

Universidades Lusíada

Dias, Ivo Antunes 1962-

Auditoria e competitividade organizacional : um olhar centrado no factor humano

<http://hdl.handle.net/11067/5178>

Metadados

Data de Publicação

2011

Resumo

Novos quadros competitivos requerem novas respostas organizacionais. A consideração do elemento humano como factor promotor da competitividade exige a implementação de políticas, práticas e procedimentos que optimizem a sua utilização. A introdução de processos de auditoria de recursos humanos permite a minimização de riscos associados à gestão dos recursos humanos em linha com as exigências da Sociedade do Conhecimento....

New competitive environments require new organizational answers. Considering the human element as a catalyst of competitiveness impose the implementation of policies, practices and procedures in order to optimize their utilization. The introduction of procedures of human resource auditing allows the minimization of the risks associated to the management of the human resources according to the demands of the Knowledge Society....

Palavras Chave

Comportamento competitivo dos empregados, Auditoria

Tipo

article

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULL-FCEE] LEE, n. 12 (2011)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-04-25T05:17:55Z com informação proveniente do Repositório

**AUDITORIA E COMPETITIVIDADE
ORGANIZACIONAL:
UM OLHAR CENTRADO NO FACTOR HUMANO**

Ivo Antunes Dias
Universidade Lusíada de Lisboa

Resumo: Novos quadros competitivos requerem novas respostas organizacionais. A consideração do elemento humano como factor promotor da competitividade exige a implementação de políticas, práticas e procedimentos que optimizem a sua utilização. A introdução de processos de auditoria de recursos humanos permite a minimização de riscos associados à gestão dos recursos humanos em linha com as exigências da Sociedade do Conhecimento.

Palavras-chave: Auditoria; Recursos Humanos; Risco; Gestão do Risco; Sociedade do Conhecimento, Competitividade.

Abstract: New competitive environments require new organisational answers. Considering the human element as a catalyst of competitiveness impose the implementation of policies, practices and procedures in order to optimize their utilization. The introduction of procedures of human resource auditing allows the minimization of the risks associated to the management of the human resources according to the demands of the Knowledge Society.

Key-words: Auditing; Human Resources; Risk; Risk Management; Knowledge Society, Competitiveness.

1. Introdução

A ‘Gestão do Capital Intelectual’ está, para o início deste milénio, como o Planeamento Estratégico, para os anos 70, a Qualidade Total, para os anos 80, ou a Reengenharia para a década de 90, do século passado. Todavia, e não obstante a tónica que essas filosofias de gestão colocaram no contributo das pessoas para a prossecução dos objectivos organizacionais, as pessoas não deixaram de ser um ‘recurso’, cuja utilização se procurava otimizar, mas que era considerado de interesse menor face a outros desideratos organizacionais, logo passível de alienação e/ou substituição.

A nova abordagem, que caracteriza a Sociedade do Conhecimento em que vivemos, está focalizada na necessidade de olhar para as pessoas como um outro activo qualquer, que pode e deve ser potencializado e valorizado e em que a sua depreciação gera a desvalorização da própria empresa/organização (E/O). Deste modo, todos os sistemas e actividades que possam contribuir para o seu desenvolvimento devem ser equacionados enquanto investimento e, em consequência, ser objecto de avaliação e de medição.

Na prossecução desse desiderato, a gestão do risco associado ao factor e a implementação de processos de auditoria de recursos humanos (ARH) constituem-se como práticas tendentes a melhorar a competitividade organizacional, num quadro competitivo marcado pela volatilidade e imprevisibilidade, em que o factor pode, e deve, ser considerado como factor promotor dessa competitividade.

2. O Novo Paradigma Competitivo

a. A Globalização e os Novos Desafios da Gestão

Terminada a Segunda Guerra Mundial, a instituição de uma nova Ordem Económica Internacional «...diminuiu barreiras comerciais, favoreceu a cooperação entre países e o estabelecimento de acordos de comércio. Esta nova disposição incrementou sobremaneira as trocas comerciais, ampliando as actividades organizacionais. A expansão do comércio mundial levou à internacionalização das empresas não só em termos de expansão de mercados, mas também da “exportação” de modelos de gestão,

tecnologia e estruturas organizacionais» (Ponchirolli, 2002: 30). Trata-se, já não só da internacionalização das empresas pelas exportações de bens e serviços, ou pela transposição de unidades produtivas, com o controlo ou não dos circuitos de distribuição e de comercialização, mas da disseminação de ideias, tecnologias e processos, que nos confrontam com as especificidades de um modelo de sociedade tipicamente pós-industrial.

À medida que a economia mundial se tem vindo a tornar mais competitiva, volátil e imprevisível, um número crescente de empresas tem vindo a desenvolver estratégias competitivas de incidência global, considerando que, mesmo quando se trata de grandes espaços geoeconómicos, como a Europa ou os EUA, os mercados não possuem a dimensão necessária para amortizar os investimentos crescentemente vultuosos na concepção, desenvolvimento e produção dos seus produtos (Florkowsky e Schuler, 1994). Pensando global e agindo localmente, as empresas transnacionais (ETN) ajustam os seus produtos e serviços às especificidades de cada mercado, gerando economias de gama e capitalizando os factores de atractividade que cada economia nacional disponibiliza.

O 'Efeito Globalização' não incide exclusivamente sobre as organizações empresariais, mas tem vindo a afectar, quer as organizações públicas, quer as organizações do Terceiro Sector, o da Economia Social. As transformações de contexto ocorridas da década de 60 para a década de 80 do século XX, muito em consequência da afirmação do pensamento neoliberal, vieram obrigar ao repensar do papel do Estado na economia e na sociedade, questionando áreas e processos de intervenção deste, exigindo a adopção de novos modelos de gestão e de funcionamento como os vigentes no sector privado, sempre que se justificasse a continuação dessa intervenção pública. Eficiência, eficácia, economia de meios, qualidade de serviço e orientação para o cliente tornaram-se critérios de gestão de referência.

Nos casos em que o sector privado demonstrasse apetência, os slogans "Menos Estado, Mais Economia" ou "Menos Estado, Melhor Estado" incentivavam à privatização, à desregulação, à desregulamentação. O paradigma da reforma do Estado foi, então, orientado para a prossecução de uma agenda negativa, traduzido na redução de serviços e na restrição de acesso aos serviços públicos e de um controlo mais apertado sobre a despesa, tendo como fins últimos a redução da cobrança fiscal e um maior equilíbrio das contas públicas.

b. A Sociedade do Conhecimento e a Centralidade do Factor Humano

Iniciada nos idos anos 80 do século XX com o fenómeno da globalização, o século XXI trouxe-nos uma nova visão da economia como um todo, mas, fundamentalmente, novas concepções sobre as organizações e no modo como estas se procuram adaptar à Sociedade do Conhecimento. Três características distinguem a economia do conhecimento da economia industrial: é global; favorece os bens intangíveis; é intensamente interligada (Cabrita, 2009).

Num tempo em que as transacções económicas assentam, fundamentalmente, em troca de conhecimento, informação e serviços, o controlo de recursos físicos assume muito menor importância para a rentabilidade empresarial do que as potencialidades geradas pelas capacidades organizacionais de gerar novas soluções e pela geração de ideias inovadoras. Tal como refere Crawford (1994: 15), “... nesta nova economia, informação e conhecimento substituem capital físico e financeiro, tornando-se uma das maiores vantagens competitivas nos negócios, e a inteligência criadora constitui-se na riqueza da nova sociedade”.

Embora as E/O sempre tenham procurado obter e valorizar o conhecimento, só muito recentemente o têm considerado como um activo que deve ser gerido. O acesso ao conhecimento constitui-se como a premissa essencial para se atingir a produtividade e a competitividade. Nesta perspectiva, o conhecimento é o factor crítico e o recurso estratégico na criação de valor, tornando-se um imperativo para a promoção do sucesso organizacional a sua identificação, aquisição, manutenção e aplicação em benefício da prossecução dos objectivos organizacionais. É esse conhecimento, bem como as normas e regras formais da sua utilização no modo de decidir, realizar e estruturar os comportamentos organizacionais, que constituem activos intelectuais que alicerçam a competitividade organizacional.

Não obstante os factores tangíveis da competitividade não terem deixado de manter a sua importância, de facto, são hoje os factores intangíveis que permitem às E/O adquirir e manter vantagens competitivas sobre as suas concorrentes. São estes factores intangíveis, que muitos associam ao capital intelectual, que melhor permitem às E/O dar uma resposta pronta e eficaz às constantes transformações que ocorrem no ambiente envolvente (Matos e Lopes, 2008).

O investimento nos recursos humanos (RH), na investigação e desenvolvimento (I&D), no marketing e nas tecnologias avançadas, corresponde à única resposta possível, em termos de estratégias e políticas organizacionais, face aos desafios colocados pela Sociedade do Conhecimento em que vivemos. Tal como afirma Mendonça (2006: 13): «As competências capazes de sustentar a descoberta continuada de novas soluções técnicas são mais difíceis de imitar que uma dada tecnologia em particular».

