

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS SOB O PUNTO DE VISTA DE SEU POTENCIAL DE GERAÇÃO DE RESULTADOS

Claudia Beltrame

Ilse Maria Beuren

Resumo:

Este artigo busca demonstrar uma forma de mensuração dos custos e contabilização dos recursos humanos de uma organização. Por meio da evidência dos investimentos realizados nos funcionários, as empresas ficam cientes dos recursos aplicados e dos necessários para obter um melhor desempenho dos mesmos. Por sua vez, o reconhecimento dos recursos humanos como um ativo fornecerá informações referente ao potencial de retorno futuro para a empresa, pois, cada funcionário representa um valor econômico para a sua empresa. Entretanto, a contabilidade depara-se com a dificuldade de mensurar e determinar o valor de uma pessoa para uma organização. Apesar disso, esforços devem ser envidados para que a contabilidade consiga representar esse potencial, no sentido de dar o devido suporte aos gestores nas tomadas de decisões.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos e Tomada de Decisões*

5.9. MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS SOB O PONTO DE VISTA DE SEU POTENCIAL DE GERAÇÃO DE RESULTADOS

Claudia Beltrame

Aluna de Graduação de Ciências Contábeis da UFSC

Ilse Maria Beuren

Profa. Dra. - Titular do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC

Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário - Florianópolis - SC -
Cx. P. 476, cep: 88010-970, Telefone: (048) 331-9996. E-mail: claudia@cfh.ufsc.br -
aluna de graduação em Ciências Contábeis.

RESUMO

Este artigo busca demonstrar uma forma de mensuração dos custos e contabilização dos recursos humanos de uma organização. Por meio da evidenciação dos investimentos realizados nos funcionários, as empresas ficam cientes dos recursos aplicados e dos necessários para obter um melhor desempenho dos mesmos. Por sua vez, o reconhecimento dos recursos humanos como um ativo fornecerá informações referente ao potencial de retorno futuro para a empresa, pois, cada funcionário representa um valor econômico para a sua empresa. Entretanto, a contabilidade depara-se com a dificuldade de mensurar e determinar o valor de uma pessoa para uma organização. Apesar disso, esforços devem ser envidados para que a contabilidade consiga representar esse potencial, no sentido de dar o devido suporte aos gestores nas tomadas de decisões.

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS SOB O PONTO DE VISTA DE SEU POTENCIAL DE GERAÇÃO DE RESULTADOS

1. Introdução

As empresas buscam constantemente a maximização de sua riqueza. Para que isto ocorra, elas precisam investir valores consideráveis em seus recursos humanos, a fim de que estes possam acompanhar a evolução da tecnologia e automação, necessitando também de outros conhecimentos técnicos que possam ajudar na melhoria do desempenho dos mesmos.

Atualmente, as empresas tendem a valorizar mais seus funcionários, pois eles são considerados bens de capital relevante, principalmente quando se trata de empresas de serviços, como as de assessoria, pesquisa, ensino etc.

No entanto, a contabilidade tradicional trata os diversos recursos disponíveis na organização como um ativo, evidenciando-os em seus relatórios financeiros. Porém, o capital humano adquirido ou desenvolvido na empresa é ignorado em seus registros e relatórios contábeis.

Tudo que uma empresa investe em recursos humanos, como por exemplo gastos com recrutamento, treinamento, cursos etc., que contribuem para a formação do capital humano da empresa, são reconhecidos e contabilizados como despesa. Esse tratamento contábil não permite que um investidor tenha conhecimento do retorno dos recursos que foram aplicados nos mesmos.

A divulgação dos investimentos em recursos humanos é muito importante. Essas informações são preciosas, especialmente na análise dos relatórios contábeis pelos usuários dessas informações. A evidenciação desses investimentos em capital humano, bem como o valor econômico do indivíduo, pode contribuir para o desenvolvimento e sucesso dos negócios da empresa, permitindo a usuários internos e externos da informação contábil tomarem conhecimento do potencial de geração de resultados dos recursos humanos. Portanto, a contabilização é uma das formas de evidenciar esses investimentos.

De acordo com PACHECO (1996; p.34), “a Contabilidade de Recursos Humanos desenvolveu-se de uma tradição de gerenciamento de pessoal conhecida como escola de recursos humanos, que é baseada na premissa de que pessoas são recursos organizacionais valiosos e, portanto, devem ser gerenciados como tal”. Continuando, o autor diz que a contabilidade de recursos humanos apresenta duas funções de utilidade para o gerenciamento de pessoal: a Contabilidade de Custos de Recursos Humanos, que se preocupa em medir os investimentos em recursos humanos; e a Contabilidade de Valor em Recursos Humanos, que se preocupa com o valor econômico das pessoas em relação a uma organização.

Portanto, faz-se necessário buscar uma forma mais apropriada para a contabilização dos recursos humanos da empresa, não os registrando diretamente como despesa. Neste sentido, este artigo objetiva discutir técnicas de mensuração dos custos e da contabilização dos recursos humanos de uma organização.

2 Características de um ativo humano

Segundo MARION (1996; p.53), ativos são “todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensurável monetariamente, que representam benefícios presentes ou benefícios futuros para a empresa.”

