

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM FORMAÇÃO
DO CAPITAL HUMANO**
CASO DAS EMPRESAS DE CONSULTORIAS EM MOÇAMBIQUE

Samuel Daúde Vasco Guambe

Maputo, Abril de 2010

Trabalho de Licenciatura em Contabilidade e Finanças

FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM FORMAÇÃO
DO CAPITAL HUMANO**
CASO DAS EMPRESAS DE CONSULTORIAS EM MOÇAMBIQUE

Autor: Samuel Daúde Vasco Guambe

Supervisora: Dr^a Guilhermina Notiço

Trabalho apresentado na Faculdade de Economia da
Universidade Eduardo Mondlane como parte das
exigências fundamentais para o final do curso de
Licenciatura em Contabilidade e Finanças.

Maputo

2010

DECLARAÇÃO DE HONRA

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para a obtenção de um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, aos ____ de _____ de 2010

(Samuel Daúde Vasco Guambe)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com a classificação de ____ valores, no dia ____ de _____ de 2010, por nós membros de júri examinador da Universidade Eduardo Mondlane.

(Presidente de Júri)

(Arguente)

(Supervisor)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha mãe pela sua sabedoria, inteligência e perseverança de ter me mandado à escola, mesmo nos momentos mais difíceis da vida, não apenas para que soubesse ler e escrever, mas também para que um dia me formasse numa área de conhecimentos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço tanto a Deus meu criador e meu guia, por ter me encaminhado até ao alcance desta vitória académica.

Meus agradecimentos especiais a Dr^a Guilhermina Notiço pela sua total disponibilidade nos acompanhamentos e orientações ao longo do trabalho.

Para toda a equipa dos meus professores que continuam a apostar na transmissão de conhecimentos com vista a formação de um novo capital humano, capaz de enfrentar os actuais e futuros desafios profissionais.

Agradecimentos as instituições que me abriram as portas para a elaboração do estudo de caso deste trabalho. Muito obrigado à louvável colaboração dos representantes dessas instituições, nomeadamente aos Senhores Abdul Satar Hamid (Partner da BDO & Co. Moçambique, Lda), Arlindo Francisco Mapande (Gestor Geral da MBC Consulting, Lda) e Agostinho Fernando (Partner da CAT Consultores, Lda).

Aos meus irmãos que sempre lutaram para que a formação académica estivesse nas minhas prioridades.

Ao meu grande amigo Sérgio Mutuo, pela sua simplicidade e total ajuda na realização deste trabalho.

Aos demais familiares, colegas e amigos que directa ou indirectamente contribuíram na minha formação.

RESUMO

O capital humano configura-se como uma importante referência de sucesso no meio empresarial actual. Este capital manifesta-se através da experiência e conhecimento detido pelos recursos humanos e que constitui o elemento fundamental na determinação do futuro das organizações.

Desta forma, o presente trabalho procura estudar o capital humano na óptica contabilística, tendo como finalidade perceber o tratamento que as normas e princípios contabilísticos atribuem aos investimentos suportados pelas empresas na formação e desenvolvimento deste recurso produtivo. Para uma melhor compreensão desta análise, recorreu-se à pesquisa bibliográfica e ao estudo de caso junto às empresas de prestação dos serviços de consultoria em contabilidade, auditoria, fiscalidade, projectos e finanças empresariais, assim como em formação e treinamento dos trabalhadores. Trata-se neste caso de empresas moçambicanas, nomeadamente a BDO & Co. Moçambique, Lda, a CAT Consultores, Lda e a MBC *Consulting*, Lda.

O objecto do estudo deste trabalho é a contabilização dos investimentos em formação do capital humano nas empresas. Portanto, o capital humano mesmo sendo referenciado como o principal activo no processo produtivo, o seu reconhecimento contabilístico está ausente no balanço das empresas. Contudo, apesar dos esforços empreendidos para a inclusão do capital humano nos activos das empresas, várias são as incertezas que ditam a sua omissão desta peça das demonstrações financeiras, limitando-se apenas no registo dos direitos e obrigações inerentes a este recurso.

As informações obtidas no estudo de caso junto as empresas de serviços de consultorias acima indicadas, demonstraram que não obstante as mesmas suportarem elevados custos com a formação dos seus recursos humanos, o reconhecimento contabilístico desses custos assim como o produto resultante desta formação são registados em conformidade com a legislação contabilística empresarial vigente no país e também de acordo com as actuais normas e princípios contabilísticos.

LISTA DE ABREVIATURAS USADAS

ACCA – Association of Chartered Certified Accountants

BDO – Binder Dijker Otter

CAT – Consultoria Auditoria e Treinamento

DFs – Demonstrações Financeiras

DMR – Demonstração de Resultados

EUA – Estados Unidos da América

IASB – International Accounting Standard Board

IFRS – International Financial Reporting Standard

INSS – Instituto Nacional de Segurança Social

MBC – Mozambique Business Consulting

NCRF – Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro

NICs – Normas Internacionais de Contabilidade

PGC – Plano Geral de Contabilidade

PGC-NIRF – Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro

SCE – Sistema de Contabilidade Empresarial

UEM – Universidade Eduardo Mondlane

ÍNDICE GERAL

CAPÍTULO I – NOTAS INTRODUTÓRIAS.....	13
1.1 Introdução	13
1.2 Problema da pesquisa.....	14
1.3 Objectivos da pesquisa.....	15
1.3.1 Objectivo Geral.....	15
1.3.2 Objectivos Específicos.....	15
1.4 Hipóteses.....	16
1.5 Justificativa da escolha do tema.....	16
1.6 Metodologia	17
1.7 Limitações da pesquisa	17
1.8 Estrutura do trabalho.....	18
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA.....	20
2.1 Conceitos do capital humano.....	20
2.2 A formação do capital humano nas empresas.....	22
2.3 Capital humano e capital intelectual.....	24
2.4 O capital humano como activo das empresas	26
2.5 Critérios essenciais para o reconhecimento de um activo intangível	27
2.6 Razões que dificultam o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano como activos das empresas	28
2.7 Efeitos resultantes de não capitalização dos investimentos em formação do capital humano nas demonstrações financeiras das empresas.....	30
2.7.1 Distorção dos princípios contabilísticos	30
2.7.2 Assimetrias de informação.....	31
2.7.3 Incertezas na imagem verdadeira e apropriada da informação financeira das empresas.....	31
2.8 A contabilidade dos recursos humanos.....	32
2.9 Modelos para a avaliação dos investimentos em formação do capital humano	34

2.9.1 Modelo de contabilização do custo histórico dos recursos humanos	35
2.9.2 Modelo da inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas.....	37
2.10 Reconhecimento do capital humano a luz da normalização contabilística moçambicana	40
CAPÍTULO III - ESTUDO DE CASO	42
3.1 Breve historial das empresas que participaram no estudo de caso	42
3.1.1 BDO & Co. Moçambique, Lda	42
3.1.2 MBC Consulting, Lda.....	42
3.1.3 CAT Consultores, Lda	43
3.2 Reconhecimento dos gastos em formação do pessoal nas empresas de consultorias em Moçambique.....	43
3.2.1 Cumprimento à normalização empresarial vigente.....	45
3.2.2 A não representatividade de um investimento recuperável	46
3.2.3 Difícil controlo da rendibilidade do capital humano	48
3.3 Efeitos da não inclusão dos gastos em formação do capital humano nos activos das empresas de consultorias em Moçambique.....	49
3.3.1 Geração de benefícios fiscais.....	49
3.3.2 O uso do capital humano como recurso de ajustamentos orçamentais	51
3.4 A importância da contabilidade dos recursos humanos nas empresas de consultorias em Moçambique.....	51
CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	53
4.1 CONCLUSÕES	53
4.2 RECOMENDAÇÕES.....	54
BIBLIOGRAFIA.....	56
ANEXOS.....	59

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1:2 – Estrutura do capital intelectual.....	23
Figura 2:2 – Modelo de contabilização do custo histórico dos recursos humanos.....	35

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1:2 – Diferenças entre a contabilidade actual e a contabilidade dos recursos humanos.....	37
Tabela 2:2 – Inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas...	38
Tabela 3:2 – Rubrica dos custos com o pessoal.....	40
Tabela 1:3 – Demonstração de Resultados da Empresa CAT Consultores, Lda.....	45
Tabela 2:3 – Meios Imobilizados da Empresa CAT Consultores, Lda.....	46
Tabela 3:3 – Efeitos dos custos com formação do pessoal na demonstração dos resultados das empresas.....	49

"Tem sido frequente os presidentes das organizações, nas assembleias gerais afirmarem que os empregados são o activo mais importante ou mais valioso que a empresa tem. Mas, depois ao se olhar para o resto do relatório de contas da empresa pode-se questionar onde está este activo humano nas demonstrações financeiras desta empresa?...Dai que a grande mentira dita pela maior parte das organizações é de que as pessoas são o nosso activo mais importante".

Boudreau, citado por Maria Brás (2003:101)

CAPÍTULO I – NOTAS INTRODUTÓRIAS

1.1 Introdução

A crescente competitividade entre as empresas pelo domínio do mercado contribui para que elas estejam munidas de recursos produtivos altamente capacitados e actualizados, sendo o conhecimento humano um dos recursos de grande destaque nessa competitividade. Neste caso, perante os actuais desafios do mercado, o conhecimento humano representa o recurso produtivo mais importante e indispensável para a sobrevivência das empresas.

Desta forma, dado o reconhecimento dos recursos humanos como importantes factores produtivos, as empresas apostam na sua formação com o objectivo de transformá-lo no seu capital humano. Portanto, a formação dos recursos humanos representa um dos investimentos mais importantes para todas as empresas e particularmente para as sociedades de conhecimento, pelo facto destas basearem-se essencialmente no uso do conhecimento humano para a produção e venda dos seus serviços.

Contudo, mesmo que o capital humano seja um dos principais recursos produtivos das empresas no seu todo e particularmente das actuais sociedades de conhecimento, o seu reconhecimento contabilístico ainda continua omitido nas rubricas do balanço das mesmas. Sendo assim, torna-se imperceptível a razão de se afirmar que o capital humano é o principal activo das empresas, assim como questionável a necessidade das empresas continuarem a investir na formação deste capital detido pelos recursos humanos.

Para o caso de Moçambique, a normalização contabilística ligada a este estudo é representada pelo Plano Geral de Contabilidade (PGC) e também recentemente pelo Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro

(PGC-NIRF)¹. No caso das limitações destes dispositivos contabilísticos empresariais nacionais, recorre-se as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pela *International Accounting Standards Board* (IASB), como o concelho superior das normas internacionais da contabilidade.