Para além das respostas aos desafios imediatos de curto prazo da procura, as empresas devem adquirir a capacidade de elaborar e implementar soluções estratégicas que reforcem a sua capacidade competitiva em termos de médio/ longo prazo. A resposta estratégica da empresa em termos de mudança, para que possa ter sucesso, deve ser entendida de forma completa e integral, isto é, os ajustamentos devem considerar a totalidade dos seus subsistemas: a estrutura, as tecnologias, os processos e as pessoas.

Mudanças rápidas de contexto exigem respostas prontas e adequadas. A agilidade na resposta constitui-se como um factor crítico de sucesso na definição, implementação e avaliação das estratégias empresariais. Responder de forma rápida e com valor acrescentado às solicitações dos clientes, ter a capacidade de inovar em processos, produtos e mercados, ajustar estruturas organizacionais e

implementar novas práticas e procedimentos, são a expressão real do conceito de agilidade (Francis e Woodstock, 2008).

Mas não basta estar atento às alterações do ambiente envolvente e incorporar essas alterações no *modus operandi* organizacional. As organizações só serão ágeis se as pessoas que nelas desenvolvem a sua actividade forem, igualmente, ágeis. Francis e Woodstock (2008) identificam dois níveis de componentes da agilidade organizacional: as ‘componentes estruturantes’¹, orientadas para as pessoas; as ‘componentes operacionais’², relativas às áreas da estratégia, dos interfaces e dos processos.

Não obstante qualquer dos elementos componentes poder, face às especificidades da E/O, assumir uma maior importância relativamente aos demais, e numa lógica sistémica, a interdependência e a interactividade entre os dois tipos de componentes, e os elementos que as integram, sugere um mecanismo de reajustamento, já que não é possível conferir agilidade a organizações que não disponham de pessoas ágeis e que estas, por sua vez, para poderem expressar as suas potencialidades requerem, de igual forma, ambientes empresariais ágeis.

Actualmente, com sugerem Cunha *et al.* (2010: 45), «...o que funda a vantagem competitiva é a combinação dificilmente imitável de tecnologia, recursos financeiros, talentos, capital social e capital psicológico (...) é também necessário que (...) os seus colaboradores sejam providos de forças humanas como a coragem, a autoconfiança, a inteligência emocional, a resiliência, a esperança, o optimismo, a criatividade, a sabedoria, o bem-estar (...). Uma possibilidade para o sucesso das empresas consiste, então, em seleccionar candidatos com elevado capital psicológico e com propensão para criar, desenvolver e nutrir relações de confiança e cooperação. Mas algo mais é necessário – adoptar práticas de liderança e de GRH que fomentem o desenvolvimento dessas relações e dessas forças. Entre as práticas apropriadas estão o desenho de tarefas desafiantes, a adopção de procedimentos dignos e respeitadores, as oportunidades de aprendizagem e desenvolvimento pessoal, a formação e o desenvolvimento de líderes que pratiquem a autenticidade, a transparência nos procedimentos de avaliação de desempenho e de progressão na carreira, e as medidas de conciliação trabalho-família».

A transcrição anterior reflecte, por um lado, os requisitos exigíveis ao colaborador e, por outro, as especificidades de que se reveste, hodiernamente, a gestão de recursos humanos. Não articular estas duas componentes sistémicas conduzirá sempre a resultados sub-óptimos.

As concepções e práticas de gestão de hoje redescobrem, assim, o factor humano e o sistema social da empresa. Está implantada a ideia que, por um lado, os problemas ligados à falta de competitividade são, em grande parte, problemas de gestão de recursos humanos e do sistema sociocultural da empresa e, por outro

¹ ‘Aprendizagem e desaprendizagem dinâmicas’, ‘Extenso empreendedorismo’, ‘Integração em múltiplas equipas’, ‘Decisão perspicaz’, ‘Partilha de informação’ e ‘Empenhamento na mudança’.

² Estratégia: ‘Infraestrutura flexível’, ‘Estrutura adaptável’ e ‘Consciência global’. Interfaces: ‘Intimidade com os clientes’, ‘Fornecedores alinhados’ e ‘Parcerias dinâmicas’. Processos: ‘Métricas ágeis’, ‘Capacidade inovação’ e ‘Eficaz decisão e resolução de problemas’.

lado, a maior flexibilidade, a capacidade de adaptação e de inovação existentes hoje em dia são vitais para a empresa. E não há flexibilidade, reacção rápida e inovação sem recursos humanos qualificados, informados, formados, motivados e empenhados nos objectivos da empresa (Dias, 2005; Brás, 2007).

Consensualmente, os gestores reconhecem a importância acrescida do factor humano como factor indutor da competitividade, sublinhando o envolvimento e o comprometimento das pessoas com as organizações que as integram, e respectivos objectivos organizacionais, como requisitos para a obtenção do sucesso (Dias, 2005). Todavia, muito embora muitos dos gestores procurem ajustar os seus modelos de gestão a esta constatação, muitos dos trabalhadores consideram que existe uma diferença abissal entre o discurso e a prática.

A dissonância entre estas posições assenta, sobretudo, na forma como as políticas de recursos humanos são concebidas, em regra ignorando os mecanismos de participação, mas, de igual modo, os objectivos que prosseguem e os interesses que contemplam. Uma das principais diferenças subsiste ao nível como as performances, individuais ou de grupo, são avaliadas e as consequências que estas produzem ao nível da satisfação, motivação e comprometimento.

Os processos de avaliação, ainda hoje vigentes em muitas das grandes empresas e organizações, tendem a considerar, quase exclusivamente, a performance em termos de resultados financeiros ou de outputs físicos, o que desvaloriza o potencial de criação de valor, aspecto central para as organizações numa Sociedade do Conhecimento.

Centrando a avaliação da competitividade em factores tangíveis, suportada em indicadores de natureza contabilística e financeira, os gestores negligenciam a importância dos factores humano e organizacional, acarretando custos e prejuízos para a actividade empresarial.

A medição da eficácia da actividade empresarial não se pode cingir, unicamente, a estes indicadores, porque um acompanhamento da performance de um conjunto de indicadores socioeconómicos permite a redução substancial dos designados “custos ocultos”, que não deixam de ter reflexo na produtividade e competitividade empresariais. Esses custos ocultos podem ser estimados através da análise dos comportamentos dos designados “Indicadores de Negligência”³ (Kovács, 1992).

³ Designadamente as Taxas de absentismo, o *turnover*, a pontualidade, a incidência de acidentes de trabalho e doenças profissionais, os tempos de paragem imprevista dos equipamentos, a intensidade de produção defeituosa, a qualidade das relações laborais, designadamente o tempo perdido em conflitos laborais, o grau de flexibilidade produtiva, a estratificação de qualificações na empresa, o nível de investimento imaterial, particularmente na formação e o grau de participação dos trabalhadores, medido através do número de sugestões e/ou ideias apresentadas.

3. O Capital Intelectual e a Problemática da Medição do Valor Humano

a. O Capital Intelectual – Conceptualização

Edvinsson & Malone (1999) definem Capital Intelectual como compreendendo duas componentes – o Capital Humano e o Capital Estrutural. O Capital Humano⁴, segundo estes autores, integra o conjunto de conhecimentos, capacidades e experiência acumulados por cada indivíduo e que este afecta à realização das actividades de trabalho que lhe estão atribuídas. Por sua vez, o Capital Estrutural integra os demais elementos intangíveis da E/O, como marcas, patentes e estruturas organizacionais e que, para além de serem um produto desse mesmo Capital Humano, engloba, ainda, outros elementos.

Enquanto factor primordial da competitividade organizacional, o investimento imaterial, isto é, no factor humano, tem que ser ponderado numa lógica de retorno sobre a forma de criação de valor, pois o “...*know-how dos trabalhadores é um recurso intangível, que produz uma competência distintiva*” (Brás, 2007: 304). Este aspecto revela algumas dificuldades acrescidas, quando comparamos este tipo de investimento com o investimento nouro tipo de activos⁵: o investimento em activos intangíveis apresenta notórios e acrescidos obstáculos, quando analisamos as demonstrações financeiras, quer pela dificuldade em mensurar os retornos, quer pelo desfasamento temporal entre a ocorrência da despesa e a contabilização dos ganhos gerados em termos de valor. Este facto tem contribuído pelo acréscimo diferencial entre o valor de mercado de qualquer E/O e o respectivo valor contabilístico⁶.

Como activo intangível, logo sem existência física, o capital intelectual confere benefícios ao longo do tempo, isto é, agora e no futuro, o que torna essencial a sua mensuração. A despeito das dificuldades associadas a esta tarefa, vários foram os autores que desenvolveram métodos e processos para a sua valoração e mensuração, sendo que estas decorrem, tanto da apropriação da sua propriedade, como da possibilidade de gerar benefícios no futuro.

⁴ ‘Este capital pode ser definido como o conjunto de características imersas no indivíduo, tais como conhecimentos, experiências, perícias, atitudes, aprendizagem, que torna o recurso humano produtivo’ (Hamermesh e Rees, 1993; Becker, 1962 *apud* Brás, 2007: 295).

