

Contabilidade Multicriterial: o Problema da Avaliação do Desempenho Empresarial

Altair Borgert

Resumo:

Este artigo tem como objetivo ressaltar a problemática da avaliação do desempenho empresarial sob o enfoque multicritério, cujas decisões consideram tanto os aspectos subjetivos dos decisores quanto as características objetivas das ações, na medida em que as empresas necessitam de abordagens que incorporem amplas questões do ambiente competitivo empresarial. Neste sentido, apresenta-se a Contabilidade Multicriterial como uma abordagem conceitual e prática capaz de incorporar as questões não-financeiras no processo de tomada de decisão. Esta abordagem pode-se desenvolver sob as perspectivas do construtivismo e do apoio à decisão, que são os direcionamentos mais importantes no desempenho das funções de prestação de informações para os gerentes em seus processos de tomada de decisões. Além disso, apresenta-se uma discussão sobre a influência da informática na gestão contábil e ressalta-se o Balanced Scorecard como um sistema multicritério de avaliação e decisão. Por último, o trabalho corrobora a necessidade de incorporação de múltiplos critérios para a elaboração de sistemas de gestão das organizações, uma vez que as informações econômico-financeiras, isoladamente, não fornecem respostas para os problemas complexos do mundo moderno.

Área temática: *Gestão de Custos e Sistemas de Informação*

CONTABILIDADE MULTICRITERIAL: O PROBLEMA DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

TRABALHO 7.140

RESUMO

Este artigo tem como objetivo ressaltar a problemática da “avaliação do desempenho empresarial” sob o enfoque multicritério, cujas decisões consideram tanto os aspectos subjetivos dos decisores quanto as características objetivas das ações, na medida em que as empresas necessitam de abordagens que incorporem amplas questões do ambiente competitivo empresarial. Neste sentido, apresenta-se a Contabilidade Multicriterial como uma abordagem conceitual e prática capaz de incorporar as questões não-financeiras no processo de tomada de decisão. Esta abordagem pode-se desenvolver sob as perspectivas do construtivismo e do apoio à decisão, que são os direcionamentos mais importantes no desempenho das funções de prestação de informações para os gerentes em seus processos de tomada de decisões. Além disso, apresenta-se uma discussão sobre a influência da informática na gestão contábil e ressalta-se o Balanced Scorecard como um sistema multicritério de avaliação e decisão. Por último, o trabalho corrobora a necessidade de incorporação de múltiplos critérios para a elaboração de sistemas de gestão das organizações, uma vez que as informações econômico-financeiras, isoladamente, não fornecem respostas para os problemas complexos do mundo moderno.

Palavras Chaves: Avaliação de Desempenho, Balanced Scorecard, Multicritério.

Área Temática: 7. Gestão de Custos e Sistemas de Informações.

CONTABILIDADE MULTICRITERIAL: O PROBLEMA DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

1. INTRODUÇÃO

O novo ambiente organizacional, em decorrência da abertura do mercado e dos consumidores cada vez mais exigentes, aumenta o grau de responsabilidade da Contabilidade e exige, da mesma forma, a criação de sistemas de gestão cada vez mais competitivos. Verifica-se um aumento na competição global e um rápido desenvolvimento tecnológico, tanto nas atividades-fim – com a modernização dos sistemas produtivos – quanto nas atividades-meio – através da aplicação de novos conceitos administrativos – cujos reflexos atingem as estruturas empresariais. Conseqüentemente, necessita-se de informações cada vez mais precisas e oportunas para a melhoria dos controles internos, aumento da produtividade, descoberta de novos processos de produção, êxito nas decisões etc.

Além de informar custos precisos dos produtos para o auxílio ao processo decisório, no que se refere a problemas de fixação de preços, introdução de novos produtos no mercado, abandono de produtos obsoletos etc., os sistemas de gestão contábil, segundo Johnson e Kaplan (1993), devem se basear na melhor informação possível sobre as necessidades da empresa. Assim, por exemplo, “... as grandes organizações descentralizadas necessitam de sistemas para motivar e avaliar o desempenho de seus gerentes. Os sistemas devem fornecer incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos, em operações globalmente dispersas” (p. 3). Ainda, para os autores, o sistema de Contabilidade Gerencial de uma empresa serve como um elo de ligação entre gerentes e subordinados, na medida em que os executivos da organização repassam as metas e os objetivos para o processo de produção. Por outro lado, representa o canal pelo qual as informações sobre o rendimento da produção e o desempenho da empresa são comunicadas aos gerentes superiores. As remunerações e as promoções dos gerentes, além disso, baseiam-se em números informados pelo próprio sistema.