HERMANSON (1964; p.4) explicita que “ativos são recursos escassos (definidos como serviços, mas agrupados e classificados como agentes), operando dentro da entidade, capazes de serem transferidos por forças da economia, e expressos em termos monetários; que foram adquiridos como resultado de transações atuais ou realizadas no passado, e que possuam capacidade de gerar benefícios econômicos futuros”.

Sprouse e Moonitz apud IUDÍCIBUS (1987; p.103) explicam que “ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”...

De acordo com o ISAR (1989; p. 15), “ativos resultam de eventos passados que podem ser transações em dinheiro ou não. Ativos podem ser comprados, trocados por outros ativos, autogerados ou recebidos como subsídios ou doativos”.

Paton apud TINOCO (1996; p.43) afirma que, “ativos não são inerentemente tangíveis ou físicos. Um ativo representa uma quantia econômica. Pode, ou não, estar relacionado ou ser representado por um objeto físico”.

Percebe-se que o conceito de ativo não está somente ligado aos objetos físicos que a empresa possui, mas, também, aos ativos intangíveis, inclusive os que a empresa gerou internamente e que contribuirão para seus futuros resultados.

Por conseguinte, entende-se que os gastos com recrutamento, contratação, treinamento, cursos etc., contribuem para a formação dos recursos humanos presentes na empresa. Sendo assim, a empresa está investindo em seus funcionários, formando capital humano valioso, o qual contribuirá para a geração de resultados, tanto no presente quanto no futuro.

O IASC (1994; p.64) refere que “um ativo é reconhecido no balanço, quando é provável que a empresa venha a receber dele benefícios econômicos futuros e o ativo tem um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis”.

Inferre-se pelo exposto que certos ativos não geram benefícios imediatos, mas proporcionam condições para que a empresa gere benefícios no futuro.

Para saber se um gasto deve ser tratado como um ativo ou despesa, deve-se relacioná-lo com o seu potencial futuro de geração de serviços, ou seja, se ele gerar benefícios futuros deve ser classificado como ativo. Esses gastos só devem ser apropriados como despesas nos períodos em que resultarem em benefícios.

No FASB - Financial Accounting Standards Board apud TINOCO (1996; p.45) consta que um ativo apresenta três características principais:

- “a) expressa um provável benefício futuro, que envolve uma capacidade única ou combinada a outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente na geração de entradas líquidas de caixa;
- b) uma particular entidade pode obter benefícios e controlar o acesso de terceiros a eles;
- c) a transação ou outro evento que dê direito à entidade ao benefício em si, ou ao controle do benefício já tenha ocorrido”.

Denota-se que os ativos humanos não são as pessoas de uma organização, visto que os funcionários de uma empresa não podem ser comprados ou possuídos por ela.

Porém, pode-se considerar como ativo os investimentos feitos nessas pessoas. Pois, esses investimentos estão sujeitos ao controle da empresa, podem ser mensuráveis em termos monetários e representam benefícios futuros. Contudo, se tal gasto não satisfizer um desses critérios, não pode ser classificado como um ativo.

Esta idéia encontra reforço na definição de ativo apresentado por MARTINS (1972; p.30), tendo fundamentação em termos econômicos, ao explicitar que, “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”.

Mais adiante, MARTINS (1972; p.33) diz que, “finalmente, também se enquadram todos os recursos humanos, quer os dirigidos para a administração, quer os para a produção de bens ou serviços ou outras funções. São recursos que, caso deles se espera um resultado econômico no futuro, representam itens do Ativo da entidade a que se referem. São recursos econômicos, ativos econômicos e, portanto, merecedores de reconhecimento como ativos contábeis”.

Ativos humanos são definidos por FIORINI (1982; p.4) como sendo “os futuros resultados econômicos que se espera obter do agente Elemento Humano”.

Nabil Elias apud TINOCO (1996; p.45) define ativos humanos como, “agregados de serviços potenciais disponíveis ou úteis para operações esperadas da empresa, para seus membros internos, isto é, gerentes e empregados”.

Percebe-se que, os recursos humanos presentes na empresa são agentes operantes, responsáveis pela administração, pela produção de bens e serviços e que garantem o sucesso e continuidade da empresa.

Portanto, os recursos humanos representam um dos ativos mais valiosos que uma organização possui, sendo indispensável a presença destes. Pois, uma empresa não evolui sozinha, por mais que seja informatizada e detenha alta tecnologia, ela precisa de pessoas especializadas e qualificadas para administrar e operá-la.

3 Valor de um ativo humano e amortização dos investimentos

Segundo PACHECO (1996; p.49), “o valor do indivíduo ou grupo é comumente definido como o valor presente dos serviços prestados à organização através da vida útil esperada do indivíduo ou grupo”.

Pode-se dizer que o valor de um ativo humano consiste nos investimentos feitos em indivíduos, que vão reverter-se em benefícios para a empresa, e o valor de seus serviços prestados em relação a vida útil deste indivíduo dentro da empresa.