⁵ Brás (2007) enuncia três tipos de entraves que dificultam a consideração do Capital Humano como um activo:

- 1) A E/O não ser proprietária do Capital Humano, mas sim o indivíduo;
- 2) O indivíduo pode aplicar o seu capital humano em qualquer E/O;
- 3) Mesmo ultrapassando os entraves anteriores, subsiste a questão ligada ao modo como pode ser medido e reconhecer este tipo de capital nos documentos contabilísticos.

⁶ O *goodwill*, considerado um activo intangível, surge como uma via de solução. Nesta conformidade, o *goodwill* pode ser aferido como a diferença constatável entre o valor de mercado e o valor contabilístico de uma dada E/O, que contempla factores de diferenciação e de vantagem em relação aos competidores, e que é percebida pelos clientes como tal. Tecnologias desenvolvidas, qualidade de produtos e serviços, excelência da força de trabalho e fidelização dos clientes, constituem-se como os factores que enformam essa diferenciação de valor.

b. Questões Associadas à Medida do Valor Humano

Criar valor, em todas as situações e áreas, quer seja pelo cliente, fornecedor, accionista, mas, também, no modo como se gere o factor humano, é o imperativo que estrutura os novos modelos de gestão. Tal como refere Tinoco (2003: 67), a «gestão do factor humano é um conceito e um processo estratégico de gestão. Explicita um modelo de como uma entidade selecciona, recruta, contrata, mantém, desenvolve, usa, gere, mensura, avalia e informa seus activos humanos.».

Enquanto detentores de conhecimento, capacidades e competências, as pessoas detêm um potencial de valor a criar, pelos serviços a prestar no futuro, que pode e deve ser contabilizado e, como tal, devem ser considerados um 'activo'⁷ de qualquer organização. Confrontar os custos ou, porque não dizê-lo, investimentos, com o valor actual descontado dos serviços futuros esperados, é a essência da contabilidade dos recursos humanos. No entanto, poucas são as empresas que consideram e tratam a despesa com o factor humano como investimento. Na sua grande maioria, as empresas reflectem contabilisticamente essas despesas apenas como um custo, ignorando os proveitos previsíveis que poderão retornar sobre a forma de valor. Mas, adicionalmente, o tal conhecimento detido pelas pessoas, ao contrário do que acontece com os demais recursos, não é um bem escasso: «uma ideia ou habilidade compartilhada com alguém não se perde, dobra. Uma economia baseada no conhecimento e na informação possui recursos ilimitados» (Sveiby apud Tinoco, idem: 69).

É desta constatação que resulta, actualmente, a preocupação das organizações em gerirem o capital intelectual, ou de conhecimento nelas disponível, procurando equacionar, não só os custos inerentes ao factor humano, mas, também, os proveitos expectáveis. O investimento imaterial, pelo retorno e reforço competitivo que tem gerado, tem vindo a possibilitar a validação do estafado aforismo popular: «Se a educação sai caro, experimentem investir na ignorância!».

Todavia, as práticas contabilísticas tradicionais não consideram as pessoas como um activo, à semelhança do verificado para outros activos intangíveis. Tal poderá decorrer da dificuldade em medir e avaliar o valor efectivamente gerado, ou potencialmente a gerar, por estes. Em consequência, a nossa principal preocupação será discorrer sobre o modo como efectivar essa mensuração e avaliação, bem como as evidências desse mesmo valor.

Não podemos dissociar o método a utilizar no processo de medição e avaliação dos recursos humanos com os propósitos que lhe estão subjacentes. Se a finalidade é proceder à contabilização de um activo que gera valor, com o intuito último de melhorar a sua gestão, quer a sua medição, quer a sua avaliação, devem ser processados como se de qualquer outro activo se tratasse.

⁷ Alguns autores, como, por exemplo, Belkaoui (citado por Tinoco, 2003), consideram que as pessoas não são um activo, mas sim os serviços que elas fornecem a uma organização.

E é precisamente neste ponto que as dificuldades técnicas se avolumam, dado que, quando se trata de mensurar algo, é imperativo definir o que se quer medir, já que tanto os sistemas contabilísticos como os sistemas de informação operam a partir de dados financeiros ou dados físicos, confrontando dados de entradas com dados de saída, ou, por outro lado, resultados planeados e resultados efectivos, o que inviabiliza o tratamento de informação de natureza qualitativa.

A possibilidade de, a qualquer momento, o trabalhador, por sua iniciativa, se poder desvincular da organização, ao contrário do que acontece com os outros activos, tem sido apontado como um factor determinante para que as práticas contabilísticas tradicionais não sejam aplicáveis ao factor humano. Tinoco (2003) enuncia, ainda, outras limitações inerentes às práticas contabilistas vigentes, que impedem um mais adequado tratamento à mensuração e avaliação dos recursos humanos. O tratamento contabilístico dado aos custos com o factor humano, focalizado no período em que ocorrem, independentemente do tempo em que venham a ocorrer os proveitos, induz, do ponto de vista do reflexo nos resultados da organização, a um enviesamento da informação transmitida aos destinatários da informação contabilística, contribuindo para a diminuição do património líquido e para a desvalorização do activo. A razão para tal assenta, segundo o mesmo autor, para o facto das despesas estarem associados à questão da necessidade de formalização dos contratos celebrados.

Podemos, então, distinguir, na abordagem a esta problemática, duas perspectivas de análise, que resultam da perspectiva temporal com que as organizações encaram a gestão do factor humano: a de curto prazo; a de longo prazo. Numa perspectiva de curto prazo, as organizações tendem a entender a mensuração e a avaliação centradas nos custos, procurando um retorno rápido, considerando que um elevado *turnover* reduz a possibilidade de um retorno do investimento imaterial, tomando como pressuposto a impossibilidade de amortização e reintegração dos proveitos num período temporal dilatado. As que entendem a gestão do factor humano numa perspectiva temporal de longo prazo detêm um posicionamento diferente no que respeita ao reconhecimento dos recursos humanos.

Não é despreciable a opção seguida. Cada opção tem implícitas orientações substancialmente diferentes nas diferentes políticas de emprego, desde o investimento em formação e desenvolvimento, passando pelos processos instituídos em matéria de avaliação de desempenho e de gestão de carreira, ou das políticas salariais e demais sistemas de incentivo e recompensa, até aos modelos adoptados em matéria de organização do trabalho.

Muito embora a actual pressão concorrencial e os factores de competitividade, que determinam as condições de sobrevivência organizacional, sugiram uma perspectiva de planeamento de longo prazo, em que a qualificação, competência, motivação e envolvimento dos colaboradores se constituem como elementos centrais da qualidade da resposta organizacional, uma boa parte das organizações

acusa uma certa 'miopia', apostando na precarização e redução do volume de emprego, na adopção de soluções tecnológicas ou em processos de reengenharia organizacional, buscando nos resultados imediatos a satisfação dos *shareholders*.

A concepção de um modelo que integre outro tipo de variáveis para determinar o valor de um colaborador para uma organização, relevando o período temporal total de contratualização, bem como a performance previsível nos diferentes cargos a ocupar, parece minimizar as limitações anteriormente referenciadas (Flamholtz *apud* Tinoco, 2003). As variáveis em causa serão (Tinoco, 2003: 73):

- «- **Valores de nível de serviço:** num ano médio, qual é a contribuição de uma pessoa, em cada nível de actividade, para a receita da empresa? Qual o valor de um ano de trabalho em cada nível de serviço?;
- **Vida útil esperada:** essa variável foi utilizada para determinar a extensão do período de trabalho e de avaliação do recurso humano no período de avaliação;
- **Probabilidades de mobilidade:** utilizada para prever as probabilidades de que o auditor da equipe (ou outro colaborador) vai ocupar em cada posição no horizonte de tempo;
- **Taxa de desconto:** a taxa de desconto (rendimento) foi utilizada para descontar futuros fluxos de rendimento esperados, para determinar o valor presente líquido da empresa.».

Se bem que esta metodologia não encontre acolhimento entre as normas contabilísticas vigentes, não deixa de fornecer um conjunto de informações extremamente úteis no que concerne ao valor dos seus colaboradores, ao nível da sua performance, à adequabilidade das políticas prosseguidas, o que permitirá conferir um maior rigor e cientificidade das decisões de gestão que forem tomadas.

A introdução de uma metodologia desta natureza contribuirá para que o tratamento contabilístico deixe de ocorrer a partir do registo de transacções exclusivamente de natureza financeira, para incorporar transacções registadas, avaliadas e medidas fisicamente e em termos de gestão da qualidade, designadamente considerando outras medidas de valor⁸. O quadro 1 fornece um conjunto de indicadores, entre muitos outros possíveis, que permitiriam objectivar as supracitadas medidas de valor.

⁸ (Tinoco, 2003:74):

- Unidades físicas de produtos vendidos;
- Produção física, produtividade, horas trabalhadas;
- Qualidade e não qualidade dos produtos fabricados;
- Diminuição/aumento de falhas e de refugos na produção;
- Minimização de perdas e de desperdícios;
- Impacto do acréscimo/decrécimo do absentismo e do turnover sobre:
 - produção;
 - rentabilidade e outras variáveis, inclusive comportamentais...

