1991:18):

“Cato imperador romano desenvolveu um detalhado sistema de custos relativo à capacidade dos escravos para o trabalho, bem como um modelo de precificação dos escravos e sua descendência”.

The Andrew Brown Company, uma tecelagem localizada no Sudeste dos Estados Unidos da América, em meados do século dezenove contabilizava entre outros itens, os seguintes: vagões, muares e negros. A contabilidade da empresa registrava, aquisições, nascimentos, mortes e fugas de escravos. Havia uma preocupação da empresa em registrar a "fair value", uma espécie de valor de mercado. Quanto a investimentos em novos escravos é citado o caso de um negro ferreiro chamado Spencer que foi adquirido pela firma pela substancial soma para a época de US\$1,020, tendo por base a capacidade de geração de valor de US\$300, em bases anuais para os proprietários anteriores. O demonstrativo de resultados da companhia especificava o custo com alimentação, roupas e medicamentos dos escravos.

Entre os economistas clássicos que se debruçaram sobre o estudo dos recursos humanos, como capital destacam-se: Adam Smith, Marx e Marshall.

Passaram-se décadas, para que o reestudo dos recursos humanos como capital tomasse posição no seio da ciência econômica, na psicologia comportamental e organizacional e na contabilidade. Vários pesquisadores contribuíram para esse feito, destacando-se entre os economistas: T.W. Schultz e Gary Becker. Na área comportamental e organizacional avulta o trabalho de Rensis Likert. Entre os contadores e aqueles que apresentaram seus trabalhos numa perspectiva contábil podem citar-se: Flamholtz; Hermanson's; Brummet; Pyle; Lev Baruch e Schwartz; Nabil Elias, etc. Destacaremos em seguida uma síntese da obra de Schultz, Likert e Flamholtz.

. Schultz, T. W., (1973:31) entre outras exposições ao longo de sua obra menciona:

"Observou-se amplamente que os aumentos ocorridos na produção nacional têm sido amplamente comparados aos acréscimos da terra, de homens-hora e de capital físico reproduzível. O investimento de capital humano talvez seja a explicação mais consentânea para esta assinalada diferença. Muito daquilo a que damos o nome de consumo constitui em investimento em capital humano. Os gastos diretos com a educação, com a saúde e com a migração interna para a consecução de vantagens oferecidas por melhores empregos são exemplos claros".

Estas preocupações do autor que permeiam sua obra, feitas numa abordagem macroeconômica, muitas vezes de difícil mensuração, podem ser enfocadas do ponto de vista micro-econômico, a nível da unidade empresa. Isto será feito através da contabilidade estratégica de recursos humanos, numa abordagem sistêmica, que é pertinente à contabilidade das entidades.

Em outro trecho que destacamos Schultz (1973:41) observa:

"Os recursos humanos apresentam, obviamente, dimensões tanto quantitativas quanto qualitativas. O número de pessoas, à proporção que entra na composição do trabalho útil e as horas de trabalho são essencialmente características quantitativas. A fim de tornar a minha tarefa toleravelmente flexível, perei de lado tais características e passo a considerar apenas as componentes de qualidade como a capacitação técnica, os conhecimentos e atributos similares que afetam as capacitações ou as habilitações humanas para a execução do trabalho produtivo. À medida que as despesas para aumentar tais capacitações aumentam também o valor de produtividade do esforço humano (trabalho) produzem elas uma taxa de rendimento positiva".

Rensis Likert, psicólogo organizacional, autor da obra: "The Human Organization: Its Management and Value" datada de 1967, trabalhando em conjunto com colegas no Instituto de Pesquisas Sociais da Universidade de Michigan, desenvolveu estudos sobre contabilidade de recursos humanos que podem ser apresentados como pioneiros e que foram objeto de considerável especulação. Num trabalho de pesquisa de mais de duas décadas Likert e colegas revelaram que existem relacionamentos entre certas variáveis combinadas e a performance 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 performance podem estabelecer relações que hipoteticamente deverão existir entre essas variáveis.

Uma ilustração resumida dos conceitos explicitados, bem como seus inter-relacionamentos é apresentada pela figura 2.