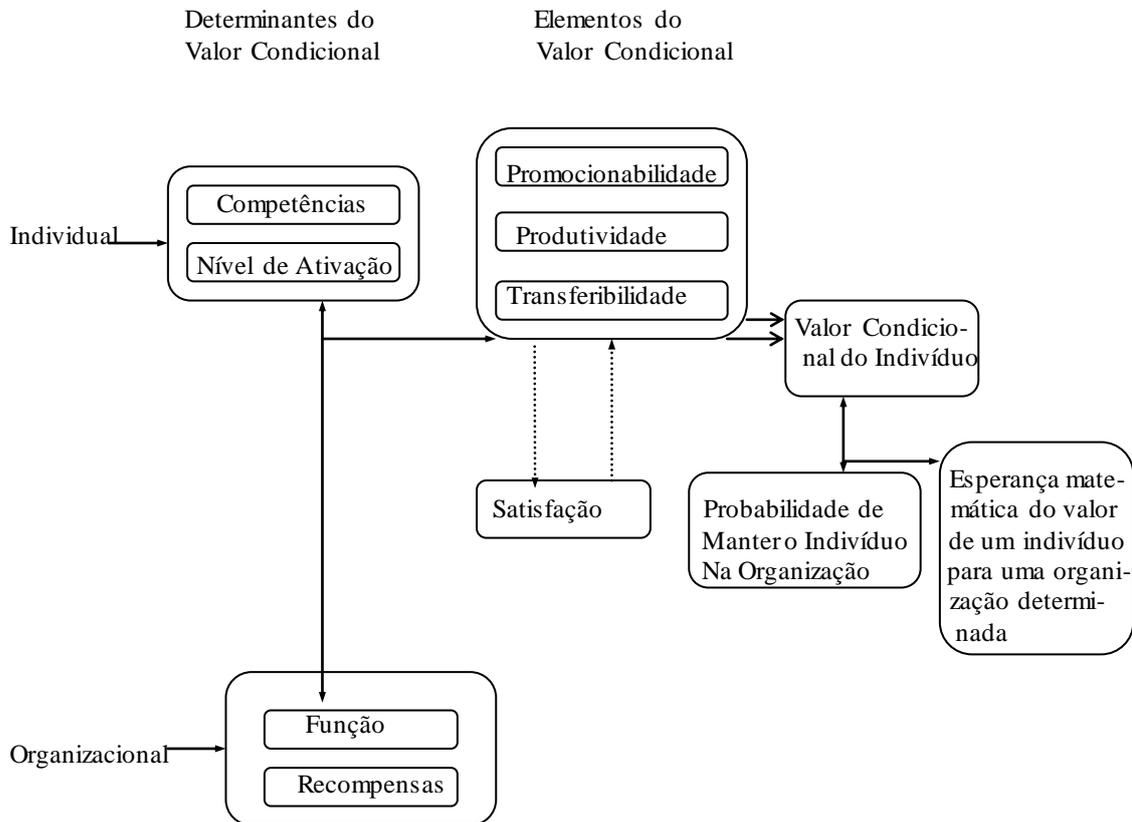
Contudo, atribuir um valor para um indivíduo ou um grupo de indivíduos é uma tarefa muito complexa. Na verdade, pode-se somente estimar o valor econômico do indivíduo para a empresa.

De acordo com FIORINI (1982; p.49), quando utiliza-se de estimativas para determinar o valor econômico de um indivíduo, deve-se levar em consideração os seguintes fatores:

- “a) O valor econômico de um indivíduo depende de seu próprio valor e da interação sua com a empresa;
- b) Evolução no tempo, pois não tem sentido um valor estático, visto que o indivíduo é visto como uma carreira perspectiva, mesmo que essa carreira seja, às vezes curta, porém, é importante a introdução do conceito de distribuição das atividades ao longo do tempo;
- c) Proposta dos meios de medida que permitam estimar o valor do indivíduo para a organização”.

Observa-se que a determinação do valor econômico de um indivíduo está estreitamente relacionada com a interação, desempenho e evolução deste dentro de uma organização. A figura 1 apresenta um modelo que contém os componentes do valor econômico de um indivíduo.

Figura 1 - Componentes do valor econômico de um indivíduo



<u>LEGENDA :</u>	<u>Símbolo</u>	<u>Significado</u>
	→	Determinante suposto
	↔	Interação suposta
	⋯→	Determinante possível
	→	Sub-conjunto
	→	Sub-conjunto

FONTE: Flamholtz apud FIORINI, Celso V. Contabilidade de recursos humanos. *Dissertação de Mestrado*. São Paulo, FEA/USP, 1982, p51.

Segundo FIORINI (1982; p.52), este modelo representa a esperança matemática do valor de um indivíduo para uma determinada organização. Essa esperança matemática apresenta os seguintes componentes:

- a) o valor do indivíduo, chamado valor condicional por resultar da interação indivíduo - empresa, e
- b) a probabilidade que tem o indivíduo de permanecer na organização. Esses componentes são, por si, muito complexos e interagem um sobre outro”.

No que concerne ao valor condicional, de acordo com PACHECO (1996; p. 50), ele representa a quantia que a organização potencialmente obteria a partir dos serviços de uma pessoa. É uma variável multidimensional, que inclui os fatores produtividade, transferibilidade e promovibilidade:

- “Produtividade refere-se a um conjunto de serviços que espera-se que um indivíduo forneça enquanto ocupar sua posição atual. A produtividade pode ser medida por indicadores de desempenho.
- Transferibilidade é o conjunto de serviços que espera-se que um indivíduo possa fornecer quando de sua transferência para outra área no mesmo nível na estrutura organizacional.
- Promovibilidade representa o conjunto de serviços que espera-se que o indivíduo forneça se e quando ocupar posições de nível mais alto”.