Desta forma, para a elaboração do presente trabalho recorreu-se aos dispositivos contabilísticos supracitados, com a finalidade de se compreender o objecto de estudo, ou seja, a contabilização dos investimentos em formação do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique. Para o suporte prático recorreu-se a recolha de informações relativas a investimentos em formação do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique, nomeadamente a BDO & Co. Moçambique, Lda, a CAT Consultores, Lda e a MBC Consulting, Lda.

1.2 Problema da pesquisa

A contabilidade financeira consiste na produção de um conjunto de informações que representam a posição financeira e o desempenho das empresas num determinado momento, e que influenciam na tomada de decisão dos diferentes utilizadores das demonstrações financeiras (DFs) das mesmas empresas.

Neste sentido, sendo que os investimentos em formação do capital humano não constam no balanço patrimonial das empresas, surge o seguinte problema: *como é que os investimentos em formação do capital humano são reconhecidos, valorizados e divulgados pela contabilidade financeira e qual é a prática e o posicionamento das empresas de consultorias em Moçambique perante esta situação?*

¹ Trata-se de dispositivos legais divulgados pelo Boletim da República, através dos Decretos n° 36/2006 de 21 de Setembro e 70/2009 de 22 de Dezembro. Portanto, este último foi elaborado em conformidade com as IFRSs – *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relato Financeiro).

1.3 Objectivos da pesquisa

Esta pesquisa aparece como tentativa de dar uma contribuição ao estudo dos investimentos em formação do capital humano nas empresas, com a finalidade de tomar um posicionamento perante o problema levantado. Assim sendo, para uma melhor compreensão do problema em estudo, o trabalho tem como objectivos:

1.3.1 Objectivo Geral

Compreender os principais critérios defendidos pela contabilidade financeira para o reconhecimento e divulgação dos investimentos em formação do capital humano nas empresas.

1.3.2 Objectivos Específicos

- Pesquisar em qual das peças das DFs são reconhecidos e divulgados os investimentos em formação do capital humano, de acordo com as normas e princípios da contabilidade;
- Identificar os possíveis problemas e limitações da contabilidade financeira para o reconhecimento e divulgação dos investimentos em formação do capital humano nas empresas; e
- Avaliar o grau de enquadramento dos critérios contabilísticos de reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique.

1.4 Hipóteses

A análise das DFs das empresas assim como dos argumentos apresentados pela contabilidade financeira para o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano, suscita posicionamentos divergentes relativamente ao actual tratamento contabilístico deste recurso produtivo. No caso vertente, este trabalho pretende demonstrar que:

H₀: Os princípios e as normas da contabilidade actualmente vigentes reconhecem os investimentos em formação do capital humano como despesa, sem precisar de distinguir as empresas que investem mais em capital humano do que em meios imobilizados.

H₁: Devido ao elevado peso do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique, os gastos em formação deste recurso são reconhecidos como investimentos em formação do pessoal e, conseqüentemente são registados no balanço como activos destas empresas.

1.5 Justificativa da escolha do tema

Os recursos humanos através da sua capacidade intelectual e pontualidade na resolução dos problemas contribuem em grande escala para que as empresas alcancem as suas metas. Não obstante o surgimento das novas tecnologias de produção que até certo ponto põem em causa o papel da mão-de-obra nas empresas, é de conhecimento geral que o funcionamento destas tecnologias depende do desempenho do capital humano, ou seja, do conjunto de conhecimento detido pelos recursos humanos da empresa.

Sendo assim, o presente estudo resultou da preocupação de se compreender as razões que justificam a omissão dos investimentos em formação do capital humano no balanço patrimonial das empresas assim como da sua exclusão nas normativas contabilísticas nacionais e internacionais como elementos do activo. Desta forma, esta pesquisa tem

como finalidade compreender em qual das peças das DFs devem estar devidamente registados e divulgados os gastos relativos a formação do capital humano nas empresas.

1.6 Metodologia

A elaboração deste trabalho baseou-se no método hipotético-dedutivo, através do qual partiu-se das hipóteses formuladas para se dar uma resposta ao problema levantado na pesquisa. Para a compreensão do problema em estudo assim como para o alcance das devidas conclusões, recorreu-se a recolha da informação disponível sobre o reconhecimento e registo dos investimentos em formação do capital humano na óptica contabilística, através dos seguintes procedimentos:

- Pesquisa bibliográfica, baseada em consulta de livros de contabilidade financeira, contabilidade analítica, gestão de recursos humanos, artigos, leis e normas de contabilidade que servem de suporte para a presente pesquisa; e
- Estudo de caso, como forma de consolidar o aprendizado teórico ao prático sobre os gastos em formação do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique já supracitadas, sendo a BDO & Co. Moçambique, Lda, a CAT Consultores, Lda e a MBC Consulting, Lda. A escolha destas empresas tem como fundamentos o seu fácil enquadramento no problema em pesquisa e no domínio das matérias ligadas a formação e treinamento dos recursos humanos. Nestas empresas o estudo consistiu na realização de entrevistas direccionadas aos seus gestores, assim como na análise dos documentos disponibilizados e pertinentes para a pesquisa.

1.7 Limitações da pesquisa

O estudo sobre os investimentos em formação do capital humano ainda carece de algum desenvolvimento e actualização por parte da contabilidade financeira. A maioria das

bibliografias tradicionais desta ciência assim como das normativas contabilísticas nacionais e internacionais consultadas ao longo da pesquisa pouco se mencionam sobre a importância e o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano nas DFs das empresas.

Devido a esta razão, 50% da revisão literária deste trabalho baseou-se em artigos de contabilidade recentemente publicados e disponíveis na *internet*, e que na sua maioria discutem sobre as limitações da teoria contabilística actual e da necessidade da adopção de modelos contabilísticos que se enquadram no justo reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano perante a realidade actual das empresas.

Outras limitações ocorreram ao longo do estudo de caso deste trabalho, desde a não receptividade por parte de algumas empresas pelo facto de o estudo tocar em assuntos de carácter confidencial. Para as empresas que aceitaram a receptividade para a entrevista, também impuseram o requisito da confidencialidade das suas fontes de informação, ou seja, das suas DFs, como forma de salvaguardarem a imagem dos detentores de capital humano.

1.8 Estrutura do trabalho

O presente trabalho compreende quatro capítulos fundamentais, sendo entre eles os seguintes:

O primeiro capítulo dá uma nota introdutória ao trabalho em estudo, refere-se ao problema e aos objectivos da pesquisa, faz o levantamento das hipóteses, justifica-se da escolha do tema, das limitações e da metodologia usada para a pesquisa.

O segundo capítulo apresenta os conceitos do capital humano, as diferenças entre o capital humano e o capital intelectual, a discussão sobre o enquadramento do capital

humano nos activos das empresas e a contribuição dos modelos da contabilidade dos recursos no reconhecimento das despesas em formação do capital humano.

O terceiro capítulo destaca-se na apresentação dos resultados obtidos no estudo de caso sobre o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano nas empresas de consultorias em Moçambique.

O quarto e último capítulo apresenta as conclusões e as recomendações ao problema em estudo.

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Conceitos do capital humano

Os conceitos do capital estão relacionados com o termo de valor monetário ou, de conjuntos de recursos produtivos pertencentes a uma empresa e que através deles torna-se possível que esta alcance os seus objectivos.

Para Paiva (1999:3), o capital humano representa o conjunto de pessoas que participam numa organização através da contribuição em seus conhecimentos, competências, habilidades, experiências, talentos e ideias, de forma a atingir os objectivos da empresa. O autor refere que a acção do capital humano sobre os demais recursos reflecte-se nos resultados financeiros e económicos da empresa.

Por sua vez Stewart (1999:14-78), define o capital humano como o conjunto de elementos intangíveis usados através do conhecimento, informação e experiência dos recursos humanos para a criação do valor da empresa. Para este autor, o capital humano tem uma maior contribuição no desempenho das actividades da empresa de duas formas distintas. Primeiro, quando a empresa utiliza mais do que os seus funcionários sabem, através da criação de oportunidades para que o conhecimento privado do trabalhador seja tornado num conhecimento público e o conhecimento tático seja tornado num conhecimento explícito² e segundo, através da mobilização de talentos seja por contratação ou por formação de forma a que um número maior de funcionários tenham conhecimentos úteis para a empresa.

Portanto, a capacidade de geração de resultados futuros da empresa está fortemente dependente da contribuição do capital humano de que ela dispõe. Uma empresa em que o

² O conhecimento tático normalmente não é registado, reside na mente do homem. O conhecimento explícito é registado através da base de dados, relatórios ou outros meios. Portanto, o conhecimento explícito representa o conhecimento tático quando registado e visível exteriormente.

seu capital humano não está devidamente dimensionado e capacitado em conformidade com as suas políticas estratégicas, a sua sobrevivência poderá estar em causa. Neste sentido, a intervenção do capital humano no processo produtivo propulsiona uma dinâmica na interacção com os demais recursos produtivos da empresa.

Ainda segundo Stewart (1999:127), relativamente ao nível de substituibilidade e do valor acrescentado, os funcionários de uma empresa podem agrupar-se em quatro seguintes categorias:

- Funcionários de fácil substituição e com baixo valor acrescentado – caracterizam-se por serem indiferenciados e semí-especializados, isto é, qualquer um destes funcionários pode ocupar um determinado posto de trabalho na empresa sem necessitar de muitas instruções ou de elevada formação profissional. Portanto, estes funcionários desempenham funções semelhantes e de fácil adaptabilidade, razão pela qual há facilidades da sua substituição na empresa. Como exemplo destacam-se os jardineiros, recepcionistas e os funcionários responsáveis pela limpeza da empresa.
- Funcionários difíceis de substituir mas com baixo valor acrescentado – trata-se de funcionários que foram formados em conjuntos complexos de procedimentos, mas sem poder decisivo na empresa. Estes funcionários geralmente ocupam cargos importantes, razão pela qual podem ser difíceis de serem substituídos mas sem que o seu trabalho tenha um impacto directo e notável fora da empresa. Exemplo, as secretárias executivas, os conselheiros da administração e os auditores internos.
- Funcionários de fácil substituição mas com elevado valor acrescentado – trata-se de funcionários que devido a sua elevada capacidade criativa, o seu trabalho é valorizado dentro e fora da empresa. Estes funcionários são fáceis de serem substituídos porque no lugar de estarem todo tempo na empresa, estes apenas podem prestar serviços temporários. Exemplo, os técnicos em *design* e em promoção dos produtos da empresa.