Com tantas funções importantes, os sistemas de gestão contábil tornam-se elementos necessários na condução das estratégias empresariais para alcançar o êxito no ambiente competitivo da atualidade. Entretanto, um bom sistema de Contabilidade Gerencial, individualmente, não garante o sucesso de uma empresa no futuro. Conforme ressaltam Johnson e Kaplan (1993), em última análise, o sucesso empresarial depende de produtos que satisfazem as necessidades dos consumidores, de sistemas eficientes de produção e distribuição e de esforços de comercialização efetivos.

No âmbito empresarial é comum o uso de modelos mais ou menos formalizados para ajudar os decisores nos seus problemas de decisão. Em geral, os gerentes e tomadores de decisão não gostam de se sentir “sozinhos” numa decisão importante. Esta é uma das características inerentes aos seres humanos. Como assinala Howard (1988), as pessoas preferem, antes, acreditar nos instrumentos de medida do que nas suas próprias percepções. Assim, mesmo que tais sistemas não sejam adequadamente úteis, observa-se uma tendência pela sua aplicação nos processos de tomada de decisões.

Como a subjetividade humana está presente nos processos decisórios, cabe à Contabilidade Gerencial considerá-la no desenvolvimento de sistemas de apoio à decisão, mesmo que baseados na dimensão econômico-financeira. Extrapolar a questão quantitativa do dinheiro é mais prudente do que criar artifícios que resultem em distorções na solução de problemas que não se limitam à esfera econômica. Assim, mesmo nas decisões sobre custos, envolve-se mais do que a simples definição do valor econômico de um produto, não somente sob o ponto de vista das empresas, mas também sob a ótica dos clientes. Esta problemática é ressaltada por Paton (apud Johnson e Kaplan, 1993), ao mencionar que o cliente não compra um punhado de dólares de custos, classificados e remontados à origem da produção, mas sim, um produto, ao preço predominante de mercado. E o preço de mercado pode estar acima ou abaixo de qualquer custo calculado pelos métodos contábeis.

Embora o autor não apresente uma alternativa à sistemática corrente, nota-se uma preocupação subjacente aos aspectos que, em princípio, não podem ser identificados formalmente, tais como as expectativas e os valores dos clientes sobre uma determinada mercadoria que, provavelmente, nem o mercado pode captar com precisão. É indiscutível a existência das características objetivas das ações – produtos – mas, igualmente, é indiscutível que os tomadores de decisão, como seres humanos, esperam mais informações sobre as questões que envolvem a gestão da produção. Nestas, incluem-se as de características não-financeiras, já que o sentimento pessoal existe e, como tal, deve fazer parte do modelo de decisão, e ainda, de uma forma explícita e esquemática para que os decisores não se sintam “sozinhos” nos problemas complexos que envolvem, sobretudo, decisões estratégicas das organizações.

O desenvolvimento de novas formas para a mensuração e a análise dos fenômenos contábeis, além de fornecer resposta para o desempenho empresarial, torna-se imperativo para a busca da “relevância perdida”. Entretanto, conforme resalta Drucker (1990), a Contabilidade Gerencial ainda enfrenta o desafio de eliminar a inabilidade em avaliar na performance da fábrica o impacto de mudanças no processo como um todo, qual seja o retorno no mercado de um investimento em automação, por exemplo, ou o risco de não fazer um investimento que acelere as mudanças de linhas de produção. Nos dias atuais, com o desenvolvimento da informática, os custos industriais e os benefícios de tais decisões podem ser levantados com certa exatidão.

Entretanto, as conseqüências de tais decisões nos negócios são, ainda, um tanto quanto especulativas. Por exemplo: o diretor de vendas pode argumentar que mudanças na linha de produção ajudam a vender mais; o diretor de marketing pode afirmar que a empresa necessita de investimentos em automação para não ficar em desvantagem; e assim por diante. Em cada decisor, ou ator do processo decisório, existe uma preocupação subjacente às questões objetivas dos negócios, como a experiência, os valores e os interesses envolvidos, cujos aspectos até o momento não foram considerados nos modelos de gestão da contabilidade.

