

# O PAPEL DA CONTABILIDADE NO PROVIMENTO DE INFORMAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

---

**Dra. Valdirene Gasparetto**

Assessora em Gestão de Custos e Resultados da COOPERCARGA

## **RESUMO**

A Contabilidade é um importante provedor de informações para a avaliação do desempenho empresarial. Para aprimorar a forma como o desempenho das empresas é avaliado, diversos modelos foram desenvolvidos nos últimos anos e, apesar das críticas feitas aos indicadores da Contabilidade, que tradicionalmente as empresas utilizam para avaliar o seu desempenho, eles têm revelado incontestável importância nessa tarefa. Ao invés de serem substituídos, como apregoam muitos autores, devem ser complementados com indicadores de outras áreas, e cabe à Contabilidade ter ações pró-ativas de identificação das mudanças que ocorrem no ambiente empresarial, de modo que os eventos contábeis sejam registrados da forma adequada, que sejam adotadas medidas para que haja flexibilidade na base de dados contábil, e que suas informações possam atender às novas finalidades.

**Palavras-Chave:** provedor de informações; avaliação; desempenho empresarial.

## **Abstract**

The role of accounting in the provision of information for the managing performance evaluation Accounting is an important supplier of information for the managing performance evaluation. In order to improve the way the performance of enterprises is evaluated several models have been envisaged recently and despite the criticism of the accounting indices that are traditionally used by enterprises to evaluate their performance, they are acknowledged as still important. Instead of replacing them, as some authors have proposed, they ought to be complemented with indices of other areas and it is the duty of accounting to undertake the right actions in order to identify the current changes in the business environment so as to register the accounting events adequately, provide measures to invest the accounting data base with flexibility and provide useful information for the new objectives.

**Key words:** performance evaluation; information; business environment.

## INTRODUÇÃO

Com a frequência com que ocorrem mudanças no ambiente empresarial, constantemente os tomadores de decisão vêm-se diante de novas demandas também em termos de informações. A Contabilidade, como uma ciência cujo foco consiste no atendimento a usuários externos e internos às organizações, precisa adequar-se a essas necessidades, já que cabe a ela o provimento de uma parte importante das informações necessárias para o tomador de decisão conduzir as suas ações do dia-a-dia e as ações estratégicas, de longo prazo, da sua organização.

Nesse sentido, este trabalho tem o objetivo de discutir o papel da Contabilidade no provimento de informações que suportem a avaliação do desempenho empresarial, possibilitando

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

**Valdirene Gasparetto**

e-mail: [valdirene@coopercarga.com.br](mailto:valdirene@coopercarga.com.br)

que o tomador de decisão tenha uma visão estratégica e sistêmica da sua empresa, de modo que possam ser tomadas as melhores decisões.

O trabalho está estruturado em quatro seções. Nesta, é apresentada a introdução, na segunda se discute a avaliação do desempenho empresarial, mostrando a abrangência das técnicas que têm sido desenvolvidas para auxiliar os tomadores de decisão a ter uma visão sistêmica e ampliada de suas organizações. Na terceira seção aborda-se o papel que a Contabilidade pode desempenhar para auxiliar na avaliação do desempenho empresarial, de modo a apoiar a tomada de decisão dos gestores e, na quarta seção, são apresentadas as conclusões do trabalho. Ao final, são listadas as referências bibliográficas.

#### A AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

Avaliar o desempenho empresarial de modo abrangente e confiável é o propósito de muitos trabalhos que têm sido desenvolvidos sobre o tema, nos últimos anos. Por muito tempo, as empresas foram avaliadas basicamente por indicadores de desempenho financeiros. Porém, muitas críticas foram feitas a isso, com a justificativa de que tais indicadores mensuram aspectos importantes, mas que mostram apenas parcialmente o desempenho e dão poucos indícios de como será a atuação futura da empresa, já que sua função é retratar o resultado de períodos passados, como sugerem Kaplan e Norton (1997). Esse descontentamento levou ao desenvolvimento de sistemas de avaliação que analisavam o desempenho da empresa de modo mais amplo, não envolvendo apenas indicadores de desempenho financeiros, mas também indicadores não-financeiros.