De acordo com FIORINI (1982; p.53), esses sub-conjuntos são formados pela conjunção de dois elementos, “uns pertencem à pessoa e outros provém da organização”. No que diz respeito aos atributos que o indivíduo é portador, eles são de duas categorias:

“Uns se referem à inteligência e ao conhecimento adquirido que determinam a aptidão para aprender e as outras se referem ao temperamento do indivíduo, ao seu caráter e à sua psicologia individual”.

Os determinantes individuais consistem das “competências do indivíduo e seu nível ativacional. Esses dois determinantes representam, em um momento considerado, o potencial pessoal que o indivíduo pode utilizar em benefício da organização”.

Para FIORINI (1982; p. 53), “as competências individuais se referem aos conhecimentos científicos, técnicos, etc, que mostram bastante estabilidade no tempo”.

Continuando, o autor diz que “o nível de ativação se refere a um conceito de ordem biológica. Esse Nível de Ativação pode ser definido como à extensão da liberação da energia armazenada do organismo, através da atividade metabólica nos tecidos”.

No que se refere ao atributo que provém da organização, o qual influencia o valor do indivíduo, Flamholtz apud FIORINI (1982; p.54) diz que há os “Determinantes Organizativos, que são: os papéis atribuídos aos elementos e o sistema de recompensas”.

Os papéis atribuídos podem ser explicados através de um exemplo. Supondo-se que uma pessoa tenha conhecimentos na área de matemática e lhe é atribuído um cargo na área de recursos humanos, este procedimento está desvalorizando as aptidões do indivíduo e sub-utilizando os determinantes do valor individual. Neste caso, a organização deixará de utilizar um potencial presente no indivíduo. Caso a organização atribuísse os cargos de acordo com as aptidões, conhecimentos e características pessoais, ela estaria se beneficiando.

FIORINI (1982; p.55) explicita que , “quando o papel é determinado e adjudicado, é necessário adicionar um sistema de recompensas, que é conseqüência dos atributos organizacionais, e que influi na forma em que o mesmo será representado”.

Quanto maior a integração entre os Determinantes Organizativos e os Determinantes Individuais, maior será o Valor Condicional do Indivíduo e maior também a probabilidade do indivíduo permanecer na empresa. Isso pode ser observado no modelo apresentado, nas flechas com duplo sentido, que unem os determinantes individuais e os organizacionais.

Segundo FIORINI (1982; p.55), os determinantes individuais e organizacionais “estão vinculados, com caráter de reciprocidade, isto é: se um indivíduo representa o papel que corresponde a suas aptidões, no seu nível adequado de ativação, e obtém as recompensas que espera, obterá satisfação da organização a que pertence e esta obterá satisfação com seu desempenho”.

Sendo assim, se o indivíduo se sentir satisfeito dentro da organização, desenvolvendo papéis que estão ligados às suas aptidões pessoais, este não terá interesse em abandonar a organização, e nem esta quer perder o indivíduo. Pois, as pessoas que trabalham motivadas e estão satisfeitas com sua função, geram resultados positivos em termos de produção.

Para FIORINI (1982; p.56), em ocorrendo esta reciprocidade entre os determinantes individuais e organizacionais, “aumentará, assim a probabilidade de conservar o indivíduo e a de que este deseje permanecer na organização, e, portanto, aumentará também a esperança matemática do valor do indivíduo com respeito a organização”. O autor também afirma que, “no caso contrário, se insatisfação recíproca, diminuirão o valor condicional e a probabilidade e, com eles, a esperança matemática do valor do indivíduo para a organização”.

Depreende-se que a integração entre os determinantes individuais e os organizacionais é muito importante, especialmente quando da determinação do valor econômico de um indivíduo para uma organização. Pois, se estas duas variáveis interagem entre si, de modo positivo o indivíduo certamente obterá um bom desempenho e terá chances de evoluir dentro da organização. Sendo assim, este indivíduo representa um valor econômico para a organização, na qual está atuando, pela capacidade de geração de serviços futuros.

Portanto, os ativos humanos são agentes dentro de uma empresa capazes de gerar benefícios ao longo de sua vida útil. Então, por que não ativá-los e amortizá-los ao longo do tempo ?

Quando uma empresa investe na elaboração de um novo produto, ela ativa todos seus gastos no Diferido, para posteriormente amortizá-los. Pois, de acordo com o Princípio da Competência, deve-se confrontar as receitas e despesas sempre simultaneamente quando estas estão correlacionadas. Neste caso, os investimentos realizados na elaboração desse novo produto, gerará receita ao longo do tempo e, assim, deve-se amortizar estes gastos a partir do momento que este produto gerar resultados. Esses investimentos realizados hoje, vão gerar resultados para a empresa no futuro e não imediatamente.

Por analogia, os investimentos realizados pelas empresas, em recursos humanos (treinamento, seleção, recrutamento etc.), irão gerar benefícios ao longo dos anos em que o funcionário ficar trabalhando na empresa.