Mencione-se que, embora hajam evidências de que há significativas relações entre essas variáveis, pouco tem sido feito para aplicar-se esse arcabouço ao estudo da mensuração e avaliação de recursos humanos e, por conseguinte na formação do lucro empresarial e sua divulgação, aos usuários da informação contábil.

O trabalho de Likert despertou interesse por considerar os recursos humanos como Ativo. Nesse livro em que definiu um conjunto de variáveis que permite um melhor 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 que procuraram desenvolver modelos, ainda que parciais de mensuração e avaliação dos recursos humanos.

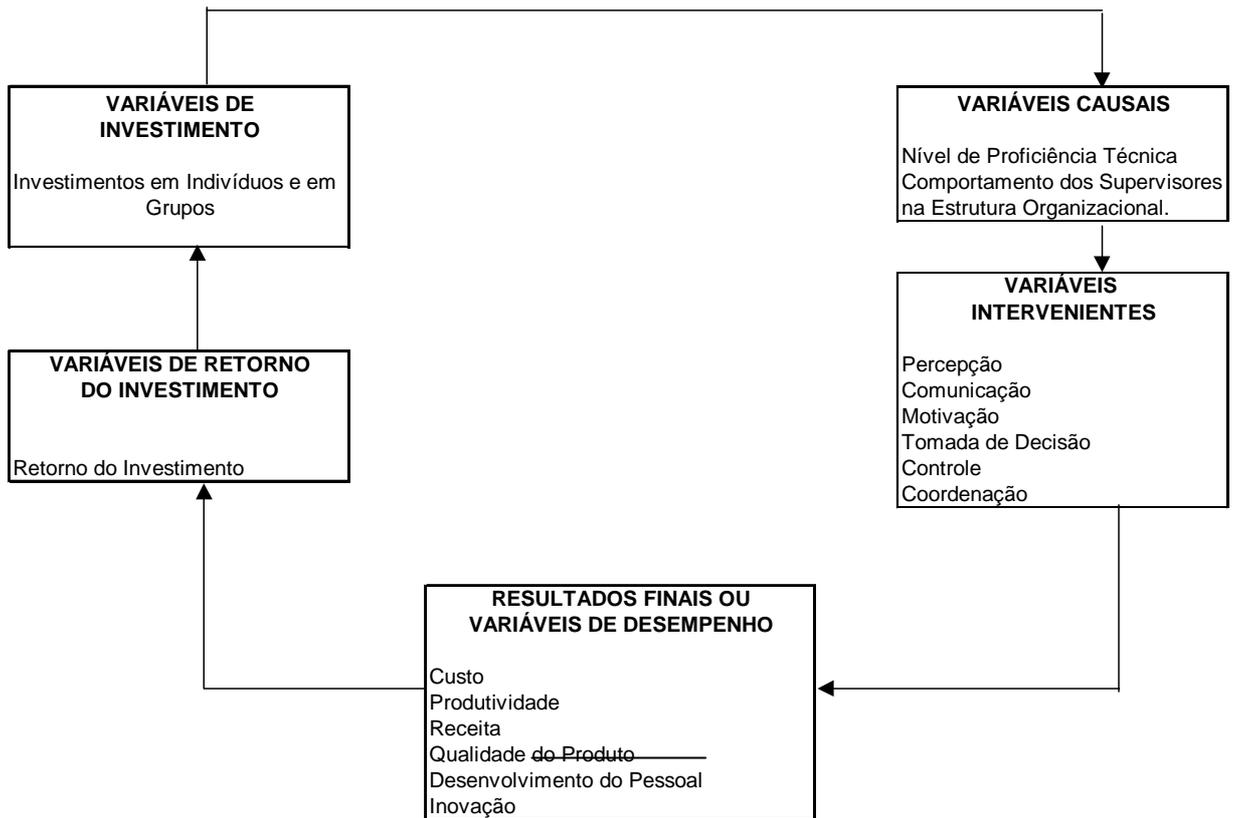


Figura 2- Modelo de Valor de um indivíduo segundo Likert ( op.citado)

**Flamholtz, Eric** (1974) publicou vários trabalhos sobre Contabilidade de Recursos Humanos, individualmente ou em co-autoria. Propôs e submeteu a testes o modelo reproduzido na figura xx, que representa uma síntese da linha mestra de pensamento que desenvolveu em seus trabalhos posteriores.