- Funcionários de difícil substituíbilidade e com elevado valor acrescentado – esta categoria representa os funcionários “estrelas da empresa”, desempenhando funções extraordinárias e importantes, motivo pelo qual ocupam cargos “quase insubstituíveis” e com elevado valor na empresa. A manutenção destes funcionários é acompanhada de elevados custos devido a sua alta capacidade interventiva, talentosa e experiência na criação do valor da empresa. Estes funcionários ocupam cargos intermédios e cimeiros nas organizações, como é o caso dos gestores departamentais e dos gestores gerais.

Neste caso, para Stewart o capital humano está representado por esta última categoria dos recursos humanos, sendo que os gastos pela sua formação e actualização devem ser capitalizados e para as restantes três primeiras categorias os mesmos gastos devem ser reconhecidos como despesa. Desta forma, as organizações devem reconhecer que nem todos os seus empregados representam o seu capital humano, ou seja, apenas as pessoas com talento representam os activos por investir.

2.2 A formação do capital humano nas empresas

As empresas ao formarem o seu pessoal tomam em consideração que o mesmo seja capaz de desenvolver tarefas com maior agilidade, autonomia, seguindo regras e detalhes de modo a criar o seu valor e que sobretudo, venha a transformar-se no seu capital humano.

Para Beltrame e Beuren (2003:2), os gastos em recrutamento, contratação e treinamento dos recursos humanos contribuem para a formação do capital humano da empresa. A formação dos recursos humanos tem como papel fundamental melhorar e desenvolver as capacidades profissionais dos trabalhadores, de modo a que estes tenham um positivo desempenho produtivo na empresa. Uma empresa que aposta na formação dos seus funcionários está a investir na formação do seu capital humano valioso, o qual contribuirá para a geração da sua riqueza.

Segundo Sousa (2003:124), as empresas para transformarem os seus recursos humanos em capital humano precisam de desenvolver os seguintes tipos de formação:

- Formação de integração e orientação – tem como finalidade facilitar a integração dos novos trabalhadores, através da sua familiarização nos estilos de gestão, características, estrutura, valores e princípios da empresa.
- Formação técnico-funcional – visa melhorar os conhecimentos técnicos dos trabalhadores para o seu desempenho funcional de acordo com as necessidades da empresa.
- Formação comportamental – aplica-se para o desenvolvimento das dimensões comportamentais desejáveis aos trabalhadores para o seu bom desempenho na empresa.
- Formação para o desenvolvimento grupal – representa o treino de capacitação dos trabalhadores para as actividades que requerem tomada de decisão em equipa, análise das prioridades, organização geral do trabalho e comunicação interpessoal.
- Formação no trabalho – trata-se de uma formação que ocorre simultaneamente com os resultados do desempenho do trabalhador. Este tipo de formação também está relacionado com as transformações decorrentes do surgimento de novas tecnologias, alterações dos processos produtivos, novos produtos e exigências do mercado.
- Formação para o desenvolvimento pessoal – tem como objectivo otimizar o potencial dos trabalhadores, através da criação de recompensas e incentivos para o seu permanente auto-desenvolvimento.

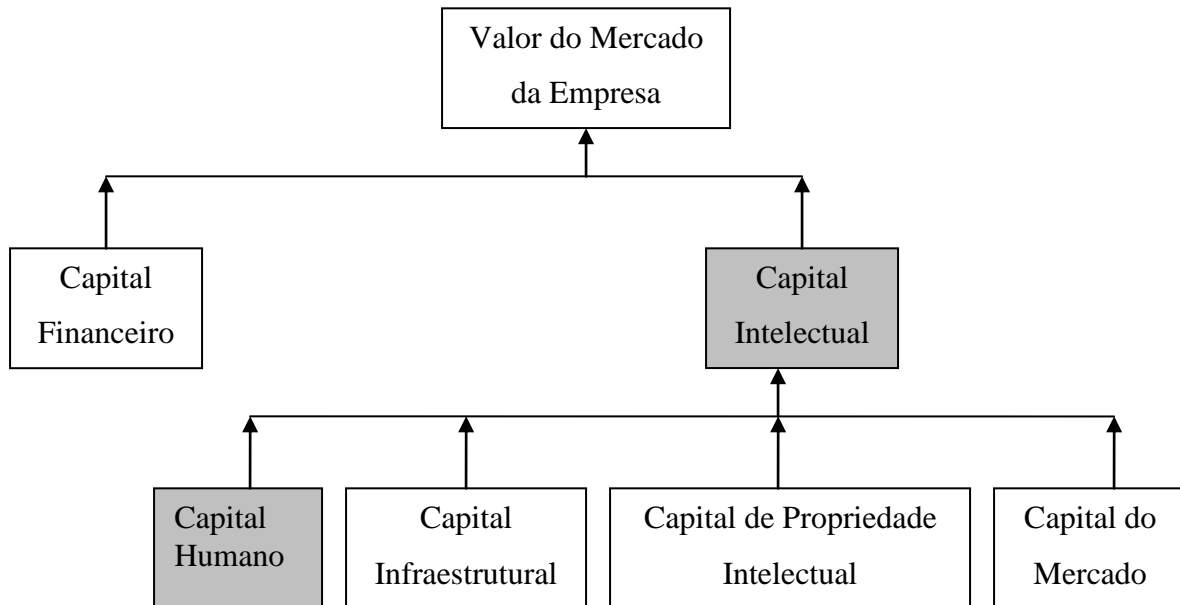
A formação dos recursos humanos e a sua conseqüente transformação em capital humano é necessária em todas as áreas e níveis das empresas. Para que a formação traga

resultados positivos é necessário que o seu planeamento não envolva apenas a alta administração e a direcção dos recursos humanos, mas também os chefes operacionais, porque estes possuem um conhecimento profundo das qualidades e necessidades dos profissionais da empresa. Porém, uma formação bem programada envolve fases como diagnóstico das necessidades da empresa, planificação, implementação, acompanhamento e avaliação dos seus resultados.

2.3 Capital humano e capital intelectual

Os conceitos de capital humano e capital intelectual estão sempre interligados porém, o capital intelectual é mais abrangente incluindo o capital humano e outros elementos intangíveis tais como o capital do mercado, o capital da propriedade intelectual e o capital infraestrutural da empresa, que no seu conjunto criam o valor da empresa, como representa o seguinte esquema:

Figura 1:2 – Estrutura do capital intelectual



Fonte: Adaptado de Gonçalves e Mata, (1997:17).

O esquema demonstra que o valor do mercado da empresa é composto pelo capital financeiro, através dos activos tangíveis e pelo capital intelectual representados pelos activos intangíveis. O pressuposto básico é de que o que resta no valor do mercado da empresa depois da contabilização dos activos tangíveis deve corresponder aos activos intangíveis dos quais faz parte o capital humano. Portanto, como mostra a figura 1:2, o capital intelectual subdivide-se em quatro categorias específicas, sendo:

- Capital humano – como foi mencionado anteriormente, o capital humano compreende um conjunto de benefícios que os trabalhadores através da sua experiência, criatividade, conhecimento e habilidades para a resolução dos problemas podem proporcionar a empresa.
- Capital infraestrutural – representa os sistemas de funcionamento interno da empresa tais como as tecnologias, metodologias, cultura, sistemas de informação, modelos de gestão e o risco da empresa.
- Capital de propriedade intelectual – representa bens ou direitos que necessitam de uma protecção legal como forma de proporcionarem futuros benefícios económicos a empresa. De entre esses bens ou direitos destaca-se o *know how*³, os segredos industriais, os direitos de autor e as patentes.
- Capital do mercado – representa o potencial que a empresa possui, resultante dos bens intangíveis que estão relacionados com o seu mercado. Esses bens podem estar representados através de marcas, clientes, lealdade dos clientes, negócios recorrentes, negócios em curso, canais de distribuição e franquias.

³ Saber, ou seja, saber fazer.

2.4 O capital humano como activo das empresas

Segundo Stickney e Weil (2001:24), os activos de uma empresa são representados pelo conjunto de recursos económicos com capacidade ou potencialidade para proporcionarem futuros benefícios económicos a mesma empresa.

Por sua vez Bassan e Hauschildt (2004:16), complementam o conceito de Stickney e Weil ao definirem o activo como um conjunto de bens e direitos de uma empresa, bem como os recursos aplicados por ela, cuja importância é de gerar fluxos de caixa para a mesma. Os activos de uma empresa subdividem-se em duas categorias fundamentais, sendo tangíveis e intangíveis.

Para a Norma Internacional de Contabilidade – NIC 16 (2004: parágrafo 6) os activos tangíveis são bens físicos, detidos pela empresa para o uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outras empresas, ou para fins administrativos dos quais se espera que sejam usados durante mais do que um período económico.

Por outro lado, para a NIC 38 (2004: parágrafo 8), um activo intangível é um recurso controlado por uma empresa, como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade. Um activo intangível não tem substância física e não é monetário.

Dependendo da forma como se apresenta, o activo intangível pode ser identificável ou não identificável. O activo intangível é identificável se houver possibilidade de se atribuir um nome específico, como é o caso das marcas e patentes e é não identificável, quando se apresenta em forma de conhecimento, como é o caso do capital humano.

2.5 Critérios essenciais para o reconhecimento de um activo intangível

Segundo a NIC 38 (2004, parágrafos 9-21), para que um bem seja reconhecido como activo intangível é necessário que esteja enquadrado nos seguintes três critérios essenciais:

- **Identificabilidade** – um activo só será reconhecido como intangível se o mesmo permitir que seja separado, vendido, transferido, alugado ou trocado pela empresa ou ainda, se o mesmo resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais que sejam transferíveis e separáveis da empresa.

- **Benefícios económicos futuros** – um activo para ser reconhecido como intangível, deve ser capaz de proporcionar futuros benefícios económicos a empresa. As estimativas para o reconhecimento dos tais benefícios económicos futuros são probabilisticamente calculadas através da aplicação de pressupostos razoavelmente aceitáveis e suportáveis, num conjunto de condições económicas decorrentes ao longo da sua vida útil.

- **Controlo** – uma empresa só pode controlar um activo se ela deter de direitos e poderes de usufruir exclusivamente dos seus futuros benefícios económicos, isto é, um activo só pode ser controlado se o mesmo pertencer exclusivamente a empresa.

Neste contexto, para que um activo seja identificável, proporcione benefícios económicos futuros e seja exclusivamente controlado pela empresa, é necessário que o mesmo resulte de transacções ou eventos passados devidamente reconhecidos e fiavelmente mensurados pela empresa.