De fato, mesmo com os avanços tecnológicos da atualidade, por meio de sistemas de gestão cada vez mais potentes e integrados, ainda não se conseguiu resolver o problema da avaliação do desempenho empresarial nos seus vários segmentos, sob o enfoque de múltiplos critérios. Se, por um lado, existem vários modelos “racionalis” de medida do desempenho passado, por outro, as empresas carecem de uma abordagem que incorpore amplas questões do ambiente competitivo, como por exemplo, sobre os decisores e o futuro das organizações. E, é justamente esta a preocupação central deste artigo, qual seja a de chamar a atenção para a “avaliação do desempenho” como um

conjunto de sistemas inter-relacionados, cujas decisões devem considerar a congruência dos aspectos subjetivos dos decisores com as características objetivas das ações.

2. CONTABILIDADE GERENCIAL: VÁRIAS FUNÇÕES – POR ONDE COMEÇAR?

As diversas questões relacionadas com as críticas às sistemáticas tradicionais da Contabilidade Gerencial, a mudança no comportamento dos custos, a necessidade de extrapolação da dimensão econômico-financeira etc., demonstram a inquietude dos pesquisadores e profissionais no intuito de oferecer alternativas às novas necessidades das empresas quanto a sua competitividade no mercado atual. Tais questionamentos, pelo lado positivo, representam a insatisfação dos usuários dos sistemas de gestão contábil como um meio para garantir o aperfeiçoamento dos processos decisórios das empresas, enquanto centrados em informações prospectivas.

Segundo Amat e Gomes (1995), uma série de trabalhos e estudos, que representam o pensamento corrente na área de gestão contábil, têm sido desenvolvidos, quer do ponto de vista prático, quer do ponto de vista teórico e que, em especial, possibilitam a cobertura e expansão de tópicos importantes da atualidade. Apesar das considerações dos diversos autores, não se percebe na atualidade a existência de um paradigma predominante ou de um plano de referência que englobe os aspectos relevantes do ambiente empresarial. Contudo, já existe, de forma positiva, uma tendência ao abandono progressivo de abordagens mecanicistas sobre contabilidade de gestão.

De acordo com Iudícibus (1989), pela análise dos trabalhos críticos à Contabilidade, de modo geral, pode-se ressaltar os seguintes direcionamentos:

- i. o lucro contábil não é o único e nem mesmo o melhor indicador do sucesso da empresa no médio e no longo prazo (e mesmo do lucro em curto prazo);
- ii. é preciso introduzir, no sistema de controle e mensuração e no sistema de informações contábeis e financeiras, outras variáveis como: inovação tecnológica, qualidade dos produtos, satisfação dos clientes, treinamento dos empregados etc.; e
- iii. os gerentes modernos se utilizam em demasia de “manobras” financeiras e do manuseio de princípios contábeis para auferir, para seus conglomerados, grandes lucros sem, entretanto, adicionar valor econômico aos empreendimentos, o que é obtido apenas dando-se mais ênfase aos fatores qualitativos, acima apontados, do que às manobras contábeis e financeiras.

Portanto, se a necessidade dos decisores volta-se para sistemas que melhorem o nível do processo decisório, pode-se, então, levantar uma questão: a Contabilidade Gerencial não está inserida num processo reducionista, cuja importância é atribuída, demasiadamente, às questões econômico-financeiras?

A resposta para esta questão permite a abertura das “portas” para a gestão baseada em múltiplos critérios, com um arcabouço conceitual e prático capaz de incorporar de uma forma definitiva as questões não-financeiras, mas absolutamente relevantes, para o processo de tomada de decisão. Esta abordagem pode-se desenvolver sob as perspectivas do construtivismo e do apoio à decisão, que são os direcionamentos

mais importantes no desempenho das funções de prestação de informações para os gerentes em suas decisões acerca dos problemas complexos da atualidade.

Contudo, apesar da necessidade atual de conciliação entre múltiplos indicadores para fins de análise do desempenho empresarial, verifica-se uma dificuldade em operacionalizá-los, na medida em que se torna difícil, por exemplo, a gestão de produtos que tenham, ao mesmo tempo, melhor qualidade, menores prazos de entrega, custos mais baixos, desempenho técnico mais avançado, maior flexibilidade de atendimento e satisfação do cliente, que privilegie o longo prazo e que traga algum retorno financeiro para a empresa.

Em relação ao assunto, Bonelli, Fleury e Fritsch (1994) ressaltam três características importantes:

- i. a análise do desempenho empresarial é, necessariamente, multidimensional;
- ii. as organizações precisam fazer opções claras pelas dimensões que desejam priorizar, mesmo que em alguns casos isso represente a necessidade de sacrifício de outras dimensões relevantes inicialmente; e
- iii. tais dimensões variam conforme a empresa ou o setor em que ela se insere.