Dentre as tentativas de sistematização do processo de avaliação do desempenho empresarial de modo mais amplo, estão modelos como o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard (BSC), desenvolvidos em épocas diferentes, mas com a mesma

preocupação: avaliar o desempenho da empresa contemplando as diversas variáveis que influenciam esse desempenho.

Na justificativa para essa necessidade de maior abrangência, Kaplan e Norton (1997, p. 01-02) fazem uma analogia da empresa com um avião, e dos indicadores financeiros com o indicador de velocidade do ar, argumentando que, mesmo que se tenha um piloto excelente na interpretação da velocidade do ar, esse parâmetro é insuficiente para que possa ser garantido o sucesso da viagem. Da mesma forma, mensurar e analisar apenas indicadores financeiros não mostra, de forma global, a situação da empresa, de acordo com os autores.

O Tableau de Bord foi desenvolvido na França, há mais de cinquenta anos, e utilizado inicialmente por engenheiros que buscavam melhorar os processos produtivos através do melhor entendimento das relações de causa-e-efeito entre as ações executadas e o desempenho dos processos. Mais tarde, o Tableau de Bord, a partir do mesmo princípio, foi aplicado à alta gerência, para fornecer indicadores que permitissem monitorar o progresso do negócio, compará-lo às metas e adotar ações corretivas (EPSTEIN; MANZONI, 1998).

O desenvolvimento do Tableau de Bord envolve a tradução da missão e da visão em um conjunto de objetivos, a partir dos quais são identificados os fatores críticos de sucesso, que são transformados em um conjunto de indicadores quantitativos-chave de desempenho (EPSTEIN; MANZONI, 1998). Cordeiro Filho (2002) afirma que, já em 1962, Aubert-Krier, que estudava o tema, apresentou um modelo de Tableau de Bord com indicadores relacionados às condições técnicas de produção, situação comercial, situação financeira, situação econômica e situação de pessoal, ou seja, um quadro em que o desempenho da empresa em diversas áreas era analisado.

O Balanced Scorecard (KAPLAN; NORTON, 1997; KAPLAN; NORTON, 2001; KAPLAN; NORTON, 2004) foi desenvolvido no ano de 1990, a partir de um grupo de

## REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

CORDEIRO FILHO, José Bernardo. Modelos de avaliação de desempenho e controle de gestão: do Tableau de Bord ao Balanced Scorecard. **Inédito**. EPS: UFSC (artigo para avaliação da disciplina Custos Avançados), 2002.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael. **Capital intelectual**. Tradução: Roberto Galman. São Paulo: Makron Books, 1998. Tradução de: Intellectual capital.

EILER, Robert; GUCUZZA, Thomas. Crise também na Contabilidade Gerencial. **HSM Management**. n. 36, p. 132-136, jan./fev. 2003.

EPSTEIN, Marc; MANZONI, Jean-François. Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to balanced scorecard. **European Management Journal**, v. 16, n. 2, Apr. 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz E. T. Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997. Tradução de: The balanced scorecard.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Tradução: Afonso C. da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001. Tradução de: The strategy-focused organization.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicas: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

LAMBERT, Douglas M.; POHLEN, Terrance L. Supply chain metrics. **The International Journal of Logistics Management**, v. 12, n. 1, p. 1-19, 2001.

Esse é um exemplo de como a Contabilidade, a partir da sua base de dados, pode auxiliar as empresas na avaliação do desempenho não apenas dentro, mas além de suas fronteiras, acompanhando as tendências que se observa hoje no mundo dos negócios.

Diante disso, ao invés de os contadores fecharem-se dentro dos limites (ilusórios) da Ciência Contábil, precisam expandir a abrangência e perspectiva de suas ações, de modo que as mudanças que estão ocorrendo sejam consideradas integrantes do campo de atuação da Contabilidade, ampliando-o.