Quadro 1 – Indicadores de Medida de Valor de Recursos Humanos

Áreas de Avaliação	Indicadores
Produção	Indicadores de Produção Física: - Relação Produção/Pessoal - Taxa de Variação da Produção - Horas Afectadas versus Planeadas, por Centro de Custo Indicadores de produção avaliados Monetariamente: - Relação Produto/Horas de Mão-de-Obra Directa
Produtividade	- Produtividade do Trabalho - Produtividade de Valor Adicionado ao Trabalho - Desempenho Social
Qualidade	- Taxa de Peças Defeituosas - Custos de Qualidade
Valor Adicionado Bruto	- Valor Adicionado por Hora e por Centro de Custo
Rentabilidade	- Vendas por Colaborador
Gestão de Pessoas (Indicadores Operacionais)	- Média dos Salários por Emprego - Carga Salarial - Custos de Supervisão - Estrutura de Pessoal - Mão-de-Obra Directa - Antiguidade Relativa - Recrutamento por Vaga - Investimento por Trabalhador - Treino/Formação - Desenvolvimento - Rotatividade - Absentismo

Fonte: Adaptado de Tinoco (2003)

Monti-Belkaoui & Riahi-Belkaoui (1995), a partir do modelo proposto por Flamholtz, consideram que a medida do valor de cada indivíduo é o seu valor realizável e esperado por uma dada E/O e que resulta da interacção entre duas variáveis: o valor condicional do indivíduo e a probabilidade inerente à manutenção do indivíduo na organização.

O valor individual é a medida monetária dos serviços potencialmente a obter pela organização, considerando os serviços prestados por esse indivíduo e é uma variável multidimensional que incorpora três factores a saber (Pacheco, 2002: 42):

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

Se é um facto que cada indivíduo transporta para a E/O um conjunto de atributos, qualidades, competências e capacidades, não é menos verdade que o valor que poderá gerar depende, de igual modo, do seu quadro atitudinal e das suas motivações; podemos agrupar estes factores no que se pode designar de ‘determinantes individuais’. Mas o valor realizável por cada indivíduo é produto do valor condicional pelo seu nível de satisfação, logo, os estilos de gestão e as políticas e práticas de gestão do factor humano, as denominadas ‘determinantes organizacionais’, para além de influenciarem a probabilidade de manutenção do indivíduo na E/O, afectam a sua performance.

c. A Contabilidade dos Recursos Humanos

A Contabilidade dos Recursos Humanos (CRH) tem, como refere Flamholtz (1999), como propósito essencial facilitar os profissionais dos recursos humanos e os demais gestores a desenvolverem políticas e práticas que permitam otimizar o uso dos recursos humanos em qualquer E/O.

A CRH⁹ pode, segundo Pacheco (2002: 29) «...*aplicar técnicas de mensuração do custo e do valor de recursos humanos, considerando-os como sendo os agentes principais de todas as formas de produção de bens e riquezas, assim como de utilização de serviços. Ela concentra-se no fornecimento de informações sobre activos humanos*», desenvolvendo-se como um processo de atribuição de um valor monetário para representação do valor do Capital Humano¹⁰, designadamente através da determinação:

- ‘**Custo Histórico**’: Todos os custos suportados pela E/O para poder dispor do colaborador, incluindo os de recrutamento, selecção, integração e acolhimento, treino e formação, entre outros;
- ‘**Custo de Reposição**’: Montante que a E/O teria de despende para substituir um colaborador por outro com iguais características e incorpora os ‘Custos de Desligamento’ e os ‘Custos de reposição de pessoal’ (Pacheco, 2002);
- ‘**Custo de Oportunidade**’: Valor que as outras E/O estariam dispostas a pagar para poderem contar com a prestação de um dado trabalhador.

Independentemente do exposto, e enquanto não se desenvolvem indicadores de gestão de recursos humanos com a mesma fiabilidade que os evidenciados

⁹ “A Contabilidade do capital humano tem três grandes funções: fornecer informação numérica acerca do custo e do valor das pessoas como recursos organizacionais; servir de campo de trabalho para facilitar a tomada de decisão e; motivar os decisores a adoptar uma perspectiva de recursos Humanos” (Sachmann et al, 1989, apud Brás, 2007: 311).

¹⁰ Segundo Pacheco (2002), podem-se considerar outros modelos e métodos para avaliação/ medição do Activo Humano, que, por não se constituírem o objectivo central deste artigo, não são aqui referenciados, designadamente o *Método de Ênfase no Valor*, onde se contabiliza o valor acrescentado pelo colaborador, e o *Método do Investimento/Retorno*, através da consideração do investimento imaterial e dos respectivos retornos que podem ser considerados como amortizações, num dado período de tempo, correspondente ao período de afectação do trabalhador à E/O.

para os investimentos em activos tangíveis, desiderato para o qual a auditoria de recursos humanos pode, inquestionavelmente, contribuir, importa sublinhar que muitas E/O continuam a realizar investimentos imateriais já que associam a melhoria dos seus resultados a essas mesmas práticas.

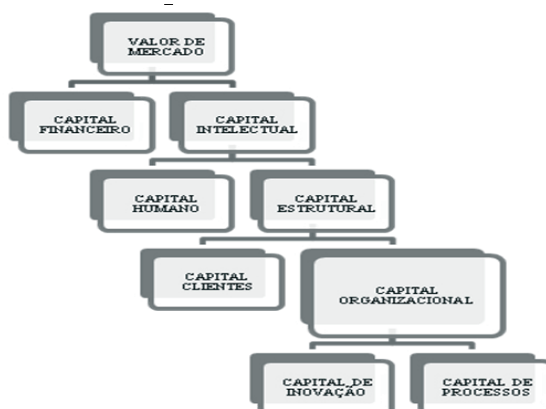
Monti-Belkaoui&Riahi-Belkaoui (1995) enunciam os principais objectivos funcionais da CRH:

- Disponibilizar informação, numa perspectiva de análise custo-benefício, que permita suportar as decisões de gestão em matéria de contratação, afectação, desenvolvimento e manutenção de recursos humanos que permitam atingir os objectivos organizacionais;
- Permitir aos gestores a monitorização, com eficácia, a utilização e o desempenho dos recursos humanos da E/O;
- Facilitar o controlo de activos, isto é, a sua manutenção, obsolescência e depreciação;
- Promover o desenvolvimento de ferramentas de gestão e a sua utilização na análise das consequências financeiras de determinadas actividades e práticas de gestão de recursos humanos, não só numa perspectiva de curto prazo, como numa óptica de médio e longo prazo.

d. Modelos de Medição do Capital Intelectual

Um dos primeiros contributos para a elaboração de um modelo de mensuração do Capital Intelectual foi o ‘Navegador Skandia’ (vide figura 1), em 1994, que considera que o valor de mercado da E/O integra, para além do ‘Capital Financeiro’, o ‘capital Intelectual’, em que este último, por sua vez, se desdobra no ‘Capital Humano’ e no ‘Capital Estrutural’.

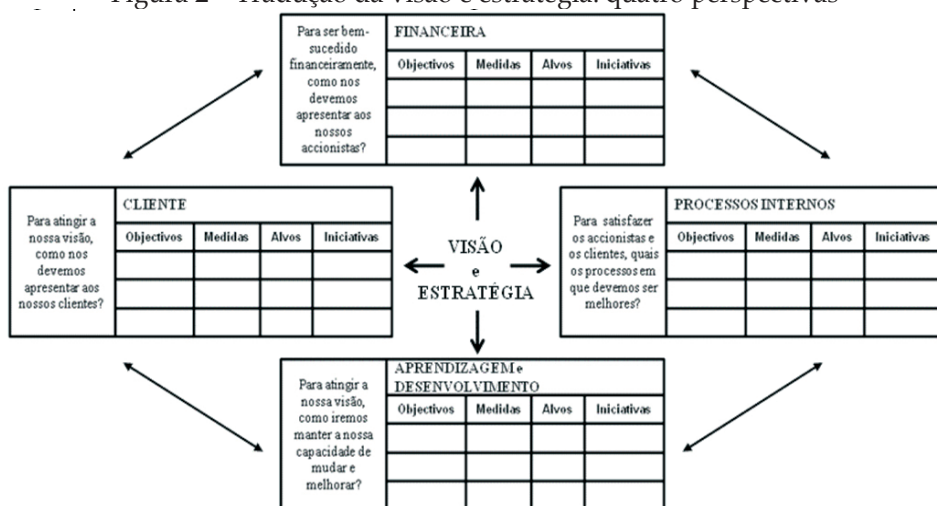
Figura 1 – Modelo da Skandia para a definição do valor de mercado



Fonte: Edvinsson&Malone (1998: 47)

A partir dos trabalhos de Kaplan&Norton, no início da década de 90 do século passado, é introduzido o conceito de *Balance Scorecard*, cujo modelo, conforme figura 2, defende a necessidade de introduzir, simultaneamente, indicadores financeiros e não-financeiros como modo de avaliar a performance organizacional, sendo que os primeiros ilustram o desempenho em termos passados e os últimos permitem determinar o potencial futuro, criando as bases para a implementação de um sistema de gestão dos recursos humanos. Esta abordagem parte da premissa de que os indicadores financeiros, ao privilegiarem a avaliação de desempenho de curto prazo, podem incitar a comportamentos que penalizem a criação de valor a longo prazo (Russo, 2009).