As abordagens tradicionais do desempenho organizacional têm evoluído ao longo do tempo em termos de privilegiar os mais diversos tipos de variáveis tanto financeiras como não-financeiras. Assim, mais do que em outros tempos, procura-se o desenvolvimento de novas formas para abordar o problema da mensuração da performance. Conforme Bonelli, Fleury e Fritsch (1994), é oportuno lembrar que os primeiros indicadores de produtividade e competitividade utilizados para a avaliação do desempenho competitivo das empresas foram construídos com base em conceitos e magnitudes contábeis. De fato, tais indicadores foram amplamente utilizados para aferir o desempenho das empresas, das suas divisões internas ou, até mesmo, do conjunto de empresas, desde o começo do século até recentemente e ainda encontrados na literatura sobre contabilidade e administração.

3. GESTÃO CONTÁBIL E DECISÕES MULTICRITÉRIO

Quanto à forma de abordagem do processo de decisão no contexto organizacional, verifica-se uma crescente orientação para a utilização de instrumentos analíticos baseados na perspectiva multidimensional. Quer relativamente ao problema de avaliação do grau de desempenho das empresas, isto é, da sua competitividade global, quer no domínio da gestão contábil, o processo de tomada de decisão é, com efeito, função de uma multiplicidade de dimensões (critérios de avaliação).

As teorias multicriteriais ressaltam a necessidade de uma abordagem mais abrangente, por meio da utilização de uma variedade de fatores, que englobam os vários aspectos da organização, dentre outros, relacionados com:

- ⇒ *Gestão* – flexibilidade, rentabilidade, crescimento, adaptação, novos produtos, diversificação, redução de custos, estudos;
- ⇒ *Vendas* – satisfação dos clientes, facilidades dos produtos, atendimento e geração de demanda, publicidade, promoção, política comercial;
- ⇒ *Contatos com a clientela* – imagem da marca, serviços após a venda;

- ⇒ *Produção* – produtividade, política de compras, estocagem, tecnologia, qualidade;
- ⇒ *Competência* – formação do pessoal, cultura organizacional, ambiente, motivação, responsabilidade;
- ⇒ *Estratégia* – participação no mercado, imagem da empresa, vantagem competitiva;
- ⇒ *Fornecedores* – adequabilidade, comprometimento, cadeia de valor;
- ⇒ *Questões econômico-financeiras* – custo, lucro, fluxo de caixa, tendências de mercado.

Estes vários aspectos, se considerados conjuntamente no processo decisório, principalmente quando relacionados a problemas de ordem estratégica, tendem a resultar em ações mais bem elaboradas, tanto aos olhos de quem decide quanto daqueles que sofrem as conseqüências das decisões.

Por outro lado, no que diz respeito à própria forma de encarar o contexto do processo decisório, na área da gestão financeira, tem-se verificado alterações significativas. Tradicionalmente, os modelos de decisão financeira baseiam-se em alguns princípios de discutível verificação prática, em particular:

- ◆ preocupação com a maximização de objetivo único (valor da empresa, capital próprio, valor presente líquido etc.), frente a um conjunto de alternativas com efeitos conhecidos e/ou que podem ser mensurados objetivamente;
- ◆ os decisores são considerados, supostamente, como dominadores das informações necessárias à tomada de decisão e, igualmente, aptos a desenvolver um processo de cálculo para a identificação da solução ótima;
- ◆ pouca importância à participação descentralizada e à conseqüente necessidade de gestão dos vários interesses e conflitos inerentes às decisões;
- ◆ ênfase na solução dos problemas sem conhecimento adequado do processo de estruturação (definição dos objetivos envolvidos e das questões que permeiam o contexto decisório);
- ◆ as decisões que envolvem a gestão estratégica são pouco abordadas, dando-se prioridade à eficácia da gestão corrente; e
- ◆ no que diz respeito às características das alternativas disponíveis, assume-se que estas sejam independentes (isto é, mutuamente exclusivas), transitivas e expressas em unidades monetárias de modo a permitir a sua comparabilidade.

Estes aspectos demonstram o estado da arte atual no processo decisório da gestão contábil enquanto centrada em critério único de avaliação. E isso contrasta com as necessidades empresariais atuais num mercado globalizado e competitivo. Para explicar o desempenho organizacional, na atualidade, os gestores precisam considerar uma série de aspectos ligados aos problemas que os mesmos tentam resolver.