## CONCLUSÕES

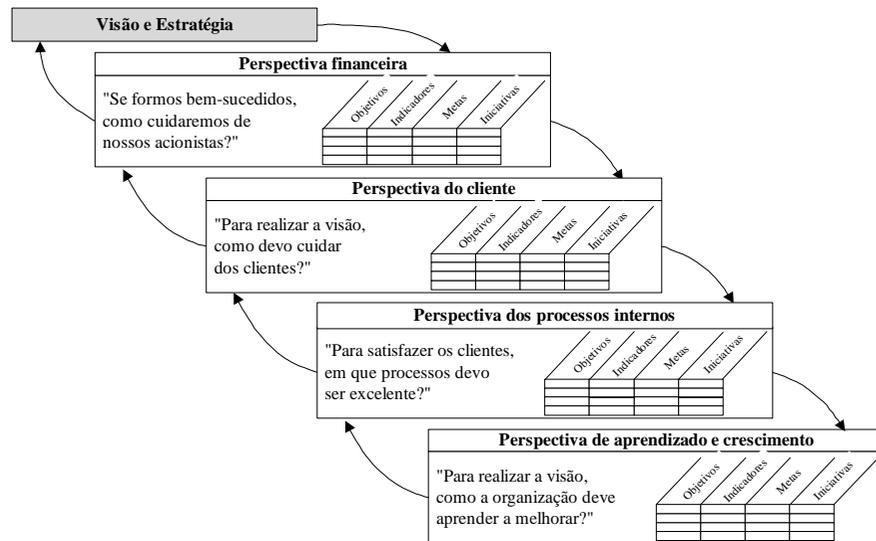
Este trabalho procurou realizar algumas ponderações sobre o papel da Contabilidade na geração de informações para a gestão das empresas.

É preciso que os profissionais e, principalmente, os pesquisadores da área contábil estejam atentos às possibilidades que existem para o emprego das informações da Ciência Contábil, de forma isolada ou agregadas a informações de outras áreas, para expandir o campo de atuação da Contabilidade, de modo a atender as necessidades de mudança que se apresentam constantemente.

Essa atenção às mudanças também deve ser despertada nos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis. Estes, já no momento em que estiverem estudando disciplinas básicas, devem ser estimulados a avaliar o tipo de informações que serão geradas a partir da escolha de uma ou outra opção de contabilização, por exemplo, e sua implicação nas informações que serão geradas. Devem ser provocados a avaliar criticamente o papel da Contabilidade no provimento de informações que sejam agregadoras de valor para as empresas, e como essas informações podem ser ajustadas para auxiliar na gestão global do desempenho empresarial.

empresários, liderados por David Norton e Robert Kaplan, que se reuniam mensalmente para discutir o tema “avaliação de desempenho”, motivados pela percepção de que a utilização apenas de indicadores financeiros não estava ajudando as empresas a criar valor econômico para o futuro (KAPLAN; NORTON, 1997, p. VII). Assim, desenvolveram um modelo em que propõem a mensuração em quatro perspectivas (Financeira, de Clientes, de Processos Internos e de Aprendizado e Crescimento), para as quais são definidos indicadores, desmembrados da estratégia da organização. Da mesma forma que o Tableau de Bord, o Balanced Scorecard prevê que a empresa parta da estratégia, para definir os objetivos e os desmembramentos seguintes, nas quatro perspectivas.

No entanto, apesar de todas as argumentações e da solidez das discussões sobre o Balanced Scorecard, os autores (KAPLAN; NORTON, 1997; KAPLAN; NORTON, 2001; KAPLAN; NORTON, 2004) concordam que os indicadores financeiros, em uma empresa com fins lucrativos, são o parâmetro (perspectiva) que deve direcionar os demais. A figura 1 mostra a arquitetura do Balanced Scorecard, onde se verifica que, a partir da estratégia, são definidos os objetivos, indicadores, metas e iniciativas, inicialmente para a perspectiva Financeira, após para a perspectiva dos Clientes, de Processos Internos e de Aprendizado e Crescimento.