Que utilidade teórica e prática poderíamos obter do modelo proposto por Flamholtz?

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

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

2. O modelo deve proporcionar a esperança matemática do valor condicional dos recursos humanos para uma Entidade, 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, diríamos, seria o de divulgar para todos os usuários da informação contábil, internos e externos, o desempenho da Entidade.

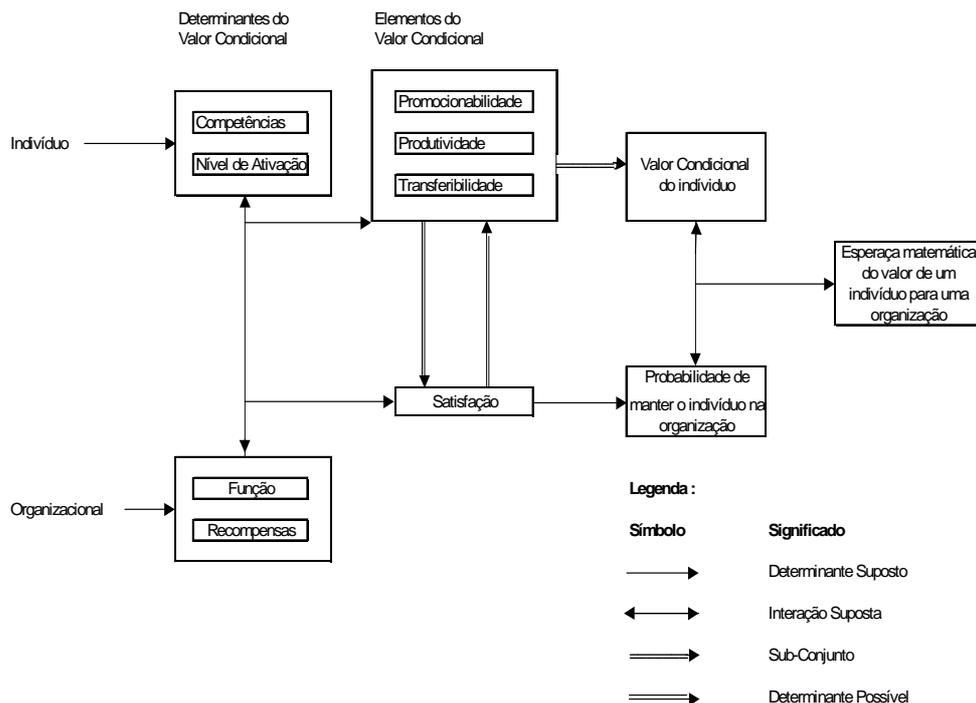


Figura 3 - Modelo de Flamholtz para o valor de um indivíduo

Ao término deste tópico gostaríamos de fazer algumas reflexões sobre o que é ativo e muito particularmente: ativo humano.

As empresas, para produzirem bens e serviços, alocam recursos (insumos):

- físicos: máquinas, equipamentos, edifícios, matérias-primas, insumos em geral, etc.;

- tecnológicos: processos, fórmulas, procedimentos, que incorporam conhecimento e, portanto o elemento humano, que é capital vivo e que faz com que o capital morto, inanimado seja ativado e realize a produção; e.

- humanos: que manipulam recursos físicos e tecnologia, para produzirem bens e serviços, "outputs", que satisfaçam as necessidades de qualidade exigidas pelos clientes.

As entidades ao atenderem os clientes com qualidade estarão garantindo sua continuidade e rentabilidade.

Três situações podem surgir do uso de insumos para produzir "outputs":

1- o uso de "inputs" gera "outputs" de igual valor;

2- o uso de "inputs" gera "outputs" de valor superior aos "inputs";

3- o uso de "inputs" gera "outputs" de valor inferior aos "inputs".