Rum e Derkindesen (apud Ensslin et al., 1997), por exemplo, propõem um conjunto de princípios para o aperfeiçoamento do processo decisório nas organizações, nomeadamente:

- ⇒ os decisores podem, unicamente, atuar face às situações de racionalidade limitada e não de otimização, isto é, à procura de soluções eficazes e não de

- soluções ótimas;
- ⇒ as decisões devem ser tomadas com base em informações incompletas;
 - ⇒ os decisores nem sempre são capazes de, corretamente, interpretar e reagir à informação disponível;
 - ⇒ múltiplos níveis da hierarquia da organização são envolvidos no processo de decisão, de forma que múltiplas políticas e estruturas internas de poder tendem a distorcer os fluxos de informações;
 - ⇒ o processo de decisão é mais bem descrito sob a forma de “processo interativo”;
 - ⇒ os empresários exercem, por vezes, pressões conflituosas sobre a gestão, que não podem ser ignoradas na ação efetiva, e portanto, deve haver uma preocupação com a gestão do consenso;
 - ⇒ o processo de decisão é dinâmico, e as conseqüências no médio prazo das decisões correntes, bem como as suas implicações na flexibilidade da empresa, devem ser levadas em consideração;
 - ⇒ para certas decisões não se pode associar critérios de medida monetária;
 - ⇒ a transitividade das alternativas nem sempre ocorre; e
 - ⇒ nem sempre é possível definir alternativas que sejam mutuamente exclusivas.

Como implicação destes aspectos para a estruturação de modelos de decisão mais realistas e operacionais, os autores realçam que a empresa não é uma entidade monolítica com uma única face para o exterior, bem como não possui toda a informação necessária e nem a habilidade para utilizá-la de forma completa a que, em tempo útil, pode obter. Mas sim, ela é composta por um conjunto de pessoas, muitas das quais com sistemas de valor e interesses conflitantes, e que devem tomar decisões com base em informações insuficientes.

Nesta orientação, os gestores estão mais preocupados com a resolução adequada dos conflitos entre múltiplos critérios de decisão e com a harmonização entre os vários grupos de poder (incluindo os proprietários) do que com a procura do objetivo único da empresa. De fato, quando há múltiplos critérios, não é possível otimizar a decisão de forma tradicional, já que o processo deve considerar os *trade-offs* existentes entre os vários critérios, bem como a sua participação no conjunto da decisão.

Contudo, conforme ressaltam Shank e Govindarajan (1995), o surgimento de controle para decisões baseadas em dados não-financeiros resulta do fato de as empresas se tornarem direcionadas pelas operações. Muitos dos fatores críticos de sucesso da empresa não são facilmente medidos pelo típico sistema de custo e lucro. Assim, os sistemas não-financeiros tratam dos passos exeqüíveis que levam ao sucesso da empresa. Apesar disso, um sistema não-financeiro não está livre de todo o comportamento disfuncional inerente às organizações. Para os autores, a implementação de tais sistemas ainda está no início. Compreender os pontos fortes, os pontos fracos e os *trade-offs* destes sistemas, torna-se fundamental para a bem-sucedida adoção de controles baseados em medidas de desempenho não-financeiras.

3.1. A informática na gestão contábil

A Contabilidade Gerencial – assim como outras áreas do conhecimento e de aplicação prática – também foi influenciada pelo desenvolvimento tecnológico, por meio da informática, como suporte para o desenvolvimento de novos métodos de processamento de informações. Em termos conceituais, ao longo do tempo, o processo de gestão contábil não apresentou grandes mudanças, haja vista que os problemas relacionados a custos, por exemplo, existem desde os primórdios da sua criação. As mudanças mais significativas, entretanto, ocorreram no mercado e, sobretudo, na estrutura produtiva das empresas que se modernizaram. Ou seja, os antigos problemas relacionados com a alocação de custos aos produtos ainda são – e, talvez, o sejam por muito tempo – o ponto central das discussões teóricas e práticas relacionadas a custos. Mesmo nas metodologias consideradas mais “modernas” não se verificam argumentos suficientes para acreditar que o problema esteja resolvido.

Entretanto, segundo Johnson e Kaplan (1993), a evolução na forma como se organizam as informações foi a que apresentou, possivelmente, o maior desenvolvimento na área de gestão. Não porque novos conceitos surgiram, mas porque novas formas de coleta e processamento de dados, oriundas da informática, como suporte à tomada de decisão, permitiram que a Contabilidade também incorporasse aspectos que não faziam parte do seu dia-a-dia. As possibilidades oferecidas no campo da informática, nos dias atuais, permitem o desenvolvimento de sistemas de informações em tempo real, cuja relação custo/benefício¹ justifica a sua implantação.

