

# OS NOVOS DESENVOLVIMENTOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO E A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS RECURSOS HUMANOS

*Mário Marques\**

## INTRODUÇÃO

Actualmente e de forma crescente, o desenvolvimento da actividade empresarial processa-se com enorme competitividade e inovação. As empresas são permanentemente desafiadas a desenvolver vantagens competitivas – pelo custo, pela diferenciação, pela qualidade, entre outras – nos mercados em que operam, bem como a procurar e explorar novos mercados.

Na literatura contabilística actual é correntemente referida a necessidade de novos desenvolvimentos da Contabilidade de Gestão (CG) de molde a que esta incorpore as crescentes exigências que o desenvolvimento organizacional encerra (Sisaye, 2005).

Na presente comunicação pretendemos analisar em que medida os novos desenvolvimentos da CG motivam alterações nos processos de avaliação de desempenho dos recursos humanos. Neste sentido, examinaremos esta questão, quer do ponto de vista da informação que os referidos desenvolvimentos da CG produzem e que permitem aferir o desempenho dos recursos humanos, quer do ponto de vista do impacto que a adopção de alguns modelos de CG tem no processo de avaliação de desempenho dos mesmos.

Assim, numa primeira fase fazemos uma breve resenha da evo-

---

\* Docente da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (EEG/UM).

lução que a CG tem registado nos últimos anos. Numa segunda fase, procedemos a um enquadramento sucinto da avaliação de desempenho dos recursos humanos, seu conceito e justificação. Por último, avaliamos o impacto, sob os pontos de vista referidos, na avaliação de desempenho dos recursos humanos, decorrente dos desenvolvimentos das novas metodologias de CG.

## 1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO E OS NOVOS INSTRUMENTOS

A CG até à década de noventa preocupava-se fundamentalmente em fornecer informações de carácter operacional e tático, isto é, constituía-se numa fonte de informação na tomada de decisões para aqueles níveis. De acordo com Sousa e Rodrigues (2002), devido à intensa mudança no contexto empresarial, a relação das empresas com a envolvente externa obrigou a que estas valorizassem a actuação estratégica no mercado. Neste contexto, a CG tendia a “esvaziar-se de relevância” na medida em que não produzia informação que respondesse às necessidades da gestão. Assim, surge o conceito da Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE)<sup>1</sup>, assente em dois fundamentos básicos: (a) a informação vale pelo seu impacto na tomada de decisões estratégicas e (b) a estratégia da empresa deve ser permanentemente ajustada às novas exigências do mercado (Sousa e Rodrigues, 2002). Consequentemente, de uma forma gradual, verifica-se a passagem de um sistema de informação fundamentalmente voltado para a determinação de custos e afectação destes aos produtos/serviços para um sistema de informação especialmente voltado para o exterior, capaz de responder à crescente *metamorfose* do mercado (satisfação dos clientes, enfoque na qualidade, orientação da concorrência). Um contributo especialmente importante foi dado por *Michael Porter*. Este autor defende que a vantagem competitiva está na essência do sucesso ou fracasso em mercados competitivos e que a estratégia deve surgir de uma compreensão da concorrência que determina a atractividade do sector (Sousa e Rodrigues, 2002). Em suma, e de acordo com as mesmas autoras, passou a dar-se atenção a situações

---

<sup>1</sup> De acordo com Sousa e Rodrigues (2002) este conceito e seus pressupostos básicos foram apresentados por Kenneth Simmonds em 1981.

relacionadas com a qualidade, capacidade de antecipação, tempo de resposta, satisfação dos trabalhadores e clientes. Neste sentido, ganhou bastante importância a ligação entre a avaliação do desempenho organizacional (onde se insere a avaliação de desempenho dos recursos humanos) e a estratégia, fazendo-se uso tanto de medidas financeiras/quantitativas como de medidas não financeiras/qualitativas.

## 2. A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A abordagem à avaliação de desempenho (AD) e sua implementação nas organizações é, no enquadramento socioeconómico actual, cada vez mais necessária como forma de melhorar a eficácia e a eficiência, contribuindo, com a produtividade gerada, para o aumento dos níveis de competitividade que permitem crescimentos sustentados (Seixo, 2004).

A AD, vista como *análise do desempenho do indivíduo afecto a determinada função* (Chiavenato, 1998), está muitas vezes associada às actividades próprias da gestão dos recursos humanos. No entanto, nos últimos anos, e de acordo com os estudos desenvolvidos por Soltani (2003), regista-se um aumento do interesse pela avaliação de desempenho dos recursos humanos (ADRH) como parte da avaliação do desempenho estratégico e organizacional da empresa.

Chiavenato (1998) refere que a AD constitui uma ferramenta de gestão imprescindível, através da qual se conseguem localizar problemas de formação de pessoal, supervisão, integração na organização, desempenho, desaproveitamento e motivação.

Podemos, portanto, definir AD como a verificação da actuação da força de trabalho na produção de resultados; saliente-se que o conceito de AD tem como premissa básica a confrontação do resultado obtido com o padrão anteriormente estabelecido como meta.

Para que o processo de AD possa ser implementado e posteriormente serem analisados os seus resultados, o sistema deverá ser desenhado tendo como pano de fundo a estratégia da empresa. Na verdade o entendimento de que a AD de uma organização deve estar vinculada à sua estrutura e objectivos não é recente, conforme se constata nos estudos desenvolvidos por McGregor em 1960. Podemos concluir que a AD assume actualmente um carácter mais amplo e peculiar, isto é,

mais do que um mecanismo típico da área dos recursos humanos, torna-se uma componente essencial e necessária no planeamento estratégico organizacional.

