

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS: UM ESTUDO DA
EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO HUMANO NAS ORGANIZAÇÕES**

Evaldo José da Silva

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2004

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis



Powered by RiusProStar - www.riusprostar.com.br

EVALDO JOSÉ DA SILVA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600026977

**CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS: UM ESTUDO DA
EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO HUMANO NAS ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2004

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Silva, Evaldo José da

Contabilidade de recursos humanos: um estudo da evidenciação do ativo humano nas organizações / Evaldo José da Silva. – São Paulo, 2004.

121 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004
Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Recursos humanos 3. Capital intelectual
4. Ativos intangíveis I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 657

**Ao meu pai (*In memoriam*), pela dedicação ao
trabalho que nos permitiu uma vida digna,
apesar das dificuldades, e à minha mãe, pelos
valores transmitidos, pelo apoio e empenho em
nos proporcionar bons estudos.**

A execução do presente trabalho foi possível em função das diversas contribuições que recebi na forma de ensinamentos, apoio financeiro, incentivos, compreensão e amor. Por esses e outros motivos tenho muito a agradecer a pessoas e instituições que colaboraram nesta caminhada.

Agradeço a Deus por me iluminar, fazendo de mim a pessoa feliz que sou.

Agradeço, também, ao meu irmão Eduardo, por me enveredar na profissão contábil e pelo apoio durante todo o programa de mestrado.

Aos meus irmãos, Edson, Luciano e Lázaro, e a meu sobrinho, Pablo, pelo apoio e compreensão pelo prolongado afastamento dos bons momentos de reunião familiar.

À minha esposa, Malila, pelo amor e compreensão nos momentos de ausência, dedicados à execução do presente trabalho.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Welington Rocha, pelos valiosos ensinamentos, apoio e incentivo no processo de elaboração desta dissertação.

Aos Professores do programa do mestrado da FEA/USP, Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento, Prof. Dr. Fábio Frezatti, Prof. Dr. Armando Catelli, Prof. Dr. Nelson Carvalho, Prof. Dr. Edgard Cornachione Jr. e demais, pelos valiosos ensinamentos com que contribuíram para este trabalho e muito contribuirão para o exercício da docência.

Ao Prof. Dr. João Eduardo Prudêncio Tinoco pela magnífica aula sobre Contabilidade de Recursos Humanos, por ocasião da qualificação, que contribuiu, significativamente, na conclusão deste trabalho.

Aos colegas da Astecon, em especial Tatiana e Tânia, pelo apoio e incentivo.

Aos colegas do Cesupa, representados pelo Prof. Ms. Nadson Alves, pela cooperação.

Aos colegas do mestrado, em especial, Manoel, Valter e Regina, pelo incentivo e pelas valiosas discussões que auxiliaram na elaboração desta pesquisa.

À Fundação Bradesco de Conceição do Araguaia, pelos ensinamentos básico e médio com qualidade, que me permitiu galgar o caminho da graduação e da pós-graduação.

Ao CESUPA – Centro Universitário do Pará, pela confiança e apoio financeiro.

**“Se você acredita que pode, você tem razão.
Se você acredita que não pode, você também tem razão.”**

Henry Ford

RESUMO

O estudo desenvolvido no presente trabalho tem o enfoque na identificação, mensuração, registro e evidenciação dos investimentos em mão-de-obra, visando contribuir com o desenvolvimento da Contabilidade de Recursos Humanos. A partir do resgate conceitual da Contabilidade, do Ativo, do Ativo Intangível e de alguns estudos sobre Recursos Humanos, foi apresentado um conceito para o Ativo Humano. O estudo da evolução histórica da Contabilidade de Recursos Humanos, bem como do Capital Intelectual e de outras formas de tratamento dos Recursos nas organizações, são apresentados com críticas que visam evidenciar a necessidade de desenvolvimento dos estudos sobre a mensuração dos recursos humanos. Análises comparativas entre ativo humano e jogador de futebol, ativo humano e *Leasing* foram importantes no trabalho para evidenciar características dos recursos humanos que os classificam como ativo. Alguns modelos já desenvolvidos de demonstração dos Recursos Humanos das organizações são apresentados com uma análise crítica, evidenciando o quanto a ciência contábil evoluiu em relação a esse tema. Os registros contábeis geram informações sobre o valor dos recursos humanos que subsidiarão tomadas de decisões nos níveis tático e estratégico da organização, evidenciando que, assim como os bens materiais e imateriais, os Recursos Humanos, também, são ativos das organizações, ressalvados os limites expostos no presente trabalho, possuindo um valor que deve ser demonstrado nos relatórios contábeis.

ABSTRACT

This study focuses on the identification, measurement, entry and disclosure of investments in labor and aims to contribute to the development of Human Resource Accounting. On the basis of a conceptual review of Accounting, Asset, Intangible Asset and some studies on Human Resources, we present a concept for the Human Asset. We present a study about the historical evolution of Human Resource Accounting, as well as about Intellectual Capital and other forms of treating Resources in organizations, including criticism aimed at disclosing the need to develop studies on human resource measurement. Comparative analyses between human asset and a soccer player and between human asset and leasing were important elements to demonstrate those characteristics of human resources that allow for their classification as assets. Some existing models of Human Resource statements in organizations are presented and accompanied by a critical analysis, showing how much accountancy has evolved with respect to this theme. Accounting records generate information about the value of human resources, which will help the organization in taking tactical and strategic decisions. Thus, it is demonstrated that, like material and non-material goods, in spite of the limits exposed in this study, Human Resources are organizational assets whose value must be disclosed in the financial statements.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
1 INTRODUÇÃO.....	4
1.1 Considerações Iniciais.....	4
1.2 Situação Problema.....	6
1.3 Questão de Pesquisa.....	8
1.4 Objetivo Geral.....	8
1.5 Objetivos Específicos.....	8
1.6 Justificativa da Pesquisa.....	9
1.7 Metodologia da Pesquisa.....	11
1.8 Delimitações.....	12
1.9 Estrutura do Trabalho,,,,,.....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 A Contabilidade e seus Objetivos.....	15
2.2 O Ativo e sua Mensuração.....	19
2.2.1 Definição de Ativo.....	19
2.2.2 Mensuração do Ativo.....	21
2.2.3 Valores de Entrada e Valores de Saída.....	22
2.3 Ativo Intangível.....	25
2.3.1 Definição de Ativo Intangível.....	25
2.4 Ativo Humano.....	27
3 O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS HUMANOS.....	34
3.1 Aspectos históricos da Contabilidade de Recursos Humanos.....	34
3.1.1 Principais autores que trataram sobre Ativo Humano.....	34
3.1.2 Principais autores que trataram sobre Ativo Humano no Brasil.....	36
3.2 O modelo Skandia de mensuração do Capital Intelectual.....	41
3.3 Análise comparativa do Ativo Humano com outros ativos.....	52
3.3.1 Ativo Humano e Jogador de Futebol.....	52
3.3.2 Ativo Humano e <i>Leasing</i>	60
4 PROPOSTAS DE EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO HUMANO.....	66
4.1 A contabilização pioneira de RH na R.G. Barry Corporation.....	66
4.2 O modelo de Batista sob a Ótica da Gestão Econômica.....	70
4.3 Indicadores de Qualidade do Sistema de Contabilidade de Recursos Humanos de Tinoco.....	74
5 O REGISTRO CONTÁBIL DOS RECURSOS HUMANOS.....	80
5.1 Identificação do Ativo Humano.....	80
5.2 Mensuração do Ativo Humano.....	81
5.2.1 Mensuração pelo Custo.....	83
5.2.2 Gastos de Manutenção.....	89
5.3 O Ativo Humano no Balanço Patrimonial.....	93
5.4 O Ativo Humano na Demonstração de Resultados.....	94
5.5 Exemplo.....	95
5.5.1 Exemplo 1 – Registro sem Ativo Humano.....	96

5.5.2	Exemplo 2 – Registro com Ativo Humano pelo Custo.....	100
5.5.3	Exemplo 3 – Registro com Ativo Humano pelo Fluxo de Benefícios Futuros..	102
6	CONCLUSÕES.....	109
6.1	Da Pesquisa.....	109
6.2	Contribuições.....	113
6.3	Recomendações.....	114
	REFERÊNCIAS.....	116

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	– <i>American Accounting Association</i>
AHT	– Ativo Humano Total
BACEN	– Banco Central do Brasil
CFC	– Conselho Federal de Contabilidade
CI	– Capital Intelectual
CMN	– Conselho Monetário Nacional
CVM	– Comissão de Valores Mobiliários
DRE	– Demonstração de Resultados do Exercício
ERP	– <i>Enterprise Resources Planning</i>
FASB	– <i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEA	– Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FGTS	– Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FIPECAFI	– Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	– <i>International Accounting Standards Board</i>
INESP	– Instituto de Ensino Superior e Pesquisa Ltda
INSS	– Instituto Nacional do Seguro Social
NBC T	– Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NIC	– Norma Internacional de Contabilidade
RH	– Recursos Humanos
ROIAH	– Retorno sobre os Investimentos em Ativo Humano
RTDE	– Remuneração do Tempo à Disposição do Empregador
RTNP	– Remuneração do Tempo Não Produtivo
RTP	– Remuneração do Tempo Produtivo
SFAC	– <i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>
TI	– Tecnologia de Informação
USP	– Universidade de São Paulo

1 INTRODUÇÃO

O ser humano é o elemento ativo sem o qual os demais elementos não geram valor, sendo, portanto, o mais importante gerador de fluxo de benefícios dentro das entidades. A imprevisibilidade das pessoas torna a mensuração do seu potencial de serviços mais complexa do que a dos demais elementos. A CRH (Contabilidade de Recursos Humanos) tem, no entanto, tentado preencher essa lacuna, como é demonstrado nesta dissertação.

1.1 Considerações Iniciais

Existem, ainda, relativamente poucos trabalhos publicados sobre a Contabilidade de Recursos Humanos, considerado um assunto pouco discutido no Brasil. Nos Estados Unidos e na Europa, o tema já é debatido há mais tempo; no entanto, quando comparado com os estudos econômicos sobre capital humano, pode ser considerado novo, pois a história indica a primeira tentativa de mensurar o capital humano pelos economistas em 1691¹. Apesar de registros de que desde a época da escravidão já era feito o controle dos escravos de acordo com a capacidade produtiva de cada um, não existia naquela época, o conceito de capital humano incluindo o conhecimento e a capacidade intelectual das pessoas.

A Contabilidade de Recursos Humanos foi influenciada por teóricos sobre pessoal como Odiome (1963)². Em 1963, Hermanson abordou os recursos humanos no contexto das

¹ Kwasnicka (1981, p. 19)

² Pacheco (2002, p. 31)

organizações, através de sua tese de doutorado, intitulada “*A Method for Reporting All Assets and The Resulting Accounting and Economic Implications*”, focalizando-os como ativos³; esse mesmo autor, em 1964, escreveu *Accounting for Human Assets* no *Occasional Paper* n. 14, da Universidade de Michigan; em 1967, Likert (psicólogo organizacional) discutiu a contabilidade do ativo humano em sua obra *The Human Organization: Its Management and Value*; em 1969, Brummet, Pyle, e Flamholtz publicaram, na *Personnel Administration*, um artigo *Human Resource Accounting in Industry*; em 1971, Lev e Schwartz publicaram, na *The Accounting Review*, um artigo intitulado “*On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements*”, seguido por Flamholtz que, em 1974, publicou o livro *Human Resource Accounting*.

A importância e a necessidade de um tratamento dos dados sobre recursos humanos que possibilite a geração de informações úteis para a tomada de decisões são incontestáveis. Os trabalhos escritos sobre o assunto deixam claro que os investimentos em recursos humanos são tão substanciais e em determinados ramos de atividades, podem ser maiores, que os investimentos em ativos físicos.

Observa-se, nas discussões existentes sobre o assunto, que poucas são as propostas apresentadas de um modelo de mensuração e contabilização dos recursos humanos das organizações, mas isso não significa que estejam parados os estudos sobre o tema. No Brasil, a discussão inicia-se em 1981 com a tese de doutorado em Administração da USP, com o título “*Impacto da Utilização de um Sistema de Contabilidade de Recursos Humanos na Organização*” escrita por Kwasnicka, seguida pela dissertação de mestrado em Contabilidade da USP escrita por Fiorini, em 1982, com o tema “*Contabilidade de Recursos Humanos*”.

³ Tinoco (1996, pg. 61)

Depois de algum tempo de pouca discussão, a matéria volta a ser discutida na tese de doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP escrita por Tinoco com o título “Contribuição ao estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos”, e na dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade da USP escrita por Pacheco: “Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade de Recursos Humanos e seu Poder de Informação”, ambas de 1996. A partir daí, registram-se novas manifestações através de diversos artigos de revistas e de trabalhos apresentados em congressos, paralelamente ao debate sobre capital intelectual e balanço social.

Também merecem destaque o livro “Capital Intelectual” de Antunes publicado em 2000, que apesar de tratar de um assunto mais amplo, envolve também o Ativo Humano, e a dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade da USP escrita por Batista com o título “Proposição de um Modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações – Um Enfoque sob a Ótica da Gestão Econômica” defendida em 2003.

1.2 Situação Problema

Diante das diversas discussões sobre o ativo intangível, o AH (Ativo Humano) tem posição de destaque, pois está diretamente relacionado às pessoas, que são os elementos ativos capazes de colocar os elementos inertes (máquinas, computadores, robôs, etc.) em funcionamento para que esses possam gerar valor. Essa posição de destaque tem proporcionado importantes debates com diferentes opiniões que contribuem, positivamente, para o desenvolvimento da Contabilidade.

A importância e a utilidade da identificação, registro, mensuração e divulgação do Ativo Humano já está consolidada, mas, ainda, são poucas as propostas de um modelo completo de contabilização dos recursos humanos das organizações, envolvendo tanto medidas quantitativas quanto qualitativas.

As entidades têm cada vez mais investido em TI - Tecnologia de Informação, com o intuito de otimização dos resultados. Esses investimentos são realizados em computadores, robótica, instalações físicas, mão-de-obra de implantação e também em treinamento do pessoal que vai operar os novos equipamentos. O investimento em treinamento de pessoal é de fundamental importância para que se possam usufruir os benefícios oferecidos pela TI. Sobre isso Walton (1998, p. 31) afirma: “Quanto maior a funcionalidade de um sistema de TI, maiores níveis de aprendizado e ajustamento são necessários para sua utilização, indo desde as habilidades dos operadores por meio dos procedimentos e estrutura organizacionais até os aspectos culturais.” Portanto o investimento em tecnologia requer também a manutenção de pessoal com maior qualificação. Considerando a necessidade de recursos humanos mais qualificados e o investimento em seu treinamento, pode-se afirmar que os mesmos são estratégicos para a entidade.

Os recursos humanos representam um valor significativo para a empresa, no entanto os investimentos realizados nos mesmos não possuem tratamento contábil adequado, quando identificados, registrados, mensurados e reportados sob as normas da contabilidade societária. Dessa, são geradas informações distorcidas, que podem influenciar negativamente tomadas de decisões que tenham como subsídio tais informações.

1.3 Questão de Pesquisa

Considerando-se a situação problema, coloca-se a seguinte questão: Como a Contabilidade Gerencial deve identificar, mensurar, registrar e reportar, corretamente, o ativo humano nas organizações?

1.4 Objetivo Geral

Investigar a origem e a evolução das propostas de contabilização do ativo humano no Brasil, contribuindo com o desenvolvimento da Contabilidade.

1.5 Objetivos Específicos

O estudo se dará através dos seguintes objetivos específicos:

- 1) Analisar os principais trabalhos que tratam de Contabilidade de Recursos Humanos desenvolvidos por outros autores;
- 2) Analisar as principais propostas de registro contábil do ativo humano evidenciadas na literatura;
- 3) Demonstrar o registro do Ativo Humano no patrimônio das entidades tanto pelo valor de custo como pelo de fluxo de benefícios futuros.

1.6 Justificativa da Pesquisa

A tentativa de mensurar o ativo humano não é uma novidade, pois Grøjer, *apud* Tinoco (1996, p. 53) faz a seguinte afirmação, que se aceita como informação histórica:

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 resultado da companhia especificava o custo com alimentação, roupas e medicamentos dos escravos.

O reconhecimento do ser humano como fator de produção que possui maior poder de influência na produtividade de uma célula produtiva nunca foi ignorado, e a mensuração do seu valor sempre foi buscada pelos gestores do patrimônio, no entanto, as tentativas sempre foram subsidiadas por dados com alto grau de subjetividade, pois esta é inerente ao ser humano. Subjetivo é aquilo que é próprio de um ou de vários sujeitos, mas que não é válido para todos, pois depende da consciência de cada sujeito. Mance (1994, p. 1), quando trata da subjetividade, afirma que:

Normalmente, entende-se por sujeito o indivíduo que é capaz de agir por si mesmo, isto é, capaz de pensar, decidir e atuar conforme a sua própria decisão. Sendo assim, a subjetividade engloba todas as peculiaridades iminentes à condição de ser sujeito envolvendo as capacidades sensoriais, afetivas, imaginativas e racionais de tal pessoa.

A nova realidade no mundo dos negócios apresenta uma mudança da sociedade industrial para a sociedade do conhecimento, intensificando a importância das pessoas na produtividade das entidades. Assim, o conhecimento possuído por estas passou a definir o seu valor, surgindo a necessidade de se atribuir valor ao conhecimento e sendo o ser humano o detentor desse conhecimento, indiretamente se atribui valor ao ser humano. A aplicação do conhecimento nas organizações é responsável pela geração do valor que a contabilidade reporta em suas

demonstrações financeiras, portanto, sendo o ser humano um gerador de valor, possui um valor que é colocado à disposição das entidades.

Na acirrada concorrência globalizada, as organizações empresariais precisam se manter na vanguarda; para tanto, é fundamental que os gestores das empresas possam contar com informações que subsidiem suas decisões, tanto no nível estratégico, como nos níveis tático e operacional. As decisões de recrutamento, seleção, contratação, treinamento, recompensa, promoção, transferência, eliminação e realocação de pessoal, possuem forte influência no desempenho e, conseqüentemente, no resultado da empresa, portanto precisam estar subsidiadas por informações qualitativas e quantitativas consistentes, seguras e completas, que são o objeto da Contabilidade de Recursos Humanos.

Vários fatos decorrentes dos recursos humanos têm forte influência nos resultados da empresa, como, por exemplo, a rotatividade de pessoal (*turnover*), a reação do pessoal diante do comportamento da administração, entre outros. A partir da Contabilidade de Recursos Humanos tem-se informações que auxiliam os gestores a tomar decisões acerca dos investimentos nesses. A partir do momento que a Contabilidade oferecer informações sobre o valor do capital humano, será possível comparar os lucros imediatos com a perda de capital humano a longo prazo, indicando se as decisões atuais comprometem ou não a continuidade da empresa. A falta ou a redução de investimentos em RH pode reduzir o desembolso de recursos financeiros no curto prazo, no entanto, pode ocasionar um desgaste nos recursos humanos, pela falta de treinamento, insatisfação, saída de funcionários qualificados, etc., causando a perda de produtividade e qualidade e, conseqüentemente, prejuízo para a entidade no futuro.

O registro dos recursos humanos pela Contabilidade gera informações sobre o valor desses que subsidiarão tomadas de decisões em todos os níveis decisórios da organização, evidenciando que, assim como os bens materiais e imateriais constantes no Ativo, os Recursos Humanos, também, são ativos sob o controle das organizações – ressalvados os limites expostos no presente trabalho – possuindo um valor que deve ser demonstrado nos relatórios contábeis.

1.7 Metodologia da Pesquisa

Um trabalho de pesquisa científica se configura pela busca de resposta a uma pergunta sobre a realidade. Com esse entendimento, partiu-se da questão de pesquisa apresentada em busca de uma resposta por meio da análise de diversos trabalhos já desenvolvidos pelas ciências sociais, tendo como fonte principal a ciência contábil.

O desenvolvimento de um trabalho científico não pode ser elaborado de forma solta, faz-se necessária a adoção de um método que sistematize e formalize a pesquisa. Martins G. (2000, p. 28), quando trata de Tipologias de Estudos, apresenta os principais tipos utilizados nas pesquisas sociais, dentre os quais cita o “Bibliográfico: trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.”

Tratando de técnicas de pesquisa, Marconi e Lakatos (2003, p. 183) afirmam:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema em estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até mesmo de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Trujillo *apud* Marconi e Lakatus (2003, p.183) diz que “[...] a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.”

Com base nos conceitos citados, este trabalho foi realizado através de uma pesquisa bibliográfica, com o objetivo de esclarecer pontos importantes sobre a Contabilidade de Recursos Humanos, através da análise dos principais e mais recentes estudos já desenvolvidos sobre o tema.

A elaboração do presente trabalho segue os parâmetros estabelecidos no “Manual do Mestrando e Doutorando da FEA USP”, editado em dezembro de 2003, com o objetivo de uniformizar a estrutura e a edição das obras da Faculdade.

1.8 Delimitações

Segundo Martins e Lintz (2000, p. 37): “A seleção de aspectos mais relevantes e a determinação do recorte é, pois, crucial para atingirmos os propósitos do estudo e chegarmos a uma compreensão mais completa sobre a situação estudada.”

Seguindo esse entendimento, este estudo teve seu enfoque na Contabilidade de Recursos Humanos dentro das seguintes delimitações:

A) Conceitual:

- Contabilidade Gerencial, pois objetivou tratar da geração de informações para a tomada de decisões;

- As propostas analisadas mensuram o ativo humano tanto com base em valores de entrada quanto em valores de saída;
- Não foi objetivo do trabalho a interpretação e análise da legislação e de cálculos trabalhistas, bem como o cálculo dos encargos sociais incidentes sobre a remuneração de pessoal paga pelas organizações empresariais;
- Não é finalidade do trabalho atender às normas da Contabilidade Societária.

B) Temporal: Apesar do reconhecimento de que os recursos humanos sempre estiveram presentes no processo produtivo, gerando valor para as organizações, o presente trabalho foi realizado com pesquisas bibliográficas relativas ao período de 1963 a 2004;

C) Setorial: O estudo é fundamentado em conceitos contábeis aplicáveis às entidades empresariais em geral, independentemente do ramo de atividade.

D) Geográfica: Os conceitos contábeis utilizados são aplicáveis às entidades independentemente de sua localização geográfica.

1.9 Estrutura do Trabalho

O trabalho foi estruturado, conforme apresentado no correspondente sumário, da seguinte forma:

- O primeiro capítulo apresenta as considerações iniciais e todos os elementos necessários ao entendimento do assunto tratado, com destaque para a questão de pesquisa e o objetivo;
- O Capítulo 2 trata do embasamento conceitual contábil utilizado para na definição do ativo humano, bem como discute a relevância das pesquisas sobre Ativo Intangível e o crescimento proporcional desse ativo em relação ao ativo total da empresa;

- No terceiro Capítulo foi apresentada uma revisão na literatura sobre a Contabilidade de Recursos Humanos e, por último, analisa comparativamente a contabilização do ativo jogador de futebol e do arrendamento mercantil com o Ativo Humano;
- O quarto Capítulo faz a apresentação de alguns Modelos de Contabilização de Recursos Humanos já desenvolvidos por outros autores;
- O penúltimo Capítulo apresenta a identificação e a mensuração do Ativo Humano, mostrando, também, um exemplo que ilustra o reflexo do ativo humano no patrimônio.
- A conclusão apresenta os resultados alcançados e as contribuições que a pesquisa oferece à Contabilidade. Também propõe pontos a serem aprofundados em novas pesquisas na área que contribuirão com a geração de informações gerenciais das entidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Contabilidade e seus objetivos

Constatou-se pela pesquisa realizada, que a história da Contabilidade é tão antiga quanto à da civilização humana, entretanto esse aspecto não é aprofundado, pois não fazem parte do objetivo desta pesquisa. Todavia vale lembrar, que a Contabilidade está vinculada ao homem, desde a época em que o pastor contava as ovelhas para controlar o seu patrimônio, de Jô, que possui suas riquezas detalhadamente descritas na Bíblia, das primeiras sociedades comerciais nos séculos XIV, XV e XVI constituídas para financiar as expedições marítimas que utilizavam a contabilidade para apurar o resultado do negócio, até os dias atuais com o papel de gerar informações para controle do patrimônio do homem. Portanto, a Contabilidade é, desde os primórdios da humanidade, a ciência responsável pela identificação, mensuração, registro e divulgação das operações das entidades de forma sistematizada, escrevendo, dessa forma, sua história econômica e financeira, sejam elas de fins lucrativos ou não.

A história mostra que a Contabilidade tem seu desenvolvimento vinculado ao desenvolvimento econômico, como se constata nesta afirmação:

A origem da Contabilidade está ligada a necessidade de registros do comércio. [...] À medida que o homem começava a possuir maior quantidade de valores, preocupava-lhe saber quanto poderiam render e qual a forma mais simples de aumentar as suas posses; tais informações não eram de fácil memorização quando já em maior volume, requerendo registros. (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2003, p. 1).

A evidência desse desenvolvimento pode ser observada no fato de que os melhores centros de pesquisas contábeis se encontram nos maiores centros econômicos, como por exemplo, a FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, vinculada à FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP – Universidade de São Paulo, que se localiza no maior centro econômico do Brasil.

A partir da pesquisa constatou-se também, que a vinculação da Contabilidade com a Economia acontece, da mesma forma, no campo das ciências, pois ambas não são ciências exatas, mas sim ciências sociais, apesar de utilizarem os métodos quantitativos (matemática e estatística) como ferramenta para cumprir seus objetivos. A ciência contábil tem como objeto o patrimônio, sendo a ação humana responsável pelas modificações do patrimônio, ratificando assim a afirmação de que a Contabilidade é uma Ciência Social.¹

O Apêndice à Resolução CFC 750/93, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovado pela Resolução CFC 774/94, confirma o entendimento da Contabilidade como Ciência Social quando afirma que:

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.” (CFC – Conselho Federal do Contabilidade, Item 1.1 da Resolução 774/1994)

O aspecto legal inerente às Resoluções traz uma aparência de imposição e de inquestionabilidade. Isso levou o CFC a editar um apêndice à Resolução 750/93, com o objetivo de explicitar o assunto da referida resolução. Um trecho do item 1.2 desse apêndice ratifica a importância desta dissertação quando afirma:

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento. (CFC – Conselho Federal do Contabilidade, Item 1.2 da Resolução 774/1994).