Contudo, para Pacheco (2002:55), o critério essencial para se determinar que um gasto em formação do capital humano é um activo ou uma despesa está relacionado com o reconhecimento dos seus benefícios económicos futuros. Se os gastos em formação dos

recursos humanos geram benefícios económicos futuros à empresa, então esses gastos podem ser reconhecidos como elementos do activo. Ainda segundo o mesmo autor, alguns custos operacionais (como é o caso dos gastos em formação do capital humano) não geram benefícios económicos imediatos, mas proporcionam condições para que a empresa venha a gerar benefícios económicos futuros, daí que faz sentido serem reconhecidos como activos.

Desta forma, sendo o capital humano um activo como é apontado por este autor, o mesmo deverá pertencer a classe dos intangíveis. Portanto, este pensamento entra em contradições com a actual teoria contabilística a qual defende que gastos em formação do capital humano devem ser reconhecidos como despesa, devido a sua difícil identificabilidade.

2.6 Razões que dificultam o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano como activos das empresas

Para Costa, citado por Esteche e Lozecky (2007:6), a sobrevivência das empresas que operam em negócios inovadores depende da contínua aposta em formação, capacitação e satisfação dos seus recursos humanos. Porém, quando se fala dos investimentos em formação do capital humano surge um grande debate na ciência contabilística, relativamente a questão de se os mesmos devem ser capitalizados ou reconhecidos como despesa.

Dentro deste debate Machado (1998:628-673), argumenta que a aquisição ou desenvolvimento de um elemento intangível que não satisfaz os critérios básicos de reconhecimento dos activos intangíveis, deve ser imediatamente considerado como despesa. No mesmo contexto, um elemento intangível reconhecido inicialmente como despesa não deve ser reconhecido como um activo no período contabilístico subsequente.

Desta forma, como é perceptível há dificuldades para o enquadramento dos investimentos em formação do capital humano nos três critérios essenciais do reconhecimento dos activos intangíveis apresentados pela NIC 38, sendo a identificabilidade, os benefícios económicos futuros e o controlo, devido as seguintes razões:

- Pela identificabilidade, o facto de o capital humano pertencer ao próprio indivíduo e não a empresa que investiu na sua formação faz com que este recurso seja excluído dos activos da empresa. No caso de liquidação do passivo, o activo humano não pode ser vendido, trocado por outros activos ou distribuído entre os proprietários da empresa.
- Pelo critério de controlo, devido a fácil mobilidade dos recursos humanos, um indivíduo pode aplicar o seu conhecimento em qualquer outra organização, significando isto que os benefícios económicos dos investimentos em capital humano podem fluir para uma empresa diferente daquela que tenha investido pela sua formação.
- Para o critério dos benefícios económicos futuros, apesar de se reconhecer que o nível de rentabilidade das empresas depende em grande parte do desempenho do seu capital humano, há dificuldades na mensuração dos fluxos de caixa gerados exclusivamente por este recurso.

Contudo, mesmo que estas três dificuldades sejam ultrapassadas e que os investimentos em formação do capital humano passem a ser reconhecidos como elementos do activo, isto é, que passem a constar no balanço patrimonial das empresas, surge um outro problema relativamente a adopção de critérios específicos para a sua amortização, devido a questões ligadas com a determinação da sua vida útil.

O parágrafo 60 do PGC-NIRF defende que a amortização do activo intangível baseia-se na determinação da sua vida útil, isto é, um activo intangível com uma vida útil

determinada é amortizável enquanto que um activo intangível com vida útil não determinada não é.

Neste caso, dadas as dificuldades para o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano como activos da empresa, a NIC 38 adverte que se qualquer bem que supostamente esteja dentro desta norma não satisfizer a definição do activo intangível (de acordo com os três critérios essenciais supracitados), os gastos para o adquirir ou gerar internamente deverão ser reconhecidos como despesa.

2.7 Efeitos de não capitalização dos investimentos em formação do capital humano nas demonstrações financeiras das empresas

As actuais divergências relativamente ao reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano, revelam a existência de um espaço vago da ciência contabilística. Estas divergências afectam as DFs através de efeitos como a distorção dos princípios contabilísticos, as assimetrias da informação e as incertezas na imagem verdadeira e apropriada da informação financeira das empresas.

2.7.1 Distorção dos princípios contabilísticos

A luz das normas nacionais e internacionais da contabilidade os investimentos em formação do capital humano são imediatamente reconhecidos como despesas e os seus benefícios económicos são reconhecidos em exercícios económicos subsequentes aos do reconhecimento da respectiva despesa. Consequentemente, entra em causa a distorção de alguns princípios contabilísticos, como é o caso do princípio de equilíbrio entre os custos e os benefícios e o da especialização de exercício.

Segundo o princípio de equilíbrio entre os custos e os benefícios, os gastos são reconhecidos na demonstração de resultados (DMR) na base de uma correlação directa

entre os custos suportados e os resultados obtidos. Por outro lado, em conformidade com o PGC, o princípio da especialização do exercício advoga que a empresa deve reconhecer os proveitos e os custos à medida que eles ocorrem, tenham ou não sido recebidos ou pagos, devendo incluí-los na DMR do exercício a que respeitam.

Portanto, para os investimentos em formação do capital humano estes dois princípios não se verificam na sua plenitude porque uma actividade de formação de activo humano aumenta os custos de um dado exercício, reduzindo os resultados do mesmo exercício para posteriormente registar as melhorias resultantes dessa actividade na DMR dos anos subsequentes como tendo custo zero.

2.7.2 Assimetrias de informação

Se os investimentos em capital humano não estão reflectidos no balanço da empresa o efeito traduz-se na subavaliação dos activos em contrapartida da sobrevalorização das despesas da empresa. Assim sendo, o actual tratamento contabilístico dos investimentos em formação do capital humano indica que existem assimetrias de informação entre os utentes internos e externos das mesmas DFs relativamente ao reconhecimento do potencial do capital humano na capacidade da geração da riqueza da empresa.

2.7.3 Incertezas na imagem verdadeira e apropriada da informação financeira das empresas

A escassez da informação sobre os investimentos em formação do capital humano nas DFs levanta dúvidas sobre a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho das empresas. Consequentemente, a pouca informação disponível nas DFs torna-se pouco credível e condiciona para a tomada de decisões incertas por parte dos seus utentes dado que a mesma não permite:

- Averiguar os gastos realizados em actividades de formação e desenvolvimento das competências dos recursos humanos da empresa;
- Distinguir as empresas que mais se empenham no investimento em formação do seu capital humano, daquelas que não investem e;
- Compreender até que ponto os investimentos realizados em formação do capital humano são benéficos para as empresas;

2.8 A contabilidade dos recursos humanos

Os primeiros estudos da contabilidade dos recursos humanos surgiram nos anos 60 e 70 do século XX nos Estados Unidos da América (EUA). Esses estudos tinham como finalidade, o desenvolvimento de modelos contabilísticos que visam a introdução do valor dos recursos humanos nas DFs das organizações, com maior ênfase no balanço.

Um dos maiores defensores desta contabilidade foi o Roger Hermanson, que entre 1960 a 1966, liderou a pesquisa em contabilidade dos recursos humanos no *Michigan State University* (EUA), e divulgou a sua obra *Accounting for Human Assets*. Esta obra criticava as recomendações das normas da contabilidade financeira, relativamente ao até então tratamento do capital humano nas empresas

Em 1996 a Comissão Europeia promoveu uma conferência na qual se discutia sobre o papel da formação dos recursos humanos nas organizações, tendo em foco os seguintes tópicos:

- A importância da inclusão dos investimentos em recursos humanos nos sistemas contabilísticos;

- A possibilidade da inclusão dos investimentos em recursos humanos na contabilidade actual e nos procedimentos de relatórios (especificamente no balanço) e;
- A adopção de critérios de contabilização do custo e do valor das pessoas nas organizações.

Segundo os estudos realizados por Subbarao e Zéghal em 1997 (citados por Brás, 2003:96), relativos a comparação internacional do reconhecimento dos gastos com o pessoal apresentados nos relatórios anuais das empresas, concluiu-se que as pensões e os benefícios aos empregados representavam as rubricas mais mencionadas nas DFs em detrimento do valor acrescentado desses recursos humanos, ou seja, o capital humano constituía o item menos divulgado. Por outro lado, constatou-se que as empresas europeias divulgavam mais as informações sobre os seus investimentos em recursos humanos que as norte americanas e asiáticas.

Para os mentores desta ciência, a actual imagem das empresas prestadoras de serviços vale mais pelo conjunto de pessoas que lá trabalham do que pelo conjunto dos seus activos físicos. O debate da contabilidade dos recursos humanos está em torno da inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas.

Neste sentido, a contabilidade dos recursos humano é um ramo da contabilidade geral que se dedica ao estudo dos investimentos em formação do capital humano nas empresas. Este ramo concentra-se no fornecimento de informações sobre a formação dos activos humanos, sendo estes os principais agentes de todas as modificações que ocorrem no contexto sócio-económico das empresas.

Para Pacheco (2002:26), a contabilidade dos recursos humanos é o processo de identificar, medir e classificar as informações sobre os investimentos em activos humanos e comunicá-los aos seus usuários. A contabilidade dos recursos humanos desempenha duas funções principais:

- A contabilização dos custos em recursos humanos através da mensuração dos investimentos monetários aplicados neles, tendo em vista fornecer informações para a tomada de decisão sobre o pessoal desde a sua contratação, treinamento e avaliação; e
- A contabilização do valor económico dos activos humanos baseado no pressuposto de que estes representam a reversão dos investimentos realizados em sua formação e que proporcionam benefícios económicos à empresa.

2.9 Modelos para a avaliação dos investimentos em formação do capital humano

Segundo Lucena (2004:9), em contabilidade dos recursos humanos a determinação do enquadramento dos gastos em formação do capital humano entre um activo ou uma despesa relaciona-se com o conceito da geração de benefícios económicos futuros.

Havendo alguma relação directa entre a formação e os benefícios económicos futuros então os respectivos gastos devem ser reconhecidos como elementos do activo e, no caso contrário como despesa. Desta forma para o autor, os investimentos em formação dos activos humanos representam o valor actual dos serviços futuros que estes venham a prestar na empresa.

Portanto, partindo da actual realidade económica e social das empresas, os defensores da contabilidade dos recursos humanos propõem alguns modelos de reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano, como forma de minimizar as lacunas da contabilidade actual, relativamente a este assunto.

De entre estes modelos destacam-se o da contabilização do custo histórico dos recursos humanos e o da inclusão dos investimentos em formação do capital humano nos activos da empresa.