Segundo PACHECO (1996; p.24), “a prática contábil atual (postulados, princípios e convenções contábeis geralmente aceitos) não reconhece, ainda, os gastos na formação profissional dos recursos humanos como um investimento - onde esses

gastos seriam contabilizados no ativo das empresas para posterior amortização ao longo do tempo - como é prática corrente com os ativos permanentes”.

Na contabilidade de recursos humanos, todos os gastos realizados na formação profissional dos recursos humanos devem ser considerados como investimentos e contabilizados no ativo das empresas, para posterior amortização, ao longo do tempo, em relação a sua vida útil de benefícios futuros.

4 Técnica de mensuração do custo de recursos humanos

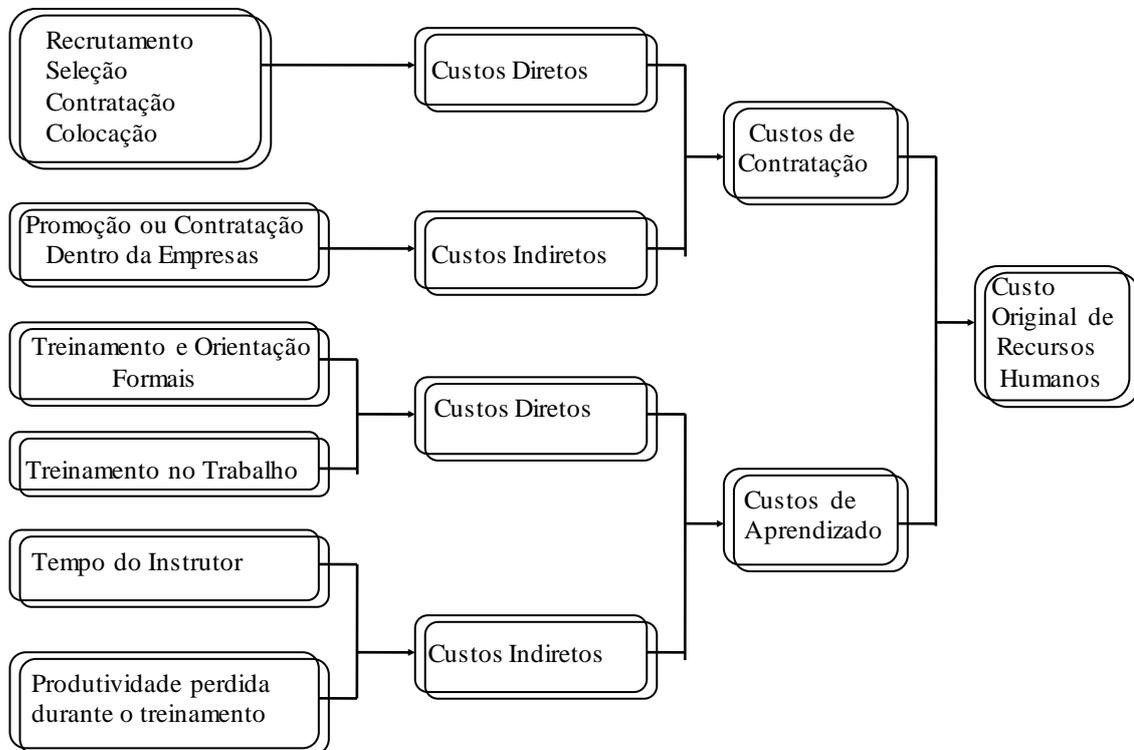
PACHECO (1996; p.72) explicita que os custo de recursos humanos “são os sacrifícios incorridos para contratar ou substituir pessoas”.

Por sua vez, mensuração é definido pelo ISAR (1989; p.11) como “o processo de determinar monetariamente o valor a ser dado a um item em uma demonstração financeira. Para atribuir um valor monetário a um item, necessita-se selecionar uma unidade de medida e o método pelo qual o item vai ser avaliado”.

Na contabilidade, a unidade de medida é monetária. Segundo ALMEIDA e HAJJ (1997;p.68), “mensuração, em unidades monetárias se presta como um meio útil de atribuir um significado comum a objetos ou eventos diferentes, constituindo-se de difícil execução porque tem características que os demais padrões de mensuração não possuem”.

Assim, a mensuração em unidades monetárias, quantifica o poder de aquisição ou o valor intrínseco de um determinado objeto ou evento, sendo que estes estão sujeitos a alterações em suas mensurações decorrentes das variações do mercado ou pelo potencial de resultados que determinado objeto ou evento poderá gerar. Já padrões de medida não monetários, como volume, quilômetro, massa, temperatura, área, comprimento etc são constantes.

PACHECO (1996; p.75-80) apresenta alguns métodos de mensuração do custo dos recursos humanos. Destacando-se, entre eles, a mensuração do custo dos recursos humanos pelo valor original. Para MONTEIRO (1980; p.30), este representa “o sacrifício de valor incorrido, efetivamente, para adquirir e desenvolver as pessoas”. A Figura 2 apresenta um modelo de mensuração dos custos originais dos recursos humanos.

FIGURA 2 - Modelo de mensuração do custo original dos recursos humanos

FONTE: Flamholtz apud PACHECO, Vicente. Uma contribuição ao estudo da contabilidade de recursos humanos e seu poder de informação. *Dissertação de Mestrado*. São Paulo, FEA/USP, 1996, p.75.