Figura 2 - Tradução da visão e estratégia: quatro perspectivas



Fonte: Russo (2009: 30)

Mais tarde, em 1997, Sveiby, com o 'Intellectual Assets Monitor', procura encontrar um modelo explicativo para as diferenças constatáveis entre o valor de mercado das empresas e o seu valor contabilístico, centrando essa diferença nas expectativas dos investidores relativamente aos benefícios futuros proporcionados pelos activos intangíveis.

4. O Risco e a Gestão do Risco

a. Risco e Factores de Risco

Pode-se definir risco como a possibilidade de ocorrência de factos, eventos ou condições que podem gerar a impossibilidade de concretização dos objectivos

organizacionais definidos ou, pelo menos, de gerar impactos negativos sobre estes. Insusceptível de ser completamente eliminado, logo a necessidade de assumir alguns deles, é fundamental que se proceda à sua análise, no sentido de minimizar o seu impacto, não obstante este processo estar inquinado de um conjunto de factores, mais ou menos subjectivos, designadamente, o julgamento de quem o avalia, as circunstâncias que enformam a conjuntura económica, bem como a incerteza que o futuro incorpora.

Face ao exposto, é possível afirmar-se que o risco tem um carácter probabilístico, incide sobre todos os activos da E/O, provoca custos/danos, é susceptível de ser avaliado (tem uma representação monetária; é função de uma probabilidade de ocorrência de perda), decorre de falhas/inadequação da informação, de uma inadequada aplicação de políticas, normas, regulamentos e procedimentos ou de uma utilização ineficiente e inadequada dos recursos, acarretando numa perda de activos. O risco pode, e deve, assim, ser prevenido e minimizado através da melhoria dos sistemas de controlo, da identificação das eventuais origens ou procurando maiores retornos em caso de uma maior previsibilidade de risco.

O risco tem inerentes factores externos e internos à própria organização, designadamente, e entre outros:

- Economia e mercados financeiros;
- Ambiente regulador e regulamentador;
- Condicionantes legais;
- Ambiente concorrencial;
- Riscos de crédito;
- Comunicação social;
- Acidentes;
- Desastres e cataclismos naturais;
- Infra-estrutura organizacional e processos;
- Competência e integridade de gestão;
- Qualidade do Sistema de Controlo Interno.

Constituindo-se o sistema de controlo interno uma das áreas privilegiadas de intervenção da auditoria, importa tecer algumas considerações sobre este sistema.

Segundo a AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), citada por Antunes (2006), um sistema de controlo interno tem inerente um modelo conceptual, cuja estrutura incorpora cinco componentes: 'Ambiente de Controlo'¹¹,

¹¹ Segundo a COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), citado por Antunes (2006: 84), o 'Ambiente de Controlo' «compreende e reflecte as atitudes dos gestores e as suas crenças e valores quanto à importância do sistema de controlo interno para a entidade, influenciando e embasando todos os demais componentes que nele operam, bem como a consciência das pessoas envolvidas».

'Avaliação de Riscos'¹², 'Actividade de Controlo'¹³, 'Informação e Comunicação'¹⁴ e 'Monitorização'¹⁵.

Antunes (2006) identifica, a partir das cinco componentes acima referidas, um conjunto de classes de riscos, bem como os factores de risco associados a cada uma destas classe e que se apresentam no quadro 2 .

Quadro 2 – Classes de Risco e Factores de Risco de Controlo

Classes de Risco	Factores de Risco
Gestão de Pessoas	Integridade e Valores Éticos
	Comprometimento com Competência
	Políticas e Práticas de Recursos Humanos
Modelo de Decisão	Filosofia e Estilo Operacional de Decisão
	Atitude face à Informação Contabilística
	Conselho de Administração e Comité de Auditoria
Infra-estrutura	Atribuição de Autoridade e Responsabilidade
	Estrutura Organizacional
Avaliação de Risco	Ameaças Internas
	Ameaças Externas
	Restrições de Acessos e Funções
Actividades de Controlo	Controlos de Processamento de Informação
	Revisões de Desempenho
	Processamento de Informação
Informação e Comunicação	Divulgação da Informação
	Monitorização Interna
Monitorização	Supervisão Externa

Fonte: Adaptado de Antunes (2006:84)

b. Gestão de Risco – Conceito e Evolução das Metodologias

Enquanto preocupação central da auditoria, a gestão do risco obriga o auditor, por um lado, a identificar as áreas, processos e operações sobre os quais deverá, prioritariamente, dirigir os seus esforços e recursos e, por outro, delimitar os aspectos que devem ser avaliados na execução da sua actividade de auditoria.

¹² «São as actividades desenvolvidas pela entidade para a identificação, análise e administração de riscos que possam causar impacto relevante nos negócios e nos controlos internos e na elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceites.» (COSO apud Antunes, 2006: 84).

¹³ «Compreendem o conjunto de políticas e procedimentos que proporcionam condições para assegurar que as directrizes emanadas da Administração estejam sendo aplicadas e obedecidas.» (COSO apud Antunes, 2006: 84).

¹⁴ «São os métodos estabelecidos para identificar, reunir, analisar, classificar e relatar transacções da entidade tempestivamente e em formato tal que impeçam erros ou classificações indevidas nas demonstrações contábeis e que possibilitem, ainda, que as pessoas cumpram suas responsabilidades com os controlos internos.» (COSO apud Antunes, 2006: 84).

¹⁵ «São os processos que avaliam a qualidade do desempenho dos controlos internos ao longo do tempo, contemplando análises sobre o desenho dos sistemas, a tempestividade de operações dos controlos e a adopção de acções correctivas.» (COSO apud Antunes, 2006: 84).

A essência da gestão do risco passa pela capacidade de acrescentar valor à organização, integrar este nos processos e na tomada de decisão, ter uma atitude responsável perante a mudança e enquadrar a incerteza que este comporta, de forma estruturada e sistemática. Uma vez definidos os objectivos organizacionais e os potenciais riscos, os gestores de risco estarão aptos a:

- Antecipar e identificar os riscos associados a esses objectivos (O Quê?, Quando?, Como?);
- Determinar processos de transferência do risco, através da celebração de seguros ou outros produtos financeiros;
- Priorizar os riscos de acordo com a probabilidade de ocorrência, através da análise e avaliação do risco;
- Determinar a resposta às situações de risco, com a elaboração do plano de gestão de risco.

A *Casualty Actuarial Society*, citada por Scimia (2010: 50), enuncia as razões que justificam o equacionamento da gestão do risco numa óptica organizacional: «*The advance of technology, the accelerating pace of business, globalization, increasing financial sophistication and the uncertainty of irrational terrorist activity all contribute to the growing number and complexity of risks.*». Para além da alteração do contexto ambiental envolvente em que se movem as organizações, é, igualmente, percepcionável um conjunto de alterações internas às próprias organizações, algumas inerentes às características da força de trabalho, mais escolarizada, mais informada e que reivindica a implementação de novos modelos de gestão da força de trabalho (Dias, 2005).

Este contexto de risco permanente e de maior complexidade impede que a abordagem tradicional de gestão de risco, que se processa de forma parcelar, responda aos imperativos da competitividade. A 'Gestão do Risco Empresarial' é o modelo conceptual que, a partir dos anos 90 do século passado, corresponde à resposta organizacional no processo de gestão do risco.

A 'Gestão do Risco Empresarial'¹⁶ assume um cariz abrangente e reclama da gestão de topo uma liderança do processo, mas exige, também, uma partilha das responsabilidades por todos quantos integram essa organização, independentemente do nível de gestão em que se encontram, ou tratando-se apenas

¹⁶ 'Gestão de Risco Empresarial' (ERM - Enterprise Risk Management, na designação anglo-saxónica) é definida pela Risk Insurance Management Society, citado por Scimia (2010: 51) como: « *The ERM process should encompass all areas of risk management, prioritize and manage exposures as an interrelated risk portfolio in the context of all internal and external environments, systems, circumstances, and stakeholders, recognize that individual risks across the organization are interrelated and can create a combined exposure that differs from the sum of the individual risks (whether those risks are primarily quantitative or qualitative in nature), views the effective management of risk as a competitive nature, and seeks to embed risk management in all critical decisions throughout the organization.*» ou na definição da COSO(2004: 2): «*Enterprise risk management is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risk to be within its risk appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives.*».

de meros colaboradores. A cada área de negócio é atribuída a responsabilidade de analisar pormenorizadamente todas as actividades e processos, inventariando potenciais riscos e elaborando um roteiro de intervenção, onde se questionam políticas, procedimentos e normas, confrontando-as com as boas práticas conhecidas e definindo prioridades de intervenção.

c. Gestão de Risco para o Factor Humano

Tradicionalmente, os modelos de gestão tendem a focalizar-se nas políticas, nos procedimentos, nos planos e nos resultados operacionais das actividades do negócio e quase nunca na preocupação e no atendimento das questões em torno do factor humano. Todavia, num quadro dinâmico, como aquele em que operam a grande maioria das organizações, os gestores têm vindo a reconhecer o importante papel do factor humano, designadamente na gestão da mudança organizacional. As parcerias entre os gestores de topo e os responsáveis pela função pessoal têm sido consideradas essenciais no incremento das posições competitivas das organizações, através da partilha de responsabilidades na gestão do factor humano, o que muito tem contribuído para que os trabalhadores beneficiem de uma mudança positiva no mundo do trabalho (Flouris e Yilmaz, 2010).