**Figura 1: Arquitetura do Balanced Scorecard.**

Fonte: Kaplan e Norton (2001, p. 89)

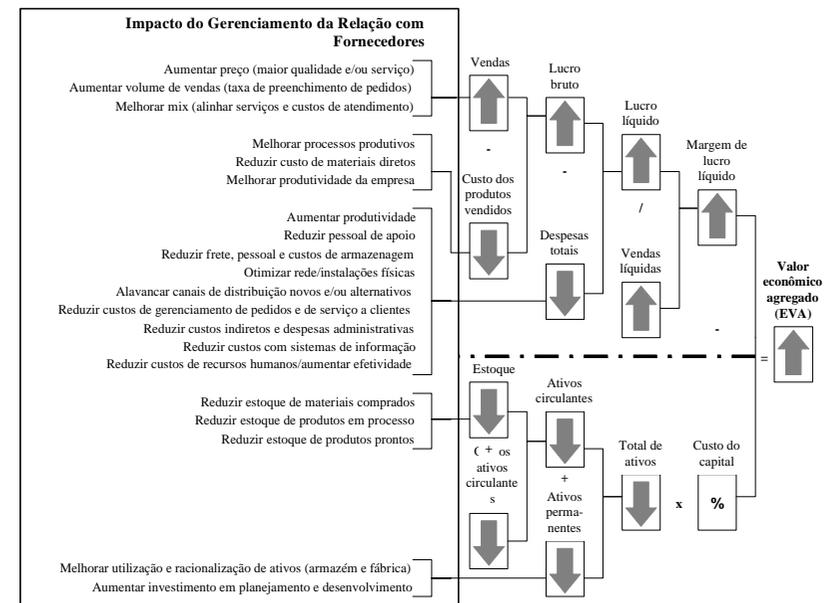
Tanto num como noutro modelo, vê-se que os indicadores propostos incluem um conjunto de medidas financeiras, e atribui-se a elas um peso importante, apesar das incontáveis discussões sobre sua incapacidade de analisar o desempenho total da empresa.

Em síntese, indicadores financeiros sozinhos são insuficientes, mas eles constituem um importante parâmetro (ou perspectiva) para a avaliação do desempenho das empresas, e a Contabilidade é a ciência responsável pelo provimento das informações necessárias para que esses indicadores sejam mensurados de tal forma que sejam confiáveis.

No caso do Balanced Scorecard, a importância dos indicadores financeiros é ressaltada, tanto que um dos princípios de um BSC bem construído é a relação de todos os demais objetivos e indicadores com os objetivos e indicadores financeiros. De acordo com este princípio, os indicadores de desempenho das

Para construir o demonstrativo referente a um cliente ou fornecedor, a empresa avalia as operações realizadas com aquela organização, identifica a receita de vendas, subtrai os custos e as despesas variáveis, que seriam evitados se a operação não ocorresse, apurando a margem de contribuição, e pode subtrair também os custos de oportunidade do capital utilizado e outros gastos identificados, como aqueles de recursos dedicados. Os relatórios dos clientes, relativos aos seus fornecedores, poderão envolver, além da análise de custos, benefícios que possam ser atribuídos àquelas fontes de fornecimento, como melhor qualidade ou menos devoluções (LAMBERT; POHLEN, 2001).

Lambert e Pohlen (2001) crêem que esses demonstrativos sintetizam o desempenho financeiro da cadeia de suprimentos imediata da empresa, sendo úteis para avaliar, através de comparação entre o resultado do período atual e o dos anteriores, o desempenho da empresa e de seus parceiros da cadeia de suprimentos.



**Figura 3: Como o gerenciamento da relação com fornecedores afeta o EVA.**

Fonte: Traduzido do trabalho de Lambert e Pohlen (2001)

informações da Contabilidade (EILER; CUCUZZA, 2003), e alguns autores, como Lambert e Pohlen (2001), por exemplo, já elaboram propostas para atender a essas necessidades.

Lambert e Pohlen (2001) afirmam que algumas empresas estão começando a medir o desempenho externo, mas esses esforços têm sido limitados a avaliar o desempenho do primeiro nível de fornecedores, clientes e provedores de serviços.