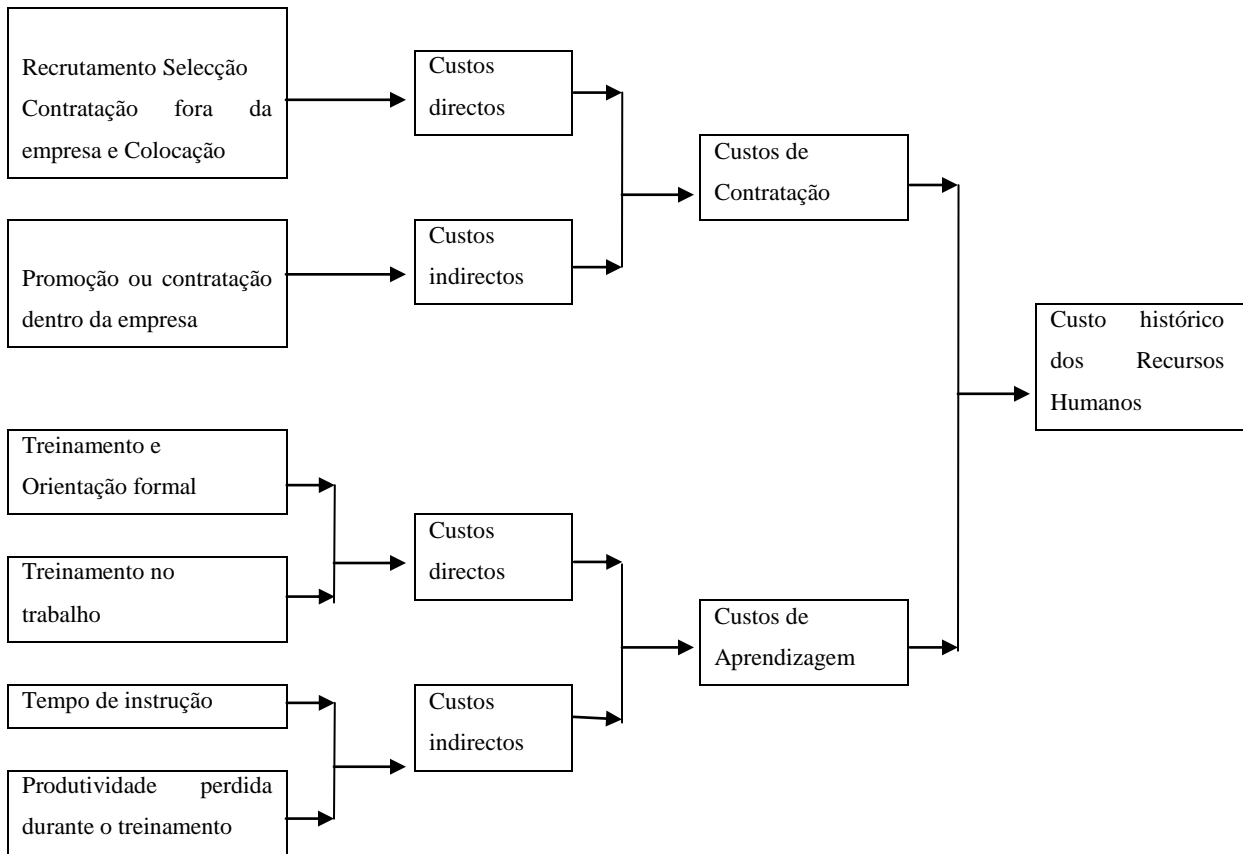
2.9.1 Modelo de contabilização do custo histórico dos recursos humanos

Para Pacheco (2002:53), o custo histórico dos recursos humanos refere-se ao sacrifício incorrido pela empresa para seleccionar, contratar e desenvolver os seus recursos humanos. Este custo subdivide-se em duas partes sendo os custos de contratação e os custos de aprendizagem do funcionário.

Os custos de contratação representam o sacrifício incorrido para contratar um novo funcionário da empresa. Estes custos ramificam-se em custos directos de recrutamento, selecção, contratação fora da empresa e colocação, assim como em custos indirectos de promoção e contratação dentro da empresa.

Os custos de aprendizagem referem-se ao sacrifício incorrido para treinar um funcionário até que venha a atingir o desempenho esperado na empresa. Por sua vez estes custos estão também representados pelos custos directos de treinamento e orientações formais, custos de treinamento no trabalho e pelos custos indirectos do tempo incorrido na instrução do funcionário e do custo de produtividade perdida durante o treinamento. Resumidamente, este modelo pode ser representado pelo seguinte esquema:

Figura 2:2 – Modelo de contabilização do custo histórico dos recursos humanos



Fonte: Flamholtz, citado pelo Esteche e lozecky (2007:9).

No conjunto dos custos directos de contratação, os custos de recrutamento representam os gastos incorridos para identificar as fontes de recursos humanos fora da empresa assim como de trazê-los à organização. São componentes destes custos os anúncios nas fontes de informação, recrutamento dos estagiários, taxas pagas as agências de emprego, viagens e despesas administrativas efectuadas para o recrutamento dos empregados. Estes custos devem ser posteriormente incorporados nos funcionários efectivamente contratados na empresa.

Os custos de selecção também representam os custos directos incorridos para a determinação de quem deve se oferecer o emprego. Incorporam todos os custos desde a fase das entrevistas, testes e os custos administrativos de processamento das informações

relativas aos candidatos. Os custos de contratação fora da empresa e colocação são os incorridos para trazer o seleccionado à empresa e enquadrá-lo no trabalho. São representados por elementos tais como ajuda de custos para as mudanças e viagens dos seleccionados.

Nos custos de aprendizagem, os custos directos de treinamento e orientação formal são os incorridos para a orientação e familiarização dos empregados às políticas, produtos e estruturas da empresa. Os custos de treinamento no trabalho são os suportados em treinar os empregados no próprio local de trabalho, sem seguir os programas formais de treinamento. Esta formação tem como custo o salário que o treinado ganha durante a formação sem estar a produzir. Os custos indirectos de aprendizagem são deduzidos pelo tempo de instrução e pela produtividade perdida durante o treinamento.

Para este modelo todos os custos supracitados representam o custo histórico da formação do activo humano da empresa, pelo que devem ser capitalizados e amortizados dentro da vida útil do mesmo activo.

2.9.2 Modelo da inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas

O modelo da inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas é também designado por modelo de Straioto, por este ser o autor. Straioto começa por fazer uma comparação das rubricas do activo entre a contabilidade actual e a contabilidade dos recursos humanos para demonstrar as diferenças existentes entre as duas contabilidades, como demonstra a seguinte tabela:

Tabela 1:2 – Diferenças entre a contabilidade actual e a contabilidade dos recursos humanos

ACTIVO	Contabilidade Actual	Contabilidade dos Recursos Humanos
1. Activos Correntes	x	x
2. Activos de vida longa		
Investimentos em imobilizados líquidos	x	x
Investimentos financeiros líquidos	x	x
Investimentos em recursos humanos líquidos	—	x
TOTAL DO ACTIVO	X	X

Fonte: Adaptado de Pacheco (2002:27).

Para sustentar a necessidade da inclusão das despesas em formação dos recursos humanos nas rubricas do activo, ou seja, no balanço patrimonial da empresa, Straioto defende que não haveriam investimentos em formação do capital humano se não estivesse em causa os benefícios económicos futuros resultantes desses investimentos.

O balanço patrimonial poderá ser elaborado pelo departamento da contabilidade em coordenação com o departamento de gestão dos recursos humanos da empresa, de modo a incluir os registos fiáveis dos investimentos realizados em formação do capital humano, conforme mostra a seguinte tabela:

Tabela 2:2 – Inclusão dos investimentos em capital humano nos activos das empresas

ACTIVO	
1. Meios Circulantes financeiros	
1.1 Realizáveis a Curto Prazo	x
1.2 Realizáveis a Longo Prazo	x
2. Meios Imobilizados Líquidos	
2.1 Imobilizado	x
2.2 Investimentos Financeiros	x
2.3 Investimentos em Recursos Humanos	x
TOTAL DO ACTIVO	X

Fonte: Adaptado de Bassan e Hauschildt (2004: 12).

Este modelo inclui os investimentos em recursos humanos e a sua amortização no balanço patrimonial da empresa. Portanto, não são as pessoas os activos da empresa, mas sim os investimentos que a empresa realizou na formação das pessoas, não obstante a inseparabilidade do conhecimento humano dos seus detentores.

Desta forma, não se trata da depleção⁴ do corpo humano mas sim da depreciação dos gastos suportados em formação dos activos humanos na empresa. Neste modelo, os investimentos em activos humanos, devem ser reconhecidos pela contabilidade como elementos do balanço e devem ser amortizados baseando-se na vida útil dos seus serviços esperados.

Para a determinação da vida útil dos serviços esperados dos activos humanos, o modelo toma em consideração muitos factores influenciadores, tais como a expectativa da vida útil do indivíduo, a obsolescência ou decréscimo da produtividade do indivíduo com o decorrer da sua idade, a sua saúde e o estado emocional e as políticas de aposentadoria da

⁴ Termo referente a depreciação do corpo humano. Trata-se de um termo polémico, pois é discutível se o corpo humano é ou não depreciável.

empresa. Sendo que estes factores não são conhecidos com precisão, a vida útil dos serviços esperados do indivíduo é mensurada probabilisticamente através das experiências vividas nas empresas em relação aos seus recursos humanos e também das previsões do seu tempo operacional.

2.10 Reconhecimento do capital humano à luz da normalização contabilística moçambicana

A normalização contabilística moçambicana é representada pelo PGC (Decreto n° 36/2006 de 21 de Setembro) e pelo recente PGC-NIRF (Decreto n° 70/2009 de 22 de Dezembro)⁵, os quais defendem que os gastos em formação do pessoal das empresas representam custos do exercício. Desta forma, a norma de contabilidade de relato financeiro (NCRF-14: parágrafos 33 a 47) argumenta que em alguns casos os gastos são efectuados para proporcionar benefícios económicos as empresas, mas sem que o suposto activo tangível ou intangível criado seja reconhecido como tal, como é o caso dos gastos em formação do capital humano.

Ainda segundo este instrumento legal, o *goodwill*⁶ gerado internamente não pode ser reconhecido como activo porque mais uma vez, não é um recurso identificável, controlável e fiavelmente mensurável pela empresa. Este facto pode ser confirmado recorrendo-se ao mapa da DMR, na rubrica dos custos com pessoal, conforme ilustra a seguinte tabela:

⁵ Este dispositivo legal entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e é aplicado para as empresas que se enquadram em pelo menos uma das seguintes situações: com capitais maioritariamente públicos, cotadas na bolsa de valores, que tenham um total de proveitos e ganhos superior a 1.275 milhões de Meticais, com activo total líquido igual ou superior a 1.275 milhões de Meticais ou com um número médio de trabalhadores igual ou superior a 500.