Atualmente, de acordo com os autores, os analistas de sistemas, em conjunto com os contadores e os administradores, podem projetar sistemas de gestão concomitante com a tecnologia eletrônica disponível através de softwares e hardwares, baseados em sistemas de informações gerenciais e de controle mais precisos e, portanto, mais efetivos que os projetados no passado, quando o custo para a obtenção das informações necessárias superava o benefício de uma decisão. A revolução computacional das últimas décadas reduziu de tal modo os custos de coleta e processamento de informações que, praticamente, as barreiras técnicas para o desenvolvimento e implantação de sistemas gerenciais já não existem mais. A crescente complexidade das operações das empresas, na atual economia baseada em tecnologia e altamente globalizada, tem sido acompanhada por um aumento correspondente na capacidade dos sistemas de fornecerem informações relevantes e oportunas sobre as operações empresariais, tanto no âmbito quantitativo como no qualitativo.

Como decorrência do estado atual das informações contábeis, cuja relevância para o processo decisório é questionada, surgiram os sistemas de informações gerenciais com a finalidade de apoiar o processo decisório baseado em informações precisas e oportunas sobre as operações empresariais. Tais sistemas representam uma evolução da gestão contábil, na medida em que conciliam os aspectos modernos do desenvolvimento tecnológico advindo da informática com as necessidades das empresas no mercado competitivo e global da atualidade.

Percebe-se que, a cada dia, mais empresas aderem aos sistemas integrados de gestão como resposta aos seus problemas de controle e medida do desempenho empresarial. Talvez, isto seja um reflexo da inconformidade dos tomadores de decisão com as técnicas contábeis tradicionais enquanto fornecedoras de informações para a

¹ Entre o custo para se obter uma informação e o benefício que esta pode oferecer.

competitividade exigida no mercado atual.

Entretanto, convém ressaltar que tais sistemas, mesmo com a sua integração total, rapidez com que fornecem as informações e outras tantas vantagens sobre as sistemáticas tradicionais, ainda não contemplam as questões subjetivas do processo decisório, como por exemplo, os julgamentos de valor dos decisores.

3.2. A perspectiva multicritério do *Balanced Scorecard*

Na literatura atual sobre avaliação do desempenho empresarial, autores como Kaplan e Norton (1997) têm contribuído com uma perspectiva multicriterial em substituição aos tradicionais sistemas contábeis de mensuração do desempenho. A procura por informações que possibilitem uma gestão estratégica de suporte competitivo fez com que surgissem algumas técnicas capazes de preencher esta lacuna, entre elas o *Balanced Scorecard*, como um modelo de gestão empresarial que se propõe à análise de vários aspectos, além dos indicadores financeiros de medição do desempenho.

Para se manter no mercado, torna-se necessário que a administração da empresa considere a construção de um ambiente propício para estimular fatores que promovam ações, algumas vezes agressivas, e que colaborem para o aumento da sua competitividade. Na era do conhecimento, a transformação ocorre por meio de utilização da capacidade de desempenho para atingir os objetivos da organização. Tanto a informação quanto o conhecimento são variáveis tão competitivas quanto controle ou comando. Para apoiar o processo de gestão em uma organização dentro desses novos tempos, tão mais globalizado e competitivo, é fundamental que existam processos de medição de desempenho que considerem a perspectiva multicriterial como decorrência da complexidade do novo ambiente organizacional.

Segundo Kaplan e Norton (1997), melhorias de desempenho exigem grandes mudanças, e isso inclui os sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas. É impossível navegar rumo a um futuro mais competitivo, tecnológico e centrado nas competências com a monitoração e controle, apenas, das medidas financeiras do desempenho passado.

O *Balanced Scorecard* é um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia sem menosprezar o desempenho passado sob quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento.

Assim, este modelo traduz a missão e a estratégia de uma empresa em objetivos e medidas tangíveis. As medidas representam o equilíbrio entre os diversos indicadores externos, voltados para acionistas e clientes, e as medidas internas dos processos críticos de negócios, como a inovação, o aprendizado e o crescimento da organização. Portanto, tenta-se estabelecer um equilíbrio entre as medidas de resultado – as conseqüências dos esforços do passado – e as medidas que determinam o desempenho do futuro. Segundo Paton et al. (1999), este é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. O *Balanced Scorecard* é um sistema de gestão que as empresas inovadoras utilizam para administrar a estratégia no longo prazo.