Muito embora as pessoas sejam fundamentais na prossecução dos objectivos organizacionais e na orientação destas para o sucesso, a gestão do risco raramente tem tido a preocupação em considerar os impactos¹⁷ do comportamento organizacional¹⁸ e dos riscos associados às pessoas. Tal decorre, numa análise simplista, do facto de os gestores de risco se sentirem bem mais confortáveis em analisar os processos/tecnologias e os produtos, do que as questões do 'factor humano'¹⁹, muito em razão da dificuldade acrescida em conceber algoritmos ou expressões matemáticas que permitam quantificar esse risco (Scimia, 2010).

As condições de incerteza, que afectam os processos de reajustamento das organizações às permanentes mutações do seu contexto competitivo, tendem a gerar processos de mudança que, apesar dos benefícios para alguns níveis da organização, são indutoras de conflito e/ou resistência, logo potenciadoras de risco.

As tendências actuais da gestão de recursos humanos (GRH) reforçam a importância acrescida do factor risco e da atenção que lhes é prestada pelas organizações. Questões como a ética empresarial, o outsourcing, os comportamentos fraudulentos dos colaboradores, a par de outros riscos

¹⁷ São visíveis impactos dos recursos humanos em todos os factores que afectam a produtividade e a competitividade organizacional.

¹⁸ Risco comportamental ocorre e tem impacto em todas as áreas, actividades e processos da organização.

¹⁹ É necessário proceder à identificação e caracterização das diferentes actividades de gestão de recursos humanos, bem como identificar e internalizar boas práticas.

associados aos recursos humanos, como o não cumprimento das leis de trabalho, a deficiente concepção de sistemas de incentivo e recompensa, as más opções em termos de emprego e uma política ineficaz de gestão da informação, têm atraído novos defensores da adopção de processos de auditoria de recursos humanos. Podemos, então, definir a gestão de riscos para o factor humano como o processo de identificação e avaliação do risco associado ao factor humano, bem como o desenvolvimento de estratégias numa perspectiva de gestão estratégica dos recursos humanos (Flouris e Yilmaz, 2010). Trata-se de uma abordagem holística, proactiva e sistemática de atender às capacidades e limitações humanas, cada vez mais importantes, actualmente, não obstante o desenvolvimento tecnológico das organizações.

A gestão do risco do factor humano constitui-se como um factor crítico de sucesso das organizações, sendo que é comum o reconhecimento da correlação entre o desempenho da organização, designadamente as suas performances operacional e financeira, e o factor humano de que estas dispõem. Nesta conformidade, os gestores têm sido estimulados a adoptar estratégias de gestão do factor humano baseadas no risco enquanto forma de promover uma maior transparência e de assumpção de responsabilidades, relativamente à forma como as decisões são tomadas e difundidas. Esta abordagem, a da gestão do factor humano baseada no risco, encontra os seus pilares na 'gestão do risco empresarial' e na 'gestão estratégica de recursos humanos'.

A gestão do risco do factor humano pressupõe uma análise integrada entre as fontes de risco e o modo de os gerir. O factor humano, e a natural incidência na formação do capital humano, é considerado como uma das principais fontes de risco que se colocam ao sistema de gestão organizacional, pelo que é uma das principais variáveis em termos de influência quanto ao modelo a adoptar relativamente a esse mesmo sistema de gestão no que respeita à gestão do risco (Flouris e Yilmaz, 2010).

A adopção de um modelo de gestão do risco do factor humano pressupõe uma articulação e interligação entre a estratégia organizacional, a estratégia prosseguida em matéria de gestão do risco e a gestão estratégica dos recursos humanos, bem como contribuir para o incremento da performance organizacional, do desempenho financeiro, dos interesses dos *shareholders* e da competitividade.

Considerando que os comportamentos das pessoas são influenciados pelos sistemas de gestão organizacional, pela gestão do risco financeiro e pela gestão do factor humano, não é possível ignorar que nem sempre a comunicação organizacional é devidamente percebida ou desenvolvida adequadamente. Por outro lado, é consensual de que cada indivíduo transporta para a organização a que pertence um capital único em termos de competências e habilidades, bem como necessidades e prioridades próprias. Deste modo, e segundo Flouris e Yilmaz (2010), o factor humano protagoniza um duplo papel na gestão organizacional, na gestão do risco e na gestão dos recursos humanos:

- Enquanto *fonte de risco*, ou seja, como obstáculo à prossecução dos planos

e dos objectivos organizacionais, em resultado das suas insuficiências de qualificação, das suas falhas e erros, de comportamentos fraudulentos, de prevaricação ou de ausência de ética, das falhas de julgamento, de factos associados à saúde, higiene e segurança no trabalho, de performances de nível inferior ou de fragilidades na tomada de decisão;

- Como *gestor do risco*, isto é, como actor na implementação dos sistemas de gestão organizacional e dos recursos humanos, já que na sua acção cada indivíduo lida, em cada momento, com os factores de risco.

Naturalmente, são substancialmente diferentes os modos como as pessoas e as tecnologias operam em termos de gestão do risco. As pessoas não são como as máquinas: constantes, previsíveis, analíticas, lineares e controláveis. Deste modo, um modelo de gestão do risco estruturado nestes pressupostos tem que estar respaldado numa cultura organizacional forte e num sistema de gestão sólido.

Como referem Flouris e Yilmaz (2010), a implementação de um modelo de gestão do risco do factor humano requer:

- Integração na organização da gestão do risco do factor humano, através da consideração da concretização dos objectivos organizacionais enquanto cerne da cultura organizacional instalada;
- Incremento do contributo do factor humano nas funções e actividades empresariais;
- Identificação de requisitos para a gestão do factor humano;
- Redução dos custos decorrentes das limitações da performance humana e incremento do valor criado pela melhoria da performance humana;
- Promover o interesse dos accionistas e dos gestores de topo.

O envolvimento acrescido dos profissionais da função pessoal nestes processos de mudança organizacional traduz-se na aplicação de métodos e ferramentas orientadas para a identificação, avaliação e resolução dos riscos ligados ao factor humano, que possam afectar a organização, no todo ou em parte, acarretando prejuízos financeiros não despiciendos (Scimia, 2010). Do ponto de vista da função recursos humanos, e dos seus profissionais, espera-se que detenham a capacidade de:

- Alertar para potenciais custos advenientes dos riscos na sua área funcional;
- Conceber decisões estratégicas que estejam alinhadas com os objectivos organizacionais;
- Calcular monetariamente as soluções propostas;
- Gerar valor agregado.

Invariavelmente, as questões da quantificação e da atribuição de um valor monetário aos contributos da função Recursos Humanos, no quadro da 'Gestão do Risco Empresarial', estão na ordem do dia.

5. A Auditoria: Um Processo ao Serviço da Competitividade

a. Auditoria – Conceptualização e Evolução das Práticas

Prática observada já nas civilizações antigas, são os problemas de maior dimensão e complexidade empresarial, advenientes da Revolução Industrial, que justificam a introdução da Auditoria enquanto actividade de funcionamento empresarial (Carneiro, 2001; Marques, 1997). Impossibilitados de acompanhar de perto as situações financeiras das empresas, os accionistas passaram a designar técnicos especializados para analisarem, de forma isenta, rigorosa e fiável, a existência, ou não, de acções dolosas, negligentes, ou comportamentos fraudulentos, que colocassem em causa a satisfação dos seus interesses.

Acentuado o seu desenvolvimento como função de gestão no século XIX, o desenvolvimento das técnicas aparece, indissociavelmente, ligado à melhoria das condições tecnológicas que a suportam. Por outro lado, a introdução de novos modelos e filosofias de gestão, transportam esta prática do âmbito tradicional contabilístico-financeiro para novos domínios da gestão, incidindo sobre outras áreas funcionais e fazendo emergir as denominadas auditorias temáticas (e.g., de qualidade, dos sistemas de informação, de recursos humanos, entre outras).