Façamos uma análise dessas três situações. A terceira, a persistir por mais algum tempo implicará claramente numa situação de descontinuidade, pois o valor da produção gerada é e continuará sendo inferior aos dos "inputs" utilizados. Todavia, pergunta-se:

Que fatores levaram a essa posição deficitária?

Provavelmente opera a empresa num mercado em que os concorrentes são mais fortes e também predatórios? ou ela como ocorre com muitas empresas não se modernizou?

Além disso, não acompanhou, também, as mudanças que ocorreram na tecnologia, nos processos, na gestão empresarial e na qualidade (no seu sentido mais amplo), continuando a produzir produtos que não atendem adequadamente às necessidades de seus consumidores. Atua, ainda, num clima organizacional em que gestores e trabalhadores não se entendem e em que a missão da empresa não é conhecida, por acionistas, gestores e trabalhadores. Além disso, tem custos e pratica preços superiores aos do mercado.

Nem sempre empresas, que aparentemente estão em processo de descontinuidade, como a do exemplo, encerram suas portas. Talvez a mudança do "time de comando", introduzindo alterações profundas e radicais no conceito de gerir ativos (incluídos aqui as pessoas da organização) possa reverter essa posição. Um dos conceitos fundamentais a serem atacados, para que esta se materialize é o de produtividade, entre outros.

Este conceito de Produtividade significa que devemos produzir cada vez mais e melhor com os mesmos recursos, ou alternativamente, produzir a mesma quantidade de produto com menos recursos. Produtividade é a alavanca que move a economia de um nível para outro.

Podemos representar produtividade como o quociente entre o que a empresa produz - *output* - e o que ela utiliza nesse processo, ou seja, *input*.

$$\text{produtividade} = \frac{\text{output}}{\text{input}}$$

Se superior a 1 será positiva, como na segunda situação, devendo-se fazer todos os esforços para que a situação se mantenha, ou melhore; se igual a 1 será neutro e terá que ser revertido, para que supere 1 e torne a empresa competitiva; caso seja inferior a 1, como na terceira situação, muito esforço e engenho humano terá que ser feito para permitir a continuidade da organização.

Uma observação que gostaríamos de fazer, é que mudanças radicais de gestão, trazem no seu bojo conhecimento acumulado. Empresas que até há pouco tempo eram deficitárias, tornam-se com o decorrer do tempo em superavitárias.

O que poderá ter contribuído para essa mudança? Provavelmente a mudança de gerenciamento, com a inserção da entidade em programas de qualidade total?

Ou terá sido a motivação dos gestores e dos colaboradores? Ou talvez um melhor conhecimento por parte de controladores, gestores e trabalhadores da missão da Entidade?

O que está por detrás dessas mudanças e que é comum a todas elas?

Não há dúvida que é o conhecimento acumulado!

Esse conhecimento representa um ativo.

Ele é subjetivo, é invisível, não é transparente, mas está presente e é o agente motor de mudanças, porém não vem ainda sendo contabilizado pelas Entidades.

Estas reflexões reforçam-nos a idéia que investimentos em conhecimento representam verdadeiros ativos e devem ser refletidos nas demonstrações contábeis das entidades, apropriadamente, como ativos, geradores de futuros fluxos de caixa, que trazidos a valor presente, suplantam seus desembolsos iniciais, apresentando por conseguinte valor presente líquido e taxa interna de retorno positiva. Observa-se, ademais, presentemente que as organizações líderes, têm sua estratégia baseada no conhecimento.

Entre os pesquisadores que têm apresentado contribuições efetivas ao estudo do conhecimento, bem como do capital intelectual, relacionando-os com ativos humanos (que não serão aprofundados neste paper) destacam-se: Nonaka (1997), Hamel e Prahalad (1994), Oliveira Jr. (2001), Fitz-enz(2000), Davenport (1998), Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1998), Sveiby (1998), Stewart (1998), Klein (1997), Terra (2000) e Antunes (2000).

#### **4 - Ativos humanos e valor adicionado gerado**

A contabilidade constitui-se atualmente no principal sistema de informação das organizações como afirmam vários autores que foram apresentados ao longo do texto.