O interesse pelo desenvolvimento da Ciência Contábil é o que motiva a elaboração do presente trabalho na busca da avaliação de um ativo de difícil ou inviável mensuração, o ativo humano. A palavra difícil é devidamente empregada nesse parágrafo, pois a mensuração do

¹ [...] a Contabilidade é uma ciência social [...]. (CFC, 1994, RESOLUÇÃO 774)

ativo humano inclui variáveis com alto grau de subjetividade. Já a palavra inviável não se alinha ao seu objetivo em função de transmitir a sensação de impossibilidade, quando na verdade se procura demonstrar o contrário. Portanto, a palavra inviável deveria ser substituída por outra que demonstrasse que ainda há um baixo grau de confiabilidade nas informações geradas sobre o ativo humano, em função, também, da subjetividade inerente ao assunto.

O presente trabalho leva a refletir sobre o objetivo da Contabilidade, pois se se pretende contribuir para o seu desenvolvimento, é importante que se esteja alinhado aos objetivos da mesma. A resolução 774/94 do CFC afirma que:

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios. (CFC – Conselho Federal do Contabilidade, Item 1.4 da Resolução 774/1994)

O objetivo da Contabilidade é tratado por Hendriksen e Breda com flexibilidade, pois discutem principalmente os enunciados do FASB, sendo que o *Financial Accounting Standards Board* centraliza a discussão do objetivo da Contabilidade no usuário, com um enfoque pragmático, como afirmam: “O FASB, embora não tenha rejeitado os enfoques semântico e sintático, dá mais ênfase ao enfoque pragmático. O SFAC 1 era intitulado *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*”. (HENDRIKSEN; Breda, 1999, p. 93) Nessa discussão do objetivo da contabilidade enfocada no usuário, esses autores (1999, p. 94) fazem alguns questionamentos, que são: “1. Que usuários devem ser considerados? 2. Quão semelhantes são os objetivos de usuários diferentes? 3. Devem ser considerados os desejos da administração?”

A opinião de outros autores, também, não foge da ligação do objetivo da Contabilidade com a necessidade do usuário, como se constata em Iudicibus (2000, p. 19): “Nosso ponto de vista

[...] repousa mais na construção de um 'arquivo básico de informação contábil', que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, [...]". Essa opinião não significa que a Contabilidade deva, simplesmente, gerar um volume de informações independentes de quem as utilizará, sendo o seu objetivo os próprios relatórios contábeis, mas, ao contrário, deve se preocupar em gerar informações úteis a diversos usuários.

A Contabilidade por si possui em seus registros um grande volume de informações. Para que essas informações sejam úteis aos diversos usuários, é necessário selecionar as que são demandadas pelo modelo de decisão de cada usuário. Essa seleção de informações significa a criação de subconjuntos de informações que em registros manuais se tornavam inviáveis, principalmente em razão de custo. Mas com o advento da TI (Tecnologia da Informação) isso mudou, tornando-se praticável em termos operacionais e de custo, como se pode citar o exemplo dos sistemas ERPs².

Diante do exposto, observa-se que o objetivo da Contabilidade é tratado por diversos autores, expondo-o de diversas formas, mas com unidade de opiniões nos seguintes pontos: 1. O objetivo é mensurar o patrimônio possuído pelas entidades individualmente; 2. Deve fornecer informações úteis à tomada de decisões; 3. Cada grupo de usuários necessita de informações diferenciadas. Resume-se, pois, o objetivo da contabilidade como sendo: identificar, mensurar, registrar e demonstrar o patrimônio das entidades, gerando informações úteis à tomada de decisões.

² *Enterprise Resource Planning* (Planejamento de Recursos Empresariais)

2.2 O Ativo e sua Mensuração

2.2.1 Definição de Ativo

Numa definição genérica, pode-se afirmar que ativo é tudo aquilo que exerce ação. Dentro da Contabilidade, no entanto, o ativo tem duas definições: uma como o agente que gera benefícios à entidade e outra como o fluxo de benefícios a ser gerado pelos agentes controlados pela entidade, entendendo-se como agente o que na Economia se denomina de recurso. Antunes (2000, p. 74) ao tratar de ativo afirma:

Ativo, para a Contabilidade tradicional, compreende os bens e os direitos da entidade expressos em moeda. Por sua vez, são classificados em ativos tangíveis e ativos intangíveis. Numa diferenciação simplista, os primeiros são aqueles que possuem existência física e os segundos são os que não a possuem.

A autora chama a atenção para o fato de que essa visão simplista, adotada pela Contabilidade Financeira, não permite uma mensuração do patrimônio das entidades, mais próxima da realidade. Numa análise mais ampla da definição de ativo, observa-se que a classificação não é tão simples, como pode ser observado nas próximas definições de Ativo. Glautier e Underdown (1995, p. 26) conceituam ativo da seguinte forma:

Ativos são coisas de valor possuídas por uma empresa. Para ser classificado como um ativo, o conceito de mensuração monetária requer que tais coisas devam ter a característica de serem mensuráveis em termos monetários. Os ativos de uma empresa não são compostos somente por caixa e propriedades físicas, construções, maquinário e mercadorias, mas também por dinheiro que é devido por indivíduos ou outras empresas (chamados devedores) para a empresa. – Tradução livre³

Essa definição contempla a interpretação de ativo como o agente do fluxo de serviços possuídos pela entidade que detém o seu controle e permite a mensuração em conformidade com o Princípio do Custo como Base de Valor.

³ Versão original: "Assets are things of value which are possessed by a business. In order to be classified as an asset the money measurement concept demands that a thing must have the quality of being measurable in terms of money. The assets of a business comprise not only cash and such property as land, buildings, machinery and merchandise, but also money which is owed by individuals or other enterprises (called debtors) to the business."

O outro conceito trata o ativo como sendo o potencial de geração de fluxo de benefícios futuros possuídos pelo agente. Tal conceito está de acordo com o Comitê de Normas e Conceitos Contábeis da AAA – *American Accounting Association*, (1957, p. 3), *apud* Iudícibus (2000, p. 131), que afirma: “Conceitualmente, a medida de valor de um ativo é a soma dos preços futuros de mercado dos fluxos de serviços a serem obtidos, descontados pela probabilidade de ocorrência e pelo fator juro, a seus valores atuais.”

Um aspecto importante a ser tratado sobre ativo são os conceitos de posse e de propriedade, pois esse conceito determina o gozo ou não do benefício gerado por um agente.

Posse: 2. domínio de fato exercido sobre uma coisa; (HOUAISS, 2001, p. 1636).

Propriedade: 6. direito de usar, gozar e dispor de um bem, e de reavê-lo do poder de quem ilegalmente o possua; (HOUAISS, 2001, p. 1638).

Ao tratar sobre ativo, Batista (2003, p. 46) faz essa diferenciação afirmando que “[...] posse é o poder de fato sobre a coisa e propriedade é o poder de direito sobre a coisa.” Portanto quem tem a posse, usufrui efetivamente dos benefícios gerados pela coisa possuída, enquanto a propriedade é o direito legal de ter a posse, estando ou não o proprietário, usufruindo desse direito.

Após a identificação de um ativo, cabe à Contabilidade mensurá-lo, o que, conforme Iudícibus e Marion (2001, p. 23), “[...] consiste em ‘traduzir’ os potenciais serviços em ‘reais (quantia de moeda) equivalentes’.” O item, a seguir, tratará desse assunto, cujo entendimento é fundamental no presente trabalho.

2.2.2 Mensuração do Ativo

Mensuração, quando tratada cientificamente, não é uma expressão tão exata quanto se espera, pois há diferentes medidas de valor a serem utilizadas de acordo com cada objetivo que se pretende alcançar. Guerreiro (1989, p. 89) afirma “Ao adentrarmos, porém, no nível dos conceitos de mensuração, utilizados ou passíveis de serem utilizados pela ciência contábil, nos deparamos com uma verdadeira batalha conceitual.” Isso ocorre em função das diversas conceituações de valor para avaliação de ativos, tais como valores de entradas, valores de saídas, custo como base de valor, valor do fluxo de benefícios futuros, valor de mercado, etc.

Em uma reflexão ainda mais profunda sobre mensuração, Guerreiro (1989, p. 91) expõe uma afirmação de Larson, escrita em seu trabalho *Implications of Measurement Theory on Accounting Concept Formulation*, “um aspecto significativo da mensuração, freqüentemente negligenciado em contabilidade, é de seu caráter de aproximação. Mensuração nada mais é do que aproximação.” Essa afirmação reflete o aspecto subjetivo da Contabilidade que a coloca no rol das Ciências Sociais.

A Contabilidade tem a função de atribuir valor às receitas e despesas e ao ativo e passivo, que é o processo de mensuração do patrimônio das entidades. Entretanto, para se mensurar é necessário selecionar um atributo a ser medido, e essa escolha dependerá do objetivo de divulgação da demonstração contábil. Quando da discussão desse assunto, Hendriksen e Breda (1999, p. 304) exemplificam alguns atributos quando afirmam:

No caso de contas a receber, os atributos escolhidos poderiam incluir o número de dólares a serem recebidos e a data esperada de recebimento. Atributos de instalações e equipamentos poderiam incluir a capacidade física de produção, o dispêndio de recursos no ato da aquisição, ou os recursos necessários para repor os ativos no presente momento.

A mensuração é imaginada sempre em unidades monetárias, no entanto, um ativo possui diversos atributos, e, de acordo com a decisão a ser tomada, o número de unidades monetárias

desembolsadas na aquisição de um ativo pode não ser a informação mais adequada ao tomador de decisão num determinado momento. Quando um gestor analisa a vantagem ou desvantagem de adquirir de um determinado ativo, ele pode estar mais interessado no fluxo futuro de caixa que esse bem vai proporcionar do que no seu custo de aquisição.

Apesar de não ser a principal variável a ser considerada na aquisição de ativos, o custo, também, deve ser considerado, pois entre dois bens com a mesma capacidade de geração de benefícios, com custos de aquisição diferentes, é mais vantagem optar pela aquisição do bem com menor custo, mas não é a principal variável, porque o que vai determinar um resultado positivo ou negativo em uma operação de aquisição de ativo, é o fluxo monetário que será gerado pelo ativo, o qual se espera que seja igual ou superior ao valor investido mais a TMA⁴ do investidor.

2.2.3 Valores de Entrada e Valores de Saída

Concorda-se que o valor do ativo para a entidade é o fluxo de benefícios futuros que o ativo gerará durante sua vida útil, no entanto não se pode descartar a existência dos valores de troca⁵ que podem ser valores de entrada ou valores de saída, subdivididos ainda em *Passados*, *Correntes* e *Futuros*. Hendriksen e Breda apresentam os valores de troca, divididos em seis categorias básicas, conforme a quadro 1:

O custo histórico é o gasto efetuado na aquisição de um ativo, incluindo todos os gastos necessários à colocação do ativo em condições de gerar benefícios para a entidade, tais como: impostos não recuperáveis, gasto com frete, com mão-de-obra de instalação, etc. A principal

⁴ TMA – Taxa Mínima de Atratividade.

vantagem do custo histórico é a facilidade de sua identificação, visto que se trata do valor realizado na transação, normalmente registrado através de documento (Nota Fiscal, Recibo, etc.), atendendo aos conceitos da objetividade e praticabilidade.

Quadro 1 – Bases de Mensuração do Ativo

Bases de mensuração		
	Valores de Entrada	Valores de Saída
Passados	Custos históricos	Preço de venda passados
Correntes	Custos de reposição	Preço corrente de venda
Futuros	Custos esperados	Valor realizável esperado

Fonte: HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 304.

Quando se fala de custo, a referência é o comprador; no caso do custo histórico está implícita uma das seguintes suposições, a de que o valor pago foi o menor que o comprador poderia pagar para obter o ativo adquirido, não representando, dessa forma, o fluxo de benefício futuros que se espera do ativo, ou uma segunda suposição, a de que o custo representa o valor efetivo do ativo para o comprador no momento da aquisição, o que significa que o comprador irá usufruir integralmente dos benefícios a serem gerados pelo ativo e que o valor dos benefícios será igual ao valor pago no momento da compra. No entanto, a segunda suposição não pode ser comprovada, pois os benefícios gerados pelos ativos pertencentes a uma entidade são resultados da atuação de um conjunto de ativos, e não a soma de benefícios gerados individualmente.

A avaliação pelo custo histórico tem como uma de suas principais desvantagens a variação de valor do ativo para a organização com o passar do tempo, pois esse custo histórico a longo

⁵ Entendemos como troca as transações de compra, venda, transferência ou a própria troca direta de um ativo por

prazo pode não representar o valor dos recursos disponíveis, ou fluxo de benefícios a serem gerados pelo ativo, ou mesmo o preço corrente de mercado do ativo, não permitindo, desse modo, qualquer comparabilidade temporal. Essa desvantagem afeta mais os ativos não circulantes do que os circulantes, visto que os primeiros expõem-se a um período maior de variação de preço.

O custo de reposição é o valor de um ativo na data da compra para sua reposição. Para melhor esclarecimento se faz necessário entender Custo Corrente, que Iudícibus (2000, p. 140) define como “Custo corrente de um ativo procura, assim, representar a avaliação, a preços correntes, do mesmo ativo adquirido há mais tempo.” Entendendo-se, portanto que é o valor de mercado de um ativo numa determinada data, ou seja, por quanto se pode adquirir um ativo possuído numa data específica. Por exemplo, o custo histórico é o custo corrente da data de aquisição, no entanto com o decorrer do tempo, é provável que o custo corrente tenha um valor diferente do custo histórico em função das alterações de valor do ativo adquirido em uma data passada. Por sua vez o custo de reposição é o custo corrente que se estima obter na data que será efetuada a compra. Se for uma data futura, será necessária uma estimativa da alteração de preço.

O custo esperado é o valor presente da obrigação contratual, quando a aquisição de um ativo for realizada com promessa de pagamento futuro. Para o entendimento desse conceito, tome-se o seguinte exemplo: Uma organização necessita de um prédio por um período de 10 anos, e ela tem as alternativas de adquirir o prédio, ou alugá-lo por 10 anos; no caso de aluguel o custo esperado é o valor da soma de todas as prestações, trazidas a valor presente. A partir dessa estimativa, poderá comparar com o valor de aquisição do prédio. Hendriksen e Breda

outro.

(1999, p. 310) afirmam que: “O conceito de custo futuro descontado também tem sido recomendado em casos nos quais a empresa conta com a alternativa de adquirir os serviços ao ritmo de suas necessidades, e não de uma vez só.”

2.3 Ativo Intangível

2.3.1 Definição de Ativo Intangível

Na definição de ativo, foi visto que os ativos não são apenas os bens físicos, como dinheiro, máquinas, mercadorias, etc., classificados como ativos tangíveis, mas também direitos a receber e benefícios a usufruir, tais como valores a receber de clientes, marcas e patentes, etc., classificados como ativos intangíveis. Schmidt e Santos (2002, p. 13) afirmam que:

[...] a maioria dos intangíveis correspondem à definição de ativo, são reconhecidamente relevantes, da mesma forma que muitos ativos tangíveis, é difícil avalia-los e seu custo histórico pode ser determinado tão precisamente quanto o de muitos ativos tangíveis. Logo, os intangíveis devem ser reconhecidos como um ativo.

Como exemplo de ativo intangível com custo histórico precisamente definido, pode-se citar o jogador de futebol, pois quando é adquirido, o clube adquirente paga um valor combinado entre as partes envolvidas na transação, devendo tal valor ser registrado como ativo desse clube. O que é difícil de ser avaliado é o valor do fluxo de caixa futuro que este ativo irá gerar durante o período em que estará à disposição do clube que o adquire, da mesma forma que é difícil avaliar qual o fluxo futuro de caixa que um veículo gera para uma entidade durante sua vida útil à disposição dela.

O que significa intangível? Segundo Dicionário Houaiss (2001, p. 1629) significa “o que não se pode tanger, tocar, pegar; intocável; não perceptível pelo tato; impalpável; incorpóreo.” Portanto, os ativos intangíveis são aqueles ativos que não possuem corpo, são representados

por direitos, dentre os quais têm-se como os mais comuns as marcas e patentes e o fundo de comércio.

Sobre os intangíveis, Hendriksen e Breda (1999, p. 388) afirmam que:

Os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis.

A incerteza a respeito da mensuração se refere ao valor de saída, dificultando o registro dos Intangíveis criados pela entidade, já os adquiridos têm seus registros admitidos pela contabilidade em conformidade com o Princípio do Custo como Base de Valor. Essa incerteza significa a inexistência de um padrão impessoal de atribuição de valor ao ativo, ou seja, não existe um documento comprobatório com uma medida isenta de valores pessoais do mensurador.

Um dos avanços que pode ser observado na contabilidade no que tange a mensuração de ativos é a utilização do *fair value*, que segundo a SFAS 107 – *Disclosure about Fair Value of Financial Instruments*, é “o valor pelo qual esse instrumento poderia ser trocado em uma transação corrente entre partes interessadas, que não seja em uma liquidação ou venda forçada”. Este é um valor justo atribuído ao ativo, que representa o valor econômico deste. E conforme Fuji e Slomski (2003, p. 39)

Trata-se de um conceito mais amplo que o valor de mercado, pois caso os preços de mercado não sejam disponíveis, há outras formas de estima-lo: com base no preço cotado de um instrumento em condições similares, análise de fluxo de caixa descontado a valor presente, modelos de precificação de opções, entre outros.

A transição da sociedade industrial para sociedade do conhecimento tem causado mudanças significativas nas estruturas patrimoniais das entidades. Segundo Pinto (2003, p. 18) “[...] constata-se atualmente uma forte tendência para se alterar a estrutura patrimonial dessas mesmas organizações, com uma participação cada vez maior dos ativos intangíveis e a redução ou minimização dos ativos tangíveis.” Essa mudança é um reflexo da importância do

aplicação do conhecimento para geração de riqueza na sociedade atual. Reconheceu-se que máquinas, tecnologias, capital, etc., por si só não geram riquezas, todos dependem da vontade e controle do ser humano, aplicados por meio do conhecimento. O crescimento da participação do ativo intangível no patrimônio das organizações tem provocado discussões como a que propõe o presente trabalho, que pretende demonstrar nos relatórios contábeis o Ativo Humano.

2.4 Ativo Humano

O Ativo Humano recebe diversas definições, algumas tratando como iguais o Ativo Humano e o Capital Humano. São apresentadas algumas dessas definições para que se possa refletir sobre o que é o Ativo Humano, mas antes se faz necessária a diferenciação contábil entre Ativo e Capital, pois muito se utilizam essas palavras como sinônimas, o que não se pode considerar um erro grave, mas na Contabilidade as mesmas possuem significados distintos, como pode ser observado nessas definições:

Ativo: “Todos os bens e direitos de posse, controle ou propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou futuros para a entidade” (IUDÍCIBUS; MARION, 2001, p. 19).

Vale ressaltar também as seguintes definições de Ativo:

Ativo: Recurso cujo direito de uso ela possui, e que lhe pode fornecer benefícios econômicos futuros, a capacidade de gerar entradas ou reduzir saídas futuras de caixa. A entidade somente reconhece o recurso como m ativo se ela:

1. No passado, adquiriu o direito de uso do recurso, em uma transação ou troca; e se
2. ela pode justificar, com precisão razoável, os benefícios futuros. (STICKNEY; WEIL, 2000, p. 00).

FASB nº 6, 1985, § 25: Todos os ativos são benefícios futuros; nem todos os benefícios futuros, contudo, são ativos. SFAC 6: Ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações passadas. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 283)

[...] qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda [...] cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou algum conjunto de

peessoas. Tal serviço é um ativo somente para essa pessoa ou esse grupo de pessoas que o usufrui. (CANNING *apud* HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 284).

Capital: Fundo de valores representado por ativos, a disposição de uma administração com objetivo de render lucros. (SÁ, 1993, p. 58).

Hendriksen e Breda tratam capital da seguinte forma: “[...] valor contábil dos títulos possuídos pelos acionistas” (1999, p. 174); “Usando a linguagem do economista americano Irving Fisher, Capital é um estoque de riqueza num dado momento [...] O Capital é a representação concreta de serviços futuros” (1999, p. 181); “O capital é formado por todos os recursos financeiros proporcionados pelos investidores externos, ou seja, capital próprio e capital de terceiros.” (1999, p. 182).

Observa-se, portanto, que o Ativo, já discutido no item 2.2, está relacionado à capacidade de geração de benefícios, enquanto o capital está relacionado representação da riqueza através valores monetários.

Dentre as definições de Ativo Humano, apresenta-se as seguintes:

Ativo ou Capital Humano – Até há pouco tempo, as empresas registravam em seus computadores apenas seus ativos impessoais: marcas, patentes, móveis e utensílios, equipamentos, veículos, edifícios etc. Finalmente, começam a entender que, sem o ativo humano, que dá vida aos ativos impessoais e de fato agrega valor ao capital empregado pelos acionistas, os demais ativos não têm valor. (FIGUEIREDO, 1999, p. 145)

Esta definição demonstra inicialmente a utilização dos termos Ativo e Capital como sinônimos, de que se discorda, conforme a diferenciação apresentada. Em seguida apresenta a afirmação de que sem o ativo humano, os demais ativos não têm valor, não definindo, portanto, o que é o Ativo Humano, mas apenas afirmando que o ativo humano dá vida aos ativos impessoais e agrega valor ao capital investido pelos acionistas. No entanto nesta tentativa de definição está implícita aspectos importantes do Ativo Humano, como a capacidade de geração de benefícios.

Schmidt e Santos (2002, p. 182) afirmam que “[...] o Capital Humano, também denominado por alguns autores como Ativo Humano, compreende os benefícios que podem ser proporcionados pelos indivíduos às organizações, [...]”. Essa afirmação compreende o potencial de benefícios a serem gerados pelos indivíduos como ativo e não o ser humano, estando em sintonia com a definição apresentada neste capítulo.

Sveiby (1997, p. 11) afirma que “[...] a competência do funcionário deveria ser incluída no balanço patrimonial dos ativos intangíveis, porque é impossível conceber uma organização sem pessoas”. Essa afirmação reforça o objetivo deste trabalho de incluir os recursos humanos como Ativo nas demonstrações contábeis das entidades.

A definição dada por Fiorini (1982, p. 4) baseia-se no prisma da ciência econômica afirmando que Ativos Humanos são: “Os futuros resultados econômicos que se espera obter do agente Elemento Humano.”

Pacheco (1996, p. 55) escreve sobre Ativos Humanos distinguindo-os das pessoas, e de acordo com o entendimento deste trabalho, tratando os investimentos em pessoas como Ativo Humano, quando expressa:

[...] pode-se afirmar que não são as próprias pessoas os Ativos Humanos de uma organização, mas os investimentos em pessoas. Se esses investimentos satisfizerem os critérios principais para sua classificação como ativos, eles devem ser tratados como tais em demonstrações financeiras.”

Tratando de Ativo Humano Tinoco (1996, p. 42) faz uma reflexão mais profunda sobre a superioridade do valor desse ativo para as organizações em relação aos ativos físicos e tecnológicos, pois nele está inserido o conceito de produtividade a partir do conhecimento, afirmando: “[...] investimentos em conhecimento, representam verdadeiros ativos e devem ser

refletidos nas demonstrações contábeis das entidades apropriadamente, como ativos, geradores de futuros fluxos de caixa, [...]”

Antunes (2000, p. 82), em sua pesquisa sobre Capital Intelectual afirma: “[...] o Ativo Humano ou Capital Humano compreende os benefícios que o indivíduo pode propiciar para as organizações, [...] Quanto melhor o capital/ativo humano de uma organização, melhores resultados ela alcançará no Capital Intelectual.” A autora trata o ativo humano como um dos componentes do Capital Intelectual e ratifica o entendimento de que o ativo humano é representado pelo potencial benefícios das pessoas que prestam serviços para a entidade.

A partir destas reflexões parte-se para a definição de Ativo Humano com base na definição de Ativo tratada no item 2.2.1. Para tanto, recorre-se a afirmação de Iudícibus (2000, p. 130) que apresenta três características que devem estar presentes no ativo, que são:

- 1 – o ativo deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
- 2 – precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
- 3 – o direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

A partir destas características analisa-se que quando uma entidade contrata um funcionário para lhe prestar serviços, esta adquire do mesmo a força de trabalho ou capacidade intelectual do funcionário, dentro de determinadas condições estabelecidas em contrato, seja ele por escrito ou tácito, para que esta força e/ou capacidade intelectual gere benefícios exclusivos para a entidade durante o período de tempo contratado. Portanto, o contrato de prestação de serviços realizado pelas entidades com seus funcionários determina a aquisição do ativo humano, pois define as condições de geração de benefícios futuros.

Afirma-se, portanto, que o Ativo Humano é o conjunto de serviços prestados pelas pessoas às entidades, por um determinado período de tempo, pois estes gerarão um fluxo de benefícios futuros à entidade. Não se está afirmando que o contrato de prestação de serviços torna a pessoa um ativo pertencente à entidade, pois o ativo é a força de trabalho do funcionário que será utilizada para geração de serviços para a organização durante um determinado período de tempo, dentro de condições pré-estabelecidas, como horário, segurança, ferramentas de trabalho a serem utilizadas, etc., e não a pessoa enquanto ser humano, com sentimentos, vontades, necessidades, etc. Em termos práticos, o ativo humano corresponde ao tempo que os prestadores de serviços disponibilizarão à entidade.

O período que o funcionário permanecerá prestando serviços à entidade poderá ser determinado de duas formas: a primeira é no caso de contrato de trabalho ou de prestação de serviços por prazo determinado, em que o prazo estará explícito no contrato, sendo portanto este o tempo que a entidade deverá considerar para calcular o fluxo de serviços que obterá do funcionário contratado; a segunda forma é no caso de contrato de trabalho ou de prestação de serviços por prazo indeterminado, nesta, o prazo será estimado pelo *turnover* de empregados na entidade, que poderá ser definido por grupo de funcionários da mesma área ou função.

O termo *turnover* na literatura sobre recursos humanos significa rotatividade de pessoal, que é “[...] a flutuação de pessoal entre uma organização e seu ambiente; [...]” (CHIAVENATO, 2002, p. 178). O *turnover* mede a rotatividade de funcionários, ou seja, o número de funcionários que são substituídos por períodos, que podem ser mensais ou anuais, apresentando-o através de percentual em relação ao número médio de funcionários da entidade. Sendo assim, com base neste percentual, por área, é possível estimar o período médio que cada funcionário permanecerá na empresa.

A Contabilidade tem procurado mensurar o ativo humano tentando atribuir-lhe valor de forma a poder expressá-lo nas demonstrações financeiras da entidade; no entanto, todas as propostas apresentadas até o presente são questionáveis em função da grande subjetividade inerente às pessoas. Essa subjetividade não deixa de existir nem mesmo quando separamos a pessoa como ser humano dos serviços prestados pela mesma, pois a execução destes serviços é influenciada por fatores de ordem pessoal, como saúde, emoções, sentimentos, etc. Porém entende-se que isto não é motivo para a Contabilidade desistir de cumprir com sua obrigação de mensurar o ativo (neste caso o humano), concordando com Tinoco (1996, p. 61), que comentando o trabalho de Likert⁶, afirma “O trabalho de Likert despertou interesse por considerar recursos humanos como Ativo. [...] não explicitou, contudo, medidas quantitativas que levassem à mensuração do ativo, deixando essa tarefa para os contadores”.