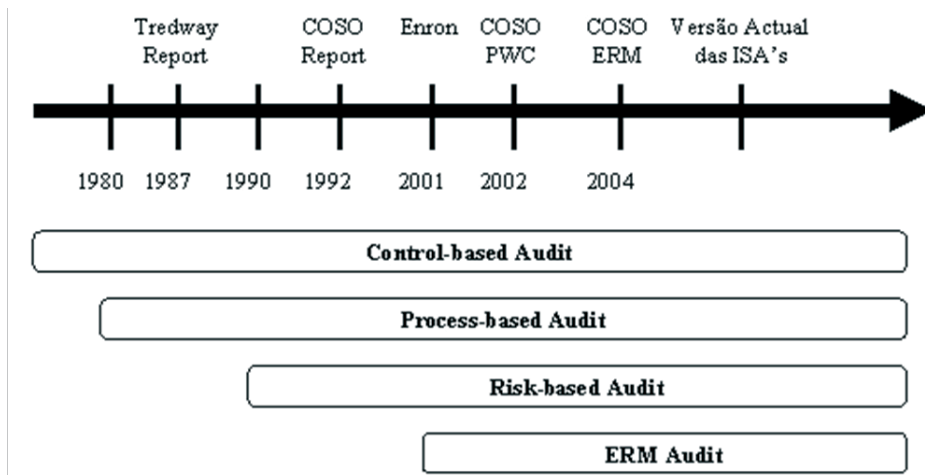
Auditar competências e desempenhos, designadamente os financeiros, constitui-se como uma prática institucionalizada por todo o mundo, alicerçada em lei e reforçada por inúmeras normas, nacionais e internacionais, como, por exemplo, as normas ISO (*International Standards Organization*). Actualmente, a auditoria tem vindo a incidir sobre novos domínios da gestão, actuando sobre uma multiplicidade de processos e os seus resultados têm vindo a contribuir, de forma inequívoca, para a melhoria da performance e da competitividade empresarial.

Enquanto processo, a auditoria assume o papel de revisão das actividades de gestão. Nesta conformidade, em termos de princípio, a auditoria é susceptível de ser implementada em qualquer contexto organizacional, empresarial ou não, independentemente da dimensão da E/O, do sector de actividade em que opera, do grau de estruturação organizacional ou de quaisquer outras variáveis organizacionais que se considerem.

As metodologias utilizadas pela auditoria têm vindo a passar por um processo evolutivo, de uma perspectiva mais parcelar para uma mais abrangente, procurando que esta apresente uma mais eficaz e adequada resposta às dificuldades sentidas pelas organizações, em razão da complexidade crescente do ambiente que as envolve, mas, de igual modo, às profundas transformações operadas no seu modo de funcionamento (Florkowsky e Schuler, 1994).

Numa primeira fase, e conforme se constata na figura 3, a Auditoria preocupava-se, essencialmente, com as questões associadas ao cumprimento das normas legais e aos regulamentos, incidindo a sua actividade sobre a análise dos sistemas de controlo.

Figura 3 – As Metodologias de Auditoria – Evolução Histórica



Fonte: Gonçalves (2008:25)

A sofisticação crescente e o incremento das potencialidades das Tecnologias de Informação permitiram, primeiramente, melhorias substanciais ao nível dos Sistemas de Informação. A década de 80 do século passado veio colocar uma maior centralidade nos processos, designadamente os considerados críticos para o sucesso do negócio, averiguando da sua conformidade, numa lógica de detecção de desvios e de promoção de melhorias (vide quadro 3).

Já no final desta década de 80, e em consequência de uma concorrência mais desenfreada nos mercados, produto da globalização, muitas empresas de grande dimensão incorreram em situações de falência, comprometendo as metodologias prosseguidas pelos auditores, em regra externos às próprias empresas.

Quadro 3 – As Metodologias de Auditoria: Aspectos significativos

	Auditoria baseada nos Controlos	Auditoria baseada nos Processos	Auditoria baseada no Risco
Objectivo	Garantir o cumprimento da legislação e normativo aplicável	Garantir o adequado registo e relevação das transacções associadas aos processos críticos, cujos suportes consistiam em processos informatizados.	Garantir o adequado relato financeiro, partindo de uma adequada identificação dos riscos e definição do trabalho nas áreas de maior risco.

Abordagem	Centrada em testes substantivos de modo a validar os principais saldos e rubricas de transacções, assim como os controlos críticos ao nível da aprovação das transacções.	Centrada na realização de testes de cumprimento aos principais processos e realização de testes substantivos complementares.	Centrada no adequado planeamento e conjugação de testes de cumprimento com testes substantivos.
Focus	Identificar erros ou lacunas ao nível das autorizações.	Identificar excepções ao nível dos procedimentos adoptados de modo a suportar os principais processos.	Suportar os saldos e classes de transacções nas áreas de risco.
Tipos de testes realizados	Amostragem estatística de base julgamental, procurando validar os saldos mais significativos.	Amostragem estatística, julgamental ou aleatória, procurando validar os principais saldos e classes de transacções.	Teste de cumprimento, conjuntamente com testes substantivos. Adicionalmente, enfoque nas questões relacionadas com a continuidade das operações.
Enfoque nas recomendações	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e autorizações.	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e processos.	Aspectos críticos do negócio e relato financeiro.

Fonte: Gonçalves (2008:31)

Na viragem para o actual milénio, a abordagem da auditoria baseada no risco veio a revelar-se incapaz de incorporar as transformações entretanto operadas, quer nos modelos de funcionamento das organizações, quer no ambiente contextual que as envolvia.

A Gestão do Risco Empresarial²⁰ (ERM – Enterprise Risk Management), proposta pela COSO²¹, enquadra as quatro principais categorias de risco – estratégico, operacional, de relato e no plano legal e regulamentar –, alinhando a estratégia com as acções prosseguidas ao nível corrente, construindo indicadores de desempenho que permitam a consecução dos objectivos estratégicos, introduzindo sistemas de mensuração próprios. Esta nova conceptualização tem significativas alterações no que concerne à consideração dos elementos-chave do

²⁰ A COSO (2004:2) apresenta a sua própria definição de ERM: “Enterprise risk management is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risk to be within its risk appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives.”.

²¹ Committee of Sponsoring Organizations, que, tal como é apresentado no seu site (<http://www.coso.org/>) “...is dedicated to guiding executive management and governance entities toward the establishment of more effective, efficient, and ethical business operations on a global basis. It sponsors and disseminates frameworks and guidance based on in-depth research, analysis, and best practices.”.

‘ambiente de controlo interno’²².

b. A Auditoria de Recursos Humanos (ARH)

A implementação de políticas, programas e procedimentos de recursos humanos ineficazes gera múltiplos efeitos perversos, traduzindo-se, para além de uma dificuldade acrescida na concretização dos objectivos organizacionais, numa imagem institucional pouco favorável, com os consequentes reflexos na capacidade de disputar os melhores colaboradores no mercado de trabalho.

A Auditoria de Recursos Humanos (ARH) é um processo recente, com poucas empresas a praticá-lo, em regra, empresas de grande dimensão, e, na grande maioria dos casos, apenas incidindo em áreas restritas da função pessoal.

Sem um *corpus* próprio, face à inexistência de metodologias, princípios e instrumentos próprios, a ARH tem recorrido aos métodos, processos, ferramentas e indicadores típicos das auditorias financeiras e contabilísticas, cuja natureza quantitativa esconde a dimensão qualitativa em que as práticas, procedimentos e, sobretudo, políticas da função pessoal são pródigas. Esta aproximação à auditoria financeira-contabilística decorre da sua afirmação, resultante do longo percurso histórico, desde a sua génese até à actualidade, em que foi consolidando e aprofundando as suas práticas, tornando relevante os seus resultados, constituindo-se como um instrumento essencial no apoio à gestão.

De uma forma simplista, a ARH tem como objectivo avaliar o grau de cumprimento das obrigações legais a que a organização está vinculada, bem

²² Gonçalves (2008:33/34) procede à enunciação dessas diferenças:

«Embora as metodologias em questão sejam diferentes, como anteriormente analisamos, as mesmas têm algo em comum, o que podemos designar por “cultura da organização”, a qual decorre dos responsáveis da governação e gestão:

- Enquanto na abordagem conceptual do controlo interno, o ambiente de controlo consistia nas suas fundações, tal como as fundações de um edifício, consistindo elementos chave do ambiente de controlo interno:

- Comunicação e enfoque na integridade e valores éticos;
- Compromisso com a competência;
- Filosofia de gestão;
- Estrutura organizacional;
- Atribuição de autoridade responsabilidades;
- Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos;

- Na abordagem conceptual da gestão do risco empresarial (ERM) o topo das componentes do risco, tal com a última pedra de uma ponte romana que suporta toda a estrutura ou que fecha uma ogiva, consiste mais uma vez no ambiente de controlo, constituindo elementos do mesmos:

- Filosofia de gestão do risco;
- Propensão para o risco;
- Atitude dos responsáveis da governação e gestão;
- Integridade e valores éticos;
- Compromisso com a competência;
- Estrutura organizacional;
- Atribuição de autoridade responsabilidades;
- Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos.».

como a adequação das políticas, práticas e procedimentos de gestão de recursos humanos, face à necessidade de assegurar um desenvolvimento efectivo da sua força de trabalho, tendente a assegurar a concretização dos objectivos organizacionais. Nesta perspectiva, a ARH pode ser encarada segundo três ópticas:

- **Organizacional e técnica**, através da constatação, a partir de dados e indicadores, do cumprimento dos critérios de eficácia e de eficiência;
- **Sócio-psicológica**, pela avaliação da qualidade das relações laborais e sócio-profissionais, procurando identificar constrangimentos que impeçam a manutenção de elevados níveis de motivação e de envolvimento dos colaboradores, segunda a perspectiva destes;
- **Económica**, criando condições para que a organização seja competitiva na atracção e retenção da força de trabalho, face às concorrentes, melhorando a eficácia da acção da função pessoal e, por último, garantindo que os benefícios gerados pelo processo ultrapassam os custos associados.