Para que esse reconhecimento seja melhor entendido expõem ser necessário trabalhar-se os dados, os eventos, as transações contábeis, enfim o metier próprio da contabilidade, numa abordagem sistêmica. Esta por sua vez, contém transações avaliadas e mensuradas monetariamente, bem como transações registradas, avaliadas e mensuradas fisicamente e em termos qualitativos de gestão da qualidade. O novo paradigma da competitividade e da continuidade das entidades que buscam a liderança a nível mundial, passa pelo reconhecimento que esse novo paradigma está ancorado em pessoas.

Clientes que desejam qualidade, preços baixos e prazos adequados para os produtos que compram.

Fornecedores que produzem matérias-primas e insumos com qualidade, sendo, portanto parceiros no processo de gerar produção agregada com valor percebido.

As práticas contábeis tradicionais, todavia, não vêem ensejando o seu reconhecimento dos recursos humanos como verdadeiros ativos que são.

Os avanços que se tem tido no reconhecimento desse desiderato são, todavia, muitos frágeis, pífios até diríamos. Por quê isso ocorre?

Por outro lado, pela leitura que fizemos dos modelos pesquisados, notamos que há uma insistência quase que unânime em mensurar esses recursos nos demonstrativos contábeis, unicamente pela ótica financeira.

Assim, os recursos humanos seriam avaliados exclusivamente como ativos monetariamente (o que está correto). O seu agregado de serviços, ou seja, sua contribuição para o resultado das entidades, não deve ser feito, no nosso entendimento 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 absenteísmo e do turn-over, sobre:
  - . produção e rentabilidade

e outras variáveis, inclusive comportamentais, que são necessárias ao entendimento e à continuidade das entidades, que operam num contexto ambiental de qualidade total.

Afinal o resultado econômico e financeiro é oriundo de transações que envolvem vendas de produtos e serviços, produção, horas trabalhadas, produtividade, qualidade e não - qualidade, bem como outros recursos que contribuem para sua maximização e, nos quais os recursos humanos têm uma importância capital na sua consecução.

Por quê, então não reconhecer estes eventos na Contabilidade? E como fazê-lo?

As empresas, para produzirem bens e serviços, alocam como sabemos recursos: físicos, tecnológicos e humanos

Face a isto, como introduzir mudanças nesse sistema, que o torne mais útil para os usuários da informação? Fazendo uso da abordagem sistêmica pode fornecer, uma série de indicadores de desempenho, físicos e financeiros, que devem ser reportados, da forma mais transparente, entre os usuários da informação contábil, objetivo maior da contabilidade.

Tais indicadores são, entre outros, os a seguir relacionados:

- . valor adicionado gerado; produção; produtividade;
- . qualidade da produção; não qualidade da produção;
- . gastos para a geração de um emprego; treinamento de funcionários x produção incremental;
- . absenteísmo; rotação no emprego;
- . investimento por empregado; retorno de investimento de recursos humanos utilizados no processo de produção;
- . Indicadores de rentabilidade;
- . Indicadores de apoio de desempenho de recursos humanos, tais como:  
recrutamento e promoção; treinamento e desenvolvimento;  
remuneração e outros encargos/despesas operacionais;  
remuneração da direção/remuneração total;  
gastos de formação/gastos operacionais;  
remuneração da direção/remuneração total;  
gastos de formação/gastos operacionais;

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

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

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

Em primeiro lugar, a direção de uma entidade deve adquirir um ativo. Em segundo lugar, deve mantê-lo. Em terceiro lugar, no caso de que seja um ativo humano, existe valor em desenvolver seu potencial. Em quarto lugar, o ativo deve aplicar-se ao trabalho para que foi designado. Finalmente deve ser gerido.

Flamholtz (1999) cita 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. O estudo calculou o valor presente líquido médio por pessoa, que trabalhava na empresa, em cada centro de responsabilidade e da empresa como um todo.

Resumidamente, utilizou as seguintes variáveis para determinar o valor de uma pessoa para uma entidade, no horizonte de tempo estimado de trabalho, nos diversos cargos em 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 : esta 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.