PACHECO (1996; p.76-78) explicita que os custos de contratação “referem-se ao sacrifício que deve ser incorrido para contratar um novo responsável pela posição. Eles incluem todos os custos diretos de treinamento, seleção, contratação e colocação, assim como certos custos indiretos”.

Os custos de recrutamento “são os custos incorridos para identificar fontes de recursos humanos, incluindo aquelas dentro e fora de uma organização”. São componentes desse custo a propaganda, recrutamento de estagiários, despesas de entretenimento, viagens e despesas administrativas.

Os custos de seleção “são custos incorridos para determinar a quem deve ser oferecido o emprego. Eles incluem todos os custos incorridos na seleção de pessoas para serem membros de uma organização”. Este custo apresenta, entre outros, os seguintes componentes: entrevistas, testes e os custos administrativos de processamento das informações relativas aos candidatos.

Os custos de contratação e colocação “são custos incorridos para trazer um indivíduo para uma organização e colocá-lo no serviço”. Os custos de contratação

constituem-se de elementos como, ajuda de custo para fazer a mudança, viagens etc. Os custos de colocação consistem de vários custos administrativos com a colocação de uma pessoa no serviço.

Os custos de aprendizado “referem-se ao sacrifício que deve ser incorrido para treinar uma pessoa e trazê-la ao nível de desempenho normalmente esperado de um indivíduo numa dada posição”.

Os custos de treinamento e orientação formais “são associados ao doutrinamento e treinamento formais. A orientação pode envolver a familiarização com as políticas de pessoal, produtos da companhia, instalações e assim por diante”.

Os custos de treinamento no trabalho “são gerados durante o treinamento de um indivíduo no próprio local de trabalho em vez de utilização de programas formais de treinamento”. Esse treinamento tem como custo direto principal o salário da pessoa que está sendo treinada pelo período em que ele não está produzindo.

O tempo do instrutor “é o custo dos salários dos responsáveis pelo treinamento durante seu período. O tempo que eles gastam em treinamento deve ser tratado como um custo de treinamento”.

Finalmente, a produtividade perdida durante o treinamento “é o custo do desempenho perdido de outras pessoas que não o treinando durante o período de treinamento”.

Inferre-se pelo exposto que, quando são mensurados determinados objetos ou eventos, atribui-se números às características peculiares dos mesmos. No entanto, esta mensuração é aproximada, sendo muito difícil determinar o seu valor exato.

5 Contabilização dos recursos humanos

PACHECO (1996; p.9) diz que a contabilidade de recursos humanos é uma ferramenta que permite identificar, registrar e demonstrar os gastos com investimento em recursos humanos, calculando seu custo e valor.

Segundo FIORINI (1982; p.4), “a contabilidade de recursos humanos é o processo de identificar, mensurar e comunicar informações sobre recursos humanos, objetivando facilitar uma eficiente administração empresarial, bem como propiciar informações úteis aos usuários externos”.

Para a realização de um gerenciamento eficaz, a contabilidade deve fornecer informações precisas, completas e oportunas. Sendo assim, o registro das informações referente aos recursos humanos, presentes em uma organização, auxiliará os gestores nas tomadas de decisão.

Neste sentido, faz-se necessário um modelo de representação dos recursos humanos no Balanço Patrimonial. Um modelo que proponha a inclusão do ativo humano e seus desdobramentos no ativo, bem como os gastos de investimentos em recursos humanos e sua amortização no Balanço Patrimonial da organização.

De acordo com LEONE (1983; p.36), entende-se por ativo humano e seus desdobramentos “o investimento em Recursos Humanos, medido monetariamente, considerando, neste item, a sua Avaliação, a sua Reavaliação e, em consequência, a sua natural Desvalorização”. Continuando, a autora explica que desdobramentos são “itens do Patrimônio que estão diretamente ligados ao Ativo Humano”. Neste caso, tem-se os elementos do Ativo Imobilizado, os quais são utilizados como estrutura de apoio às atividades dos funcionários.

O Quadro 1 apresenta o Balanço Patrimonial com os desdobramentos do ativo humano de uma empresa.

QUADRO 1 - Desdobramentos do ativo humano de uma empresa no Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL (Incluindo os itens relacionados à Contabilização dos Recursos Humanos)	
Ativo Circulante	
Ativo Realizável a Longo Prazo	
Ativo Permanente	
Ativo Imobilizado	
Estrutura de apoio aos RH.....	R\$.....
Depreciação Acumulada.....	(R\$.....)
Ativo de Investimento	
Investimento em Recursos Humanos	
Avaliação.....	R\$.....
Reavaliação.....	R\$.....
Desvalorização.....	(R\$.....)
Diferido	
Gastos de Investimento em RH.....	R\$.....
Amortização de gastos em RH.....	(R\$.....)
TOTAL DO ATIVO	

FONTE: LEONE, Nilda M. de C. P. G. Contabilização dos recursos humanos: um modelo de informação gerencial. *Dissertação de Mestrado*. João Pessoa, 1983, p. 38.