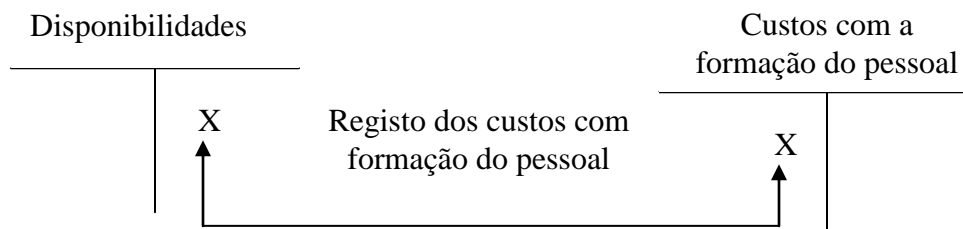
⁶ Refere-se ao termo contabilístico que representa a parte do mercado de uma empresa que não está directamente reflectida nos seus activos e passivos. Inclui neste caso a marca e imagem do mercado da empresa, a carteira de clientes, o *know how* dos funcionários, entre outros.

Tabela 3:2 – Rubrica dos custos com o pessoal

CUSTOS COM O PESSOAL	DETALHES
Remunerações dos órgãos sociais	Vencimentos, gratificações, subsídios de férias e de natal, participação nos lucros, entre outros.
Remunerações dos trabalhadores	Salários e ordenados bem como remunerações adicionais pagas ao pessoal (horas extraordinárias, subsídios de férias e de natal, de trabalho nocturno, abonos para falhas e participação nos lucros).
Encargos sobre remunerações	Incidências relativas a remunerações que sejam suportadas obrigatoriamente pela empresa (contribuições para segurança social que incidem sobre as remunerações totais pagas).
Pensões	Registo dos custos relativos a pensões de reforma e invalidez.
Ajudas de custos	Registo de verbas pré-estabelecidas atribuídas aos trabalhadores, quando se deslocam ao serviço da empresa.
Indemnizações	Retribuições decorrentes do despedimento, acidentes ou doenças ocupacionais dos trabalhadores.
Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais	Contribuições que as empresas pagam ao INSS ou as empresas seguradoras para custear os possíveis acidentes no trabalho ou doenças ocupacionais.
Custos de acção social	Trata-se de subsídios para a refeição, creches, doença, estudos, actividades desportivas e culturais.
Outros custos com pessoal	Compreende as indemnizações por despedimento, complementos de reforma, fardamentos, gastos com recrutamento e formação participadas pela empresa.

Fonte: Adaptado do PGC (Decreto nº 36/2006 de 21 de Setembro).

Estas despesas são registadas através da diminuição das disponibilidades, em contrapartida do aumento dos custos com o pessoal, conforme demonstra a ilustração:



CAPITULO III - ESTUDO DE CASO

Como já foi referido nas notas introdutórias, o estudo de caso deste trabalho foi realizado em três diferentes empresas mas, que operam no mesmo ramo de actividades, sendo de prestação de serviços de contabilidade, auditoria, fiscalidade, consultorias empresariais, formação e treinamento. Trata-se concretamente da BDO & Co. Moçambique, Lda, da MBC Consulting, Lda e da CAT Consultores, Lda.

3.1 Breve historial das empresas que participaram no estudo de caso

3.1.1 BDO & Co. Moçambique, Lda

A BDO (Binder Dijker Otter) & Co. Moçambique, Lda é uma firma internacional de prestação de serviços de contabilidade, auditoria, consultoria empresarial, consultoria financeira e fiscalidade. Esta firma é juridicamente independente da BDO internacional, não obstante ser membro desta organização e, existe em Moçambique desde os princípios dos anos 90.

Actualmente a BDO dispõe de aproximadamente 60 profissionais aptos a responderem às solicitações das entidades que procuram pelos seus serviços e, cada uma destas entidades é acompanhada pelo seu respectivo *Client Service Partner*.⁷

3.1.2 MBC Consulting, Lda

A *Mozambique Business Consulting* (MBC), Lda é uma empresa constituída por capitais nacionais e que opera no país desde o ano de 2007, resultante da alteração da ex-sociedade de Mopresco, Limitada. Esta empresa presta serviços de contabilidade,

⁷ Parceiro dos serviços do cliente. Informação extraída do *website* oficial da BDO & Co. Moçambique.

auditoria, consultoria de projectos empresariais, fiscalidade e jurídica. Actualmente é composta por 16 profissionais em regime de exclusividade.⁸

3.1.3 CAT Consultores, Lda

É uma empresa que surgiu também nos finais de 2007, como resultado de uma iniciativa de quatro sócios nacionais. A empresa oferece serviços de contabilidade, auditoria, consultorias empresariais, formação e treinamento dos trabalhadores em matérias ligadas a gestão, contabilidade, fiscalidade e ainda na preparação dos candidatos à realização dos exames da ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*). Actualmente está representada por 10 profissionais a tempo inteiro e por 5 estagiários.⁹

3.2 Reconhecimento dos gastos em formação do pessoal nas empresas de consultorias em Moçambique

As três empresas entrevistadas afirmaram que a formação faz parte dos seus planos estratégicos e esta ocorre através de treinamentos internos, externos em cursos de capacitação e desenvolvimento das capacidades do seu pessoal. Todo o pessoal destas empresas, desde as secretárias até aos respectivos gestores, é tratado como capital humano, sem nenhuma discriminação seja por nível académico, experiência profissional ou responsabilidade que cada um assume na empresa.

As actividades de formação não se limitam apenas em matérias relacionadas com as funções e responsabilidades de cada trabalhador, mas estendem-se também no conhecimento da cultura organizacional, missões e regras estabelecidas para a boa execução de actividades que no seu conjunto proporcionam reflexos positivos na qualidade dos serviços prestados por estas empresas.

⁸ Informação obtida do Sr. Arlindo Mapande (Gestor Geral da Empresa).

⁹ Agostinho Fernando (Partner da CAT Consultores, Lda).

A formação capacita os recursos humanos a desenvolver eficientemente as suas tarefas e a tornar a organização mais competitiva no mercado. Portanto, quanto mais as empresas de consultorias aplicam o seu capital financeiro na formação do capital humano, este último torna-se mais qualificado, passando a contribuir positivamente na melhoria do desempenho financeiro e económico das respectivas empresas.

Relativamente a noção do capital humano as empresas responderam que se tratava de um conjunto de habilidades, competências, talentos e conhecimentos detidos por cada indivíduo na organização. O *know how* detido pelos trabalhadores, representa o capital humano necessário e fundamental para a sobrevivência das empresas de serviços consultorias empresariais.

No caso da BDO por exemplo, a formação é um processo contínuo que decorre desde o recrutamento do pessoal até a fase de execução de tarefas. Trata-se neste caso de uma formação em cascata, ou seja, transmitida desde os níveis mais altos da hierarquia da gestão até aos níveis mais baixos, incidindo entre outros pontos em matérias de boas práticas de execução de actividades, ética profissional, uso e interpretação dos dados de sistemas informáticos e formação em matérias de domínio legislativo relevantes para a execução de actividades quotidianas na empresa.¹⁰

Dependendo da matéria em questão, a formação do pessoal tem decorrido no ambiente interno assim como externo das empresas de consultorias entrevistadas, mas com maior destaque para a formação interna. A formação interna é aquela que decorre nas próprias instalações da organização e transmitida por um profissional pertencente à organização (formador interno), enquanto que a formação externa decorre fora ou dentro da própria organização mas realizada por um profissional contratado externamente, ou seja, formador externo à organização.

Neste contexto, as DFs das empresas de consultorias apenas evidenciam as acções de formação realizadas por entidades externas à organização, por corresponderem aos

¹⁰ Abdul Satar Hamid (Partner da BDO)

desembolsos monetários da empresa para a entidade formadora. No caso da formação interna, os desembolsos monetários são indirectamente notáveis uma vez que se resumem apenas em salários e ordenados pagos ao pessoal, sem representarem necessariamente um custo adicional decorrente da actividade de formação.

Contudo, os gastos em formação do pessoal nas empresas de serviços de consultorias em Moçambique não representam a formação de activos pertencentes a classe dos intangíveis porque não existe a mínima referência deste capital na classe do imobilizado. Portanto, os investimentos em capital humano não constam no balanço destas empresas devido a diversas razões, sendo de entre elas o cumprimento à normalização empresarial vigente, a não representatividade de um investimento recuperável e o difícil controlo da rendibilidade do capital humano.

3.2.1 Cumprimento à normalização empresarial vigente

O sistema de contabilidade para o sector empresarial (SCE) em Moçambique assim como as NIC actualmente vigentes reconhecem os gastos em formação do capital humano como despesa. Desta forma, o funcionamento normal das empresas de serviços de consultorias em Moçambique depende do cumprimento do conjunto de princípios e normas disponíveis nestes instrumentos contabilísticos legais. Estes instrumentos legais não regulam que a actividade da formação do pessoal resulta na criação de activos das empresas.

Assim sendo, que a preparação e divulgação das DFs das empresas de prestação dos serviços de consultorias que operam no território nacional baseia-se nas normas e princípios contabilísticos geralmente aceites no país, os custos com a formação do pessoal são reconhecidos como despesas do exercício, sendo registados na rubrica de custos com pessoal, segundo ilustra o tabela da DMR da empresa CAT Consultores, Lda, para os exercícios económicos de 2008 e 2009.

Tabela 1:3 – Demonstração de Resultados da Empresa CAT Consultores, Lda
(valores em meticais)

Descrição	2009	2008
Vendas de Serviços	5,466,725.00	3,159,825.00
Custo das Vendas	2,273,764.00	1,177,225.00
Margem Bruta	3,192,961.00	1,982,600.00
Custos Operacionais	2,346,002.40	1,666,855.87
Remunerações e Encargos aos Trabalhadores	1,423,304.79	1,198,725.36
Fornecimento e Serviços de Terceiros	45,981.23	211,289.63
Impostos e Taxas	345,296.08	239,863.55
Amortizações	16,705.61	9,532.64
Provisões	14,714.69	7,444.69
Resultados Operacionais	846,958.60	315,744.13
Proveitos Financeiros	112,416.67	9,233.53
Encargos Financeiros	451,842.00	74,790.90
Resultados Financeiros	(339,425.33)	(65,557.37)
Resultados Antes de Impostos	507,533.27	250,186.76
Imposto sobre Rendimento	162,410.65	80,059.76
Resultados do Exercício	345,122.62	170,127.00

Fonte: CAT Consultores, Lda (Acesso 16 de Março de 2010).