Os autores sugerem que cada empresa desenvolva um demonstrativo de resultado para cada uma das organizações com as quais se relaciona, referente aos bens negociados, que mostrará como o relacionamento afeta a lucratividade e o valor para o acionista. As figuras 2 e 3 mostram a proposta dos autores para a análise do desempenho de cada um dos clientes (figura 2) e dos fornecedores (figura 3).

perspectivas de Aprendizado e Crescimento, dos Processos Internos e dos Clientes devem estar associados com os indicadores da perspectiva Financeira. Este princípio destina-se a auxiliar a evitar esforços em melhorias localizadas, sem relação com a obtenção de melhores retornos financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 155-169).

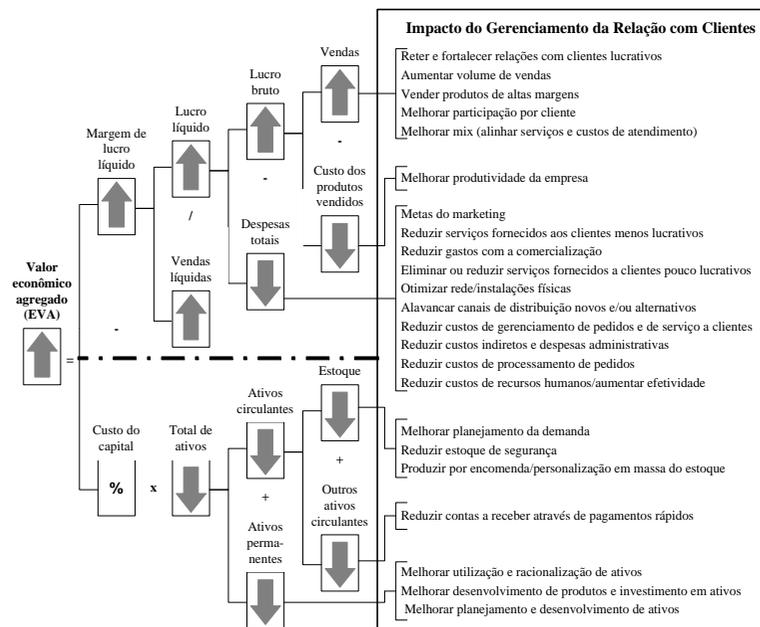
Assim, ao invés de diminuir a importância dos indicadores financeiros na avaliação do desempenho empresarial, o que ocorre hoje é a sua complementação: de indicadores únicos, para parte de um conjunto mais amplo, que auxilia na análise global das empresas.

### 3. AS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE

Diversos autores têm discutido, ao longo do tempo, a necessidade de “atualização” da Ciência Contábil para o provimento de informações úteis ao gerenciamento das empresas e avaliação do seu desempenho (JOHNSON; KAPLAN, 1993; EDVINSSON; MALONE, 1998; EILER; CUCUZZA, 2003).

A partir dos lançamentos contábeis que realiza, a Contabilidade possui uma grande “base de dados” das transações ocorridas nas empresas, e desde que esses registros e seu processamento tenham sido executados respeitando regras norteadoras, como são os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as determinações da Lei 6.404/76, os diversos interessados na informação poderão processá-la e incorporar a ela outros dados, como dados econômicos ou físicos, a partir de sua necessidade, gerando informações agregadoras de valor aos seus usuários.