No que concerne à estrutura de apoio aos recursos humanos, LEONE (1983; p.39) diz que este elemento do ativo “será constituído pelos móveis, equipamentos, máquinas, instalações, imóveis e terrenos que se relacionam à manutenção da capacidade produtiva dos recursos humanos”. Estão inclusos neste grupo os elementos imobilizados ligados às atividades de serviço médico, transporte de empregados, alimentação, segurança etc.

Por sua vez, a depreciação acumulada da estrutura de apoio aos recursos humanos representa a perda de utilidade de um determinado ativo ao longo do tempo.

Segundo LEONE (1983; p.39), em regra geral, “a taxa anual que poderá ser objeto de registro mensal, trimestral ou mesmo anual, será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos”.

Em se tratando dos itens do ativo de investimento, mais especificamente do investimento em recursos humanos, LEONE (1983; p.40) afirma que a avaliação dos recursos humanos “representa o valor do homem para a empresa”. Nesse sentido, deve-se levar em consideração que as pessoas possuem conhecimentos e experiências, que para certas empresas podem ser mais relevantes e para outras menos, por isso deve-se levar em consideração o objetivo pelo qual se está avaliando. Dificilmente encontrar-se-á o verdadeiro valor de um indivíduo, pois pode-se deixar de avaliar valores e características intrínsecas que as pessoas possuem. No entanto, pode-se obter este montante, através do valor econômico que o indivíduo representa para uma determinada empresa.

A reavaliação dos recursos humanos, de acordo com LEONE (1983; p.41), “se destina a corrigir o valor original da avaliação de acordo com o tempo e as mudanças ocorridas com relação a qualificação dos empregados”. Periodicamente, ocorrem qualificações dos funcionários através de treinamentos e cursos, sendo que estes adquirem experiências ao longo do tempo. Desse modo, deve-se reavaliar o potencial dos mesmos e contabilizar a variação existente. Há também outros fatores que devem ser levados em consideração na reavaliação, como o desempenho, lealdade, responsabilidade e promoções dos funcionários.

Assim como existe a reavaliação dos recursos humanos pode ocorrer o inverso, a desvalorização. Segundo LEONE (1983; p.41), “a desvalorização reconhecerá a perda de valor dos itens de recursos humanos, devido, principalmente à idade, à obsolescência da tarefa ou da especialização, à acidentes naturais ou de trabalho”.

Em se tratando de itens do diferido, mais especificamente de gastos de investimento em recursos humanos, LEONE (1983; p.41) explicita que “este grupo vai incluir todas as despesas necessárias para colocar o homem em sua plena capacidade de produção”. As empresas investem em seus funcionários por acreditarem que estes investimentos terão um retorno para elas. Sendo assim, o tratamento adequado para esses gastos é contabilizá-los no ativo diferido, ao invés de jogá-los diretamente no o resultado do exercício. Enquadram-se neste grupo todos os gastos incorridos em investimento, recrutamento, seleção, treinamento, cursos etc.

A amortização dos gastos de investimentos em recursos humanos, conforme LEONE (1983; p.58), dever ser feito "observando as normas contábeis e legais consideradas para os demais itens tradicionais do grupo de Gastos de Investimentos".

Segundo MONTEIRO (1980; p.143), para determinar o valor a ser baixado, quer sejam ativos humanos ou não, devem estar disponíveis as seguintes informações:

- a) o custo a ser depreciável;
- b) a estimativa de uma vida depreciável ou amortizável;
- c) a escolha de um método para determinar o débito periódico a fim de registrar a depreciação ou a amortização".

Neste sentido, os gastos de investimentos em recursos humanos, que estão contabilizados no ativo diferido do balanço patrimonial, devem ser amortizados ao longo do tempo. Sendo assim, a partir do momento que tais investimentos gerarem benefícios para a empresa, amortiza-se uma parcela deste investimento. Dessa forma, a empresa estará respeitando o princípio da competência.

Diante do exposto, acredita-se que a adequada coleta de dados sobre investimentos em recursos humanos e a correta contabilização destes fornecerá informações relevantes para os usuários da informação contábil.

6 Os recursos humanos e seu potencial de geração de resultados para a empresa

A contabilidade depara-se, atualmente, com um grande desafio, que consiste na mensuração do capital intelectual presente em uma organização, bem como evidenciar o retorno proporcionado pelo mesmo.

MARTINS (1972; p.33) afirma que os “recursos existem para obter benefícios econômicos futuros, portanto devem ser reconhecidos: direta ou indiretamente; curta ou longa distância; física ou intelectualmente; associação com agentes mais tangíveis”.

O capital intelectual está diretamente ligado aos ativos físicos de uma empresa. Apesar de tais ativos serem intangíveis, a empresa somente alcançará seus objetivos e aumentará sua riqueza com a presença de pessoas, as quais dão vida aos ativos tangíveis. Pode-se dizer que o capital intelectual, hoje, em muitas empresas, é mais representativo e importante do que os ativos físicos.

Segundo STEWART (1998; p.51), “a substituição de materiais e ativos físicos pelo conhecimento, a iniciativa dos mercados de trabalho em recompensar o trabalho baseado no conhecimento - nos diz que alguém que investe em uma empresa está comprando um conjunto de talentos, capacidades, habilidades e idéias - capital intelectual, não capital físico”.

O capital intelectual é definido por Klein e Prusak apud STEWART (1998; p.61) como sendo “material intelectual que foi formalizado, capturado e alavancado a fim de produzir um ativo de maior valor”.