Sabe-se, no entanto, que existe uma grande complexidade nesta tarefa, pois a diversidade de fatores a se considerar é quase infinita, já que abrangem distintas atividades, valores, culturas, relações de trabalho como contratos por prazo determinado, contratos por prazo indeterminado, serviços autônomos, serviços terceirizados, contratos por tarefas, contratos com executivos de empresas que se assemelham aos jogadores de futebol quanto à volatilidade de valores, resultados e riscos, bem como outros fatores.

Ratificando a importância da contabilização do Ativo Humano, Szuster (2003, p. 8) afirma que “[...] os passes dos jogadores de futebol deveriam constar no Balanço Patrimonial, sendo amortizados durante sua vida econômica, para que o resultado fosse devidamente apurado.” A autora demonstra em seu artigo que a complexidade inerente à mensuração do ativo *jogador*

de futebol não impede de contabilizá-lo. E sendo um assunto de relativa importância neste trabalho, o mesmo será tratado no Capítulo 3 deste trabalho através de uma análise comparativa do Jogador de Futebol com o Ativo Humano.

⁶ *The human organization: Its Management and Value (1967)*

3 O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS HUMANOS

3.1 Aspectos históricos da Contabilidade de Recursos Humanos

O reconhecimento das pessoas como capital não é um fato novo, muitos estudos foram realizados por estudiosos de diversas áreas de conhecimento. Kwasnicka (1981, p. 17) constatou, em seu estudo sobre O Impacto da Utilização de um Sistema de Contabilização de Recursos Humanos na Organização, “[...] a existência de, no mínimo, três abordagens: a econômica, a contábil e a comportamental.” No entanto, o reconhecimento dos recursos humanos como fator de produção iniciou-se com os economistas ao observarem que a vida possuía um valor que necessitava ser conservado. Kwasnicka (1981, p. 18), ao tratar do desenvolvimento do conceito de capital humano, afirma que:

O interesse no conceito de capital humano foi motivado pelo desejo de chamar a atenção do público, para o valor da conservação da vida e a necessidade de desenvolver um sistema adequado de compensação, por injúrias ou morte, ou quando o indivíduo chega ao final de sua curva decrescente de produção.

3.1.1 Principais autores que trataram sobre Ativo Humano

O aspecto histórico do desenvolvimento do conceito de capital humano é detalhado por Kwasnicka (1981, p. 19 a 21), a qual identifica os principais autores que contribuíram com o desenvolvimento do conceito de capital humano:

1691 - Willian Petty: Primeiro a tentar estimar o valor monetário do ser humano;

1853 - William Farr: Primeiro a elaborar um procedimento verdadeiramente científico para avaliar os recursos humanos;

1883 - Ernest Engel: Preferiu o procedimento de custo de produção para estimar o valor monetário do ser humano;

1967 - Theodor Wiltstein: Definiu o ser humano como bem de capital, assumindo que o ganho de vida de um indivíduo é igual ao seu custo de manutenção, mais educação;

1930 - Louis Dublin e Alfred Lotka: Objetivavam encontrar quanto seguro de vida um indivíduo poderia ter e também determinar o custo da prevenção de doenças e morte prematura. Tal método foi na base de considerar o valor total dos ganhos individuais, menos o seu custo de manutenção;

1867 a 1930 – Surgiram outros economistas discutindo o problema de avaliar o ser humano, porém as idéias não se renovaram.

A partir dos conceitos econômicos de reconhecimento dos recursos humanos como capital, aproximadamente um século após a iniciativa dos economistas, aconteceu, nos anos 60, nos Estados Unidos um número crescente de pesquisas, experiências e teorias que tem tentado desenvolver métodos de contabilidade para os ativos humanos das organizações, surgindo dessa forma a Contabilidade de Recursos Humanos. (PACHECO [on line], 2003, p. 2).

O surgimento e desenvolvimento da Contabilidade de Recursos Humanos ocorreu, portanto, nos Estados Unidos, através de diversos trabalhos, dos quais destacam-se os principais:

1961 – Schultz: Economista pesquisador afirma: “Muito daquilo a que damos o nome de consumo constitui em investimento em capital humano” (apud TINOCO, 1996, p. 56);

1963 – Ordione: Teórico sobre pessoal que publicou “Personnel Policy: Issues and Practices” Columbus, Ohio, Charles E. merrill Books, Inc. (PACHECO, 2002, p. 31);

1963 – Hermanson: Foi um dos contadores pioneiros na abordagem os recursos humanos no contexto das organizações, focalizando-os como ativos. Escreveu a tese de doutorado “A Method for Reporting All Assets and The Resulting Accountig and Economic Implications” (TINOCO, 1996, p. 61);

1964 – Hermanson: Escreveu Accouting for Human Assets no Occasional Paper n. 14, da Universidade de Michigan. (TINOCO, 1996, p. 62);

- 1967 – Likert: Psicólogo organizacional. Discutiu a Contabilidade do Ativo Humano em sua obra *The Human Organization: Its Management and Value*. (LIKERT, 1967);
- 1967 – Hekimian e Jones: “[...] escrevendo para a *Harvard Business Review*, enfatizaram a importância dos recursos no processo de planejamento e particularmente, nas decisões de alocação de recursos.” (KWASNICKA, 1981, p. 23);
- 1969 – Brummet, Pyle, e Flamholtz: Publicaram na *Personnel Administration* um artigo *Human Resource Accounting in Industry*, (FIORINI, 1982, p. 109);
- 1971 – Lev e Schwartz: Publicaram na *The Accounting Review* um artigo intitulado “On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. (TINOCO, 1996, p. 71);
- 1974 – Flamholtz: Publicou *Human Resource Accounting*. (FLAMHOLTZ, 1974);

Após essa fase de surgimento, diversos trabalhos continuaram sendo escritos contribuindo com a consolidação dos conceitos e desenvolvimento do tema.

3.1.2 Principais autores que trataram sobre Ativo Humano no Brasil

A pesquisa efetuada para execução deste trabalho constatou que no Brasil a Contabilidade de Recursos Humanos começou a ser debatida na década de oitenta, tendo como os principais trabalhos os seguintes:

- 1981 – KWASNICKA: Tese de doutorado em Administração da FEA/USP, sob o tema “O Impacto da Utilização de um Sistema de Contabilização de Recursos Humanos nas Organizações”.

O trabalho de Kwasnicka avaliou com profundidade o estágio da teoria sobre a contabilização de recursos humanos e apresentou uma pesquisa com profissionais da área de Recursos Humanos e de Contabilidade para avaliar o impacto e a aceitação da contabilização de

recursos humanos como instrumento. (KWASNICKA, 1981, p. iii). Diante do objetivo do trabalho a autora esclarece:

Podemos esclarecer que não é nossa intenção propor modelos de como elaborar ou implantar um sistema de Contabilização de Recursos Humanos, mas sim, avaliar até que ponto, segundo a opinião dos elementos pesquisados, um sistema desse tipo é importante para empresas brasileiras. (KWASNICKA, 1981, p. 14).

A autora, portanto, não apresenta nenhum modelo próprio de contabilização de recursos humanos, apenas relaciona em seu trabalho seis modelos observando que: “As duas abordagens mais comumente usadas como base para esses modelos foi o método simplificado de cálculo do custo direto de todo o investimento feito no indivíduo, que envolve (1) o custo histórico; (2) o custo de reposição.” (KWASNICKA, 1981, p. 62). Entretanto, a autora apresenta algumas diretrizes, a nível teórico que podem ser úteis ao se definirem modelos de aplicação. Tais diretrizes são:

1. Deverá haver um processo de conscientização dirigido às várias camadas hierárquicas da empresa;
2. Todas as decisões tomadas em relação ao nível prático do sistema deverão levar em consideração as características da empresa, tais como: tamanho, tecnologia, cultura organizacional, etc.;
3. Definição de indicadores a serem introduzidos no modelo, que têm por objetivo traduzir o estado dos recursos humanos;
4. Levantar dados passados com o objetivo de conhecer o custo de cada indivíduo em relação a cada indicador definido. (KWASNICKA, 1981, p. 159).

Diante do exposto, observa-se que Kwasnicka desenvolveu um trabalho apresentando a origem e evolução da Contabilidade de Recursos Humanos, seus conceitos, modelos desenvolvidos por outros autores, diretrizes teóricas que devem ser observadas para o desenvolvimento de novos modelos e uma pesquisa que mostra o grau de aceitação da CRH

como instrumento de apoio à gestão. Além das contribuições trazidas, o trabalho possui, também, o mérito de ser pioneiro no Brasil.

1981 – FIORINI: Dissertação de mestrado em Contabilidade da FEA/USP, sob o tema “Contabilidade de Recursos Humanos”.

Esse trabalho de Fiorini, um dos pioneiros no Brasil, teve o objetivo, através de uma pesquisa na literatura, principalmente estrangeira, trazer para o país um resumo do que existia de informação acerca da Contabilidade de Recursos Humanos, para que servisse como ponto de partida para o desenvolvimento de estudos mais aprofundados. (FIORINI, 1982, p. 5).

Observa-se que Fiorini demonstra algumas experiências práticas conhecidas de contabilização dos recursos humanos, no entanto não apresenta um modelo próprio. A relevância do trabalho de Fiorini é evidente ao fazer uma análise sobre o assunto em face dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, enfatizar a utilidade da informação sobre Recursos Humanos nas demonstrações financeiras e sugerir alguns passos que contribuiriam para o progresso da Contabilidade de Recursos Humanos, que são:

1. Estabelecimento de uma forma de apresentação dos RH nas demonstrações financeiras, adaptando-os aos princípios contábeis, ou desvinculando-os deles através de informações suplementares;
2. O método de separar os custos de contratação, treinamento, desenvolvimento e familiarização do pessoal, capitalizando-os em contas distintas do ativo e amortizando-os com base na vida útil do empregado para a empresa, é o mínimo que se poderia esperar no que tange à avaliação;
3. Investigar os possíveis efeitos da contabilização dos recursos sobre a eficiência da organização bem como sobre as decisões de inversões. (FIORINI, 1982, p. 122).

1996 – TINOCO: Tese de doutorado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, sob o tema “Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos”.

O trabalho de Tinoco parte da premissa de que a gestão de recursos humanos quando realizada com eficiência e eficácia gera valor adicionado à entidade, devendo esse valor ser reconhecido pela Contabilidade e divulgado aos usuários da informação contábil. (TINOCO, 1996, p. viii).

A tese foi desenvolvida através de uma ampla pesquisa bibliográfica sobre a Contabilidade de Recursos Humanos, tendo como essência a Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos no contexto do Sistema de Informação Contábil e a apresentação de Indicadores de Qualidade do Sistema de Contabilidade de Recursos Humanos, que é realizada, de forma inédita, no Sistema de Informação Contábil. Nesse sentido o autor esclarece afirmando que: “A tese é de caráter eminentemente conceitual, contábil e teórica, elaborada no contexto da Abordagem Sistêmica da Contabilidade.” (TINOCO, 1996, p. 3).

Os indicadores de qualidade apresentados têm origem no Sistema de Informação Contábil e contemplam informações quantitativas e financeiras do desempenho das entidades. Os mesmos objetivam melhorar a informação que é fornecida pela Contabilidade, pois permite a análise do andamento das atividades, bem como o seu acompanhamento e controle, subsidiando a tomada de decisões.

1996 – PACHECO: Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, sob o tema “Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade de Recursos Humanos e seu Poder de Informação”.

O trabalho de Pacheco se propõe, apenas, ao estudo teórico sobre a Contabilidade de Recursos Humanos com o objetivo de contribuir com a Contabilidade, buscando a origem e evolução para melhor compreensão de sua finalidade. Isso pode ser observado quando afirma que:

Ao nos propormos explicar algo ainda pouco conhecido e pesquisado aqui no Brasil, não temos a pretensão de acrescentar fatos novos ao conhecimento mundial já existente. A idéia básica é analisar o que já é conhecido em outros países, pois o assunto em exame – Contabilidade de Recursos Humanos, com enfoque principal no ativo humano – é bastante pesquisado e estudado, em particular nos Estados Unidos; mas praticamente inexistente nos meios profissionais e acadêmicos brasileiros. (PACHECO, 1996, p. 17).

O trabalho de Pacheco contribuiu com o desenvolvimento do tema no Brasil ao fazer uma análise do estado de desenvolvimento da Contabilidade de Recursos Humanos, mostrando a origem e evolução do tema e alguns dos principais modelos desenvolvidos até àquela data.

1999 – ANTUNES: Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, sob o tema “Contribuição ao entendimento e mensuração do capital intelectual”.

O trabalho de Antunes se propôs a apresentar o conceito de Capital Intelectual e seu impacto sobre a Contabilidade. Apesar de não tratar, exatamente, de Contabilidade de Recursos Humanos, foi de relevante importância neste estudo, porque demonstra o emprego do conhecimento como recurso econômico, a composição do Ativo Intangível, incluindo o *Goodwill*, o Ativo/Capital Humano; tratando, também, da mensuração desses. A autora, em suas considerações iniciais afirma que:

[...] considera-se ser este um tema um tanto inexplorado e, portanto, carente de pesquisas, embora no último ano os meios de comunicação tenham divulgado, com relativa frequência, matérias sobre o Capital Intelectual. No entanto, considerando a relevância desse tema e considerando, também, que hoje vive-se um momento histórico, é que optou-se por entrar numa área tão delicada e, ao mesmo tempo, de suma importância para a Contabilidade. (ANTUNES, 1999, p. 5)

Antunes (1999, p. 176) chama a atenção para o fato que o Modelo de Capital Intelectual é uma tentativa de identificar e de mensurar alguns elementos subjetivos que compõem o *Goodwill*, não sendo portanto um conceito novo para a Contabilidade.

2000 – ANTUNES: Livro editado pela Atlas, sob o título “Capital Intelectual”.

Esse livro de Antunes trata, em sua essência, do mesmo tema abordado na dissertação de mestrado da autora, mantendo, inclusive, a mesma estrutura de apresentação.

2002 – PACHECO: Livro editado pela Biblioteca do CRCPR, sob o título “A Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Intelectual das Organizações”.

Pacheco, nesse trabalho, trata da Contabilidade de Recursos Humanos, apresentando-a na mesma seqüência de sua dissertação, e apesar de ter incluído no título da obra, “Capital Intelectual”, não o trata como tema específico dentro da estrutura do livro, estando subtendido que esse é o conhecimento a ser mensurado pela Contabilidade de Recursos Humanos que está a disposição das organizações.

2003 – BATISTA: Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, sob o tema “Proposição de um Modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações – Um Enfoque sob a Ótica da Gestão Econômica”.

Esse trabalho de Batista é tratado no Capítulo 4 desta pesquisa, onde é apresentado o modelo proposto pela autora e uma análise crítica sobre o mesmo.

Diversos outros trabalhos que envolvem o tema, Ativo Humano, têm sido desenvolvidos, assim como em outros países, também, no Brasil, os quais vêm sendo debatidos nas academias e eventos da classe contábil brasileira, necessitando, no entanto, de maior ênfase para que se possa alcançar o objetivo de gerar informações úteis para tomada de decisões.

3.2 O modelo Skandia de mensuração do Capital Intelectual

O modelo de mensuração de Capital Intelectual do Grupo Skandia tem destaque significativo na literatura que trata sobre CI, em função de ter sido o primeiro relatório anual público sobre Capital Intelectual a ser concebido, segundo Edvinsson e Malone (1998, p. 15).

A Skandia é um grupo internacional de seguros e serviços financeiros, de origem sueca, criado em 1855. Sua longa trajetória permitiu uma evolução dos seguros tradicionais até um conceito de poupança global, convertendo-se assim numa moderna companhia orientada principalmente para a poupança a médio e longo prazo.

A construção do modelo Skandia consumiu quatro anos de trabalho interno, iniciando-se em setembro de 1991, quando Edvinsson, nomeado diretor da primeira função corporativa de Capital Intelectual, e uma equipe de especialistas contábeis financeiros começaram a desenvolver a primeira estrutura de demonstrativos para reportar o capital humano, o capital estrutural e os outros componentes do Capital Intelectual, conforme apresentado por Edvinsson e Malone (1998, p. 15).

Para compreensão do trabalho desenvolvido pela equipe é importante ressaltar aqui o ponto central que fundamenta a idéia do modelo Skandia, conforme afirmação de Edvinsson e Malone (1998, p. 15):

O ponto central do modelo de CI da Skandia fundamenta-se na idéia de que o valor real do desempenho de uma empresa estava em sua habilidade para criar valor sustentável pela adoção de uma visão empresarial e de sua estratégia resultante. A partir dessa estratégia, podia-se determinar certos fatores de sucesso que deveriam ser maximizados. Esses fatores de sucesso poderiam, por sua vez, ser agrupados em quatro áreas distintas de foco:

- Financeira
 - Cliente
 - Processo
 - Renovação e Desenvolvimento
- bem como em uma quinta área partilhada por todas as demais:
- Humana

Dentro de cada área de foco existiriam indicadores que mediriam o desempenho, tais como receita por empregado, despesas de marketing por cliente e outros menos usuais como: acesso ao telefone, número de dias empregados em visitar clientes, conhecimento de informática, *laptops* por empregado, etc. Este conjunto de indicadores foi agrupado em uma estrutura

organizada para produzir informações sobre a capacidade de geração de lucros. Tal estrutura foi denominada pela equipe responsável pelo Capital Intelectual da Skandia de *Navegador Empresarial*.

Os fatores de sucesso agrupados em quatro áreas determinadas a partir da estratégia de criação de valor sustentável, adotados no modelo Skandia, seguem a mesma idéia do *Balanced Scorecard*, que acrescenta aos indicadores financeiros, três outras perspectivas: clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, conforme será apresentado no item 3.4. Este ponto de vista é compartilhado por Sveiby que afirma:

O relatório sobre ativos intangíveis editado pela Skandia AFS atraiu a atenção internacional. Ele é o resultado de um programa conduzido pelo diretor de capital intelectual da Companhia, Leif Edvinsson. Este programa também é baseado em conceitos de Sveiby et al. (1988, 1989), mas a Skandia adotou um passo a mais pela aplicação a mais áreas que eu sugeri e agregando idéias do *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1996). SVEIBY (1997, p. 186) - Tradução Livre¹

A Skandia AFS desenvolvia e administrava produtos de poupança a longo prazo por meio de um consórcio organizacional de agentes independentes, sendo, portanto, a empresa do grupo escolhida para mensuração do Capital Intelectual. Conforme afirmam Edvinsson e Malone (1998, p. 40) “[...] a AFS era a entidade perfeita para o teste, com uma operação global, atuando com rapidez, que deixava sua marca por meio de uma combinação de pessoas talentosas, produtos e serviços inovativos e uma organização crescentemente virtual [...]”.

A equipe iniciou o trabalho fazendo um levantamento para identificar os ativos ocultos da Companhia, ou seja, os itens que possuíam valor para a Skandia AFS, mas que a Contabilidade não apresentava em seus registros. Edvinsson e Malone (1998, p. 41) listam os principais “[...] como marcas registradas, concessões, bancos de dados de clientes, sistemas de

¹ Versão original: “*The report on its intangible assets issued by Skandia AFS has attracted international attention. It is the result of a program headed by the company's intellectual capital director, Leif Edvinsson. This program too is based on concepts presented in Sveiby et al. (1988, 1989), but Skandia has taken them a step further by applying them to more areas than I suggested and incorporating ideas from The Balanced Scorecard (Kaplan and Norton 1996).*”

administração de fundos, sistemas de TI, competências fundamentais, principais empregados, sócios e parcerias.” A partir disto chegaram à fórmula:

Capital Humano + Capital Estrutural = Capital Intelectual

1. **Capital Humano.** O conhecimento, a experiência, o poder de inovação e a habilidade dos empregados de uma companhia para realizar as tarefas do dia-a-dia. Inclui também os valores, a cultura e a filosofia da empresa. O capital humano não pode ser de propriedade da empresa.

2. **Capital Estrutural.** Os equipamentos de informática, os softwares, os bancos de dados, as patentes, as marcas registradas e todo o resto da capacidade organizacional que apóia a produtividade daqueles empregados – em poucas palavras, tudo o que permanece no escritório quando os empregados vão para casa. O capital estrutural também inclui o capital de clientes, o relacionamento desenvolvido com os principais clientes. Ao contrário do capital humano, o capital estrutural pode ser possuído e, portanto, negociado. (EDVINSSON; MALONE, 1998, p. 10)

O conceito de Capital Intelectual já foi discutido no item 3.2, no entanto, tornam-se necessárias algumas considerações sobre as definições apresentadas acima para os termos Capital Humano e Capital Estrutural.

Não se há de concordar plenamente com a definição de Capital Humano apresentada por Edvinsson e Malone, pois o *conhecimento, a experiência, o poder de inovação e a habilidade para realizar as tarefas do dia-a-dia* fazem parte do Capital Humano, entretanto *os valores, a cultura e a filosofia da empresa* são algo que a ela pertence, não sendo contratados do empregado, pois a implementação destes ocorre no momento de criação da entidade. O empregado pode influenciar na alteração dos valores, da cultura e da filosofia de uma organização, porém esta influência faz parte do conhecimento contratado. Os novos valores, nova cultura e nova filosofia, criados pela influência do empregado, pertence à empresa, cabendo aos empregados apenas segui-las, podendo estes fazer parte do capital estrutural, mas não do capital humano.

A criação da figura do capital estrutural é interessante, pois determinados valores que são criados pelas pessoas (capital humano), quando estruturados, passam a fazer parte do capital da empresa; portanto concorda-se que os *softwares* (apenas os desenvolvidos dentro da empresa), os *bancos de dados* (exceto os adquiridos) e o *capital de clientes* (se este for incluído como parte do capital estrutural e entendendo que se trata do bom relacionamento e

da fidelidade destes), fazem parte do capital intelectual dentro deste subgrupo capital estrutural.

As exceções colocadas entre parênteses no parágrafo anterior levam à conclusão de que a definição de CI estabelecida por Edvinsson e Malone está prejudicada por incluir *equipamentos de informática, softwares adquiridos, bancos de dados adquiridos, as patentes e as marcas registradas*, pois todos esses itens quando comprados, já possuem um valor registrado no patrimônio da entidade, seja contábil ou de mercado, seja este bem tangível ou intangível. Também não há de se concordar com a afirmação de que faz parte do capital estrutural *todo o resto da capacidade organizacional que apóia a produtividade daqueles empregados* e, muito menos, *tudo o que permanece no escritório quando os empregados vão para casa*, pois essa generalização, apesar de incluir valores que podem ser classificados como capital intelectual, inclui também vários ativos já presentes no valor contábil da entidade. Isso inviabilizaria a idéia de valor de uma entidade como uma árvore², onde o valor contábil mostra o tronco, galhos e folhas enquanto o capital intelectual seriam as raízes (valores ocultos), pois o que é folha, tronco ou galho, não pode fazer parte das raízes.

No desenvolvimento dos seus trabalhos como diretor de CI da Skandia, Edvinsson e sua equipe definiram o caráter básico do Capital Intelectual, emergindo daí três conclusões fundamentais:

1. O Capital Intelectual constitui informação suplementar e não subordinada às informações financeiras;
2. O Capital Intelectual é um capital não financeiro, e representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil;
3. O Capital Intelectual é um passivo e não um ativo. (EDVINSSON; MALONE, 1998, p. 39)

A primeira conclusão não está de acordo com a definição de Capital Intelectual apresentada, de que “O Capital Intelectual é a posse de conhecimento, experiência aplicada, tecnologia

² Edvinsson e Malone, 1998, p. 9

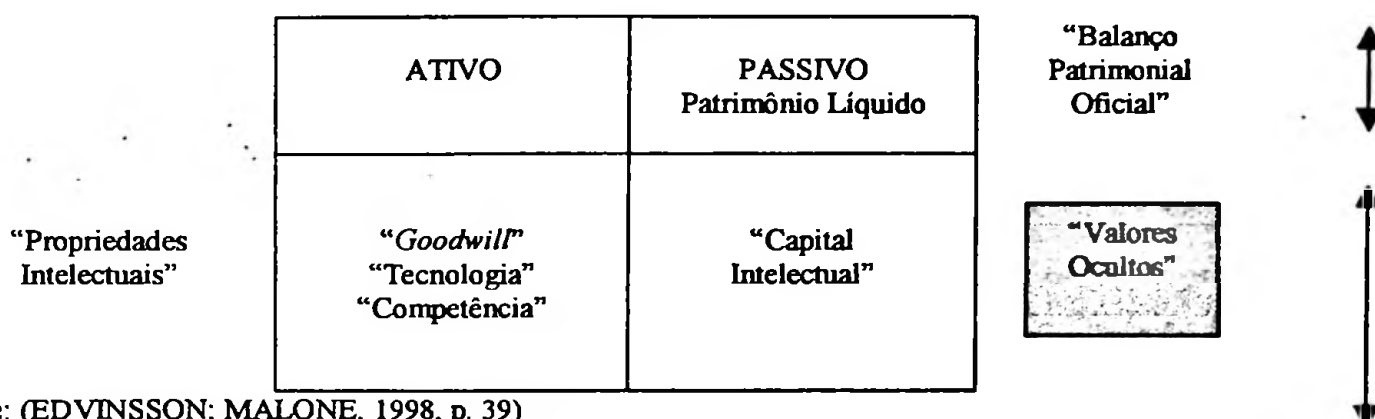
organizacional, relacionamento com clientes e habilidades profissionais que proporcionem à Skandia uma vantagem competitiva no mercado” (Edvinsson e Malone, 1998, p. 40), pois se CI é a posse dos itens enumerados na definição, então não é apenas uma informação. Portanto o correto seria afirmar que *As informações sobre o CI são suplementares e não subordinadas às informações financeiras.*

A segunda conclusão não fica clara por conter duas afirmações que se tornam antagônicas. A afirmação *O Capital Intelectual é um capital não financeiro, (...)* nos leva à interpretação de que não pode ser medido em valor monetário, e a afirmação *(...) e representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil.* nos leva a entender que o capital intelectual é a diferença entre os dois valores monetários, visto que tanto o valor contábil quanto o valor de mercado são representados por valores monetários. Uma afirmação correta poderia ser de que *O Capital Intelectual pode ser representado monetariamente pela lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil.*

A terceira conclusão, de que o CI é um passivo, é explicada pela Ilustração 2 que mostra o capital intelectual como um passivo oculto registrado como contrapartida do *Goodwill* não adquirido, que é um ativo oculto.