3.2.2 A não representatividade de um investimento recuperável

O sucesso e a referência das empresas de consultorias depende em grande parte do nível de formação e experiência do seu pessoal. Porém, o capital humano não representa um investimento que pode ser posteriormente vendido ou recuperado pelas empresas que suportaram os custos pela sua formação.

Nenhuma empresa detém os direitos de vender o detentor do conhecimento para outras empresas, como tem acontecido com as máquinas ou outros activos detidos pelas organizações. Os gastos decorrentes do recrutamento e formação dos recursos humanos até a sua transformação em capital humano não são reconhecidos como elementos representativos de um activo gerado internamente, porque segundo os princípios contabilísticos só se pode registar como activo os bens e direitos adquiridos externamente ou gerados internamente mas com fácil identificabilidade, o que não acontecesse com o capital humano.¹¹

Sendo assim, da análise efectuada nas DFs da empresa CAT Consultores, Lda, para os exercícios económicos de 2008 e 2009 constatou-se que de facto os gastos decorrentes da formação do pessoal não são mencionados no conjunto dos seus meios imobilizados, como investimentos em capital humano, conforme demonstra a seguinte tabela:

Tabela 2:3 – Meios Imobilizados da Empresa CAT Consultores, Lda (valores em meticais)

Descrição	2009	2008
Meios Imobilizados	530,178.98	360,178.98
Imobilizações Corpóreas	603,664.66	378,033.79
Mobiliário e equipamento administrativo	336,547.20	221,564.23
Equipamentos de transporte	254,882.46	151,046.42
Ferramentas e utensílios	12,235.00	5,423.14
Imobilizações Incorpóreas	51,673.95	62,008.74
Encargos com a constituição da empresa	51,673.95	62,008.74

Fonte: CAT Consultores, Lda (Acesso 16 de Marco de 2010).

¹¹ Agostinho Fernando.

De acordo com os argumentos do *partner* desta empresa, os gastos correspondentes a aquisição de um activo tangível (por exemplo a compra de um computador) são directamente capitalizados e os seus custos são posteriormente amortizados a medida que o activo vai se depreciando. Portanto, apesar dos elevados esforços da empresa em formar o seu pessoal, o balanço não revela os custos suportados por esta formação como imobilizado, dado que as actividades de formação são registadas em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites no país, ou seja, na DMR como despesas com a formação do pessoal conforme demonstrado na tabela 1:3 acima demonstrada.

3.2.3 Difícil controlo da rendibilidade do capital humano

O controlo do valor gerado pelo capital humano tem sido um dos grandes desafios nas empresas de consultorias em Moçambique. A rendibilidade do capital humano pressupõe o reconhecimento de retornos sobre o capital financeiro investido no capital humano, questão de grande dificuldade para estas empresas devido as incertezas na identificação directa dos futuros benefícios proporcionados pelo capital humano, assim como no difícil controlo da sua mobilidade.

Apesar destas dificuldades as empresas de consultorias consideram que o controlo da rendibilidade sobre os investimentos realizados em formação pode ser através da análise do nível de crescimento da capacidade produtiva dos recursos humanos, isto é, quanto mais eles estiverem formados e desenvolvidos tornam-se mais capacitados para proporcionar resultados positivos a empresa.¹²

¹² Arlindo Mapande

3.3 Efeitos da não inclusão dos gastos em formação do capital humano nos activos das empresas de consultorias em Moçambique

A não inclusão dos gastos em formação do capital humano nos activos das empresas de consultorias em Moçambique, pode ter como efeitos a geração de benefícios fiscais para as respectivas empresas e o uso do capital humano como um recurso de ajustamentos orçamentais.

3.3.1 Geração de benefícios fiscais

A não inclusão dos gastos em formação do capital humano nos activos das empresas de consultorias em Moçambique e o conseqüente reconhecimento na DMR como custos do exercício tem como efeitos a subvalorização dos activos em contrapartida da sobrevalorização das despesas. Desta forma, o reconhecimento dos gastos em formação como custos fiscalmente aceites tem um impacto imediato na redução da base do cálculo dos impostos sobre resultados empresariais.

Sendo que as empresas de serviços de consultorias suportam elevados custos ligados a actividades de formação do seu pessoal, e que os mesmos são aceites pela administração fiscal, o efeito reflecte-se nos elevados benefícios fiscais por parte destas empresas.

Os aparentes "benefícios fiscais" podem ser demonstrados recorrendo-se por exemplo a DMR da Empresa CAT Consultores Lda, já mencionado na tabela 1:3, para o exercício económico de 2009. Neste caso, se assumir-se que a componente formação é representada por 25% dos custos totais com o pessoal e se por hipótese esta percentagem fosse retirada destes custos ter-se-ia os seguintes efeitos na DMR:

Tabela 3:3 – Efeitos dos custos com formação do pessoal na demonstração dos resultados das empresas (valores em meticais)

Descrição	2009		Efeitos na DMR
	Valores excluindo a componente formação	Valores incluindo a componente formação	
Vendas de Serviços	5,466,725.00	5,466,725.00	-
Custo das Vendas	2,273,764.00	2,273,764.00	-
Margem Bruta	3,192,961.00	3,192,961.00	-
Custos operacionais	1,990,176.20	2,346,002.40	(355,826.2) ¹³
Remunerações aos trabalhadores	1,067,478.59	1,423,304.79	(355,826.2)
Fornecimentos e serviços de terceiros	545,981.23	545,981.23	-
Impostos e Taxas	345,296.08	345,296.08	-
Amortizações	16,705.61	16,705.61	-
Provisões	14,714.69	14,714.69	-
Resultados Operacionais	1,202,784.80	846,958.60	355,826.20
Proveitos Financeiros	112,416.67	112,416.67	-
Encargos Financeiros	451,842.00	451,842.00	-
Resultados Fiandeiros	(339,425.33)	(339,425.33)	-
Resultados Antes de Impostos	863,359.47	507,533.27	355,826.20
IRPC	276,275.03	162,410.65	113,864.38
Resultados do exercício	587,084.44	345,122.62	241,961.82

Fonte: Adaptado das DMR da CAT Consultores, Lda.

Esta assumpção demonstra que no caso da exclusão dos custos com a formação do pessoal na DMR pode resultar numa redução do nível de gastos em remunerações aos trabalhadores e conseqüentemente, na redução dos custos operacionais. Por outro lado, a redução dos custos operacionais poderá provocar aumentos nos resultados operacionais, nos impostos e nos resultados do exercício.

¹³ Valor resultante depois da retirada dos 25% referentes a formação dos recursos humanos.

Comparativamente ao caso inicial, ou seja, da inclusão dos custos com a formação, verifica-se elevados custos operacionais, resultados antes da tributação reduzidos e conseqüentemente a os reduzido nível de impostos, dai os aparentes "benefícios fiscais" favoráveis as empresas.

3.3.2 O uso do capital humano como recurso de ajustamentos orçamentais

A não capitalização dos gastos em formação dos recursos humanos faz com que os detentores do capital humano sejam os principais alvos de ajustamentos de custos operacionais nos momentos de crises orçamentais nas empresas de consultorias. Estes ajustamentos podem ser via redução do número do pessoal ou, através da contenção do nível salarial e outras regalias aos trabalhadores.

Neste caso, o capital humano detido pelo pessoal é o recurso produtivo mais sacrificado que os demais, como resultado de não fazer parte do valor do mercado das empresas. Dada esta situação, não obstante os gestores defenderem que o capital humano é o principal activo detido pelas empresas, em fases de crises orçamentais recorrem aos recursos humanos como factores de ajustamentos dos custos operacionais das empresas, dado que a redução dos seus custos não contribui para a destruição do valor das empresas na óptica contabilística.

3.4 A importância da contabilidade dos recursos humanos nas empresas de consultorias

Segundo Arlindo Mapande, embora seja importante quantificar os custos suportados pela formação dos recursos humanos, as normas contabilísticas actualmente vigentes continuam a ter um tratamento completamente oposto ao debate levantado pela contabilidade dos recursos humanos, relativamente a inclusão dos custos com formação nos activos das empresas.

Os modelos defendidos pela contabilidade dos recursos humanos até hoje não foram capazes de alterar as normas e princípios contabilísticos em uso porque parecem defrontar-se com dois tipos de problemas: a falta de uma definição clara do capital humano como activo das empresas e a incapacidade de elaborarem critérios específicos que venham a opor o actual tratamento contabilístico dos gastos em formação do pessoal nas empresas.

Desta forma, o actual SCE continua a pautar pela prudência no tratamento dos gastos em formação do pessoal nas empresas que operam em diversas áreas de actividades económicas. Uma das áreas que esta contabilidade pode ter uma aplicabilidade (mas também discutível) é nas sociedades desportivas, concretamente nos clubes de futebol profissional, dado que pode haver um espaço da negociação dos contratos para o uso exclusivo do talento dos jogadores assim como na possibilidade das suas transferências de uma equipa para outra, envolverem valores monetários.¹⁴

¹⁴ Trata-se de uma discussão que pode ser remetido a contabilidade das sociedades desportivas.

CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 CONCLUSÕES

O capital humano na óptica da gestão é de facto o principal activo de todo o conjunto de recursos produtivos detidos pelas empresas. Porém, na óptica contabilística os custos decorrentes da formação do capital humano não são reconhecidos como activos das empresas, particularmente para as prestadoras de serviços consultorias.

Várias são as razões que ditam a exclusão deste recurso no balanço das empresas de consultorias, com maior destaque para as apresentadas pela NIC 38 e pelas empresas entrevistadas, as quais defendem que o capital humano resultante desses investimentos em formação representa um recurso intangível não identificável, impossível de ser transaccionado ou convertido na liquidação das obrigações internas e externas das empresas, não controlável, de benefícios económicos incertos e de fácil mobilidade.

Segundo estas razões, os gastos em formação do capital humano são reconhecidos no mapa da DMR como despesas. Da análise efectuada nas DFs disponibilizadas pela CAT Consultores, Lda, concluiu-se que cerca de 60 a 70% dos seus custos operacionais anuais provêm dos custos com o pessoal (incluindo a componente formação). Outra conclusão é de que estes custos são mais elevados que o valor total dos meios imobilizados desta empresa.