Contudo, as diferentes perspectivas abordadas no modelo não são, necessariamente, suficientes para todos os tipos de empresa. O próprio modelo apresenta limitações. Segundo Kaplan e Norton (1997), as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* revelaram-se adequadas em diversas empresas e setores do

mercado. Mas elas devem representar um modelo, não uma camisa-de-força. Não existe teorema matemático segundo o qual as quatro perspectivas sejam necessárias e suficientes. Segundo os autores, ainda não se encontrou empresas que utilizem menos do que as quatro perspectivas, porém, dependendo das circunstâncias do setor e da estratégia, é possível que seja preciso agregar uma ou mais perspectivas complementares.

Um exemplo prático do Balanced Scorecard encontra-se em Lima (1999), aplicado à indústria de comunicação em Santa Catarina, onde o autor aborda as quatro diferentes perspectivas do modelo com a identificação de uma variedade de indicadores que ajudam na avaliação do desempenho empresarial.

Mesmo considerando-se como um modelo multidimensional para a análise do desempenho empresarial, o Balanced Scorecard segue a abordagem normativista, na medida em que a sua aplicação realiza-se a partir das quatro perspectivas previamente definidas. Além disso, as questões subjetivas do processo decisório, também, são negligenciadas, uma vez que o modelo não incorpora de forma explícita os julgamentos de valor dos que se utilizam do modelo para a tomada de decisão.

Talvez, a sua principal limitação esteja no fato de que o Balanced Scorecard não apresenta uma forma de agregação compensatória das diversas perspectivas. Isto é, não estabelece uma taxa de troca entre o desempenho positivo de um indicador com o desempenho negativo de outro. Assim, por exemplo, com base no Balanced Scorecard, uma empresa não pode comparar o seu desempenho global ao longo do tempo para verificar se, no conjunto dos critérios, ela está melhorando ou piorando, já que os indicadores são tratados isoladamente. Porém, as empresas necessitam comparar o seu desempenho global, segundo os vários critérios, em diferentes momentos, com o objetivo de acompanhar o seu desempenho.

Além disso, na perspectiva do Balanced Scorecard não é possível, para cada critério, a apresentação de uma função de valor que represente a avaliação local segundo o julgamento dos decisores para diferentes níveis de desempenho, com a identificação dos níveis mínimos aceitáveis e dos níveis considerados desejáveis em cada situação.

4. CONCLUSÃO

Resumidamente, por um lado, as críticas aos sistemas tradicionais de avaliação de desempenho oriundos da Contabilidade Gerencial concentram-se na excessiva importância delegada às questões econômicas e financeiras. Por outro, apesar dos esforços no desenvolvimento de sistemas de gestão, a questão “avaliação de desempenho” não tem uma solução óbvia. O conjunto destas duas observações pode sinalizar para a construção de novos modelos, com a junção de variáveis quantitativas e qualitativas, tanto financeiras como não-financeiras, em busca de um enfoque mais amplo para o problema. E esta é uma necessidade subjacente às críticas aos sistemas tradicionais da Contabilidade, principalmente aos ligados à gestão.

Segundo Johnson (1994, p. 110), as informações contábeis “muitas vezes confundem os esforços para controlar os custos, porque elas mostram somente quanto dinheiro foi gasto e onde, não por que ele foi gasto”. Neste sentido, uma Contabilidade Multicriterial, baseada numa abordagem construtivista, pode permitir o envolvimento dos diversos atores do processo decisório (agentes ativos e passivos) com o intuito de

fazer com que cada um dos participantes aprenda cada vez mais sobre o problema e, principalmente, sobre os seus julgamentos de valor.

Portanto, direcionar esforços na busca por novos sistemas de mensuração, apoiados em valor exclusivamente monetário, não é o melhor caminho, já que mais importante do que saber “como” os valores acontecem nas empresas é saber “porque” eles acontecem e com quem eles se relacionam. Entender a causa original das decisões, nesta ou naquela direção, pode ser mais produtivo do que explicar o seu resultado pelo custo ou pelo lucro, já que estes importantes elementos representam apenas uma das dimensões levadas em consideração pelos decisores ao formularem seus modelos de decisão. Por exemplo: o custo (dentro da dimensão econômico-financeira) pode ser consequência de uma decisão que privilegie a imagem da empresa. Assim, um resultado financeiro negativo de um determinado produto pode, conscientemente, ser compensado pelo acréscimo na imagem da empresa. Esta por sua vez, pode beneficiar, mesmo sob o ponto de vista monetário, outros produtos e a empresa como um todo.