A ilustração 2 mostra uma lógica da Contabilidade, representada pelo balanço patrimonial, onde o *Goodwill* representa a aplicação e o Capital Intelectual a origem. A interpretação dada por Edvinsson e Malone (1998, p. 39) foi: “A terceira conclusão era de especial importância, pois significava que o Capital Intelectual era um passivo a ser encarado de maneira idêntica ao patrimônio líquido; e (sic) que era um empréstimo feito pelos credores, isto é, pelos clientes, empregados e assim por diante.”

Ilustração 2 – Capital Intelectual

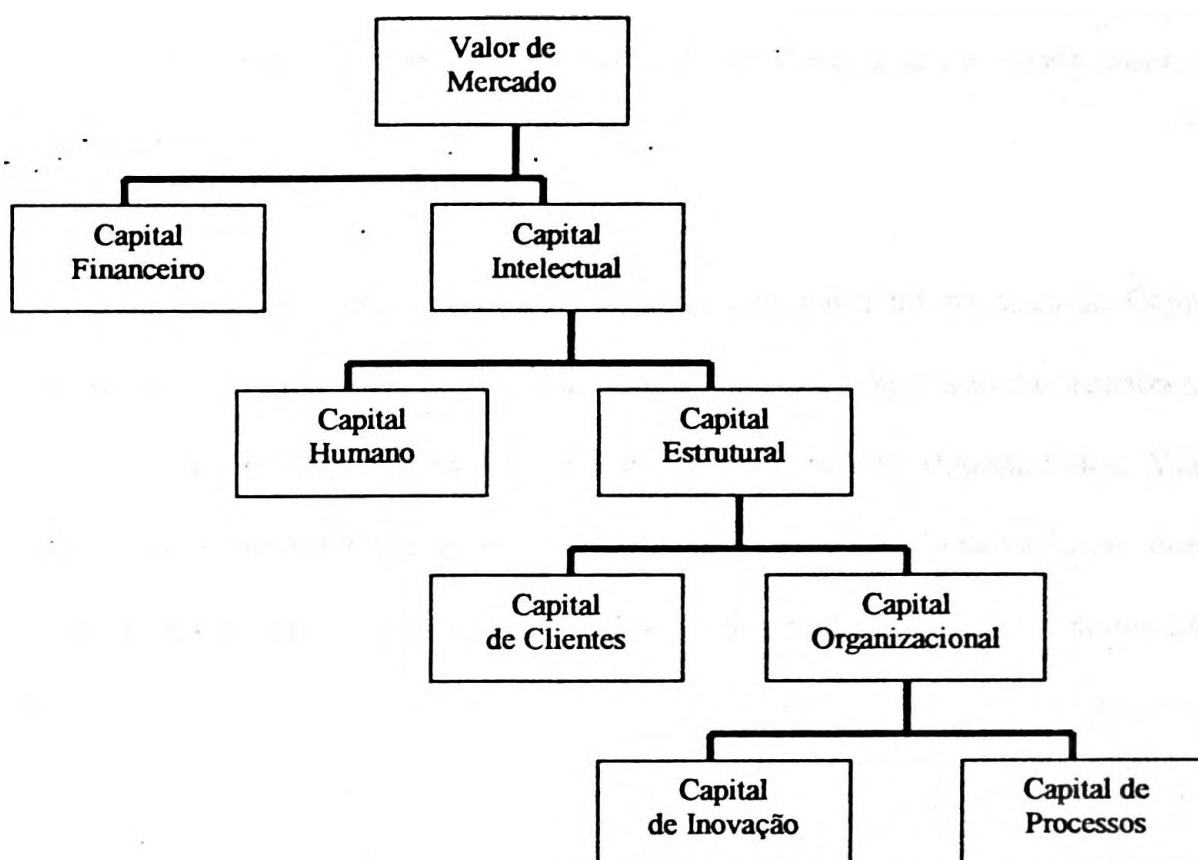


Fonte: (EDVINSSON; MALONE, 1998, p. 39)

A interpretação apresentada é passível de questionamento, pois, apesar de concordar que parte do *Goodwill* é originário da fidelidade dos clientes e do esforço dos empregados, ambos já estão remunerados; os empregados através de seus salários, vantagens e todos os demais direitos que a Lei lhes garante e os clientes, por terem suas necessidades atendidas satisfatoriamente, motivo de sua fidelidade. Portanto, o resultado positivo na relação da organização com empregados e clientes, que garante à organização um valor de mercado maior do que o valor contábil é um lucro e não uma obrigação, devendo ser alocado no Patrimônio Líquido, por enquanto oculto, até ser mensurado e aceito pela Contabilidade.

Essa interpretação pode ser ratificada pela afirmação de Hendriksen e Breda (1999, p. 283) de que passivos são: “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados.” A fidelidade dos clientes e o potencial dos empregados, apesar de serem consequência de eventos passados, não representam sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos, ou seja, a entidade não vai ter que pagar por tal benefício, pois se trata de algo conquistado com sacrifícios do passado.

Ilustração 3 – Esquema da Skandia para o valor de mercado



Fonte: EDVINSSON; MALONE (1998, p. 47)

A equipe de CI da Skandia na busca da evidenciação do Capital Intelectual elaborou a figura apresentada na ilustração 3 que demonstra a composição do Valor de Mercado da organização e como se compõe o Capital Intelectual nesse valor.

O esquema da Skandia para o valor de mercado da organização demonstra o Valor de Mercado resultante da soma do Capital Financeiro com o Capital Intelectual. Para compreender o referido esquema é necessário entender exatamente o que é Valor de Mercado.

Valor de Mercado representa por quanto, em valores monetários, a organização poderia ser vendida. Tratando do cálculo do Valor de Mercado da empresa, Hendriksen e Breda (1999, p. 189) afirmam: “[...] em mercados eficientes o preço das ações de uma empresa (bem como o preço de seus títulos de dívida) é igual ao valor presente dos fluxos de caixa esperados. Em

outras palavras, o mercado pode ser usado como substituto da capitalização de fluxos de caixa futuros.” Portanto, diante do esquema apresentado e das considerações apresentadas, concorda-se que o Capital Intelectual possui um valor monetário que não é apresentado nas demonstrações contábeis.

O modelo Skandia de CI, no entanto, não busca mensurar esse valor de mercado do Capital Intelectual para somar ao Capital Financeiro tendo assim o Valor de Mercado da organização como um todo, mas apenas mostrar através de diversos indicadores (Quantidades, Valor Monetário, Percentuais, Tempo, etc.) a capacidade de geração de fluxo de caixa futuro que a organização possui e que não pode ser expressa nos relatórios monetários apresentados pela Contabilidade.

O **Capital Financeiro** representa o valor monetário aplicado na organização pelos investidores, somado aos reinvestimentos da própria organização que já estão devidamente demonstrados pela Contabilidade.

Capital Intelectual, como já foi apresentado, é definido pela equipe de CI da Skandia como sendo “[...] a posse, de conhecimento, experiência aplicada, tecnologia organizacional, relacionamento com clientes e habilidades profissionais que proporcionem à Skandia uma vantagem competitiva no mercado.” (Edvinsson e Malone, 1998, p. 40).

O esquema da Skandia apresenta o Capital Intelectual composto pelo Capital Humano e Estrutural. A definição de **Capital Humano** apresentada no modelo Skandia afirma que “Toda capacidade, conhecimento, habilidade e experiência individuais dos empregados e gerentes estão incluídos no termo capital humano.” (Edvinsson e Malone, 1998, p. 31). É importante ressaltar que esta definição é tratada item 2.4 como Ativo Humano.

O **Capital Estrutural** é descrito no modelo “[...] como o arcabouço, o *empowerment*, e a infra-estrutura que apóiam o capital humano. [...] Nas palavras de Sait-Onge: ‘O Capital Humano é o que constrói o capital estrutural, mas quanto melhor for seu capital estrutural, maiores as possibilidades de que seu capital humano seja melhor’”. (Edvinsson e Malone, 1998, p. 32).

Capital de Clientes representa o valor do relacionamento da organização com seus clientes, pois é a partir desses que se inicia o fluxo de caixa da entidade. Uma das medidas que bem reflete a capacidade de geração de fluxo de benefício futuro da carteira de clientes da organização é o grau de fidelidade, pois quanto mais os clientes consumirem os produtos ou serviços de determinada organização, mais essa engrossará o seu fluxo de caixa. Algumas definições de Capital de Clientes o considera como categoria separada do capital estrutural, conforme afirmam Edvinsson e Malone, (1998, p. 33): “[...] em um modelo de CI recentemente desenvolvido e refinado por Saint-Onge no CIBC, o capital de clientes é desdobrado como uma categoria separada, equivalente ao capital estrutural e ao humano.”

Para concluir a conceituação dos termos presentes no esquema da Skandia para o valor de mercado, serão utilizadas as de Edvinsson e Malone, (1998, p. 32) que são:

Capital Organizacional abrange o investimento da empresa em sistemas, instrumentos e filosofia operacional que agilizam o fluxo de conhecimento pela organização bem como em direção a áreas externas, como aquelas voltadas para os canais de suprimento e distribuição.

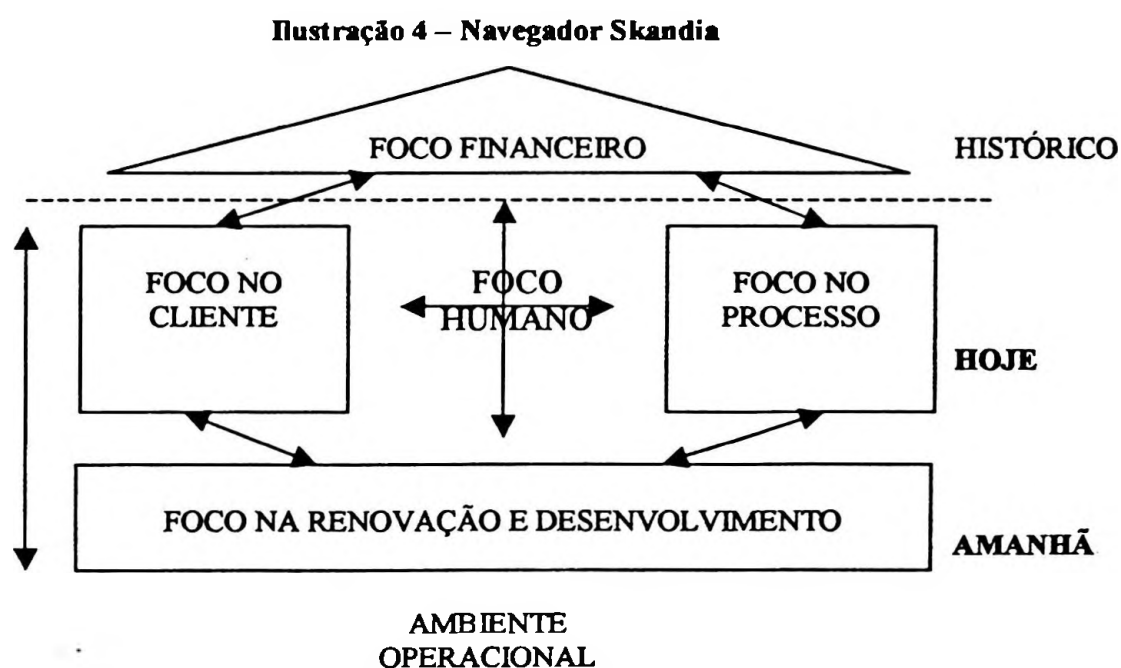
Capital de Inovação refere-se à capacidade de renovação e aos resultados da inovação sob a forma de direitos comerciais amparados por lei, propriedade intelectual e outros ativos e talentos intangíveis utilizados para criar e colocar rapidamente no mercado novos produtos e serviços.

Capital de Processos é constituído por aqueles processos, técnicas (como o ISO 9000) e programas direcionados aos empregados, que aumentam e ampliam a eficiência da produção ou a prestação de serviços. É o tipo de conhecimento prático empregado na criação contínua de valor.

O Navegador Skandia é um instrumento de medição que visa, segundo Edvinsson e Malone, (1998, p. 61), realizar com eficiência três tarefas: “1. Perscrutar as mensurações, 2. Olhar para o alto, em direção a medidas mais abrangentes, e 3. Olhar para fora, em direção ao usuário.”

A primeira tarefa consiste em organizar adequadamente os indicadores de mensurações de

forma a agrupá-los como um todo coerente. A segunda é a abstração dos diversos indicadores em alguns que expressem o poder de geração de fluxo de caixa do CI da entidade. E a terceira tarefa é ser clara para o usuário de forma que este possa identificar o que o navegador expressa, o que, segundo Edvinsson e Malone (1998, p. 62), a Contabilidade não alcança plenamente.



Fonte: EDVINSSON; MALONE (1998, p. 60)

É importante observar que o Navegador se apresenta em áreas de foco e não por categoria de capital, pois é dessas áreas que origina o valor do CI. O Foco Financeiro mede o passado da organização contendo indicadores já conhecidos pela Contabilidade, pois tem em seu bojo o balanço patrimonial. Os Focos no Cliente e no Processo representam as atividades realizadas no presente e são partes do capital estrutural. O Foco na Renovação e Desenvolvimento está voltado para o futuro e os seus índices representam a qualidade e o preparo da empresa para o futuro. E, como o navegador se propõe a medir o capital intelectual, no centro do mesmo se encontra o Foco Humano medido pela capacidade dos colaboradores, experiência e inovação trazidas pelos empregados e a manutenção disto através de treinamentos dados pela empresa.

A contribuição trazida por esse modelo ao desenvolvimento da pesquisa sobre Capital Intelectual tem relevância de destaque, pois apresentou uma forma de demonstração do capital intelectual e provocou a discussão do tema. No entanto é importante destacar que o modelo não se propõe a mensurar (em valores monetários) e contabilizar o Capital Intelectual, mas apenas a demonstrá-lo a partir de dados captados de diversas áreas e em diferentes medidas (percentual, moeda, quantidade, índice, etc.).

A apresentação deste modelo no presente trabalho evidencia que o valor agregado pelas pessoas às entidades, que vem sendo discutido como um componente do Capital Intelectual, sob a ótica da Contabilidade não é um capital, mas sim um ativo, o Ativo Humano.

3.3 Análise comparativa do Ativo Humano com outros ativos

3.3.1 Ativo Humano *versus* Jogador de Futebol

A comparação a ser apresentada se justifica em função do jogador de futebol já ser reconhecido como ativo, e de acordo com os conceitos de Ativo Humano, este se caracteriza como tal. Antes, porém, analisar-se-á os motivos que levam o jogador de futebol a ser tratado pela Contabilidade como ativo.

O futebol, além de proporcionar lazer a um grande número de pessoas, também movimenta uma quantia considerável de recursos financeiros, sendo cada vez mais explorado comercialmente no Brasil, assim como acontece nos países europeus. Com isso, a demanda por informações contábeis dos clubes de futebol tem aumentado, em virtude dos altos investimentos que são realizados por grandes empresas nos clubes e nos jogadores.

Em função da importância do futebol no Brasil, do volume financeiro envolvido na atividade, e com o objetivo de proteger os jogadores de futebol, principais protagonistas desta atividade, o governo decidiu definir algumas normas em Lei, como é o caso da participação mínima de vinte por cento do jogador no valor do direito de fixação, transmissão ou retransmissão de imagem do espetáculo desportivo, apesar do direito de arena que o clube possui sobre o jogador.

O presente tópico não tem como objetivo a análise da legislação que trata da atividade futebol, mas sim o desenvolvimento de uma abordagem sobre os tópicos da legislação que se relacionam com a Contabilidade e os direitos dos clubes sobre os jogadores para adentrar-se numa análise comparativa entre o Jogador de Futebol e o Ativo Humano proposto neste trabalho.

A Lei 9.615 de 24.03.1998 (Lei Pelé) é uma regulamentação governamental que vem beneficiar a atividade do futebol profissional, pois determina que as entidades desportivas, independentemente da sua forma jurídica, equiparam-se às sociedades empresariais, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos. Esta equiparação inclui a obrigatoriedade de elaboração e publicação das demonstrações contábeis na forma da Lei 6.404/76, acompanhadas de pareceres de auditoria.

Essa lei revogou a Lei 6.354 de 02.09.1976 (Lei do Passe), ficando extinto o vínculo que havia entre o atleta e o clube, passando o contrato entre ambos a ter prazo mínimo de três meses e máximo de cinco anos e o vínculo desportivo a ser apenas de natureza acessória ao respectivo vínculo trabalhista. A Lei Pelé, em seu artigo 28, emendado pelas Leis 9.981/2000 e 10.672/2003, criou a figura da cláusula penal, que pode ser estabelecida livremente entre os contratantes até o limite de cem vezes o montante da remuneração anual pactuada. Outro

aspecto importante desta Lei a ser observado é o tratado no art. 39, que admite a transferência de atleta profissional de uma entidade desportiva para outra, de modo permanente ou temporário (empréstimo), permitindo dessa forma que o clube possa obter lucros em transações com o direito de exclusividade que possui sobre seus atletas profissionais.

A publicação das Lei 9.615/1998 e 10.672/2003 e de outros instrumentos legais promulgados neste período, colocou o lado financeiro do futebol em destaque na mídia, motivando a publicação de artigos científicos, inclusive na área contábil, dos quais são analisadas algumas afirmações, como a de Costa Jr. (2003, p. 2):

[...] o vínculo desportivo entre o atleta e o seu clube, a rigor, fornece a esse último exclusividade na utilização dos serviços a serem prestados por aqueles. Essa exclusividade pode, inclusive, ser negociada com outros clubes. E isso é uma das condições para caracterizar um ativo.

Como já foi analisado no Capítulo 2, o autor está certo em sua afirmação de que o vínculo desportivo entre o atleta e o clube é um ativo do clube, pois o atleta, através do contrato, coloca a disposição do clube um potencial de serviços por um determinado período de tempo. Entretanto, se faz necessária a análise de mais algumas características do ativo. Para tanto é necessário responder às seguintes questões sobre esse vínculo desportivo:

- Esse é um bem ou um direito? O contrato fornece ao clube o direito aos serviços a serem prestados pelo atleta, portanto é um direito e não um bem.
- O referido vínculo é uma propriedade ou uma posse do clube? Trata-se da propriedade, visto que tem o poder de direito legalmente garantido, podendo inclusive negociá-lo. Entretanto possui também a posse, pois os serviços estão à disposição do clube.
- A característica de exclusividade inerente ao ativo é contemplada no vínculo desportivo? Sim, pois existe o contrato de prestação de serviços que garante exclusividade ao clube.
- Existe a capacidade de gerar benefícios futuros? Existe, e esta é a característica que mais interessa aos clubes, pois quanto maior a capacidade de contribuir com o desempenho do clube, maior os benefícios gerados.

- O fluxo de benefícios a serem gerados pelos jogadores pode ser mensurado monetariamente? Não com muita objetividade, pois trata-se mais de especulação, de acordo com a fama do jogador. Mas pode ser estimado, e quando o jogador é adquirido possui um valor de custo que dever ser ativado.

Portanto, é fato que o atleta, como potencial de serviços futuros, e não como pessoa, é um ativo do clube ao qual está vinculado. No entanto, ainda restam dúvidas quanto a como, quando e por quanto registrar esse ativo.

Numa pesquisa que analisa “O valor Contábil do Ativo Jogador de Futebol”, Szuster (2003, p.

17) afirma que:

[...] a análise da estrutura conceitual básica da Contabilidade abrangendo a definição de ativo, indicam que o valor pago por um clube para ter um atleta em condições de uso deve ser contabilizado como Ativo, pois atende aos critérios necessários, principalmente, pela capacidade de gerar benefícios futuros e do direito de ser exclusivo do clube.

Essa afirmativa ratifica a de Costa Jr., e Szuster (2003, p. 8) acrescentou alguns esclarecimentos.

[...] os passes dos jogadores de futebol deveriam constar no Balanço Patrimonial, sendo amortizados durante sua vida econômica, para que o resultado fosse devidamente apurado. [...] De forma ideal, os atletas adquiridos com a intenção de negociação futura deveriam ser avaliados de acordo com o valor de mercado. A flutuação do valor deveria ser reconhecida no resultado. Esta proposta é questionável em decorrência da restrição da Objetividade. Admitindo a dificuldade da aplicação desse critério, o valor pago deveria ser avaliado pelo custo histórico corrigido sujeito à amortização sistemática.

Admite-se que a dúvida de como e por quanto, no caso dos jogadores adquiridos, está parcialmente resolvida se for aplicado o Princípio do Custo como Base de Valor, mas ainda persiste a dúvida no caso dos jogadores formados pelo clube, pois os valores neles investidos estão diluídos no longo prazo e em vários jogadores dos quais apenas pequena parte gerará receita para o clube, alguns mais outros menos.

Contribuindo um pouco mais com a solução da dúvida de “como” registrar os valores de ativos “jogadores de futebol” no balanço patrimonial, Szuster (2003, p. 17) afirma:

A partir do reconhecimento do Ativo, este poderá, considerando-se a intenção, ser classificado no Ativo Circulante/Realizável a Longo Prazo ou no Ativo Imobilizado. Se a intenção for de venda em um período inferior a um ano, o jogador será classificado como Ativo Circulante. Se a venda for prevista para ocorrer em período superior a um ano, o Ativo deverá ser classificado no Realizável a Longo Prazo. Na hipótese do clube objetivar utilizar o atleta de forma normal nos campeonatos disputados, sem intenção de venda, o valor será classificado como Ativo Imobilizado. Nesse grupo, também estaria classificado o atleta, que está no final de carreira.

Esta afirmação de Szuster está de acordo com os critérios contábeis de classificação do ativo, que determina o registro de acordo com o seu grau de liquidez. Portanto, se um jogador é adquirido com objetivo já definido de ser vendido no curto prazo, sua característica é a mesma de uma mercadoria registrada no estoque, devendo ser registrado no ativo circulante. Já se esse jogador tiver objetivo de venda, mas num período longo, alcançando mais de um ano, o registro deverá ser efetuado no realizável a longo prazo. Mas se o objetivo é a utilização dos serviços do jogador sem previsão de venda, este tem a característica de um bem de produção, devendo ser registrado no ativo imobilizado. Portanto a classificação do ativo jogador de futebol depende da intenção de uso do mesmo.

Um artigo sobre as práticas contábeis nos clubes de futebol profissional brasileiro foi produzido por um grupo de estudantes de Ciências Contábeis da FEA/USP. Esse artigo, apesar de se limitar ao Estado de São Paulo, demonstra, na prática, como são registrados os jogadores de futebol nos balanços patrimoniais dos clubes de futebol do Brasil. As pesquisadoras afirmam que:

A não padronização, as dificuldades na forma de avaliação dos ativos intangíveis, a falta de transparência nos valores relativos à remuneração dos atletas foram alguns dos principais problemas encontrados. Constatou-se a necessidade do desenvolvimento de metodologias de práticas contábeis voltadas especificamente à atividade desportiva no Brasil, já que esta possui diversas peculiaridades que distinguem suas movimentações financeiras das empresas privadas, nas quais está baseada quase toda a literatura contábil existente. (HARA, et al., 2003, p. 1)

O trabalho do grupo de pesquisadoras gera informações relevantes para o desenvolvimento da Contabilidade nesse setor, pois constata a fase de transição por que passa o futebol profissional brasileiro, referente à regulamentação legal, e apresenta as necessidades eminentes, no que diz respeito à Contabilidade, como a emissão de normas que padronizem o

registro contábil das operações financeiras dos clubes, pois isso contribuirá com a transparência dessas operações, minimizando os atuais problemas dessas entidades desportivas.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, também, está presente nessa transição, conforme é apresentado numa reportagem da Revista Brasileira de Contabilidade.

[...] foi formado este ano um Grupo de Estudo destinado a analisar a NBC T 10.22 – Entidades de Futebol Profissional. [...] a NBC T 10 vai mostrar como os Clubes Profissionais de Futebol deverão registrar, avaliar, divulgar e elaborar suas demonstrações contábeis [...] ‘O que está havendo é que os clubes de futebol não fazem, de uma maneira geral, suas prestações de contas. E os que fazem não têm regras específicas. Por isso estamos elaborando a Norma’, [...] Um dos itens desta Norma, [...] refere-se ao ativo do clube: após ser definido o procedimento para a avaliação dos jogadores (passes, contratos, etc.) se poderá saber qual o ativo do clube com seus jogadores e qual o passivo em relação a este.” (RBC – Revista Brasileira de Contabilidade, 2003, p. 18)

Essa iniciativa do CFC é muito importante para a padronização da forma de registro dos ativos dos clubes de futebol, mas não traz novidades específicas para a área esportiva, pois continua sendo necessária a observação das regras básicas da Contabilidade, tratando-se mais de organização didática dos textos aplicáveis ao setor. (CFC, 2004, p. 1) Também não é solução para a mensuração do ativo “jogador de futebol”, pois ainda deve ser discutida pela teoria da Contabilidade, e a Ciência Contábil, através de seus pesquisadores e acadêmicos, não pode se abster de buscar soluções para a mensuração desses ativos intangíveis.

Outra entidade relacionada à Contabilidade e que possui relevante expressão no Brasil, o IBRACON, emitiu o Comunicado 01/2004, em 20/02/2004, tratando da contabilização de contrato de atleta profissional com ênfase na necessidade de se observarem as práticas contábeis adotadas no Brasil nos principais aspectos, refletidos na quadro 5:

Esse comunicado, emitido pelo Ibracon, também, não traz inovações, pois na verdade tem o objetivo de chamar a atenção sobre a necessidade de interpretar corretamente as normas

contábeis, visto que se trata de atividade com peculiaridades que a distingue das mais comuns, como Comércio, Indústria e Serviços em geral.