ALMEIDA e HAJJ (1997; p.77) afirmam que “os ativos do conhecimento de uma empresa podem ser identificados, que o processo de gerenciamento pode melhorá-los, que é possível descrever e mensurar como o conhecimento adiciona valor e que, administrando o capital intelectual, melhora-se a performance financeira empresarial”.

Observa-se que o conhecimento adquirido e as experiências que as pessoas possuem representam um potencial de geração de resultados futuros para uma organização. LIMA e LUMA (1996; p.4) definem potencial humano como sendo “um conjunto de aptidões, conhecimentos e habilidades não posto em exercício no momento atual”.

Nesse sentido, o potencial é algo que pode ser realizado, mas no momento continua latente. Sendo assim, os recursos humanos possuem um determinado potencial que deve ser avaliado, registrado, analisado e reconhecido. Agindo desta forma, a empresa toma conhecimento da contribuição de seus recursos humanos para a geração dos resultados empresariais, bem como do valor adicionado para a empresa.

LIKERT e PYLE (1971; p. 78) referem que, além da informação sobre o que uma firma gastou para adquirir e desenvolver seus empregados, a companhia precisa também avaliar a produtividade do pessoal. Isso é, precisa saber qual é a capacidade produtiva de sua organização humana e como ela está mudando com o passar do tempo.

7 Considerações finais

Diante da atual conjuntura econômica, as empresas precisam adequar-se às mudanças que vêm ocorrendo e buscar formas de gestão empresarial que as diferenciem das demais.

Dessa forma, os recursos humanos, que as empresas têm à disposição, são considerados elementos indispensáveis para a mesma desenvolver suas atividades e manter a competitividade.

Portanto, a contabilidade de recursos humanos é uma ferramenta muito importante, que auxilia os administradores no processo de gestão empresarial. Por meio dela é possível identificar os investimentos que foram realizados nos recursos humanos, calculando-se o seu custo e o valor dos mesmos.

O reconhecimento dos recursos humanos, presentes em uma organização, como ativos humanos, capazes de gerar benefícios futuros para a empresa, torna-se vital para identificar a parcela de contribuição destes no resultado empresarial.

De outro lado, a mensuração do valor econômico do indivíduo para uma determinada organização auxiliará os gestores em suas decisões sobre o seu quadro de pessoal, desde a contratação até o treinamento de seus funcionários.

Outro aspecto importante é a mensuração dos custos com recursos humanos. Pois, por meio desta pode-se saber o custo original dos investimentos realizados com as pessoas que atuam na empresa.

Acredita-se que a contabilização dos investimentos realizados nos recursos humanos e a determinação do valor econômico do indivíduo contribui para o desenvolvimento da gestão empresarial. Pois, com a identificação e registros destes recursos os gestores obterão um maior controle dos valores aplicados dentro da empresa. Em outras palavras com o reconhecimento e registro dos ativos humanos, a empresa evidencia a capacidade produtiva de sua organização humana e a sua mudança ao longo do tempo.

Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Maria G. M. e HAJJ, Zaina S. E. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. *Cadernos de Estudos da FIPECAFI - FEA/USP*, São Paulo, v.9, n.16, p.66-83, julho/dezembro 1997.
- FIORINI, Celso Vicente. Contabilidade de recursos humanos. *Dissertação de Mestrado*. São Paulo, FEA/USP, 1982.
- HERMANSON, Roger H. *Accounting for Human Assets*. Occasional paper nº 14, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, Michigan, U.S., 1964.
- IASC - International Accounting Standards Committee. Framework for the preparation and presentation of financial statements. *In: International Accounting Standards 1996*. London: IASC, 1996, p. 35-71.
- ISAR - Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting. *Objectives and concepts underlying financial statements*. New York: ONU, 1989.
- LIKERT, R. e PYLE, W. C. Human resource accounting: a human organizational measurement approach. *Financial Analysts Journal*, jan./feb. 1971.
- LEONE, Nilda M. de C. P. G. Contabilização dos recursos humanos: um modelo de informação gerencial. *Dissertação de Mestrado*. João Pessoa, CCSA/UFP, 1983.
- LIMA, Edmilson de e LUMA, Iúri Novaes. A avaliação de potencial como auxílio aos planos e programas de recursos humanos. *Revista de Negócios*. Santa Catarina: vol. 1, nº 2, jan./mar. 1996.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1995.
- MARTINS, Eliseu. Contribuição a avaliação do ativo intangível. *Tese de Doutorado*. São Paulo, FEA/USP, 1972.
- MONTEIRO, Deny da Rocha. A contabilidade de recursos humanos: uma exposição de suas técnicas e uma visão crítica das suas perspectivas. *Dissertação de Mestrado*. Rio de Janeiro, COPPE/UFRJ, 1980.
- PACHECO, Vicente. Uma contribuição ao estudo da contabilidade de recursos humanos e seu poder de informação. *Dissertação de Mestrado*. São Paulo, FEA/USP, 1996.
- STEWART, Thomas A. *Capital intelectual*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Contribuição ao estudo da contabilidade estratégica de recursos humanos. *Tese de Doutorado*. São Paulo, FEA/USP, 1996.