Portanto, este artigo chama a atenção para uma nova abordagem cujo “todo” seja maior que a simples soma das “partes”, na medida em que, numa visão global, o objetivo de uma empresa relaciona-se com o aumento do seu grau de competitividade em relação aos concorrentes, e não em relação a si própria. Os custos, por exemplo, representam apenas uma das partes do problema.

Uma Contabilidade que, ao utilizar-se de múltiplos critérios para a análise da produção, ofereça a possibilidade de identificação das limitações e oportunidades, com vistas à melhoria do desempenho da empresa como um todo, está mais sintonizada com os objetivos da competição moderna, já que a dimensão econômico-financeira, isoladamente, não oferece resposta para as necessidades do processo decisório.

De acordo com Drucker (1990), a importância da gestão contábil sempre residiu no fato de que esta se restringia ao mensurável financeiramente, ao oferecer respostas objetivas. Mas, se as questões não-financeiras forem incorporadas, ela pode levantar mais problemas ainda, o quem tem provocado intenso debate. Segundo o autor, existe uma concordância no meio acadêmico e empresarial de que esses impactos nos negócios têm de ser considerados na avaliação da performance da fábrica. Ou seja, uma abordagem que contemple os vários aspectos do ambiente organizacional tem de ser integrada aos procedimentos tradicionais da gestão empresarial. De uma forma ou de outra, uma Contabilidade Multicriterial pode permitir aos gerentes, tanto de dentro como de fora da fábrica, tomar decisões de produção como decisões de negócios.

Este pensamento, em resumo, corrobora a necessidade de incorporação de múltiplos critérios na elaboração de sistemas de gestão, uma vez que as informações econômico-financeiras, absolutamente relevantes, não fornecem respostas para os problemas complexos do mundo moderno. Oferecer a aprendizagem, como resultado de um processo de análise para os problemas relacionados com o desempenho organizacional, através da abordagem construtivista, pode ser uma alternativa de “melhor compromisso” em comparação aos modelos baseados em critério único.

5. BIBLIOGRAFIA

AMAT, Joan M., GOMES, Josir Simeone. Contabilidade de gestão: uma abordagem qualitativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 24, n. 96, p. 28-40,

nov./dez. 1995.

BANA E COSTA, Carlos A. Introdução geral às abordagens multicritério de apoio à tomada de decisão. **Investigação Operacional**, v. 66, p. 117-139, jun. 1988.

_____. **Structuration, construction et exploitation d'un modèle multicritère d'aide à la décision**. Lisboa, 1992. Tese (Doutorado em Engenharia de Sistemas) – Instituto Superior Técnico, Universidade de Lisboa.

BONELLI, Regis, FLEURY, Paulo F., FRITSCH, Winston. Indicadores microeconômicos do desempenho competitivo. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 29, n. 2, p. 3-19, abr./jun. 1994.

BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. Florianópolis, 1999. 441 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina.

DRUCKER, Peter F. The emerging theory of manufacturing. **Harvard Business Review**, Boston, v. 68, n. 3, p. 94-102, may/jun. 1990.

ENSSLIN, Leonardo et al. **Considerações gerais sobre MCDA**. Florianópolis: EPS/UFSC, 1997. Apostila.

ENSSLIN, Leonardo, HOLZ, Élio. Learning in decision aid. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 17., INTERNATIONAL CONGRESS OF INDUSTRIAL ENGINEERING, 3., 1997, Gramado. **Anais...** Porto Alegre: UFRS/PPGEP, 1997. CD-ROM.

HOWARD, Ronald. A decision analysis: practice and promise. **Management Science**, Baltimore, v. 34, n. 6, p. 679-695, jun. 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Lucro contábil – crepúsculo ou ressurgimento? **Caderno de Estudos da FIPECAFI**, São Paulo: USP, n. 1, p. 1-5, 1989.

JOHNSON, H. Thomas. **Relevância recuperada**: empowerment, delegando poder e responsabilidade para crescer. São Paulo: Pioneira, 1994.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade gerencial nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LIMA, Maurício Andrade de. **Proposta de um placar de performance para a indústria de comunicação de Santa Catarina: televisão**. Florianópolis, 1999. 179 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina.

PATON, Claudécir et al. O uso do Balanced Scorecard como um sistema de gestão estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 1999. CD-ROM.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.