Quadro 3 – Comunicado 01/2004 IBRACON

Assunto contábil	Norma contábil aplicável
Os custos relacionados à aquisição e formação do atleta devem ser ativados se, comprovadamente, possibilitar futuros benefícios econômicos à entidade desportiva profissional.	A NPC 24 – Reavaliação de ativos em seu parágrafo 44, prevê que “todos os ativos constantes do balanço de uma empresa devem ser recuperáveis”. Portanto, a entidade desportiva profissional deverá avaliar continuamente a capacidade de retorno dos investimentos feitos com atletas e registrar uma provisão para perdas quando a expectativa de retorno for inferior ao custo acumulado do investimento.
As verbas indenizatórias que são auferidas pela entidade desportiva profissional, em caso de rescisão dos contratos pelo atleta, somente podem ser reconhecidas no momento em que a rescisão se concretiza. Conseqüentemente, os ativos registrados na contratação do atleta profissional relativos às verbas indenizatórias, não encontram amparo nas normas contábeis brasileiras.	A NPC 14 – Receitas e Despesas – Resultados em seu parágrafo 15, prevê que “A receita é reconhecida somente quando for provável que os benefícios econômicos venham a ser percebidos pela empresa (a receita foi “ganha” pela empresa).” No caso em questão, o fato gerador do reconhecimento da receita fica configurado na rescisão e, portanto, a receita de verbas indenizatórias somente poderá ser reconhecida na sua eventual ocorrência.
A reavaliação dos direitos sobre o atleta profissional a valor de mercado, por não encontrar amparo nas normas contábeis brasileiras não deve ser reconhecida.	A NPC 24 – Reavaliação de ativos restringe a reavaliação somente a bens tangíveis. Os direitos sobre o atleta profissional possuem características de intangibilidade, além do fato de que a entidade desportiva, conforme legislação atual, não possui direito sobre o passe do atleta.

Fonte: IBRACON [on line], 2004.

Após esta análise sobre a atual discussão em torno da mensuração do ativo “jogador de futebol”, observa-se que as dúvidas são as mesmas expostas no presente trabalho sobre o registro da pessoa como ativo, independentemente da atividade que exerce para a organização.

O jogador de futebol é um prestador de serviços, presta serviços para o clube de futebol. E o clube é uma entidade prestadora de serviços que presta diversos serviços, tais como: lazer para seus torcedores e outras pessoas que gostam de assistir a futebol, divulgação da marca de patrocinadores, aluguel de seus estádios, formação de jogadores para negociação com outros

clubes, etc. O jogador de futebol, assim como outros prestadores de serviços, possui um contrato de prestação de serviços com definição de valor, prazo, condições de trabalho, etc., e como acontece com cada profissão, existem, neste caso, peculiaridades que a obrigam à existência de cláusulas específicas.

Diante do exposto, após admitir que o jogador de futebol é um ativo pertencente ao clube ao qual está vinculado e que é um prestador de serviços conforme o contrato firmado com o clube, pode-se admitir, também, que diversos outros prestadores de serviços, se não todos, igualmente, devem ser classificados como ativos das organizações às quais estão vinculados.

Como exemplos semelhantes aos jogadores de futebol podem-se citar:

- primeiramente, todos os demais atletas que atuam em outras modalidades de esporte, pois realizam contratos semelhantes aos dos jogadores de futebol, com definição de remuneração, prazo de duração do contrato, condições de trabalho, além das cláusulas de interesse das partes que assinam o contrato;
- os executivos de empresas, que assim como os jogadores de futebol, são assediados pelas empresas concorrentes daquelas em que atuam;
- artistas, cientistas, pesquisadores, professores e diversos prestadores de serviços que possuem posições estratégicas dentro das organizações, cujas atividades resultam no produto do qual a organização obtém receita.

A principal característica que diferencia o jogador de futebol dos demais prestadores de serviços é a exposição pública a que está sujeito, fazendo com que todos os concorrentes da organização que o possui tenham conhecimento do potencial de serviços futuros possuída pelo mesmo, tornando o número de interessados nesse “ativo humano” maior do que em outros ramos de atividades, o que torna comum a negociação de atletas entre clubes. A importância do jogador de futebol ocorre no Brasil em função da popularidade desse esporte,

assim como acontece em alguns países da Europa, no entanto em outros países é comum a negociação de atletas praticantes de outros esportes.

O que oficializa os serviços prestados por uma pessoa a uma entidade como um ativo é o contrato de prestação de serviços, pois nele é estabelecido qual o serviço que será utilizado pela entidade, qual o valor e por quanto tempo a entidade terá este fluxo de serviço a sua disposição. Portanto, assim como o prestador de serviço “jogador de futebol”, os outros prestadores de serviços, também, possuem um contrato que garante a entidade contratante um fluxo de benefícios futuros.

3.3.2 Ativo Humano *versus* Leasing

Este tópico tem por objetivo fazer uma análise comparativa entre as características do Leasing Financeiro e o Ativo Humano, visando apurar as semelhanças entre os mesmos e que justifiquem a sua alocação como ativos. Para tanto são feitas algumas abordagens sobre o significado do *Leasing* e as normas contábeis que regulamentam o seu registro.

O *Leasing* é também denominado, no Brasil, de arrendamento mercantil, o qual se diferencia de arrendamento de bens por dois motivos: primeiro, por só poder ser realizado tendo como arrendador uma pessoa jurídica de arrendamento mercantil ou instituição financeira devidamente autorizada a funcionar pelo Banco Central, e, segundo, pelo fato de os contratos possuírem cláusulas de opção de compra do bem pelo arrendatário.

Segundo o Dicionário Houaiss (2001, p. 300), arrendamento é um “contrato pelo qual uma pessoa, dona de bens imóveis, assegura a outrem, mediante contribuição fixa ou reajustável a prazo certo, o uso e gozo desses bens.” Já o CFC, através da NBC T 10.2, aprovada pela Resolução 921/2001, conceitua arrendamento mercantil como sendo:

[...] transações celebradas entre o proprietário de um determinado bem (arrendador) que concede o uso deste a um terceiro (arrendatário) por um determinado período contratualmente estipulado, findo o qual é facultado ao arrendatário a opção de adquirir ou devolver o bem objeto de arrendamento, ou a de prorrogar o contrato. (CFC, NBC T 10.2, 2001)

O arrendamento mercantil da mesma forma está regulamentado nas Normas Internacionais de Contabilidade - NIC, conforme afirma Niyama (2002, p. 3):

A definição da NIC 17 assemelha-se a da NBC T 10.2, pois trata essas operações como um contrato pelo qual o arrendador concede ao arrendatário, em troca de um aluguel, o direito de usar o ativo por um determinado período. Enquadra-se nesta definição uma condição que dá ao arrendatário a opção de adquirir o título de propriedade do ativo após o cumprimento das condições estabelecidas.

No Brasil, o arrendamento mercantil é controlado pelo BACEN (Banco Central do Brasil) e pelo CMN (Conselho Monetário Nacional) e, no aspecto fiscal, essas operações estão subordinadas ao disposto na Portaria nº 140 de 28 de julho de 1984 da Secretaria da Receita Federal. O aspecto fiscal, inclusive, é um causador de polêmica quanto à forma de contabilização do Arrendamento Financeiro, mas antes de ser abordado esse assunto, será examinada a distinção entre o Arrendamento Operacional e Financeiro.

O arrendamento operacional, segundo Martins, E. (2002, p. 6) é aquele em que:

[...] o bem arrendado está sujeito a um contrato que tem uma vida que é curta comparativamente à vida útil do bem; nesse caso normalmente os valores do contrato não recuperam o principal mais os encargos financeiros e, por isso, o valor de venda final é bastante alto e próximo ao valor de mercado desse bem (para que se dê a total recuperação do financiador); ou outra característica dos arrendamentos operacionais: não existe a efetiva transferência de todos os riscos ao arrendatário.”

As características do arrendamento operacional apresentadas por Martins E. demonstram que essa modalidade de arrendamento é a que, realmente, qualifica o arrendamento de acordo com o conceito da palavra, no sentido de aluguel, pois as prestações são pagas em contraprestação ao benefício usufruído no período, e não com o objetivo de obter a propriedade do bem. Já o arrendamento financeiro, possui características que o descaracterizam da essência do arrendamento, assemelhando-o a um financiamento a longo prazo, como se pode observar na classificação dada pela NBC T 10.2 do CFC.

10.2.1.5 – Classifica-se como arrendamento financeiro a modalidade em que:

- a) as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são suficientes para que o arrendador recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha retorno sobre os recursos investidos;
- b) o valor residual, que é a parcela do principal não incluída nas contraprestações a serem pagas pela arrendatária e serve de base para a opção de compra do bem arrendado, é significativamente inferior ao valor de mercado do bem na data da opção; e

c) o bem objeto de arrendamento é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade econômica.”

Mesmo não sendo o objetivo do presente item, é importante enfatizar que esta NBC T 10.2 foi um avanço na definição de normas contábeis a respeito de arrendamento mercantil no Brasil, pois aproxima-se da NIC (Norma Internacional de Contabilidade) de nº 17, que classifica as operações de *leasing* baseando-se na essência da transação independentemente da forma.

O problema do registro do arrendamento financeiro como despesa, no entanto, não fica solucionado, pois a legislação fiscal continua em vigor permitindo tal procedimento. Entretanto, trata-se de uma permissão e não obrigação, sendo necessário lembrar que, na maioria dos casos, a essência é que o arrendatário pagou mais caro pelo financiamento para obter o benefício de lançar sua parcela como despesa, reduzindo, dessa forma, seu lucro e, conseqüentemente, seus impostos sobre o lucro.

Lançar um bem arrendado diretamente no ativo, quando o valor da depreciação desse somado aos encargos financeiros, for inferior à parcela do *leasing*, vai fazer o arrendatário perder a oportunidade de recuperar o valor a mais que pagou com objetivo de obter vantagem fiscal. Portanto, o problema não é somente contábil, necessitando, assim, ser estudado por todos os ângulos, pois o custo de se ter uma contabilidade correta não pode ser maior do que os benefícios gerados pela mesma.

Após essa abordagem sobre os conceitos e o que atualmente se discute sobre arrendamento mercantil, passa-se a tratar do objetivo desse item, a comparação do ativo humano com o *leasing*, e nesse ponto, vai-se além do questionamento de se lançar as operações de *leasing* financeiro alocando o bem adquirido no ativo. Parte-se, então, da seguinte pergunta: Por que não alocar, também, o bem no ativo, quando oriundo de um contrato de *leasing* operacional? O contrato de arrendamento, independente se operacional ou financeiro, disponibiliza ao

arrendatário os benefícios de um bem, pertencente ao arrendador, por um determinado período de tempo. Portanto, está presente nesse contrato a principal característica de um ativo, que é o fluxo de benefícios futuros que se obterá com o gasto efetuado, como viu no Capítulo 2.

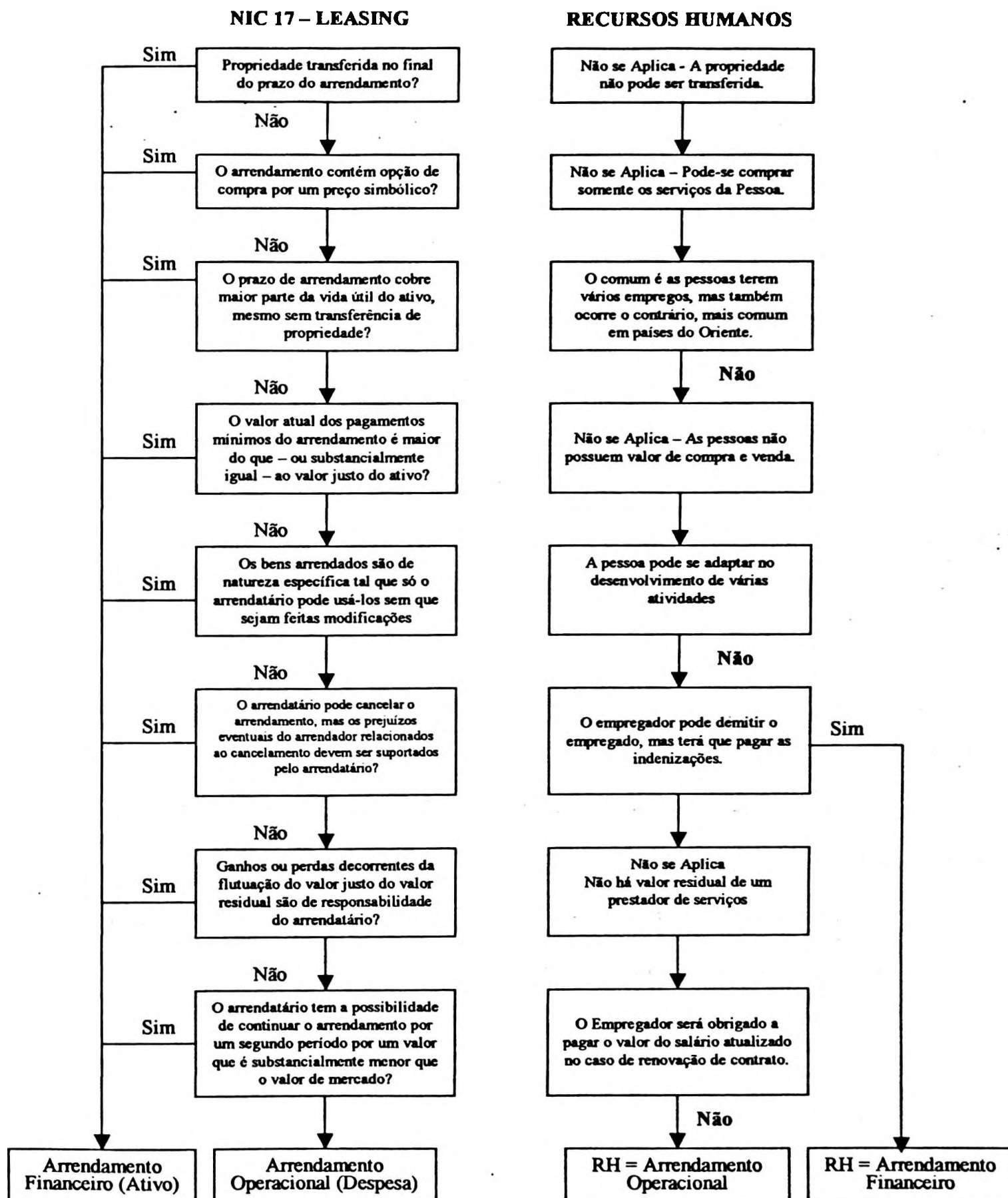
A comparação do *Leasing* ao Ativo Humano se justifica, primeiro pelas características de ativo que possuem, e que dá lugar a questionamentos quanto à sua classificação como tais, depois pela forma de pagamento, pois têm seus pagamentos efetuados em parcelas mensais com o prazo estipulado em contrato.

Os contratos de *Leasing* possuem seus prazos definidos, mas no caso do Ativo Humano existe duas situações: quando os prestadores de serviços são contratados por prazo determinado, esse prazo está explícito no instrumento contratual, como é o caso dos jogadores de futebol, que analisamos anteriormente, atletas em geral, artistas, apresentadores de programas de televisão e rádio, etc. Já no caso da grande maioria dos trabalhadores, o prazo é indeterminado, no entanto, isso não significa que não haja um prazo, pois esse pode ser estimado com base no *turnover* da área ou da função em que atuam os prestadores de serviços.

Tratando da contabilização das operações de *Leasing*, Niyama *et al.* apresentam um gráfico da KPMG que define as condições que um contrato de Arrendamento precisa possuir para ser considerado como Financeiro, e, conseqüentemente, um ativo, de acordo com a NIC 17. Esse gráfico foi adaptado, conforme é apresentado na ilustração 6, para comparar as condições que levam um contrato de arrendamento mercantil a ser considerado ativo com as condições que podem levar os gastos com recursos humanos a também serem considerados como tal.

Gráfico 1 – Arrendamento Mercantil

Gráfico Comparativo das Condições do Leasing, segundo a NIC 17, com os Gastos com Recursos Humanos



Fonte: Adaptado de KPMG *apud* Niyama *et al.* 2002, p. 5

A leitura desse gráfico deve ser feita da seguinte forma: cada quadro possui uma pergunta, se a resposta à pergunta for sim, automaticamente o contrato será considerado Arrendamento Financeiro, se a resposta for não, deverá passar para a próxima pergunta e assim sucessivamente até chegar à oitava pergunta, quando, então, se a resposta continuar sendo não, o contrato será considerado Arrendamento Operacional e, portanto, não ativo, de acordo com o IASB – *International Accounting Standards Board*.

A adaptação consistiu na inserção da coluna Recursos Humanos, submetendo-os às condições elencadas pela NIC 17 para o Arrendamento Financeiro, para testá-los quanto à possibilidade de serem considerados ativos. Como se pode observar, das oito condições expostas, quatro não se aplicam aos recursos humanos em função das suas peculiaridades; três condições demonstram que os recursos humanos possuem características de arrendamento operacional, e uma condição iguala os recursos humanos ao arrendamento financeiro, dando-lhe a condição de ativo.

As condições que não se aplicam aos recursos humanos e as que o tornam iguais ao arrendamento operacional podem fazer parecer que a conclusão a que se chega, após essa comparação, é negativa, no entanto, é necessário observar que o gráfico é disposto para mostrar que basta uma condição positiva para tornar o contrato um arrendamento financeiro, que por consequência, acaba sendo um ativo, o que é contemplado na sexta condição.

4 PROPOSTAS DE EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO HUMANO

Considerando um dos objetivos específicos do trabalho de analisar as principais propostas já publicadas de registro contábil do ativo humano, inclui-se neste capítulo três modelos com diferentes abordagens que permitem uma análise do que alguns autores desta área propõem efetivamente para responder a questão proposta neste de trabalho, de como a Contabilidade Gerencial deve identificar, mensurar, registrar e reportar corretamente o ativo humano nas organizações.

4.1 A contabilização pioneira de RH na R. G. Barry Corporation

Flamholtz (1974, p. 24) apresenta o caso pioneiro de contabilização de recursos humanos, que foi desenvolvido na R.G. Barry, através de um trabalho conjunto do Dr. Rensis Likert e do Instituto de Pesquisa Social (*Institute for Social Research*) da Universidade de Michigan, iniciado em 1967, para o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Recursos Humanos (*Human Resource Accounting System*) com o objetivo de:

1. Proporcionar aos gestores da Barry uma avaliação sobre os seus desempenhos na gestão dos recursos da organização e confiança dos clientes, na capacidade deles próprios ajustarem os seus modelos, corrigindo tendências adversas ou adicionando melhorias nas condições desses recursos.
2. Prover a administração da Barry com informações adicionais relativas a recursos humanos para auxiliá-los nas suas decisões.
3. Prover a organização de uma maior acurácia contábil do retorno total de recursos aplicados, em vez de somente os recursos físicos, e habilitá-los para analisar como as mudanças nos recursos atualmente empregados afeta o atingimento dos objetivos corporativos. Flamholtz (1974:24) - Tradução livre¹

¹ 1. To provide Barry managers with specific feedback information on their performance in managing the organizational resources and customer loyalty resources entrusted to their care so that they can make proper adjustments to their pattern of operations to correct adverse trends or further improve the condition of these resources.

2. To provide Barry managers with additional information pertaining to human resources to assist in their decision making.

Fiorini (1982, p. 98) e Tinoco (1996, p. 97) descrevem, detalhadamente, o caso, baseados em Pyle,² Brummet, Pyle e Flamholtz³ Pyle⁴. No entanto, este trabalho restringire-se à análise dos conceitos utilizados e dos resultados alcançados.

A experiência da R. G. Barry Corporation partiu da insatisfação da alta direção da Corporação com a Contabilidade convencional, que não reconhecia o mais importante ativo possuído pela organização, que eram os recursos humanos. A organização possuía 1.100 empregados; no entanto iniciou a experiência em janeiro de 1968 com apenas 95 gerentes, expandindo em junho de 1969 para 494 empregados do escritório e fábrica de uma determinada filial. O primeiro passo foi a reunião dos executivos da empresa com os professores do Instituto de Pesquisas Sociais da Universidade de Michigan para desenvolver um conjunto de construções teóricas no sentido de categorizar e medir as maneiras pelas quais a empresa investia em sua organização humana.

Inicialmente, foi feita a identificação dos gastos com a aquisição de recursos humanos, separando-os dos demais gastos da empresa. Em seguida, foram formuladas técnicas e procedimentos para distinguir os componentes de ativo e de despesa entre os gastos com recursos humanos. Os Ativos Humanos eram representados pelos gastos de recrutamento, contratação, treinamento, desenvolvimento e familiarização, registrados com base nos valores desembolsáveis quando da aquisição. Para o caso do titular do cargo deixar o cargo, era

3. To provide the organization with a more accurate accounting of its return on total resources employed, rather than just the physical resources, and to enable management to analyze how changes in the status of the resources employed affect the achievement of corporate objectives.

² PYLE, William C., - Human Resource Accounting – Financial Analysts Journal, New York – U.S.A., Set.Out./1970, pags. 71-74.

³ BRUMMET, R. Lee, PYLE, William C. e FLAMHOLTZ, Eric G., - Human Resource Accounting in Industry – Personnel Administration, Washington, U.S.A., Julho-Agosto/1969, pags. 40-46.

⁴ PYLE, William C., - Monitoring Human Resources – “On Line”, Michigan Business Review, University of Michigan, - Michigan, U.S.A., Julho de 1970, pags. 25-29.

previsto o custo de reposição desse ativo. Os demais gastos com recursos humanos eram classificados como despesas sendo apropriados diretamente ao período correspondente.

Segundo Flamholtz (1974, p. 105), para a composição do valor gasto com recursos humanos, a R. G. Barry possuía um Formulário para Custos de Aquisição e Recrutamento solicitado para o quadro de pessoal (*R.G. Barry Form for Recruitment and acquisition costs*), que registrava, individualmente, os gastos com o novo empregado contratado, permitindo um controle individualizado dos gastos com cada empregado.

Foram criadas, também, contas para amortização ou perdas desses investimentos. A amortização era estabelecida com base na vida útil esperada do trabalhador e a perda poderia ocorrer por desligamento prematuro do trabalhador, qualquer que fosse o motivo, devendo o valor remanescente do ativo ser descarregado contra a receita do período em que ocorresse o desligamento. Tudo isso devidamente descrito em um manual com instruções para a coleta dos dados primitivos do sistema.

Apesar da plausível experiência executada pelos pesquisadores do Instituto de Pesquisas Sociais da Universidade de Michigan, observa-se que o valor atribuído ao ativo humano foi resultante da soma dos investimentos em recrutamento, contratação, treinamento, desenvolvimento e familiarização, representando, portanto, apenas o valor que a organização adicionou ao empregado, não contemplando o valor que o funcionário já possuía e disponibilizaria para a empresa por um determinado período de tempo, que seria representado pelo fluxo de benefícios futuros a ser gerado pelo empregado para a organização, e que, em função de sua complexidade, poderia ser substituído pela remuneração a ser paga ao empregado durante o período que o mesmo colocaria seus serviços à disposição da organização.

Um fato a ser observado, que poderia afastar os números obtidos nas demonstrações elaboradas com base na contabilização proposta, da realidade é a amortização registrada com base nas *maximum life*⁵ dos empregados, visto que o mais comum, principalmente no Ocidente, é o empregado mudar de emprego várias vezes durante sua vida-útil, sendo que para a empresa a vida-útil do empregado seria mais bem representada pelo *turnover*,⁶ calculado com base em estatísticas considerando a região e a função que o empregado exerce.

Entende-se que, por se tratar de um processo inovador, é natural que se iniciasse com pequeno grupo de empregados; no entanto, observa-se que a organização logo expandiu a experiência para mais de 40% do seu total de empregados, mostrando uma tendência de envolver a totalidade de seu quadro de pessoal, visto que somente, assim, conseguiria realmente demonstrar o valor do seu ativo humano.

A premissa adotada no presente trabalho é de que, independentemente da função exercida pela pessoa que presta serviço à entidade, essa gera benefícios presentes e futuros, sendo, então, um ativo humano à disposição da mesma. Portanto, o ativo humano, para representar seu real valor, deverá levar em consideração, na sua composição, todos os prestadores de serviços da entidade, e não apenas as pessoas com funções estratégicas, podendo, evidentemente, excluir pessoas por questões de irrelevância de valores.

A iniciativa da R. G. Barry Corporation foi de grande importância e demonstrou à Contabilidade que as empresas estão ávidas por informações acerca do valor dos recursos humanos, que lhes permitam tomadas de decisões mais seguras. No caso analisado, a empresa

⁵ Vidas-úteis

⁶ Rotatividade de empregados

é que buscou informação sobre o valor do seu ativo humano e contou com a ciência contábil para elaborar o seu modelo de mensuração desse ativo. Portanto, cabe à Contabilidade dar uma resposta à premente interrogação acerca do valor do ativo humano das organizações.

4.2 O Modelo de Batista sob a Ótica da Gestão Econômica

Dentre os trabalhos que visam mensurar o ativo humano, vale ressaltar o de Batista (2003), que apresenta, consistentemente, os conceitos de Conhecimento, Capital Intelectual, Gestão de Pessoas, Gestão Econômica – GECON, Contabilidade de Recursos Humanos e propõe um modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações, tendo a pesquisa o objetivo de:

[...] propor um modelo para identificar, mensurar e evidenciar o ativo humano nas organizações, face à importância do recurso 'capital humano', nesse novo contexto social. O modelo proposto visa, também, propiciar informações para apoiar os gestores na tomada de decisões sobre pessoas, identificar, mensurar e evidenciar o valor econômico do ativo humano da organização, bem como os investimentos realizados que se incorporam a esse ativo e estimar o retorno e o tempo para recuperar esses investimentos. (BATISTA, 2003, p. 5)

O Modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações, apresentado por Batista (2003, p. 97), possui os seguintes componentes:

- Gastos para agregar capital humano;
- Gastos para aplicar o capital humano;
- Gastos para recompensar o capital humano;
- Gastos para desenvolver o capital humano;
- Encargos de amortização dos gastos para desenvolver o capital humano;
- Gastos para manter o capital humano;
- Valor presente dos fluxos de benefícios futuros esperados do capital humano.

A soma desses componentes resulta no AHT (Ativo Humano Total). Dentre os componentes apresentados, o mais importante a se analisar sua definição, é o sétimo, visto que esse é responsável pela discussão da subjetividade do capital humano. Esse componente busca responder à questão mais polêmica na definição do valor do ativo humano: Qual o fluxo de benefícios futuros que o ativo humano produz para a organização? Segundo a autora, seria:

Valor presente dos fluxos de benefícios futuros esperados do capital humano: são valores estimados mediante o percentual de participação do capital humano no resultado econômico obtido pela organização num determinado espaço de tempo. Esse componente será mensurado a partir de um modelo de previsão de acordo com a realidade apresentada pela empresa no momento da mensuração, podendo ser utilizado Séries Temporais ou Análise de Dados Longitudinais. (BATISTA, 2003, p. 98)

O entendimento dessa definição é que o valor do ativo humano é encontrado a partir do resultado econômico estimado, o qual parece bastante prudente, visto que toda empresa possui em seus orçamentos periódicos a estimativa de receita e de resultado, – não se discute aqui o termo econômico – no entanto, a dúvida que ainda persiste é: Como definir o percentual de participação do capital humano no resultado com elevado grau de aproximação da realidade? Nas variáveis a serem utilizadas nas Séries Temporais ou na Análise de Dados Longitudinais, estará sempre presente a subjetividade inerente à pessoa humana, através das diferenças de capacidade produtiva de cada pessoa, imprevisibilidade do absenteísmo, etc.