Mesmo em relação aos sistemas de custeio, em que muitas críticas têm sido tecidas à Contabilidade, as regras contábeis, através do Decreto-Lei número 1598/77, determinam que o custo dos produtos seja formado apenas pelos gastos ocorridos até que ele esteja pronto para ser posto à venda, ou seja, os custos, e apenas estes, sejam fixos ou variáveis, devem ser incorporados aos



**Figura 2: Como o gerenciamento da relação com clientes afeta o EVA.**

Fonte: Traduzido do trabalho de Lambert e Pohlen (2001)

produtos. Quanto ao método de apropriação desses custos aos produtos fabricados, fica a critério de cada empresa, e daí os contadores poderão definir o método mais adequado, de modo que a informação utilizada para fins fiscais também seja útil, com ou sem adaptações, para fins gerenciais. Podem dividir esses custos em fixos e variáveis e/ou em diretos e indiretos, podem usar o Custeio por Absorção sem Departamentalização ou com Departamentalização (Método dos Centros de Custos), o Custeio Baseado em Atividades ou o Método das UEPs (Unidades de Esforço de Produção), ou outro, ainda. Podem, em paralelo, ter dois ou mais métodos de custeio, para finalidades diferentes.

Para fins gerenciais, além da Contabilidade para atender a fins fiscais, a empresa pode ainda ter a informação do gasto integral do produto, em que seriam apropriadas a ele também as despesas (que para fins fiscais devem ser descarregadas integralmente no resultado do período, independentemente do nível de estoque de produtos em processo ou acabados que tiver ocorrido no período).

A empresa também pode dividir os gastos em parcelas, para fins de análise e tomada de decisão, separando os gastos eficientes dos gastos da ociosidade e daqueles da ineficiência. A base de dados para fins de execução das análises é aquela da Contabilidade, porém, o contador, para fazer tal separação, precisa ter conhecimento da teoria de suporte, relacionada aos princípios de custeio conforme definidos em Borna (2001).

Além disso, com o avanço ocorrido nos sistemas de processamento eletrônico de dados, os contadores e os usuários das informações contábeis, desde que conhecedores das “regras” seguidas na coleta e processamento das informações, podem ajustá-las às mais diversas necessidades.

Não devem existir duas bases de dados contábeis, uma para fins fiscais e outra para fins gerenciais, mas uma única base de dados, flexível a ponto de permitir que os dados sejam “lidos” de maneiras diferentes, dependendo do que se pretende obter da informação.

Com isso, a Demonstração do Resultado do Exercício, dependendo da finalidade à qual a informação se destina, pode ter uma ou outra configuração. Acima das críticas à Contabilidade, pela não adequação às necessidades das empresas, os profissionais envolvidos

precisam conhecer a grande “base de dados” que possuem e saber ajustá-la às diversas finalidades a que pode ser aplicada a informação.

A avaliação do desempenho da empresa é, de modo macro, a finalidade gerencial das informações que a Contabilidade fornece e, nesse sentido, o conhecimento e a criatividade dos profissionais da Contabilidade são determinantes para que essas informações possam auxiliar nessa tarefa.

Em termos de indicadores, as empresas já utilizam, há muito tempo, indicadores derivados das demonstrações contábeis, dentre os quais o retorno sobre o investimento<sup>1</sup> (ROI – Return on Investment) e, mais recentemente, outros indicadores como o EVA (Economic Value Added) e o MVA (Market Value Added), que têm o propósito de inserir novas perspectivas sobre a mensuração financeira nas empresas, incorporando análises econômicas às medidas até então empregadas.

Mesmo nessa situação, em que muitas vezes se prega a existência de alternativas às informações contábeis, como o EVA, esses indicadores normalmente empregam dados contábeis, apenas complementando-os com outros tipos de dados. No caso do EVA, é feita uma análise econômica, que o torna mais adequado no apoio a alguns tipos de decisão. Tais adaptações são saudáveis e necessárias, já que a grande “base de dados” da Contabilidade deve ser flexível.

Atualmente, os gerentes também estão vivenciando uma mudança de paradigma, em que as empresas deixam de ser vistas como entidades isoladas, para serem vistas como agentes de “empresas estendidas” – as cadeias de suprimentos -, das quais fazem parte juntamente com seus fornecedores e seus clientes (as suas relações imediatas) e todas as organizações com as quais essas empresas se relacionam, até as fontes originais de materiais, de um lado, e os clientes finais, de outro.

Essa mudança também já está começando a exigir novas

<sup>1</sup> Lucro Líquido dividido pelo Ativo Total (MARION, 1998, p. 472; 488).