Esta metodologia de avaliação, todavia, ainda, não é aceita no sistema tradicional de contabilidade, que não admite projeções (subordinado aos princípios fundamentais da contabilidade), entretanto, útil no sistema gerencial, fazendo uso de modelo preditivo, para avaliar ativos, através da técnica de cenários, do conhecimento que as organizações têm de seu plantel, quanto a desempenho, contratações, treinamento e formação, rotatividade, crescimento, desenvolvimento e continuidade no tempo.

#### **4.1. Indicadores Básicos de Desempenho de Recursos Humanos**

Podemos resumir os objetivos de um sistema de informação contábil como sendo:

1. Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis: operacional, tático e estratégico da empresa, bem como para os usuários externos da entidade.

2. constituir-se na peça fundamental do sistema gerencial da entidade.

Dentre essas informações, ainda não fornecidas pela contabilidade, destacaríamos as não monetárias, relativas a recursos humanos, concernentes a produção física, produtividade, qualidade e não qualidade.

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.

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 Entidades. 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;
- . qualidade da produção; não qualidade;
- . absenteísmo; rotação no emprego;

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

#### **4.2. Demonstração do valor adicionado gerado e sua importância**

Uma das formas que ampliam a capacidade de se analisar o desempenho econômico e social das organizações, é através do valor econômico que é agregado pelos recursos humanos, aos bens e serviços adquiridos de terceiros, valor este denominado de valor adicionado (valor total da produção de bens e serviços de um determinado período, menos o custo dos recursos adquiridos de terceiros, necessários a esta produção), bem como a forma pela qual este está sendo distribuído entre os diferentes grupos sociais, que interagem com suas atividades. Ludícibus (1990) sugeriu que:

"a profissão contábil muito poderia contribuir para que os economistas governamentais tivessem informações mais amoldadas para o cálculo das contas nacionais se, adicionalmente às demonstrações usuais, levantasse e publicasse mais uma com pouco esforço adicional, denominada de " demonstração do valor adicionado (ou agregado), a qual já era realidade em alguns países, como a Alemanha, e que ampliaria bastante a gama de informações contábeis relevantes, não somente para finalidade macroeconômicas, objeto deste artigo, mas enquadrando-se no cenário mais amplo da contabilidade social. Basicamente a demonstração do valor adicionado procura comparar o valor das vendas (mais rigorosamente da produção, segundo os economistas) de uma entidade com o custo dos insumos adquiridos fora da empresa, tanto em forma de produtos como serviços, em cima dos quais nossa entidade (a entidade contábil de que estamos tratando em cada caso) adicionou valor.(...) se todas as atividades econômicas desenvolvidas no País fossem desenroladas em entidades que levantassem demonstrações a valor adicionado (...) a consolidação de tais demonstrações, excluídas as duplas contagens, já seria o próprio PIB, muito mais corretamente estimado do que atualmente".

Rahman, apud Santos(1999:100) em trabalho sobre a importância da DVA na relação entre as empresas multinacionais e os países hospedeiros do capital estrangeiro, afirma o seguinte:

"Há muitas vantagens em se apresentar a Demonstração do Valor Adicionado de uma empresa multinacional em um país que a hospeda. As vantagens apoiam-se no fato de que essa demonstração oferece à empresa multinacional a oportunidade de apresentar sua contribuição a esse país. A empresa multinacional pode utilizar essa demonstração para estabelecer o interesse da comunidade e de seus legisladores num país qualquer. Isso daria à empresa a oportunidade para formação de goodwill, expansão do mercado, redução de conflitos com o governo local e outros grupos da sociedade, e evitaria diversos desgastes políticos. Como consequência disso a empresa provavelmente alcançaria maior crescimento e estabilidade de seus lucros".