É relevante também enfatizar o significado do termo “fluxo de benefícios futuros esperados”. Conforme afirmação de Catelli (2001, p. 90): “Do ponto de vista econômico, ‘potencial de serviços’, ‘serviços futuros’, ‘benefícios futuros’ dizem respeito ao montante de riqueza que o ativo pode gerar para a empresa.” Portanto, não é apenas a parte relativa ao resultado econômico – Valor Agregado – como fica expresso na definição do “Valor presente dos fluxos de benefícios futuros esperados do capital humano” dada por Batista.

Após a definição dos componentes, é apresentado por Batista (2003, p. 101) o modelo do balanço patrimonial proposto para evidenciar o Ativo Humano nas Organizações, o qual inclui no ativo permanente a conta Ativo Humano e a subconta Investimento em Capital Humano subdividida em Agregação de Capital Humano, Apoio ao Capital Humano e Desenvolvimento do Capital Humano, e como contrapartida no Patrimônio Líquido a conta Apropriação de Investimento em Capital Humano, tendo o balanço duas colunas uma chamada de “Tradicional” e a outra de “Proposto”.

A proposição apresenta, também, um Modelo de Decisão para Eventos Econômicos com Pessoas, que contempla Receitas Operacionais, Custos/Despesas Operacionais Variáveis com Pessoas, Margem Operacional com Pessoas (1), Outros Custos/Despesas Variáveis Operacionais (2), Receita Operacional de Aquisição de Imobilizado, Margem Operacional de Aquisição de Imobilizado (3), Margem de Contribuição Operacional (1+2+3), Receitas Financeiras, Margem de Contribuição Financeira, Custos e Despesas Fixas e, finalmente, o Resultado Econômico. Tendo duas colunas que possibilitam ao gestor comparar duas alternativas: *Alternativa 1* e *Alternativa 2*.

Para ilustrar o modelo, é apresentado um exemplo que busca a melhor alternativa econômica, para o INESP – Instituto de Ensino Superior e Pesquisa Ltda, entre o recrutamento de um corpo docente para ministrar um curso de pós-graduação em Controladoria e Finanças, tendo como alternativas o recrutamento interno ou externo. Portanto, são definidos os Gastos na Agregação de Docentes separadamente, recrutamento externo e recrutamento interno, sendo que são subdivididos em *Corpo Docente*, que é considerado Capital Humano, e *Professores* que são gastos levados para o resultado porque correspondem a docentes que podem ser substituídos com mais facilidade.

Essa separação entre “[...] professores considerados pelo mercado como capital humano, [...]” e “[...] professores que, embora façam parte do corpo docente podem ser substituídos com mais facilidade.” (BATISTA, 2003, p. 117), não está de acordo com a definição de capital humano considerada pela autora que afirma:

(...) este trabalho, considerará capital humano como: um conjunto de pessoas estudadas, especializadas e educadas que disponibilizam para uma organização, numa relação de parceria, atributos como: inteligência, motivação, talento, conhecimento, habilidades, competência e capacidade, agregando valores ao seu patrimônio líquido, assegurando o cumprimento de sua missão, a vantagem competitiva e a eficácia empresarial. (BATISTA, 2003, p. 33), (Grifo da autora).

É de se concordar – apesar de não totalmente – com a definição de capital humano, pois está implícito nela que o capital humano não são as pessoas, mas o conjunto de serviços que as pessoas disponibilizam às organizações, no entanto, mesmo incluso na definição *conjunto de pessoas estudadas, especializadas e educadas*, não poderia, no exemplo, excluir da classificação, como ativo humano, os professores que podem ser substituídos com facilidade, pois eles também disponibilizam para a organização, mesmo que em menor proporção, atributos como: inteligência, motivação, talento, conhecimento, habilidades, competência e capacidade.

Essa segregação não afeta a validade da análise e conclusão entre a melhor alternativa a ser escolhida para agregação de professores, se Recrutamento Interno ou Recrutamento Externo, mas distorce o valor do ativo humano apresentado no Balanço Patrimonial proposto, pois exclui parte do capital humano, levando-o para o resultado do período. Por fim, o trabalho apresenta as demonstrações contábeis propostas com os dados apurados no exemplo e a análise do ROIAH – Retorno sobre os Investimentos em Ativo Humano.

O modelo de Batista tem como características marcantes, primeiro a audácia de propor a mensuração do ativo humano da organização pelo valor de saída através do cálculo dos benefícios futuros esperados do ativo humano e segundo, a proposição de um índice (ROI)AH que permita a análise comparativa do resultado econômico dos investimentos em ativo humano entre duas alternativas disponíveis.

A proposição de Batista aloca os gastos com Admissão, Manutenção e Desligamento dos Recursos Humanos no Ativo Humano e a esses incorpora o valor presente dos fluxos de benefícios futuros esperados do capital humano, utilizando para mensurá-lo o conceito de resultado econômico, o que se considera plausível. E esse valor é tão importante que se

deveria, inclusive, mostrar a forma de calculá-lo e a margem de segurança que se pode esperar desse cálculo, e não apenas mencionar o modelo matemático a ser utilizado, pois a segurança da informação gerada é proporcional à segurança dos dados utilizados para gerá-la.

4.3 Indicadores de Qualidade do Sistema de Contabilidade de Recursos Humanos de Tinoco

Mesmo não sendo um modelo de contabilização, os Indicadores de Qualidade do Sistema de Contabilidade de Recursos Humanos de Tinoco são apresentados, neste tópico, por contribuírem de forma relevante no desenvolvimento da CRH.

Esses indicadores foram apresentados por Tinoco em sua tese de doutorado em 1996 e, posteriormente, em um artigo que foi originalmente apresentado no IX Congresso Coppead de Administração da UFRJ, realizado em novembro/2002 e em outubro de 2003 publicado na revista Contabilidade & Finanças da USP. Para apresentação, aqui, foi tomado por base o artigo (TINOCO, 2003, p. 74), o qual divide os indicadores da seguinte forma:

a) Indicadores de produção física:

- **relação produção/pessoal:**

Fórmula: produção pessoal/pessoal da produção;

Significado: Indica a produção média de unidades físicas do produto, por funcionário, em determinado centro de resultado, no período de, por exemplo, março de 2002, quanto maior, melhor.

- **taxa de variação da produção:**

Fórmula: (produção em t1/produção em t0) – 1;

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

- **horas alocadas *versus* planejadas, por CR:**

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

Significado: Informa o desempenho alcançado, das horas reais trabalhadas, comparativamente às horas planejadas; esse 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 trabalhadas;

Significado: Indica o valor da produção média horária realizada, em determinado período de tempo, por centro de resultado; quanto maior, melhor;

c) Indicadores de produtividade:

- **produtividade do trabalho:**

Fórmula: (valor da produção em t1/t0) / (volume de horas consumidas em t1/t0);

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

- **produtividade de valor adicionado ao trabalho:**

Fórmula: (valor adicionado bruto) / (quadro de pessoal médio);

Significado: Mede o valor adicionado bruto, por funcionário, na empresa “acrescentada”, no período; quanto maior, melhor.

- **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.

d) Indicadores de qualidade:

- **peças defeituosas:**

Fórmula: peças defeituosas / peças produzidas;

Significado: Especifica o número de peças defeituosas, que devem ser retrabalhadas, redesenhadas, refugadas etc., no centro de resultado “X”, em determinado período;

- **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 determinado período; quanto menor, melhor, desde que a produção realizada geradora das vendas, não tenha sido afetada para menos e sim acrescida.

e) 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.

f) Indicadores de rentabilidade:

- **vendas por empregado:**

Fórmula: (vendas do período) / (número médio de empregados no período);

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

g) Indicadores de gestão (operacionais) de pessoas:

- **média dos salários por empregado:**

Fórmula: massa salarial anual da empresa / quadro de pessoal médio;

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

- **carga salarial:**

Fórmula: despesas com pessoal / valor adicionado bruto;

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

- **custos de supervisão:**

Fórmula: remuneração da direção / remuneração total da empresa;

Significado: mede a participação das despesas com remuneração, inclusive encargos sociais, da direção da empresa, em relação às despesas com remuneração de pessoal, no período;

- **indicador de estrutura do pessoal:**

Fórmula: quadro efetivo de técnicos / efetivo total da empresa;

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

- **Indicador da mão-de-obra direta:**

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

Significado: mede a participação percentual da mão-de-obra direta, no total do efetivo da empresa, no período.

- **Indicador de antiguidade relativa:**

Fórmula: tempo médio de permanência no emprego / tempo médio de permanência na empresa;

Significado: indica o tempo médio que os funcionários permanecem na empresa.

- **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 determinado período.

- **Indicador de investimento por empregado:**

Fórmula: investimento na geração de emprego / empregos gerados;

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

- **Indicador de treinamento:**

Fórmula: custos de treinamento / custos de recursos humanos;

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

- **Indicador de desenvolvimento:**

Fórmula: gastos de formação / gastos de exploração;

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

- **Indicador de rotatividade:**

Fórmula: número de empregados desligados / total de empregados da empresa;

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

- **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.

Tinoco propôs, de forma inédita, a utilização desses indicadores entendendo que são necessárias mudanças no Sistema de Informação Contábil, de forma que a Contabilidade não se restrinja a informações financeiras, podendo abranger, também, produção, produtividade, qualidade, etc., reportados em termos físicos, para que as informações geradas sejam mais úteis a seus usuários.

5 O REGISTRO DOS RECURSOS HUMANOS PELA CONTABILIDADE

5.1 Identificação do Ativo Humano

A palavra identificação significa reconhecimento das características; portanto, a identificação do Ativo Humano é o reconhecimento de quais gastos devem ser classificados como investimentos em Ativo Humano. Os gastos, em geral, podem ser alocados diretamente como despesas ou inicialmente como investimentos, depois como custos, e, posteriormente, transformarem-se em despesa, conforme Martins E. (2003, p. 25): “O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa.”

Os gastos com Ativo Humano não são diferentes dos gastos com equipamento, citados por Martins E., pois serão registrados no ativo como investimento, passando a ser custo de produto quando da prestação dos serviços pelas pessoas contratadas e transformando-se em despesa por ocasião da venda do produto originário da referida prestação de serviços.

Quando o produto originado da prestação de serviços de uma pessoa for a prestação de serviços da entidade que a contratou, o gasto com Recursos Humanos passa pela etapa custo; no entanto, não será registrado pela Contabilidade em função da questão temporal, ou seja, quando da prestação do serviço esse gasto é custo, mas como o produto (serviço) já foi disponibilizado ao cliente, já gerou receita; conseqüentemente, já é uma despesa. Portanto, não há oportunidade de se registrar o custo da prestação de serviço na composição de outro ativo, como é feito com o estoque de produtos, mas sim, diretamente como despesa.

O registro do Ativo Humano pela Contabilidade depende da elaboração de um plano de contas adequadamente detalhado, de forma a permitir a parametrização dos sistemas contábeis informatizados que se integram com sistemas de folha de pagamento. A partir de uma estruturação segura dos sistemas, os mesmos passam a realizar a contabilização de forma automática. Admite-se, no entanto, que a elaboração do plano de contas e parametrização dos sistemas não seja tarefa fácil; pelo contrário, exige do contador conhecimento detalhado da atividade desenvolvida pela organização, de suas políticas de pagamento e do objetivo das informações a serem geradas pela Contabilidade, bem como o conhecimento da teoria e da técnica contábil.

5.2 Mensuração do Ativo Humano

No Capítulo 2, a mensuração de Ativo foi tratada de forma geral, neste sugere-se uma forma específica de se mensurarem os Recursos Humanos, que são reconhecidamente um Ativo, mas, por falta de uma forma consistente de mensuração, não são, geralmente, demonstrados como tal, pela Contabilidade.

Para mensurar o Ativo Humano faz-se necessário definir qual medida de valor será utilizada, pois, conforme exposto no Capítulo 2, existem diversas medidas que podem ser adotadas, sendo que a escolha deve ser direcionada pelo uso que será feito da informação a ser gerada. O fluxo de benefícios futuros é o valor que mais interessa a quem pretende adquirir um ativo. Imagine-se como seria bom para o gestor se tivesse com clareza e segurança a informação exata de quanto em benefícios seria gerado por um ou outro funcionário a ser contratado. No entanto, a clareza e segurança dessa informação não são exatas, em função de duas questões: primeiro, devido a subjetividade inerente às pessoas e, conseqüentemente, aos serviços

prestados por elas; depois, à complexidade envolvida no desenvolvimento de uma atividade empresarial, pois todos os fatores de produção, inclusive a mão-de-obra, são utilizados conjuntamente para a obtenção do benefício esperado pela organização, normalmente o lucro, portanto, qualquer valor atribuído a um ativo individualmente será sempre questionável quanto à exatidão.

Considerando as dificuldades apresentadas, relativas à mensuração pelo fluxo de benefícios futuros, e atendendo ao Princípio da Prudência, a mensuração do Ativo Humano pelo conceito do custo como base de valor, é uma alternativa a ser considerada, pois é razoável supor que esse valor mais a taxa de atratividade é o mínimo que a organização espera obter com seu investimento, desde que a organização, no momento de aquisição do ativo humano (contratação dos serviços de uma pessoa), utilize um julgamento prudente, de forma que a opção a ser utilizada seja a melhor que a empresa dispõe. Ou seja, parte-se do pressuposto de que a organização obterá um fluxo de benefícios futuros, a partir dos serviços prestados pela pessoa contratada, superior ao valor de custo dos serviços ou, na pior das hipóteses, o valor do custo.

A adoção do Custo Histórico, não deixa de reconhecer as limitações desse método, como as apontadas por Pacheco (1996, p. 81):

(...) o valor econômico de um ativo humano não corresponde necessariamente a seu custo histórico. (...) qualquer valorização ou amortização pode ser subjetiva, sem relação alguma com qualquer aumento ou diminuição na produtividade dos ativos humanos. (...) os custos associados ao recrutamento, seleção, contratação, treinamento, colocação e desenvolvimento de empregados podem diferir de um indivíduo para outro dentro de uma empresa.

A utilização do método do custo histórico, mesmo reconhecendo suas limitações, é considerada nesta pesquisa, por se acreditar que a informação gerada, mesmo com as limitações expostas, preencherá uma lacuna que há tempos vem incomodando os gestores. Poder-se-ia se levantar o argumento de que a informação, com tais limitações quanto à

capacidade dos ativos de gerar benefícios futuros, levaria os gestores a decisões erradas, no entanto, o referido argumento não procede, pois, na Contabilidade Societária, o imobilizado é registrado pelo custo histórico, e nem por isso deixa de gerar informações úteis aos gestores. O importante, é que os usuários estejam cientes das limitações da informação gerada por esses registros, para que possam fazer dela uso adequado, como acontece com qualquer outra informação.

5.2.1 Mensuração pelo Custo

Os ativos representados por bens físicos são registrados pela Contabilidade no momento da aquisição, no caso do Ativo Humano esta aquisição ocorre no momento da assinatura do contrato de prestação de serviços, podendo este contrato ser por prazo determinado ou indeterminado. Portanto se o momento do registro é o momento da aquisição, este é o momento em que se mensura o Ativo Humano. A atribuição de valor a este ativo, mensurado pelo custo, é realizada de acordo com a composição do valor de custo do Ativo Humano.

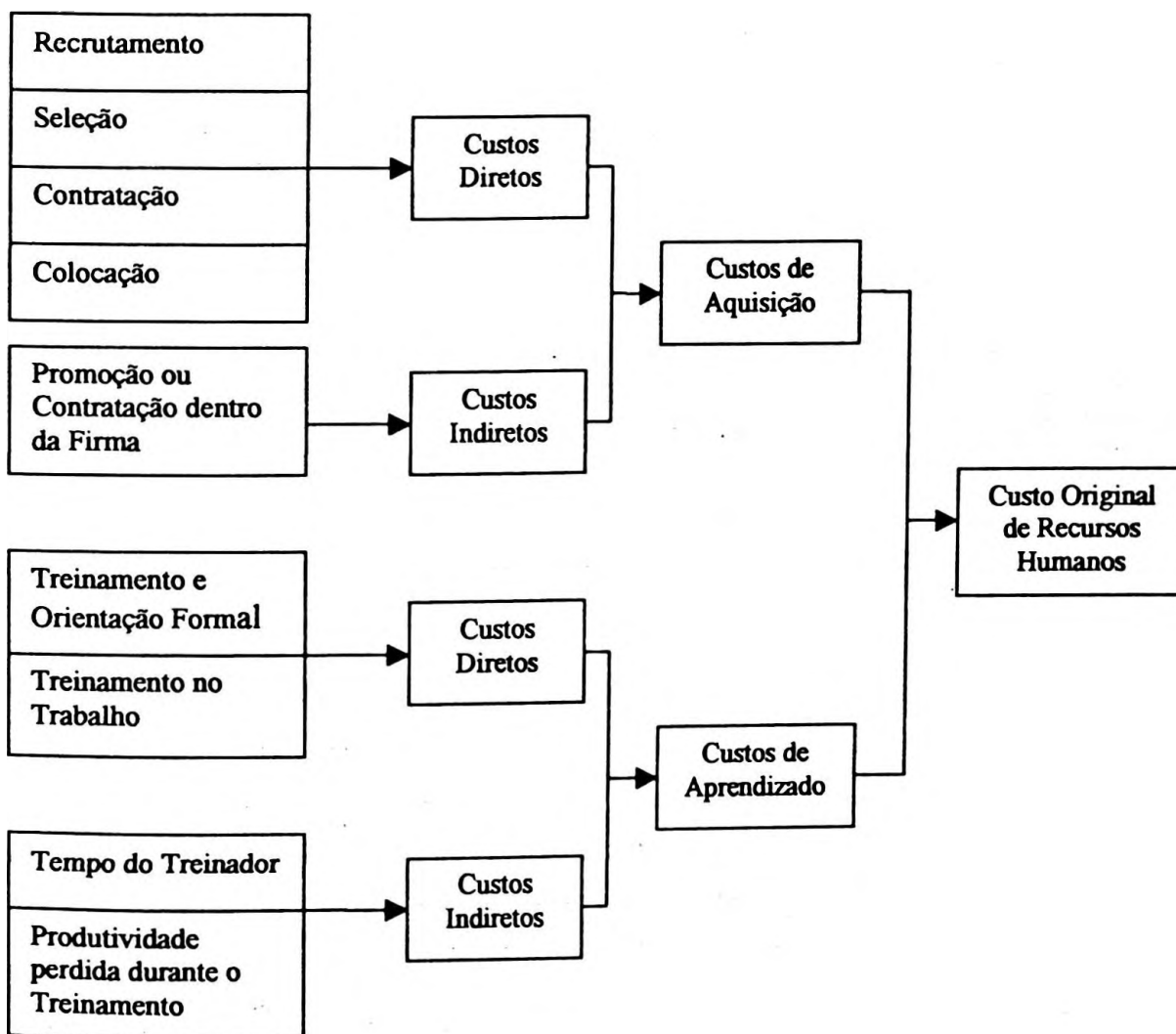
COMPOSIÇÃO DO VALOR DE CUSTO DO ATIVO HUMANO

Adotando-se o conceito do Custo como Base de Valor, o ativo humano é mensurado pelo total dos gastos que a entidade tem para recrutar, selecionar, contratar e posicionar o prestador de serviços, mais os custos indiretos, como promoção, e os custos de treinamento desse mesmo trabalhador. Faz-se necessário, portanto, definir mais detalhadamente os gastos que compõem o ativo humano.

Flamholtz apresenta um modelo para a mensuração dos custos originais dos recursos humanos (Ilustração 3), incluindo os gastos que compõem o custo desses recursos no momento do preenchimento de uma nova vaga.

Os custos apresentados por Flamholtz dividem-se em custos de Aquisição e Custos de Aprendizado, os quais podem ser Diretos ou Indiretos. O ponto mais complexo, na mensuração apresentada por Flamholtz, é a atribuição de valor aos custos indiretos de Promoção ou Contratação dentro da própria firma.

Ilustração 3 – Modelo de Mensuração do Custo Original de Recursos Humanos

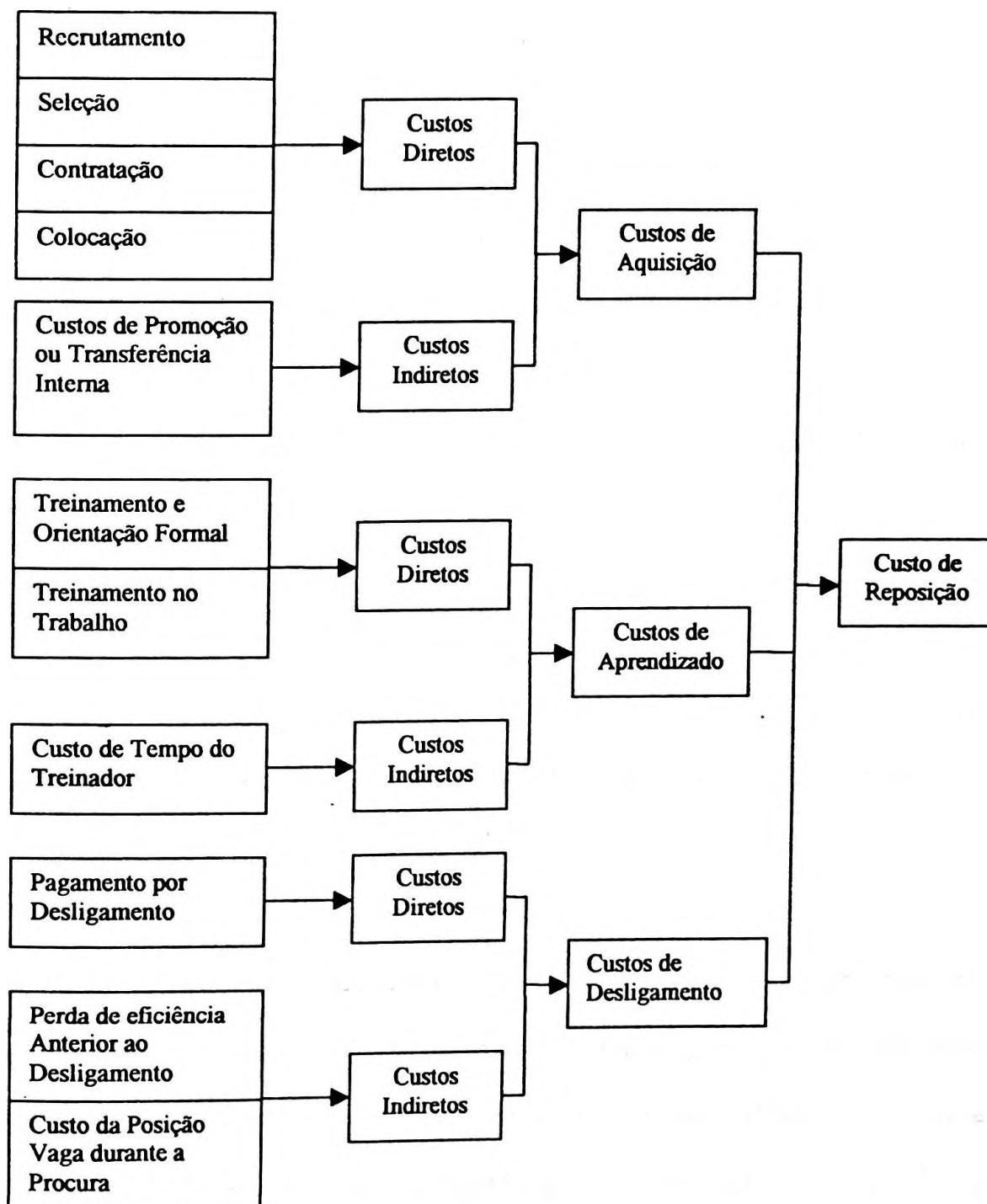


Fonte: FLAMHOLTZ, 1974, p. 37

O “Modelo de Mensuração do Custo de Reposição dos Recursos Humanos” se diferencia do “Modelo de Mensuração do Custo Original de Recursos Humanos”, por incluir os custos de

desligamento, pois se trata de uma vaga já existente que é desocupada e necessita ser reocupada.

Ilustração 4 – Modelo de Mensuração do Custo de Reposição dos Recursos Humanos



Fonte: FLAMHOLTZ, 1974, p. 42.

Observa-se que Flamholtz insere nos custos de desligamento, além do pagamento de indenizações por desligamento, custos indiretos que incluem perda de eficiência anterior ao

desligamento e custo da posição vaga durante a procura de um substituto. Tais custos indiretos são difíceis de serem calculados, visto que exigem o conhecimento do valor que o funcionário desligado agrega a entidade, o que não é possível de ser obtido individualmente, mas apenas por estimativa pela média do grupo de trabalhadores, exigindo também uma constante atualização das variáveis utilizadas para a referida estimativa.

Rocha ao tratar de “Encargos Sociais no Brasil antes e depois da Constituição Federal de 1988”, em sua dissertação de mestrado, demonstra os encargos sociais em suas diversas dimensões, e apresenta, de forma resumida (Quadro 4), a composição dos gastos com pessoal. Ressalvadas algumas alterações da legislação e particularidades de cada categoria profissional, em função de acordos sindicais, a composição apresentada no quadro é completa quando se trata de trabalhadores empregados.

A composição do custo dos Recursos Humanos, apresentada no quadro 4, abrange a totalidade dos gastos com pessoal, à exceção de eventuais gastos particulares de determinadas categorias profissionais ou empresas. Diante da composição de custos dos Recursos Humanos apresentada, passa-se a análise da mesma.

O valor do Ativo Humano, sendo a soma de todos os gastos realizados com pessoal, inclui gastos com recrutamento, seleção, treinamento, remuneração, encargos sociais, benefícios, indenizações, etc. É necessário considerar, também, a amortização desse Ativo, pois, a partir do momento que decorre um período trabalhado, parte do fluxo de benefícios futuros esperados são consumidos, ou melhor, são transformados em outros ativos ou em despesas do período; portanto, será necessário registrar a redução do fluxo de benefícios esperados.

Para a formação de seu quadro de pessoal, as organizações necessitam recrutar, selecionar e treinar as pessoas que ocuparão os postos de trabalho. Passa-se, portanto, a discriminar o que representam essas fases de formação do Ativo Humano.