As principais áreas objecto de ARH recaem sobre os diferentes subsistemas da função pessoal: definição de políticas; planeamento; recrutamento e selecção; avaliação de desempenho; formação e treino; desenvolvimento de quadros e gestão de carreiras; sistemas de incentivo e de recompensas; desenvolvimento e manutenção de espírito de equipa e de envolvimento organizacional.

Quanto se discute a relevância da adopção de processos de Auditoria de Recursos Humanos, duas questões emergem:

- Como é que as organizações avaliam o impacto das práticas de gestão do factor humano nos seus resultados?
- Onde é que são contabilizados os retornos do investimento realizado nos seus colaboradores?

Se é certo que, tal como foi já referido, existe a preocupação e até, nalguns casos, a obrigatoriedade legal de auditar financeira e contabilisticamente muitas das organizações, o que é um facto é que as actividades associadas à gestão do factor humano muito raramente têm o mesmo tratamento ou preocupação.

Não obstante o exigente quadro competitivo obrigar as organizações a despenderem uma boa parte dos recursos financeiros em actividades associadas ao factor humano, na realidade, seja porque a informação sobre essas despesas tenha um carácter histórico, com eventual reduzido valor preditivo, logo com pouca relevância no processo de tomada de decisão estratégica, seja porque os dados disponíveis reportam actividades encaradas individualmente, logo com relação de causalidade nos resultados organizacionais obtidos, a auditoria de recursos humanos ainda não foi capaz de assumir a mesma importância que as auditorias realizadas sobre outras áreas de gestão.

Independentemente do exposto, não é possível definir estratégias ou implementar políticas de recursos humanos que não considerem as respostas às

seguintes interrogações:

- De que modo o desenvolvimento da força de trabalho poderá contribuir para o sucesso organizacional?
- Que factores ou eventos futuros afectarão o modelo de negócio?
- Quais serão os colaboradores considerados essenciais para as necessidades futuras da organização?
- Poderão as actividades de gestão de recursos humanos acrescentar valor para o negócio?
- De que modo as pessoas poderão contribuir para a aquisição e manutenção de vantagens competitivas?
- Serão as pessoas capazes de assegurar uma vantagem face aos concorrentes em termos de custo?
- Quais as opções que se colocam em matéria de vinculação dos colaboradores? Privilegiar-se-á uma fidelização dos colaboradores ou, em alternativa, a opção passará pela contratação de pessoas projecto a projecto?

A criação de um sistema de medida, pelo recurso à construção de indicadores, nas diferentes áreas de actividade de gestão dos recursos humanos (e.g., Efectivos, Formação e Treino, Avaliação do Desempenho, Incentivos e Recompensas, Cultura Organizacional e Comunicação), tornará a resposta a estas interrogações, não só mais expedita, como, sobretudo, mais fiável.

À semelhança do verificado noutras áreas da gestão, também ao nível das práticas de GRH deve haver a preocupação de identificar e internalizar as boas práticas que sejam usadas pelos competidores e que possam ter-se convertido em melhorias das suas vantagens competitivas.

6. Conclusão

O novo quadro competitivo coloca novas desafios à gestão das organizações, de carácter empresarial ou não, que tendem a consagrar os activos intangíveis como aqueles que permitem obter e manter vantagem competitiva sobre os oponentes.

O Capital Intelectual, pela capacidade que tem de gerar valor para as E/O, tornou-se um dos principais activos organizacionais, justificando uma atenção redobrada da gestão sobre o factor humano, considerando as implicações que este induz sobre toda a organização.

Nesta conformidade, o factor humano tem-se vindo a tornar uma 'área de risco' e, como tal, a sua gestão converteu-se numa preocupação dos gestores, considerando que é fundamental ter a capacidade de atrair, desenvolver e reter uma força de trabalho altamente qualificada e motivada.

A auditoria, enquanto processo de obtenção de eficiência, eficácia e competitividade, surge, inicialmente, associada às áreas contabilística e financeira, onde desenvolveu princípios de actuação, métodos e ferramentas.

A necessidade de imprimir maior rigor e cientificidade, bem como de obter padrões mais elevados de qualidade, abriu perspectivas de alargar o âmbito da auditoria a outras áreas e funções de gestão.

A Auditoria de Recursos Humanos, apesar das dificuldades de mensuração do activo em causa, permite minimizar o risco associado ao factor humano, ao mesmo tempo que alavanca e sustenta a competitividade organizacional.

7. Bibliografia

- ANTUNES, J. (2006), "Lógica Nebulosa para Avaliar Riscos na Auditoria", *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo: USP, Edição Comemorativa, Setembro/2006, pp. 80-91.
- BRÁS, F. A. (2007), "Necessidade e dificuldades em valorizar o capital humano", *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*. Barcelos: IPCA Vol IV, nº 7 pp. 291-319.
- CABRITA, M. R. (2009), *Capital Intelectual e Desempenho Organizacional*. Lisboa: Lidel.
- CARNEIRO, A. (2001), *Auditoria de Sistemas de Informação*. Lisboa: FCA - Editora de Informática.
- COSO (2004), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- CRAWFORD, R. (1994), *Na Era do Capital Humano*. São Paulo: Ed. Atlas.
- CUNHA, M. P. *et al.* (2010), *Manual de Gestão de Pessoas e do Capital Humano*. 2ª Edição. Lisboa: Edições Sílabo, Coleção Gestão.
- DAVENPORT, T. H. e PRUSAK, L. (1998), *Conhecimento Empresarial*. Rio de Janeiro: Campus.
- DIAS, I. A. (2005), *Competitividade, Emprego e Trabalho - Falácias e Paradoxos na Estratégia de Promoção da Competitividade da Economia Portuguesa no virar do Milénio*. Azeitão: Autonomia 27.
- EDVINSSON, L. e MALONE, M. S. (1998), *Capital Intelectual: descobrindo valor real da sua empresa pela identificação de seus valores internos*. 2ª Edição. São Paulo: Makron Books.
- EDVINSSON, L. e MALONE, M. S. (1999), *El Capital Intelectual - Como identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- FLAMHOLTZ, E. (1999), *Human Resource Accounting: Advances in concepts, methods, and applications*. Third Edition. Massachusetts: Kluwer Academic Publishers.
- FLORKOWSKY, G. W. e SCHULER, R. S. (1994), "Auditing human resource management in the global environment", *The International Journal of Human*

- Resource Management*. Routledge, 5:4, December/1994, pp. 827-851.
- FLOURIS, T. e YILMAZ, A. K. (2010), "The Risk Management Framework to Strategic Human Resource Management", *International Research Journal of Finance and Economics*. <http://www.eurojournals.com/finance.htm>: EuroJournals Publishing, Inc, Issue 36 (Feb/2010), pp. 25-45.
- FRANCIS, D. e WOODCOCK, M. (2008), *Auditorias da Eficácia Organizacional*. Lisboa: Monitor.
- GONÇALVES, A. (2008), "A Evolução das Metodologias de Auditoria", *Revisores E Auditores*. Lisboa: OTOC, JUL/SET 2008, pp. 24-34.
- KOVÁCS, I. (1992), "Novas tecnologias, organização e competitividade", in AA VV, *Sistemas flexíveis de produção e reorganização do trabalho*. Lisboa: CESO I&D/PEDIP, pp. 17-67.
- MARQUES, J. F. M. (1997), *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- MATOS, F. e LOPES, A. (2008), "Gestão do capital intelectual: A nova vantagem competitiva das organizações", *Comportamento Organizacional e Gestão*. Lisboa: ISPA, Vol. 14, N° 2, Abril 2008, pp. 233-245.
- MENDONÇA, S. (2006), "A empresa baseada em (novo) conhecimento", in GOMES, J. F. S., CUNHA, M. P. e REGO, A. (Org.), *Comportamento Organizacional e Gestão: 21 Temas e Debates para o Século XXI*. Lisboa: Editora RH, pp. 97-119.
- MONTI-BELKAOUI, J. e RIAHI-BELKAOUI, A. (1995), *Human Resource Valuation: a Guide to Strategies and Techniques*. Westport: Quorum Books.
- PACHECO, V. (2002), *A Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Intelectual das Organizações*. Curitiba: Biblioteca do CRCPR.
- PONCHIROLLI, O. (2002), "O capital humano como elemento estratégico na economia da sociedade do conhecimento sob a perspectiva da teoria do agir comunicativo", *Revista da FAE*. Curitiba: FAE - Centro Universitário, v. 5, n° 1, Jan/Abr 2002, pp. 29-42.
- RUSSO, J. (2009), *Balance Scorecard para PME*. 5ª Edição. Lisboa: Lidel.
- SCIMIA, D. (2010), "Mitigating the Cost of Organizational Behavioral Risk", *Employee Relations Law Journal*. New York: Vol. 36, N° 2 (Autumn 2010), pp. 48-58.
- TINOCO, J. E. P. (2003), "Contribuição ao estudo da mensuração, avaliação e evidenciação de recursos humanos", *Revista Contabilidade & Gestão*. São Paulo: USP, Edição Comemorativa, Outubro/2003, pp. 66-78.