Do ponto de vista dos agentes sociais importa saber como o valor adicionado gerado pela entidade é repartido e quais são os segmentos beneficiários. Estes são:

- o pessoal, que aporta seu trabalho e engenho à empresa, recebendo em contrapartida salários e benefícios sociais;
- os acionistas, que ao integralizarem o capital da empresa recebem em troca uma remuneração repartível, o dividendo e outra de caráter não repartível as reservas;
- Estado, via imposto de renda, e outros impostos diretos, indiretos e taxas.
- os financiadores, aqueles que aportam recursos à empresa a título de financiamento, sendo remunerados por juros.
- 

#### **4-3 Empresas pioneiras na publicação da DVA no Brasil**

Atualmente, algumas empresas já vêm publicando a demonstração do valor adicionado bruto. O início deu-se a partir das publicações pioneiras da TELEBRÁS e de algumas de suas controladas, no exercício de 1990, além da CMTC - Cia. Municipal de Transportes Coletivos de São em 1991 e, do BANESPA no exercício de 1992. Todas estas demonstrações que têm sido publicadas, em jornais econômicos especializados, e, divulgadas aos mais diferenciados usuários da informação contábil, tem algo em comum. O aspecto comum que gostaríamos de comentar é de que sua divulgação, ainda que feita juntamente com as demonstrações contábeis das empresas, é feita fora do sistema de informações contábeis. Normalmente, fazem parte do relatório de administração ou das notas explicativas às demonstrações contábeis. Não são, portanto sujeitas à auditoria e a qualquer outro procedimento contábil. Decorre daí, que podem sujeitar-se, a vieses, que com frequência ocorrem, mesmo com empresas auditadas. Aplaudimos, porém, a iniciativa destas empresas, pela divulgação desse tipo de informação, que cremos ser útil para os usuários da contabilidade. Contudo, esse tipo de informação, pela sua importância estratégica, deve fazer parte do sistema de informação contábil das entidades.

#### **4-4 Análise dos resultados de demonstrações de valor adicionado publicadas**

Apresenta-se a seguir a tabela 1 que mostra-nos como é elaborada uma Demonstração de Distribuição de Valor Adicionado. Essa tabela foi adaptada a partir de divulgação da Petrobrás, em seu site na internet, ou seja: [www.petrobras.com.br](http://www.petrobras.com.br).

Tabela 1- Distribuição do Valor Adicionado de PETROBRÁS S.A.

#### **PETROBRÁS S.A**

#### **Distribuição do Valor Adicionado - Controladora**

Em R\$ milhões

	Exercícios					
	2002	%	2001	%	2000	%
<b>Distribuição do Valor Adicionado</b>	63.017	100	48.688	100	38.475	100
<b>Pessoal</b>						
Salários, vantagens e encargos	2.595	4	2.300	5	1.957	5
Participação nos lucros (provisão)			380		190	
<b>Entidades governamentais</b>						
Impostos, taxas e contribuições	30.665		23.161		16.423	
Participações governamentais	6.923		3.988		3.382	
Imp.Renda/Contrib.Social Diferidos	181		672		1.268	
	37.769	60	27.821	57	21.073	55
<b>Instituições financeiras e fornecedores</b>						
Despesas financ., juros, aluguéis e afret.	12.849	20	7.893	16	5.096	13
<b>Acionistas</b>						
Dividendos	2.761		3.584		2.573	
Lucros Líquidos do Período	7.043					
Lucros Retidos			6.710		7.586	
	9.804	16	10.294	21	10.159	26

Verifica-se que o valor adicionado gerado pela Petrobrás, bem como a distribuição aos beneficiários desses valores, que são: pessoal, financiadores, governo e os acionistas. Constata-se, por exemplo, que em 2002, o Pessoal ficou somente com 4% do VA gerado; enquanto que aos financiadores externos couberam 20% desse montante e aos acionistas a parcela direcionada foi de 16%. Sobressai a parcela devida ao governo que foi de 60% nesse ano, 57% em 2001 e 55% em 2000.

Com base em palestra proferida pelo professor Ariovaldo dos Santos, na ABAMEC-SP, em 2001, apresenta-se a seguir alguns números, de empresas, relativos à Distribuição do Valor Adicionado, que foram extraídos desse evento:

Ano	Pessoal e Encargos %	Remuneração de Capital %	Governo %	Número de Empresas
1996	31,4	24,6	44,0	505
1997	29,9	28,1	42,0	683
1998	28,9	31,4	39,7	827
1999	22,1	41,3	36,6	936
2000	21,9	35,2	42,9	1.072

Obs: a remuneração de capital próprio envolve o pagamento de juros a financiadores externos e dividendos e lucros retidos aos acionistas, sendo que a maior parcela pertence aos financiadores.