- **RECRUTAMENTO:** Consiste em atrair pessoas que possuam o perfil necessário para a ocupação da vaga, identificando-as e convidando-as para participar da seleção. Os custos de recrutamento podem ser gastos: com anúncios, com convênios com universidades, com serviços de agências de emprego, com a pessoa responsável pelo recrutamento, com o *marketing* do perfil da empresa, etc. O recrutamento é realizado em função da necessidade da empresa e, de acordo com seu perfil, pode representar maior ou menor custo. Nas micro-empresas pode ser um custo pequeno, visto que nelas o recrutamento tende a ser realizado pelo próprio dono da empresa ou pelos funcionários através do contato direto com pessoas interessadas em assumir as vagas existentes.
- **SELEÇÃO:** Corresponde ao processo de escolha da pessoa certa para o posto de trabalho a ser ocupado. A partir do grupo de pessoas recrutadas, que são os candidatos, é realizada a escolha do que possui melhor perfil para ocupação da vaga, visando à eficiência da organização. A seleção demanda gastos com entrevistas, com preparação e aplicação de testes, bem como gastos administrativos para análise dessas entrevistas e testes.
- **TREINAMENTO:** Consiste na preparação da pessoa ao nível esperado pela organização para a ocupação do cargo. O treinamento envolve gastos com remuneração de treinadores, com cursos, com material utilizado, custo do desperdício dos erros do período de aprendizado, etc.

Quadro 4 – Composição do Ativo Humano

R E M U N E R A Ç Ã O D I R E T A	R E M U N E R A Ç Ã O B Á S I C A	F O L H A D E S A L Á R I O S	R E M U N E R A Ç Ã O M Á X I M A R I A M	R T D E	R P + R T N	- Tempo efetiv. Utilizado na Produção - Descansos, preparação de máquina, espera de matéria prima, falta de energia, etc.				
				R E M U N E R A Ç Ã O C O M P L E M E N T A R		- Prêmios - Adicionais - Ajuda de Custo - Diárias para Viagem - Gratificações - Bonificações de turno (Penosidade)				
			A U S Ê N C I A S	R E M U N E R A Ç Ã O C O M P L E M E N T A R		- R S R - Feriados - Ausências por motivos pessoais - Ausências por motivos civicos - Auxílio Doença - Auxílio Acidente (15 primeiros dias)				
	R E M U N E R A Ç Ã O C O M P L E M E N T A R	S M U E P H R L T E A			- 13º Salário - Férias - Planos de aposentadoria Compl. - Complementos de auxílio-doença e auxílio-acidente					
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS						- Previdência Social - FGTS - SAT - PIS - Etc.				
GASTOS NÃO DIRETAMENTE PROPORCIONAIS À REMUNERAÇÃO DIRETA	REMUNERAÇÃO INDIRETA (BENEFÍCIOS)		- Automóvel - Serviços Médicos - Creches - Seguro de vida, saúde - Auxílio-Desemprego, Velhice - Serviço no Júri - Transporte - Cesta Básica - Serviços Sociais e Recreacionais - Educação - Empréstimos - Viagens - Etc.							
	GASTOS COM ADMISSÃO, DESENVOLVIMENTO E DESLIGAMENTO		- Entrevista - Testes - Exames médicos - Treinamento - Desenvolvimento - Aviso-Prévio - Indenizações - Cálculo/Pagto/Homologação da Rescisão - Etc.							

RTDE → Remuneração do Tempo à Disposição do Empregador

RTP → Remuneração do Tempo Produtivo

RTNP → Remuneração do Tempo Não Produtivo

| Unidades Salariais

| Encargos Sociais Proporcionais

: Encargos Sociais Não Proporcionais

- **DESLIGAMENTO:** É natural em qualquer organização a substituição de pessoas responsáveis pelas mais diversas atividades. Como já se evidenciou, a contratação de recursos humanos demanda gastos, não sendo diferente no momento do desligamento. Os gastos de desligamentos incluem indenizações (Aviso Prévio, Multa Rescisória de 40% sobre o saldo do FGTS, Indenização Adicional do Art. 9º da Lei 7.238/84), encargos sociais (Contribuição Social Art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001), despesa com homologação, custas judiciais, honorários advocatícios, etc. Esses gastos devem ser, também, ativados, pois fazem parte do ativo humano desde a admissão do funcionário.

- **AMORTIZAÇÃO:** Assim como se registra a depreciação dos bens materiais em função do desgaste, é necessário, também, registrar, periodicamente o consumo da força de trabalho colocada à disposição da organização através da amortização do Ativo Humano. Para melhor compreensão, retome-se o conceito de Ativo como o agente que gera benefícios à entidade, tratado no item 2.2.1. De acordo com este conceito o valor a ser atribuído ao Ativo Humano é a soma dos gastos relacionados, conforme demonstrados nas ilustrações 3 e 5. O consumo da força de trabalho representada por este valor, se transforma em algum outro bem ou serviço, portanto o valor deve ser amortizado, pois a força de trabalho relativa ao período decorrido já não estará mais à disposição da empresa. Essa amortização representa que parte daquele ativo humano registrado foi consumida, pois, considerando que o valor do ativo humano é a soma dos gastos ativados, em função de representarem um fluxo de benefícios por um determinado prazo, portanto quando parte desse prazo decorre, é necessário reduzir a parte proporcional no valor do ativo humano. .

5.2.2 Gastos de Manutenção

Além dos gastos com Recursos Humanos que são ativados, as entidades desembolsam em períodos regulares, normalmente por mês, gastos de manutenção, que corresponde a soma dos

gastos com a Remuneração Direta, Encargos Sociais, Remuneração Indireta e Desenvolvimento, das pessoas que prestam serviços à organização.

É importante, para o entendimento deste tópico, a exposição dos conceitos utilizados no presente trabalho para Remuneração Direta, Encargos Sociais, Remuneração Indireta e Desenvolvimento, os quais são apresentados a seguir, sem nenhuma pretensão de aprofundar-se na discussão conceitual dos termos, mas apenas, para bem definir o conceito utilizado.

- **REMUNERAÇÃO DIRETA:** Inicialmente, é necessário entender o que é Remuneração, que, segundo Houaiss (2001, p. 2426), é o “ato ou efeito de remunerar; 1. retribuição por serviço ou favor prestado; recompensa, prêmio; 2. gratificação, ger. em dinheiro, por trabalho realizado; salário, recompensa, gratificação”. Essa definição é abrangente, pois se refere à retribuição por serviço prestado, não se limitando a determinado tipo de relação de trabalho e incluindo outras possibilidades de uso do termo remuneração, que não apenas relacionadas à prestação de serviços, como no sentido de recompensa, que pode ser utilizada, por exemplo, como “remuneração por prejuízos causados” e no sentido de prêmio, como, por exemplo, “remuneração do investimento realizado”. Numa discussão aprofundada sobre o assunto relacionado à prestação de serviços, Vilaça (2003, p. 46) apresenta a seguinte definição:

Remuneração é a totalidade dos proventos obtidos pelo empregado ou prestador de serviços em contraprestação pelo trabalho, seja por imposição legal, por acordos, convenções, dissídios e negociação individual ou coletiva, ou por mera liberalidade do contratante, com exceção das parcelas de qualquer natureza que visem a complementação das ações governamentais.

Essa definição contempla, adequadamente, o que se espera expressar com o termo remuneração ao se tratar do pagamento de uma prestação de serviço, qualquer que seja a relação de trabalho. Sendo, portanto, esse o sentido utilizado neste trabalho. Sendo mais específico quanto ao termo Remuneração Direta, esse consiste no valor pago diretamente ao funcionário, através da RTP – Remuneração do Tempo Produtivo, relativa ao tempo

efetivamente utilizado na produção; RTNP – Remuneração do Tempo Não Produtivo, que corresponde aos descansos, tempo de preparação de máquinas, falta de energia, etc.; Remuneração Complementar, como prêmios, adicionais, ajuda de custo, gratificações, bonificações de turno, etc.; Ausências Remuneradas, como descanso semanal remunerado, feriados, ausências por motivos pessoais, ausências por motivos cívicos, etc.; Remuneração Suplementar, composta por décimo terceiro salário, férias, planos de aposentadoria complementar, complemento de auxílio doença, FGTS, etc.

- **ENCARGOS SOCIAIS:** Ao tratar de Encargos Sociais, faz-se necessária uma análise de sua definição, visto que existem entendimentos diferenciados quanto à interpretação do termo na literatura nacional e internacional.

Rocha (1991, p. 20) conceitua encargos sociais como “todos os custos de mão-de-obra, exceto os relativos à unidade salarial considerada. São, portanto, os custos excedentes à unidade salarial”. O conceito dado por Rocha é muito amplo, pois inclui valores que são destinados individualmente ao funcionário, fugindo à característica do “Encargo Social” como benefício a toda a sociedade.

Baseando-se na legislação trabalhista, Pastore (1994, p. 41) dá outra interpretação aos encargos sociais, quando afirma:

(...) a Constituição e a CLT estabelecem que, em cima desse salário, a empresa deve pagar uma série de despesas a título de obrigações sociais e de tempo não trabalhado: são os encargos sociais cujo fato gerador é a lei. Nada mais adequado do que dividir o custo total do trabalho em salários negociados e encargos compulsórios – os encargos sociais.

Pastore parte dos termos “obrigações sociais” e “tempo não trabalhado” juntando-os na denominação “Encargos Sociais” em função de ambos terem origem na Lei. No entanto, cada termo tem seu significado e admitir-se-ia juntá-los como Gastos com Pessoal ou Gastos com Mão-de-Obra, entretanto o termo “obrigações Sociais” significa o valor que a entidade vai

pagar em função da admissão do funcionário, mas que será revertido em benefício de toda a sociedade, enquanto que “tempo não trabalhado” é o valor que a entidade pagará em benefício exclusivo do funcionário contratado. É importante ressaltar, no entanto, que essa interpretação não é um ponto de vista particular do referido autor, mas também de outros que defendem essa linha de entendimento.

Outra definição de Encargos Sociais é dada pelo DIEESE (1997, p. 2), que considera como tal apenas parte das obrigações trabalhistas, afirmando que:

(...) os encargos sociais incidentes sobre a folha restringem-se às contribuições sociais pagas pelas empresas como parte do custo total do trabalho, mas que não revertem em benefício direto e integral do trabalhador. São recolhidos ao governo, sendo alguns deles repassados para entidades patronais de assistência e formação profissional.

Essa interpretação apóia-se no termo “sociais” para tratar como Encargos Sociais apenas as contribuições que são pagas pelos empregadores e que não beneficiam exclusivamente o trabalhador, mas toda a sociedade.

Uma quarta definição de Encargos Sociais, que se alinha com a do DIEESE, é a de Vilaça que define:

Encargos Sociais – São o conjunto de obrigações trabalhistas e previdenciárias que, além da remuneração dos trabalhadores, oneram as entidades, quer seja, por imposição legal, acordos, convenções e dissídios coletivos ou por mera liberalidade destas, com o objetivo de constituir fundos ou de complementar as ações governamentais voltadas para o atendimento das necessidades sociais, educacionais, profissionalizantes e da saúde dos empregados, de seus familiares ou da coletividade. (VILAÇA, 2003, p. 32)

Vilaça, apesar de seguir a interpretação do DIEESE, procura complementar a definição, através da inclusão de valores pagos não apenas por imposições legais, mas também por reivindicações de classes e por espontaneidade da entidade.

A utilização de uma ou de outra interpretação, não altera o custo total dos recursos humanos, no entanto é importante a definição clara do que é remuneração e do que são encargos sociais para efeito de demonstração da composição desse custo. Portanto, no presente trabalho é

utilizada a linha defendida pelo DIEESE e por Vilaça, por entender que os valores pagos pelas entidades que têm como único beneficiário o funcionário, não são encargos sociais, mas remuneração, seja ela direta ou indireta; já os valores pagos pelas entidades que têm como beneficiária a sociedade em geral, esses sim, são efetivamente encargos sociais.

- **REMUNERAÇÃO INDIRETA:** Como já se tratou do termo remuneração neste capítulo, cabe neste item, apenas, diferenciar a Remuneração Indireta da Direta. A direta está relacionada aos valores pagos em dinheiro, enquanto a indireta são benefícios que o empregado recebe, dentre os quais podem-se citar: uso do automóvel da empresa, serviços médicos, creches, seguro de vida, transporte, educação, viagens, etc.
- **DESENVOLVIMENTO:** O treinamento dos funcionários é um processo contínuo; não acontece somente no momento da contratação, mas durante todo o período trabalhado, devendo seu custo ser incorporado ao valor do ativo humano.

A mensuração dos valores do Ativo Humano aqui exposta é ilustrada através de um exemplo numérico apresentado no item 5.5.

5.3 O Ativo Humano no Balanço Patrimonial

O valor do ativo humano apresentado no Balanço Patrimonial consolida os registros contábeis dos gastos com recursos humanos realizados pela organização.

Quadro 5 – Ativo Humano no Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/01/20x4	
ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
Disponível	Empréstimos
Caixa	Fornecedores
Estoque	Obrigações Fiscais
Mercadorias	Outras Obrigações
	Salários a Pagar
	Enc. Soc. A Pagar
	Benefícios Sociais a Pagar
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	
PERMANENTE	Provisões
Investimentos	Prov. 13o Salário
Ativo Humano	Prov. Férias + 1/3
Dpto. X	
Gastos Admissão	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
Gastos Aprendizado	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Gastos Desligamento	Capital Social
(-) Amortiz. At. Humano	Capital Subscrito
	(-) Capital a Integralizar
Ativo Imobilizado	Lucros ou Prejuízos Acumulados
Ativo Diferido	Lucros Acumulados
	(-) Prejuízos Acumulados
TOTAL ATIVO -	TOTAL PASSIVO -

5.4 O Ativo Humano na Demonstração de Resultados

A Demonstração de Resultados traz a amortização do Ativo Humano e as despesas relativas aos benefícios gerados pelos funcionários em seu respectivo período de consumo, em conformidade com o princípio da competência. Os valores relativos a Recrutamento, Seleção e Treinamento são valores que foram desembolsados no momento da admissão do funcionário, mas que vão se transformando em despesa no decorrer da prestação dos serviços. Os gastos de manutenção são aqueles relativos a remuneração, encargos sociais, desenvolvimento e outros, são desembolsados no período a que se refere à Demonstração ou serão no período imediatamente posterior. Já os gastos de desligamento são desembolsados no momento do desligamento do funcionário, e fazem parte do custo de reposição da mão-de-obra.

Quadro 6 – Ativo Humano na Demonstração de Resultados

Demonstração de Resultados do Exercício	
RECEITA BRUTA DE VENDAS.....	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA.....	
RECEITA LÍQUIDA.....	
(-) CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA...	
LUCRO BRUTO.....	
(-) DESPESAS OPERACIONAIS.....	
De Vendas.....	
Amortização Ativo Humano.....	
Depto. X.....	
Recrutamento.....	
Seleção.....	
Treinamento.....	
Manutenção.....	
Desligamento.....	
Administrativas.....	
LUCRO ANTES DO IR e CS.....	

5.5 Exemplo

Para elucidar os procedimentos para o registro contábil do Ativo Humano, é apresentado um exemplo de forma simplificada para facilitar o entendimento, mas sem prejuízo de importantes detalhes que embasam a prática da contabilização de gastos com pessoal. O exemplo iniciará pela principal peculiaridade do presente trabalho que é a mensuração, em seguida passará para o registro contábil e apresentação nas demonstrações contábeis.

O exemplo trata de um grupo de funcionários contratados por prazo indeterminado na função de cozinheiros, no entanto o procedimento se aplica a todas as demais funções, bem como a outros tipos de contratos de prestação de serviços, como por exemplo os contratos de prestação de serviços autônomos, mão-de-obra terceirizada, os serviços do sócio administrador que recebe pró-labore, etc. Isto é possível porque toda prestação de serviços

tem definida, de forma direta ou estimada, uma remuneração, bem como uma previsão do prazo de prestação dos serviços. Evidentemente numa situação real ocorrerá uma complexidade maior do que a expressa neste exemplo, em função da diversidade de contratos de prestação de serviços, mas a maioria dos dados já está disponível no departamento pessoal das empresas, necessitando, é claro, serem classificados e trabalhados matematicamente para que gerem informações úteis.

Uma empresa com a atividade de restaurante instalou-se com um capital social de R\$ 20.000,000 (Vinte Mil Reais), totalmente integralizado em moeda corrente nacional, compondo o seu quadro de pessoal com Cinco Cozinheiros. A empresa realizou vendas no período apresentado obtendo uma receita de R\$ 20.000,00 (Vinte Mil Reais) cujo custo da mercadoria vendida foi de R\$ 8.000,00 (Oito Mil Reais).

5.5.1 Exemplo 1 - Registro sem Ativo Humano

A contabilização do Ativo Humano não se diferencia dos demais registros de ativos. A peculiaridade é que não se trata de um ativo adquirido pronto, portanto o valor que o compõe é formado pelos diversos gastos relativos ao mesmo. Os registros devem ser feitos da seguinte forma:

CONTABILIZAÇÃO em 02/01/20x4

1) Compra de Mercadorias:

D: Mercadorias (Estoque).....	10.000,00
C: Caixa.....	10.000,00
H: Compra de Mercadorias à Vista.	

Tabela 1 – Gastos com Manutenção de Pessoal (Exemplo 1)

<u>Gastos com Pessoal em: 01/20x4</u>	
RECRUTAMENTO	100,00
* O Recrutamento foi realizado através da publicação de uma chamada para preenchimento de vagas através de um jornal de grande circulação da cidade, com um custo total de R\$ 100,00.	
SELEÇÃO	1.000,00
* A seleção foi realizada pelos próprios diretores, no entanto houveram despesas com materiais para testes práticos.	
TREINAMENTO	1.500,00
* Os cozinheiros fizeram curso de manipulação de alimentos e treinamento na própria empresa, somando um custo total de R\$ 1.500,00	
MANUTENÇÃO	4.757,57
=> A cada cozinheiro foi proposto um salário de R\$ 500,00 por mês.	
=> Rotatividade (<i>Turnover</i>) de 48 meses. Os sócios possuindo experiência administrativa no ramo e respaldados por estatística do Sindicato de Empregados, sabem que os funcionários exercen-tes da função de cozinheiro, permanecem no cargo em média por quatro anos.	
	Mensal
<u>Manutenção:</u>	<u>4.757,57</u>
- Salário.....	2.500,00
- 13º Salário.....	208,33
- Férias.....	208,33
- 1/3 s/ Férias.....	69,44
- Enc. Sociais.....	845,07
- Benefícios Soc.....	876,39
* Vale Transp.....	287,50
* Assist. Médica.....	350,00
* FGTS.....	238,89

2) Recrutamento:

D: Despesas com Recrutamento.....	100,00
C: Caixa.....	100,00
H: Publicação de chamada em jornal para preenchimento de vaga pra cozinheiro.	

3) Seleção:

D: Despesas com Seleção	1.000,00
C: Caixa.....	1.000,00
H: Compra de materiais para testes de seleção de cozinheiro.	

4) Treinamento:

D: Despesas com Treinamento.....	1.500,00
C: Caixa.....	1.500,00
H: Curso de treinamento do pessoal contratado para cozinheiro	

5) Registro da Obrigação com Manutenção:

D: Salários	2.500,00
C: Salários a Pagar.....	2.500,00
H: Gastos com salário relativo ao período corrente.	

D: Encargos Sociais	845,07
C: Encargos Sociais a Pagar.....	845,07
H: Gastos com Encargos Sociais relativo ao período corrente.	

D: Benefícios Empregados	876,39
C: Benefícios Empregados a Pagar.....	876,39
H: Gastos com Benefícios a Empregados relativo ao período corrente.	

D: 13º Salário Futuro (Curto Prazo).....	208,33
C: Provisão 13º Salário	208,33
H: Provisão de 13º Salário em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.	

D: Férias Futuras mais 1/3 (Curto Prazo).....	277,77
C: Provisão de Férias mais 1/3.....	277,77
H: Provisão de Férias mais 1/3 em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.	

6) Registro Venda:

D: Caixa.....	20.000,00
C: Receita de Vendas.....	20.000,00
H: Venda de mercadorias à vista.	

7) Registro do Custo da Mercadoria Vendida:

D: Custo da Mercadoria Vendida.....	8.000,00
C: Mercadoria (Estoque).....	8.000,00
H: Custo da Mercadoria Vendida.	

EXEMPLO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Para simplificação, por motivos didáticos, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício, são apresentados com um número reduzidos de contas, além de apresentar contas com saldos zerados, que objetivam mostrar que existem.

Tabela 2 – Balanço Patrimonial (Exemplo 1)

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/01/20x4			
ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	29.400,00	CIRCULANTE	4.707,56
Disponível	27.400,00	Empréstimos	
Caixa	27.400,00	Fornecedores	
Estoque	2.000,00	Obrigações Fiscais	
Mercadorias	2.000,00	Outras Obrigações	4.221,46
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		Salários a Pagar	2.500,00
PERMANENTE		Enc. Soc. A Pagar	845,07
Investimentos		Benefícios Sociais a Pagar	876,39
Ativo Imobilizado		Provisões	486,10
Ativo Diferido		Prov. 13o Salário	208,33
		Prov. Férias + 1/3	277,77
		EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	24.692,44
		Capital Social	20.000,00
		Capital Subscrito	20.000,00
		(-) Capital a Integralizar	-
		Lucros ou Prejuízos Acumulados	4.692,44
		Lucros Acumulados	4.692,44
		(-) Prejuízos Acumulados	-
TOTAL ATIVO.....	29.400,00	TOTAL PASSIVO.....	29.400,00

Tabela 3 – Demonstração de Resultados (Exemplo 1)

Demonstração de Resultados do Exercício	
RECEITA BRUTA DE VENDAS.....	20.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA.....	-
RECEITA LÍQUIDA.....	20.000,00
(-) CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA.....	(8.000,00)
LUCRO BRUTO.....	12.000,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS.....	(7.307,56)
De Vendas.....	(7.307,56)
Gastos com Pessoal.....	(7.307,56)
Dpto. X.....	(7.307,56)
Recrutamento.....	(100,00)
Seleção.....	(1.000,00)
Treinamento.....	(1.500,00)
Manutenção.....	(4.707,56)
Administrativas.....	-
LUCRO ANTES DO IR e CS.....	4.692,44

5.5.2 Exemplo 2 - Registro com Ativo Humano pelo Custo

A contabilização do Ativo Humano não se diferencia dos demais registros de ativos. A peculiaridade é que não se trata de um ativo adquirido pronto, portanto o valor que o compõe é formado pelos diversos gastos relativos ao mesmo. Os registros devem ser feitos da seguinte forma:

CONTABILIZAÇÃO em 02/01/20x4

1) Compra de Mercadorias:

D: Mercadorias (Estoque).....	10.000,00
C: Caixa.....	10.000,00
H: Compra de Mercadorias à Vista.	

2) Recrutamento:

D: Gastos com Admissão (Permanente/Ativo Humano/Dpto. X).....	100,00
C: Caixa.....	100,00
H: Publicação de chamada em jornal para preenchimento de vaga pra cozinheiro.	

3) Seleção:

D: Gastos com Admissão (Permanente/Ativo Humano/Dpto. X).....	1.000,00
C: Caixa.....	1.000,00
H: Compra de materiais para testes de seleção de cozinheiro.	

4) Treinamento:

D: Gastos com Admissão (Permanente/Ativo Humano/Dpto. X).....	1.500,00
C: Caixa.....	1.500,00
H: Curso de treinamento do pessoal contratado para cozinheiro	

5) Amortização Ativo Humano do Período:

D: Recrutamento (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	2,08
D: Seleção (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	20,08
D: Treinamento (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	31,25
C: Amortização Ativo Humano (Operacional/Ativo Humano/Permanente)..	54,16
H: Gastos com Pessoal relativo ao período corrente.	

6) Registro da Obrigação com Manutenção:

D: Salários	2.500,00
C: Salários a Pagar.....	2.500,00
H: Gastos com salário relativo ao período corrente.	

Tabela 4 – Mensuração do Ativo Humano pelo Custo (Exemplo 2)

<u>Mensuração Ativo Humano em: 02/01/20x4</u>	
RECRUTAMENTO	100,00
* O Recrutamento foi realizado através da publicação de uma chamada para preenchimento de vagas através de um jornal de grande circulação da cidade, com um custo total de R\$ 100,00.	
SELEÇÃO	1.000,00
* A seleção foi realizada pelos próprios diretores, no entanto houveram despesas com materiais para testes práticos.	
TREINAMENTO	1.500,00
* Os cozinheiros fizeram curso de manipulação de alimentos e treinamento na própria empresa, somando um custo total de R\$ 1.500,00	
MANUTENÇÃO	4.757,57
=> A cada cozinheiro foi proposto um salário de R\$ 500,00 por mês.	
=> Rotatividade (<i>Turnover</i>) de 48 meses. Os sócios possuindo experiência administrativa no ramo e respaldados por estatística do Sindicato de Empregados, sabem que os funcionários exercentes da função de cozinheiro, permanecem no cargo em média por quatro anos.	
	Mensal
<u>Manutenção:</u>	<u>4.757,57</u>
- Salário.....	2.500,00
- 13º Salário.....	208,33
- Férias.....	208,33
- 1/3 s/ Férias.....	69,44
- Enc. Sociais.....	845,07
- Benefícios Soc.....	876,39
* Vale Transp.....	287,50
* Assist. Médica.....	350,00
* FGTS.....	238,89
AMORTIZAÇÃO DO PERÍODO	54,16
- Recrutamento.....	2,08
- Seleção.....	20,83
- Treinamento.....	31,25

D: Encargos Sociais 845,07
 C: Encargos Sociais a Pagar..... 845,07
 H: Gastos com Encargos Sociais relativo ao período corrente.

D: Benefícios Empregados 876,39
 C: Benefícios Empregados a Pagar..... 876,39
 H: Gastos com Benefícios a Empregados relativo ao período corrente.

26866

D: 13º Salário Futuro (Curto Prazo)..... 208,33
 C: Provisão 13º Salário 208,33

H: Provisão de 13º Salário em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.

D: Férias Futuras mais 1/3 (Curto Prazo)..... 277,77
 C: Provisão de Férias mais 1/3..... 277,77
 H: Provisão de Férias mais 1/3 em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.

7) Registro Venda:

D: Caixa..... 20.000,00
 C: Receita de Vendas.....20.000,00
 H: Venda de mercadorias à vista.

8) Registro do Custo da Mercadoria Vendida:

D: Custo da Mercadoria Vendida..... 8.000,00
 C: Mercadoria (Estoque)..... 8.000,00
 H: Custo da Mercadoria Vendida.

5.5.3 Exemplo 3 - Registro com Ativo Humano pelo Fluxo de Benefícios Futuros

A contabilização do Ativo Humano mensurado pelo valor do fluxo de benefícios futuros esperados é realizada, atribuindo ao ativo humano o valor que se espera receber de benefícios do trabalhador. Os registros devem ser feitos da seguinte forma:

Em 02/01/20x4

1) Compra de Mercadorias:

D: Mercadorias (Estoque)..... 10.000,00
 C: Caixa..... 10.000,00
 H: Compra de Mercadorias à Vista.