Portanto, a componente formação do pessoal apesar de consumir boa parte dos recursos orçamentos anuais das empresas de consultorias, o seu reconhecimento contabilístico está em conformidade com a legislação contabilística vigente no país (através do Decreto n° 36/2006 de 21 de Setembro e do recente n° 70/2009 de 22 de Dezembro), assim como com a normalização contabilística internacional (através das NICs emitidas pelo IASB) –

confirmando-se neste caso a hipótese nula, segundo a qual, os princípios e as normas da contabilidade actualmente vigentes reconhecem os investimentos em formação do capital humano como despesa, sem precisar de distinguir as empresas que investem mais em capital humano do que em meios imobilizados.

Por outro lado, a não capitalização dos custos em formação do capital humano refuta a hipótese alternativa, através da qual, devido ao elevado peso do capital humano nas empresas de consultorias, os gastos em formação e treinamento dos recursos humanos são reconhecidos como investimentos em formação do pessoal e, conseqüentemente são registados no balanço como activos destas empresas.

Contudo, ao longo do estudo de caso concluiu-se também que o reconhecimento dos investimentos em formação do capital humano como despesas com o pessoal proporciona mais-valias às empresas em duas vertentes. Primeiro, quanto mais custos forem suportados em formação do pessoal, menos impostos as empresas têm por deduzirem dos seus rendimentos e, segundo, a não inclusão do capital humano nos activos das empresas faz com que este recurso seja o principal alvo de sacrifícios e manipulações da gestão em fases de crises orçamentais, dado que o seu custo não tem uma interferência directa no valor contabilístico das empresas.

4.2 RECOMENDAÇÕES

O capital humano tem um impacto financeiro directo no nível da produtividade organizacional, daí que se torna necessária a sua divulgação nos relatórios anuais das empresas.

Ao longo do processo desta pesquisa, constatou-se que há pouca informação sobre os investimentos em formação dos recursos humanos nas DFs das empresas de serviços de consultorias em Moçambique. Desta forma, é recomendável que os relatórios anuais

destas empresas incluíssem notas explicativas de quanto dos custos com pessoal foi alocado a actividade de formação.

Recomenda-se também que o IASB, na qualidade de órgão superior da normalização contabilística internacional, adopte normas e directrizes específicas ao reconhecimento dos gastos com o pessoal para as empresas que suportam elevados custos em formação dos seus recursos humanos.

BIBLIOGRAFIA

BASSAN, Cristian Cervi e HAUSCHILDT, Rogério. *Mensuração do Capital Intelectual: Um Desafio Importante Para a Contabilidade*. Revista Electrónica de Contabilidade, Vol. 1, nº 2. 2004. [Disponível em <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis.pdf>. Acessado em 10 de Outubro de 2009];

BELTRAME, Cláudia e BEUREN, Ilse Maria. *Mensuração e Contabilização dos Recursos Humanos*. Editora Atlas. São Paulo. 2003. [Disponível em www.scielo.br/pdf/cpn113a10n113. Acessado em 12 de Setembro de 2009];

BRÁS, Maria Filomena Pregueiro Antunes. *Proposta do Relato do Goodwill Gerado Internamente pelo Capital Humano Organizacional*. Braga. 2003. [Disponível em www.repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/5670/1/Filomena.pdf. Acessado em 6 de Março de 2010]

ESTEACHE, Ana Maria Cavassin e LOZECKYI, Jeferson. *Um Estudo Exploratório Sobre a Importância do Capital Humano para as Empresas*. Revista electrónica lato sensu, Ano 2º, nº 1. Unicentro. 2007. [Disponível em <http://www.unicentro.br>. Acessado em 29 de Setembro de 2009];

GONÇALVES, Sidalina e MATA, Carlos. *Os Intangíveis e a Criação de Valor nas Organizações, Instituto Politécnico de Setúbal*. 1997. [Disponível em <http://www.analisecontabilidade.com.br/artigo3contabilidade.html>. Acessado em 3 de Outubro de 2009];

LUCENA, Silvana Cândido. *Uma Visão dos Profissionais de Contabilidade Sobre o Capital Intelectual*. São Paulo. 2004. [Disponível em www.mundialdeadministracao.com.br/mundialsitecontentpdf07. Acessado em 29 de Setembro de 2009];

MACHADO, José R. Braz. *Contabilidade Financeira – Da Perspectiva de Determinação de Resultados*. Editora Gráfica Europam. Lisboa. 1998;

Norma Internacional de Contabilidade 16 – *Activos Fixos Tangíveis*. Jornal Oficial da União Europeia. 2004;

Norma Internacional de Contabilidade 38 – *Activos Intangíveis*. Jornal Oficial da União Europeia. 2004;

PACHECO, Vicente. *A Contabilidade dos Recursos Humanos e o Capital Intelectual das Organizações*. 1ª Edição. Curitiba. 2002. [Disponível em <http://www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/volume1.pdf>. Acessado em 20 de Novembro de 2009];

Plano Geral de Contabilidade. Decreto nº 36/2006 de 21 de Setembro. Maputo. Boletim da República nº 38. I série;

Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro. Decreto nº 70/2009 de 22 de Dezembro. Maputo. Boletim da República nº 50. I série;

PAIVA, Simone Bastos. *O Capital Humano no Contexto da Contabilidade Gerencial*. Revista Brasileira de contabilidade, a. XXIX, nº 117. 1999. [Disponível em www.biblioteca.sebrae.com.br/ds/bds.nsf/dowcontador. Acessado em 24 de Setembro de 2009];

SOUSA, Sérgio e SOUSA, Maria José. *Soluções Informáticas na Gestão de Recursos Humanos*. 2ª Edição Actualizada. FCA-Editora de Informática. Lisboa. 2003;

STEWART, Thomas A. *Capital Intelectual – A Nova Riqueza das Organizações*. 1ª Edição. Lisboa. 1999;

STICKNEY, Clyde e WEIL, Roman. *Contabilidade Financeira – Uma Introdução aos Conceitos, Métodos e Usos*. Editora Atlas S.A. São Paulo. 2001.

Outras Referências

BDO & Co. Moçambique, Lda. <http://www.bdo.co.mz>. Entrevista decorrida nos dias 22 e 26 de Fevereiro de 2010;

CAT Consultores, Lda. www.catconsultores.co.mz; Entrevista decorrida nos dias 15 e 16 de Março de 2010;

MBC Consulting, Lda. Entrevista decorrida nos dias 8 e 12 de Março de 2010.

ANEXOS

Anexo 1: Questionário

Este anexo é referente a todas as perguntas realizadas nas três empresas de prestação de serviços de consultorias em Moçambique, durante o estudo do caso.

A – Sobre o historial da empresa

1. Nome da empresa.....
2. Qual é o significado da denominação comercial da empresa?.....
3. Qual é ramo de actividade da empresa?.....
4. Quando é que foi criada a empresa?.....
5. De que origem é o capital social da empresa e como é que o mesmo está constituído?... ..
6. Que serviços a empresa disponibiliza ao mercado?.....
7. Qual é o mercado alvo da empresa?.....
8. Quantos trabalhadores têm a empresa?.....
9. Dos trabalhadores da empresa, quantos tem uma formação equivalente ao nível superior?.....
10. Dos mesmos trabalhadores quantos têm uma formação em contabilidade, auditoria e finanças empresariais?.....
11. Qual é a evolução do volume de negócios da empresa nos últimos três anos?.....

B – Sobre os investimentos em capital humano na empresa

1. Na percepção da empresa o que é capital humano?.....
2. Qual é o peso do capital humano no capital intelectual da empresa?.....
3. Que contribuições o capital humano traz a empresa?.....
4. Para o caso concreto desta empresa, o seu capital humano é composto por todos os trabalhadores ou por uma parte deles? Porquê?.....

5. O capital humano da empresa é constituído por pessoas formadas pela própria empresa ou de pessoas que já vem formadas de outras empresas e instituições de ensino?.....
6. De que forma a empresa contribui na formação do seu capital humano?.....
7. Quais são os critérios usados pela empresa para classificação do seu capital humano?...
8. A empresa tem políticas ou procedimentos específicos para a contabilização dos seus investimentos em formação do capital humano? Se sim quais são?.....
9. Como é que os gastos em formação do capital humano são reconhecidos nas demonstrações financeiras da empresa?.....
10. Como é que a empresa controla os retornos pela formação do seu capital humano?.....
11. O actual plano de contabilidade (PGC-NIRF) assim como as normas internacionais de contabilidade reconhecem os gastos em formação do capital humano como despesas. Que efeitos este reconhecimento pode ter nas demonstrações financeiras das empresas de consultoria, sendo que estas são compostas maioritariamente pelo capital humano?.....
12. Que efeitos teria o reconhecimento dos gastos em formação do capital humano como um activo da empresa?.....
13. Para a preparação e divulgação das demonstrações financeiras a empresa baseia-se no plano geral de contabilidade ou nas normas internacionais de contabilidade?.....
14. Há ou não necessidade de se rever ou alterar as actuais normas e princípios contabilísticos de reconhecimento dos gastos em formação do capital humano nas empresas, principalmente da produção de informações empresariais, como é o caso das consultorias?.....
15. Actualmente, o grande debate da contabilidade relativamente aos investimentos em formação do capital humano está em torno da adopção de uma contabilidade complementar a tradicional, que se dedicasse apenas na produção de informações desde a contratação, formação e desempenho dos recursos humanos na empresa. Que comentários a empresa pode ter acerca deste debate?.....

Anexo 2: Balanço da Empresa CAT Consultores, Lda.

	2009	2008
Activo	792,586.91	518,655.28
Meios Circulantes Financeiros	387,567.56	238,339.85
Caixa e Bancos	316,740.31	132,556.36
Clientes	30,354.86	13,649.25
Devedor - Estado	18,809.46	75,642.00
Devedores - Trabalhadores	21,662.93	16,492.24
Meios Imobilizados	530,178.98	360,178.98
Imobilizações Corpóreas	603,664.66	378,033.79
Mobiliário e equipamento administrativo	336,547.20	221,564.23
Equipamentos de transporte	254,882.46	151,046.42
Ferramentas e utensílios	12,235.00	5,423.14
Imobilizações Incorpóreas	51,673.95	62,008.74
Encargos com a constituição da empresa	51,673.95	62,008.74
Amortizações acumuladas	(125,159.63)	(79,863.55)
Passivo & Fundos Próprios	792,586.91	518,655.28
Passivo	290,019.60	273,528.28
Fornecedores de Equipamento e Material do Escritório	60,015.09	39,423.25
Crédito Bancário de Curto Prazo	34,265.23	40,724.77
Credor Estado	25,981.14	13,543.56
Credores Trabalhadores	92,736.82	80,211.38
Credores Sócios	77,021.32	99,625.32
Fundos Próprios	502,567.31	245,127.00
Capital Social	150,000.00	150,000.00
Resultados do exercício	345,122.62	170,127.00