Que conclusões podemos extrair desses números? Serão eles razoáveis ou não?

Serão esses números elevados ou baixos! Veja que se situam muita acima da carga tributária no PIB nacional, que atingiu 36,5% em 2002, que já é muito elevada.

O fisco ficou com parcela de VA, superior ao pessoal, que labuta diariamente na geração de valor para as empresas e para a sociedade. São justos esses números? Como você opina?

Será que isso ocorre, em decorrência das empresas que responderam a esta pesquisa serem de grande e médio porte? Se isso é verdadeiro, pode-se então deduzir que as outras empresas pagam muito menos, podendo até sonegar imposto. Será que o governo não estaria usando as empresas de grande porte, que na sua maioria, constituem-se em oligopólios, ou até em monopólios, para tributá-las,

obrigando os consumidores desses insumos a pagar preços mais elevados, já que não têm opção, em muitos casos de obterem produtos substitutos, como é o caso dos setores de infra-estrutura, petróleo, telecomunicações, energia elétrica, etc.

## Conclusão

O artigo teve por objetivo contribuir para a gestão da contabilidade de recursos humanos, evidenciando, os recursos humanos, que possuidores de competência e de conhecimento, geram valor agregado para as entidades e, são portanto merecedores de um melhor posicionamento no seio da contabilidade, devendo portanto ser reconhecidos como ativos, que são, por sua contribuição ao resultado das entidades, bem como informar adequadamente os stakeholders.

## Fontes Bibliográficas

- Antunes, Maria T. P. Capital intelectual. São Paulo, Editora Atlas, 2000.
- Davenport, T. & Prusak L., Ecologia da Informação: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação, São Paulo: Futura, 1998b.
- Edvinsson, L. & Malone, M.S., Capital Intelectual, São Paulo: MakronBooks, 1998
- 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.
- Fitz-Enz, Jac. *El Valor añdido por la dirección de recursos humanos – una nueva estrategia para los 90-. Ediciones Deusto, Bilbao, España, 1994.*
- Gröjer, Jan-Erik & Johanson Ulf. Human resource costing and accounting. Joint Industrial Safety Council/Sweden, 1991.
- Hermanson, Roger H. *Accounting for Human Assets. Occasional Paper No. 14, Michigan State University, East Lansing Michigan, 1964.*
- Iudícibus, Sérgio de. Utilização de informações contábeis para finalidades econômicas. São Paulo: Boletim do contador, n.145, Ibracon, junho de 1990.
- Likert, Rensis. *The Human Organization: Its Management and Value. N.Y, USA, Mc Graw-Hill Book Company, 1967.*
- Martins, Eliseu. Contribuição à avaliação do ativo intangível. Tese de Doutorado, FEA/USP, 1972.
- Marx, Karl. O CAPITAL - Livro 1: O Processo de Produção do Capital -. São Paulo, 1982, Difel Difusão Editorial.
- NabiL, Elias. "The Effects of Human Asset Statements on the Investment Decision: An Experimental" *Journal of Accounting Research, USA, 1972*
- Nonaka, I. & Takeuchi, H., Criação de conhecimento na empresa, Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- Prahalad, C.K. & Hamel, G., The core competence in the corporation, Harvard Business Review, 1990, Maio-Junho, p.79-91
- Santos, Ariovaldo dos. Demonstração do valor adicionado - DVA - um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza nas empresas. São Paulo: Tese de Livre Docência, FEA/USP, 1999.
- Santos, Ariovaldo dos. Demonstração e Distribuição do Valor Adicionado: ABAMEC-SP. São Paulo: 2001.
- Schultz, Theodore W. O Capital Humano: Investimentos em Educação e Pesquisa. Rio de Janeiro, Zahar, 1973.