2) Recrutamento:

D: Gastos com Admissão (Operacional/Ativo Humano/Permanente)..... 100,00
 C: Caixa..... 100,00
 H: Publicação de chamada em jornal para preenchimento de vaga pra cozinheiro.

Tabela 5 – Balanço Patrimonial (Exemplo 2)

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/01/20x4			
ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	29.400,00	CIRCULANTE	4.707,56
Disponível	27.400,00	Empréstimos	
Caixa	27.400,00	Fornecedores	
Estoque	2.000,00	Obrigações Fiscais	
Mercadorias	2.000,00	Outras Obrigações	4.221,48
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	-	Salários a Pagar	2.500,00
PERMANENTE	2.545,84	Enc. Soc. A Pagar	845,07
Investimentos		Benefícios Sociais a Pagar	876,39
Ativo Humano	2.545,84	Provisões	486,10
Operacional	2.545,84	Prov. 13º Salário	208,33
Gastos Admissão	1.100,00	Prov. Férias + 1/3	277,77
Gastos Aprendizado	1.500,00	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	-
Gastos Desligamento	-	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	27.238,28
(-) Amortiz. At. Humano	(54,16)	Capital Social	20.000,00
Ativo Imobilizado		Capital Subscrito	20.000,00
Ativo Diferido		(-) Capital a Integralizar	-
TOTAL ATIVO	31.945,84	Lucros ou Prejuízos Acumulados	7.238,28
		Lucros Acumulados	7.238,28
		(-) Prejuízos Acumulados	-
		TOTAL PASSIVO	31.945,84

Tabela 6 – Demonstração de Resultados (Exemplo 2)

Demonstração de Resultados do Exercício	
RECEITA BRUTA DE VENDAS.....	20.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA.....	-
RECEITA LÍQUIDA.....	20.000,00
(-) CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA.....	(8.000,00)
LUCRO BRUTO.....	12.000,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS.....	(4.761,72)
De Vendas.....	(4.761,72)
Amortização Ativo Humano.....	(4.761,72)
Dpto. X.....	(4.761,72)
Recrutamento.....	(2,08)
Seleção.....	(20,83)
Treinamento.....	(31,25)
Manutenção.....	(4.707,56)
Administrativas.....	-
LUCRO ANTES DO IR e CS.....	7.238,28

3) Seleção:

D: Gastos com Admissão (Operacional/Ativo Humano/Permanente).....	1.000,00
C: Caixa.....	1.000,00
H: Compra de materiais para testes de seleção de cozinheiro.	

4) Treinamento:

D: Gastos com Admissão (Operacional/Ativo Humano/Permanente).....	1.500,00
C: Caixa.....	1.500,00
H: Curso de treinamento do pessoal contratado para cozinheiro	

5) Fluxo de Benefícios Esperados:

D: Manutenção (Operacional/Ativo Humano/Permanente).....	57.000,00
C: Receita Agregação de Pessoal.....	57.000,00
H: Estimativa de Valor Agregado pelos Trabalhadores admitidos neste período.	

6) Amortização Ativo Humano do Período:

D: Recrutamento (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	2,08
D: Seleção (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	20,83
D: Treinamento (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV).....	31,25
D: Agregação de Pessoal (Operacional/Amortização Ativo Humano/CMV)..	1.187,50
C: Amortização Ativo Humano (Operacional/Ativo Humano/Permanente)..	1.241,66
H: Gastos com Pessoal relativo ao período corrente.	

7) Registro da Obrigação com Manutenção:

D: Salários	2.500,00
C: Salários a Pagar.....	2.500,00
H: Gastos com salário relativo ao período corrente.	

D: Encargos Sociais	845,07
C: Encargos Sociais a Pagar.....	845,07
H: Gastos com Encargos Sociais relativo ao período corrente.	

D: Benefícios Empregados	876,39
C: Benefícios Empregados a Pagar.....	876,39
H: Gastos com Benefícios a Empregados relativo ao período corrente.	

D: 13° Salário Futuro (Curto Prazo).....	208,33
C: Provisão 13° Salário	208,33
H: Provisão de 13° Salário em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.	

D: Férias Futuras mais 1/3 (Curto Prazo).....	277,77
C: Provisão de Férias mais 1/3.....	277,77
H: Provisão de Férias mais 1/3 em decorrência do mês trabalhado pelos empregados.	

8) Registro Venda:

D: Caixa.....	20.000,00
C: Receita de Vendas.....	20.000,00
H: Venda de mercadorias à vista.	

12) Registro do Custo da Mercadoria Vendida:

D: Custo da Mercadoria Vendida.....	8.000,00
C: Mercadoria (Estoque).....	8.000,00
H: Custo da Mercadoria Vendida.	

Tabela 7 – Mensuração do Ativo Humano pelo Fluxo de Benefícios Futuros (Exemplo 3)

<u>Mensuração Ativo Humano em: 02/01/20x4</u>	
RECRUTAMENTO	100,00
* O Recrutamento foi realizado através da publicação de uma chamada para preenchimento de vagas através de um jornal de grande circulação da cidade, com um custo total de R\$ 100,00.	
SELEÇÃO	1.000,00
* A seleção foi realizada pelos próprios diretores, no entanto houveram despesas com materiais para testes práticos.	
TREINAMENTO	1.500,00
* Os cozinheiros fizeram curso de manipulação de alimentos e treinamento na própria empresa, somando um custo total de R\$ 1.500,00	
MANUTENÇÃO	4.757,57
=> A cada cozinheiro foi proposto um salário de R\$ 500,00 por mês.	
=> Rotatividade (<i>Turnover</i>) de 48 meses. Os sócios possuindo experiência administrativa no ramo e respaldados por estatística do Sindicato de Empregados, sabem que os funcionários exercentes da função de cozinheiro, permanecem no cargo em média por quatro anos.	
	Mensal
<u>Manutenção:</u>	<u>4.757,57</u>
- Salário.....	2.500,00
- 13º Salário.....	208,33
- Férias.....	208,33
- 1/3 s/ Férias.....	69,44
- Enc. Sociais.....	845,07
- Benefícios Soc.....	876,39
* Vale Transp.....	287,50
* Assist.Médica.....	350,00
* FGTS.....	238,89
Fluxo de Benefícios Esperados	57.000,00
* Valores estimados mediante o percentual de participação do ativo humano no resultado econômico	
AMORTIZAÇÃO DO PERÍODO	1.241,66
- Recrutamento.....	2,08
- Seleção.....	20,83
- Treinamento.....	31,25
- Agregação Ativo Humano.....	1.187,50

Tabela 8 – Balanço Patrimonial (Exemplo 3)

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/01/20x4			
ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	29.400,00	CIRCULANTE	4.707,56
Disponível	27.400,00	Empréstimos	
Caixa	27.400,00	Fornecedores	
Estoque	2.000,00	Obrigações Fiscais	
Mercadorias	2.000,00	Outras Obrigações	4.221,46
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	-	Salários a Pagar	2.500,00
PERMANENTE	58.358,34	Enc. Soc. A Pagar	845,07
Investimentos		Benefícios Sociais a Pagar	876,39
Ativo Humano	58.358,34	Provisões	486,10
Operacional	58.358,34	Prov. 13o Salário	208,33
Gastos Admissão	1.100,00	Prov. Férias + 1/3	277,77
Gastos Aprendizado	1.500,00	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	-
Agregação Ativo Humano	57.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	83.050,78
(-) Amortiz. At. Humar	(1.241,66)	Capital Social	20.000,00
Ativo Imobilizado		Capital Subscrito	20.000,00
Ativo Diferido		(-) Capital a Integralizar	-
		Lucros ou Prejuízos Acumulados	6.050,78
		Lucros Acumulados	6.050,78
		(-) Prejuízos Acumulados	-
		Lucros Retidos	57.000,00
TOTAL ATIVO.....	87.758,34	TOTAL PASSIVO.....	87.758,34

Tabela 9 – Demonstração de Resultados (Exemplo 3)

Demonstração de Resultados do Exercício	
RECEITA BRUTA DE VENDAS.....	20.000,00
(-)DEDUÇÕES DA RECEITA.....	-
RECEITA LÍQUIDA.....	20.000,00
(-)CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA.....	(8.000,00)
LUCRO BRUTO.....	12.000,00
(-)DESPESAS OPERACIONAIS.....	(5.949,22)
De Vendas.....	(5.949,22)
Amortização Ativo Humano.....	(1.241,66)
Dpto. X.....	(1.241,66)
Recrutamento.....	(2,08)
Seleção.....	(20,83)
Treinamento.....	(31,25)
Agregação Ativo Humano.....	(1.187,50)
Manutenção.....	(4.707,56)
Receita Agregação Pessoal.....	57.000,00
LUCRO ANTES DO IR e CS.....	63.050,78

6 CONCLUSÕES

6.1 Da Pesquisa

A principal motivação do presente trabalho foi a contribuição ao desenvolvimento da Contabilidade, que busca a identificação, mensuração, registro e evidenciação dos eventos que afetam o patrimônio, mas que, muitas vezes, se depara com a subjetividade, inerente às Ciências Sociais, mesmo as aplicadas, tornando árdua a tarefa de identificar e mensurar os elementos que compõem o patrimônio. Os ativos que mais apresentam essa característica de subjetividade são os intangíveis, sendo que alguns já possuem regras definidas para sua mensuração e registro, apesar de essas regras serem questionáveis e provocarem debates técnicos e científicos ainda sem respostas satisfatórias, dos quais podem ser citados: as “marcas e patentes” e o “fundo de comércio”, enquanto outros intangíveis estão em fase de construção de seus conceitos, como é o caso do Ativo Humano, objeto de estudo neste trabalho.

O estudo detalhado dos conceitos contábeis de ativo permitiu a distinção entre a pessoa como ser humano e o potencial de serviços que essa possui e pode disponibilizar à empresa em troca de uma remuneração. Esse entendimento é base para a definição do ativo humano como sendo o fluxo de benefícios futuros vendidos para a organização pelas pessoas.

A análise comparativa do ativo humano com jogadores de futebol mostra que o conceito de ativo humano já é aceito, pois o jogador de futebol, assim como outros atletas, são ativos humanos e já são registrados no ativo das entidades, faltando, como foi visto na análise, a definição de normas que permitam uma padronização dos métodos de registro. Já a análise

comparativa do ativo humano com o Arrendamento Mercantil evidenciou, principalmente, a possibilidade de se registrar o ativo mesmo que o seu pagamento se realize no longo prazo.

A contabilização dos Recursos Humanos realizada pela *R. G. Barry Corporation* tem sua mensuração calculada pelo custo, tratando os gastos de manutenção dos trabalhadores como despesas. Já a proposição de um Modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações – Um Enfoque sob a Ótica da Gestão Econômica, apresentado por Batista (2003), aloca os gastos com Admissão, Manutenção e Desligamento dos Recursos Humanos no Ativo Humano, utilizando para isso, o conceito do valor presente dos fluxos de benefícios futuros esperados do capital humano, o que se considera plausível, inclusive por ser esse valor tão importante, deveria ter sua forma de cálculo evidenciada, bem como a margem de segurança que se pode esperar do mesmo, e não apenas mencionado o modelo matemático a ser utilizado.

A elaboração do exemplo de registro do Ativo Humano permitiu um exercício reflexivo, que demonstrou quão complexa é a tarefa de mensurá-lo. O volume de variáveis envolvidas, as inter-relações dessas variáveis e o fator imprevisível inerente ao ser humano são os responsáveis por essa carga de subjetivismo na mensuração desse ativo. Estimar o valor do Ativo Humano exige uma classificação correta dos dados a serem utilizados, uso de métodos quantitativos adequados e utilização de tecnologias que agilizem a obtenção dos resultados.

Diante das informações sobre recursos humanos expostas neste trabalho e de todos os dados levantados para a sua realização, conclui-se que:

1. O direito das organizações de utilização da força de trabalho e habilidades cognitivas de seus empregados constitui um ativo, pois estas possuem um potencial de geração de

benefícios futuros pertencentes a organização, já que por força do contrato de trabalho, seja ele tácito ou expresso, o empregado irá utilizar sua energia e habilidades em prol da organização;

2. O jogador de futebol é um exemplo de ativo humano já classificado como tal, pois, apesar dos questionamentos de como, quando e por que valor esse deve ser registrado como ativo, não resta dúvida de que o fluxo de benefícios futuros que este pode gerar, representa um ativo da entidade;
3. Se o valor relativo ao custo de aquisição dos direitos desportivos de um atleta deve ser registrado no ativo em função de: representar um potencial de benefícios futuros; esse potencial ser exclusivo do clube; e de possuir um valor definido ou aproximadamente estimável, então, por comparação, todos os contratos de prestação de serviços com as referidas características devem, também, ser registrados no ativo;
4. O estudo do apresentado no item 3.5.2 identificou características semelhantes entre o Ativo Humano e o Arrendamento Mercantil, aproximando-se mais do Operacional do que do Financeiro, no entanto, dentro das condições da NIC 17, o Ativo Humano possui uma dessas características que o classifica como Arrendamento Financeiro, devendo, portanto ser registrado como ativo.
5. O estudo do Capital Intelectual no presente trabalho levou à conclusão de que o valor humano que vem sendo discutido como parte do Capital Intelectual, sob a ótica da Contabilidade não é um capital, mas sim um ativo, o Ativo Humano.

6. A geração de informações sobre os Recursos Humanos, para os usuários internos pode ser obtida através de um dos seguintes procedimentos:

- Somar os gastos com admissão, que incluem recrutamento, seleção, contratação e colocação; com aprendizado, que são os gastos com treinamento; e com desligamento, que inclui indenizações, perda de eficiência e custo da posição vaga. Essa soma, aloca-se no balanço patrimonial na conta ativo humano, sendo esse valor representativo do custo desse ativo.
- Obter o valor presente do fluxo de benefícios futuros esperados do Ativo Humano, utilizando para isso uma estimativa mediante o percentual de participação desse ativo no resultado econômico obtido pela entidade, conforme proposto no modelo de Batista, apresentado no item 4.2.

7. A geração de informações acerca dos Ativos Humanos para os usuários externos é mais complexa do que para os internos, pois envolve a subjetividade e confiabilidade dos dados utilizados. Essa confiabilidade poderá ser melhorada através de uma padronização de procedimentos estabelecida por normas contábeis ou mesmo por legislação. Mas, ainda assim, deparar-se-á com a subjetividade inerente ao ser humano, que reduzirá a credibilidade das informações geradas.

8. A ausência de informações sobre o valor do Ativo Humano das organizações em suas demonstrações contábeis não significa que esses ativos sejam ignorados pelos gestores em suas tomadas de decisões; pelo contrário, os gestores buscam outras ferramentas de avaliação, como, por exemplo, o *Balanced Scorecard*, que, entre outras coisas, pode mensurar o desempenho das pessoas dentro da organização.

9. A introdução de informações sobre o valor do Ativo Humano nas informações contábeis não é um assunto a ser discutido, exclusivamente, entre os contadores, pois de nada adianta criar as mais bem elaboradas fórmulas para se encontrar o valor do Ativo Humano, se esta informação não tiver utilidade para os empresários, gestores do patrimônio e demais usuários das informações contábeis.

6.2 Contribuições

Sem deixar de reconhecer as limitações dos modelos apresentados, o presente trabalho apresenta algumas contribuições que merecem ser destacadas:

1. Em resposta a questão de pesquisa e ao objetivo apresentados, este estudo analisa os principais trabalhos desenvolvidos sobre a Contabilidade de Recursos Humanos, incluindo um modelo aplicado em uma organização, que utilizou o conceito de custo como base de valor para mensurar o Ativo Humano, e uma proposta, desenvolvida em um trabalho acadêmico, que utilizou como base conceitual o valor econômico desse ativo. Dessa forma, demonstrou-se que a Contabilidade já possui algumas sugestões para a mensuração desse importante ativo intangível, necessitando, entretanto, intensificar as pesquisas sobre o tema na busca de respostas mais confiáveis que satisfaçam às necessidades de informações dos usuários internos e externos.

2. A análise dos principais trabalhos que tratam da Contabilidade de Recursos Humanos, propicia o conhecimento do atual estado em que se encontra a pesquisa sobre esse tema, dentro da Ciência Contábil, alcançando, assim, um dos objetivos específicos desta pesquisa;

3. As propostas de contabilização do Ativo Humano, analisadas no Capítulo 4, que atendem ao segundo objetivo específico, demonstram que este ativo não possui apenas uma alternativa de registro, mas distintas possibilidades gerando diferentes informações. A escolha da alternativa deve ser realizada de acordo com o modelo de decisão do gestor, ou com a necessidade de informação do usuário;
4. Fomenta a discussão científica sobre a atribuição de valor aos recursos humanos, presentes nas organizações, a serem apresentados nas demonstrações contábeis;
5. Apresenta no Capítulo 2 o referencial teórico que fundamenta o registro do Ativo Humano com base no conceito do custo como base de valor;
6. Propõe a geração de informações sobre Recursos Humanos das organizações para auxiliar os tomadores de decisões.

6.3 Recomendações

Quando iniciantes na pesquisa, uma das primeiras constatações com que se depara é que a Ciência é um processo contínuo, e que cada conclusão a que se chega, seja positiva ou negativa, é apenas mais um degrau alcançado e não o resultado final da questão sobre a qual se pesquisa. E, no decorrer da elaboração deste trabalho, deparou-se com os seguintes pontos que necessitam de aprofundamento:

1. Os modelos analisados necessitam serem testados com um número maior de variáveis, submetendo-os ao longo prazo para observar o comportamento das demonstrações.

2. É importante a realização de uma pesquisa de campo que identifique o grau de conhecimento sobre o valor dos recursos humanos para as organizações e o interesse que essas possuem em informações sobre tais recursos. A pesquisa poderia ser realizada junto aos acionistas, gestores e contadores.

3. Que efeito as informações sobre Recursos Humanos podem causar na eficiência e eficácia da gestão organizacional?

4. A mensuração do Ativo Humano, tanto pelo seu valor de custo, quanto pelo valor da capacidade de geração de riqueza que cada pessoa possui, necessita continuar sendo estudada e testada, para que num futuro próximo, possa ser utilizada na prática, com segurança.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **Capital Intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Contribuição ao Entendimento e Mensuração do Capital Intelectual**. Dissertação de Mestrado – FEA/USP. São Paulo: USP, 1999.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa; MARTINS, Eliseu. **Capital Intelectual: Verdades e Mitos**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, n.29, p.41-54, maio/agosto de 2002.
- BATISTA, Ana Angélica Rodrigues **Proposição de Um Modelo para Identificar e Mensurar o Ativo Humano nas Organizações – Um Enfoque sob a Ótica da Gestão Econômica**. Dissertação de Mestrado – FEA/USP. São Paulo: USP, 2003.
- BRASIL. Lei nº 6.354 de 02/09/1976. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1976.
- _____. Lei nº 9.615 de 24/03/1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1998.
- _____. Portaria nº 140 de 28/07/1984. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil: Secretaria da Receita Federal**. Brasília, DF, 1984.
- CATELLI, Armando; *et al.* (Org.). **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 10.2**. Brasília, dez. 2001.
- _____. Norma do CFC moraliza contabilidade das Entidades Desportivas. **RBC Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 140, p. 15-19, março/abril 2003.
- _____. *[on line]*. **Organização de Norma facilita a contabilidade de clubes de futebol (Prestando Contas – CGMRJ)** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/agencia/noticias/detalhes.asp?cod=4086>> Acesso em: 21 de Fevereiro de 2004.
- _____. **Resolução 774**. Brasília, 1994.

- CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos Humanos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- COSTA JR., Jorge Vieira da. **Futebol S/A – Como tratar contabilmente o passe?**. IOB – Informações Objetivas. (Caderno Temática Contábil e Balanços), São Paulo, n.44, p.1-8, 2003.
- DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos *[on line]*. **O polêmico peso dos encargos sociais no Brasil**. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/esp/cjujul97.html>>. Acesso em: 18 de Janeiro de 2004.
- EDVINSSON, Leif ; MALONE, Michael. **Capital Intelectual – Descobrindo o Valor Real de Sua Empresa pela Identificação de Seus Valores Internos**. Tradução de Roberto Galman São Paulo: Makron Books, 1998.
- FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade *[on line]*. **Manual do Mestrando e Doutorando da FEA USP**. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/eac/pos/arquivos/manual_CPG.pdf> Acesso em 24/03/2004.
- FIGUEIREDO, José Carlos. **O Ativo Humano na Era da Globalização**. São Paulo: Negócio Editora, 1999.
- FIORINI, Celso Vicente. **Contabilidade de Recursos Humanos**. Dissertação de Mestrado – FEA/USP. São Paulo: USP, 1982.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Aprendendo Contabilidade em Moeda Constante**. São Paulo: Atlas, 1995.
- FITZ-ENZ, Jac. **Retorno do Investimento em Capital Humano**. Tradução de Celso Roberto Paschoa. São Paulo: Makron Books, 2001.
- FLAMHOLTZ, Eric. **Human Resource Accounting**. Los Angeles, USA: Dickenson Publishing Company Inc, 1974.
- FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. **Subjetivismo Responsável: Necessidade ou Ousaria no Estudo da Contabilidade**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, n.33, p.33-43, setembro/dezembro de 2003.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting Theory and Practice**. London, Great Britain: Pitman Publishing, 1995.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade.** Tese de Doutorado - FEA/USP. São Paulo: USP, 1989.

HARA, Lídia Naomi *et al.* CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE (3º : 2003 : São Paulo). **Uma Análise Sobre as Práticas Contábeis nos Clubes de Futebol Profissional Brasileiros.** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon Sende; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOUAISS, Anatonio *et al.* **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, Comunicado 01/2004 [on line]. **Contabilização de Contrato de Atleta Profissional.** Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/v2/comunicados_tec_det.asp?id_comum_ibr= 47> Acesso em: 22 de fevereiro de 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* (Org.). **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2001.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **O Impacto da Utilização de um Sistema de Contabilização de Recursos Humanos na Organização.** Tese de Doutorado - FEA/USP. São Paulo: USP, 1981.

LIKERT, Rensis. **The Human Organization: Its Management and Value.** New York: McGraw-Hill Book Company, 1967.

MANCE, Euclides André. [on line]. **Subjetividade, Imaginários e Utopias.** Disponível em <<http://www.milenio.com.br/mance/Imaginarios.htm>> Acesso em 25/03/2004

MARCONI, Maria de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** São Paulo: Atlas, 2003.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **A posição do Conselho Federal de Contabilidade com relação ao arrendamento mercantil: aplausos!** IOB – Informações Objetivas. (Caderno Temática Contábil e Balanços), São Paulo, n.13, p.1-8, 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOREIRA, Daniel Augusto. **O Método Fenomenológico na Pesquisa**. São Paulo: Pioneira, 2002.
- NIYAMA, Jorge K. *et al.* [on line]. **Contabilização das Operações de Leasing: Avaliação do Nível de Aderência da Norma Técnica 10.2 do Conselho Federal de Contabilidade à Luz das Normas Internacionais de Contabilidade do IASB**. Disponível em <<http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/E97.pdf>> Acesso em: 18 de janeiro de 2004.
- PACHECO, Vicente. **A Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Intelectual das Organizações**. Curitiba: Biblioteca do CRCPR, 2002.
- _____. [on line] **Contabilidade de Recursos Humanos: Funções, Definição, Origem e Evolução**. Disponível em <<http://www.crcpr.org.br/desenvolvimento/comunicacao/revista/132/contabilidade.htm>> Acesso em: 02/04/2003.
- _____. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade de Recursos Humanos e seu Poder de Informação**. Dissertação de Mestrado - FEA/USP. São Paulo: USP, 1996.
- PASTORE, José. **Encargos Sociais no Brasil e no Exterior, uma avaliação crítica**. Brasília: Ed. SEBRAE, 1994.
- PINTO, Yva Paes de Barros. **Estudo do Problema da Mensuração Contábil dos Ativos Intangíveis**. Dissertação de Mestrado – FEA/USP. São Paulo: USP, 2003.
- PORTAL DE CONTABILIDADE, [on line]. **História da Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>> Acesso em: 10 de abril de 2004.

REZENDE, José Francisco. **Balanced Scorecard e a gestão do Capital Intelectual**. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

ROCHA, Welington. **Encargos Sociais de Trabalhadores Horistas**. IOB – Informações Objetivas. (Caderno Temática Contábil e Balanços), São Paulo, n.38, p.1-4, 2000.

_____. **Encargos Sociais de Trabalhadores Mensalistas**. IOB – Informações Objetivas. (Caderno Temática Contábil e Balanços), São Paulo, n.39, p.8-10, 2000.

_____. **Custo de Mão-de-Obra e Encargos Sociais**. IOB – Informações Objetivas. (Caderno Temática Contábil e Balanços), São Paulo, n.37, p.1-4, 2000.

_____. **Encargos Sociais no Brasil antes e depois da Constituição Federal de 1988**. Dissertação de Mestrado - FEA/USP. São Paulo: USP, 1991.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira : uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução de A..... São Paulo: Atlas, 2000.

SVEIBY, Karl Erik. **The New Organizational Wealth**. San Francisco- USA: Berrett-Koehler Publishers, Inc, 1997.

SZUSTER, Flávia Rechtman. O Valor Contábil do Ativo Jogador de Futebol. **Revista Contabilidade CRC-SP**, São Paulo, n.25, p.4-18, setembro de 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos**. Tese de Doutorado - FEA/USP. São Paulo: USP, 1996.

_____. Contribuição ao Estudo da Mensuração, Avaliação e Evidenciação de Recursos Humanos. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo, Ano XIV, Edição Comemorativa, p. 66 a 78, Outubro/2003.

_____. **Gestão de Recursos Humanos – Uma abordagem contábil**. **Revista Unicsul**, São Paulo, Ano II, n. 2, p. 87 a 100, março/1997.

TOSI, Armando José. Matemática Financeira com Utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2000.

VARELLA, Márcio. Norma do CFC moraliza contabilidade das entidades Esportivas. RBC – Revista Brasileira de Contabilidade CFC. Brasília, Ano XXXII, nº 140, p. 15-19, março/abril 2003.

VILAÇA, Geraldo Coutinho. Alternativas Para Mensuração de Encargos Sociais e do Seu Peso em Relação à Remuneração da Mão-de-Obra. Dissertação de Mestrado - FEA/USP. São Paulo: USP, 2003.

WALTON, Richard E. Tecnologia de Informação: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva. Tradução Edson Luiz Riccio. 1ª ed. 2ª Tiragem. São Paulo: Atlas, 1998.