### 3. O BALANCED SCORECARD E A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS RECURSOS HUMANOS

O *Balanced Scorecard* (BSC), como instrumento de contabilidade de gestão estratégica, surge das novas necessidades de informação e tem como principal missão a tradução da estratégia em acção. É constituído essencialmente por um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros referentes a factores críticos de sucesso (Sousa e Rodrigues, 2002). Os indicadores encontram-se agrupados em quatro perspectivas, sendo a *aprendizagem e crescimento* a perspectiva à qual, no âmbito deste estudo, daremos maior atenção.

De acordo com Sousa e Rodrigues (2002) existem três elementos principais na *aprendizagem e crescimento*: pessoas, sistemas e processos organizacionais. O modelo do BSC dá, nesta perspectiva, um importante contributo para a ADRH na medida em que possibilita a inclusão de diversos indicadores relativos aos trabalhadores. Esta perspectiva – considerada impulsionadora das perspectivas interna e do cliente – inclui indicadores genéricos dos resultados (satisfação dos trabalhadores, retenção dos trabalhadores e produtividade) e indutores específicos desses resultados (formação dos trabalhadores, capacidades dos sistemas de informação e motivação, *empowerment* e alinhamento de objectivos). A satisfação dos trabalhadores – considerada indutora dos outros dois indicadores – pode constituir um importante contributo para a ADRH na medida em que, através, nomeadamente, de inquéritos, se pode aferir o envolvimento dos trabalhadores, a percepção do reconhecimento do trabalho desenvolvido, o nível de criatividade exigido e o potencial inexplorado, bem como o nível de satisfação em relação à empresa. A “retenção dos trabalhadores” também permite, através da taxa de rotação dos trabalhadores, uma avaliação dos recursos humanos. Um outro importante indicador, que constitui um importante elemento no processo de ADRH, é o da produtividade dos trabalhadores, que informa acerca do valor acrescentado por trabalhador. Este indicador pode considerar-se como aferidor dos esforços desenvolvidos pelos trabalha-

dores podendo, a partir da sua análise como referem Sousa e Rodrigues (2002), medir-se os resultados dos esforços desenvolvidos para (a) elevar a moral e as capacidades dos trabalhadores, (b) fomentar a inovação, (c) melhorar os processos internos e (d) satisfazer os clientes. Podemos pelo exposto afirmar que a instrumentalização desta metodologia permite, conjugada com outras ferramentas, avaliar os recursos humanos e, a partir dos indutores específicos, proceder a melhorias mais conducentes aos objectivos e metas a que a organização se propõe.

#### 4. O ACTIVITY-BASED COSTING E A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS RECURSOS HUMANOS

As limitações dos sistemas tradicionais, nomeadamente a que concerne à subjectividade da imputação dos custos indirectos, impulsionaram o aparecimento de outras metodologias de custeio de que é exemplo o *Activity-Based Costing* (ABC). Em traços gerais, a filosofia subjacente a este sistema de custeio, conforme se mostra na Ilustração 1, reside no facto dos produtos consumirem actividades e das actividades consumirem recursos.

Ilustração 1 – Premissas do modelo ABC



Fonte: Elaboração própria

Assim, e como referem Martins e Rodrigues (2004), o modelo desenvolve-se em duas fases. Na primeira, os custos são distribuídos às actividades em função dos consumos dos recursos (através dos indutores de actividade) e na segunda fase, os custos das actividades são imputados aos produtos de acordo com os designados indutores de custo. O sistema ABC difere dos sistemas tradicionais na medida em que fundamenta a alocação de custos numa base de causa-efeito.

Do nosso ponto de vista este sistema de custeio fornece, pelo menos de forma indirecta, um contributo ao processo de ADRH dado que o ABC permite determinar, por um lado, o custo dos recursos disponíveis (CRD) para o desenvolvimento da actividade da empresa e, por outro, o custo dos recursos utilizados (CRU) obtendo-se, por diferença, o custo dos recursos

que, estando disponíveis, não foram utilizados (CRNU) como demonstra a Ilustração 2.

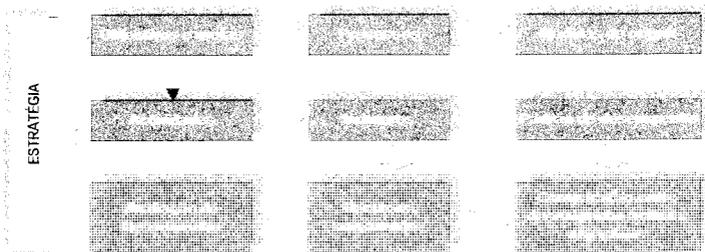
### Ilustração 2 – Custo dos recursos disponíveis

$$\mathbf{CRD = CRU + CRNU}$$

A análise possível dos recursos disponíveis será ao nível das actividades, sendo deste modo mais limitador o contributo desta metodologia relativamente à do BSC.

Sérgio Silva, em estudos desenvolvidos no final da década de noventa, alargou o âmbito de aplicação desta metodologia ao propô-la como instrumento de avaliação de desempenho dos recursos humanos. De acordo com o referido autor, após a determinação dos objectivos e metas, as organizações mobilizam recursos para o desenvolvimento dos processos e actividades. A avaliação de desempenho é feita através da medição dos recursos utilizados. Neste contexto específico, os custos das actividades são utilizados como indicador de desempenho. A metodologia proposta pode representar-se conforme a Ilustração 3.

### Ilustração 3 – Sistema de custeio ABC aplicado à ADRH



Fonte: Silva, 1999

Na implementação deste processo, o autor sugere os seguintes procedimentos: (a) identificação dos processos críticos, (b) desenvolvimento de medidas de desempenho do *output*, (c) reconhecimento da actividade crítica

ca a ser medida, (d) determinação da medida de desempenho e (e) definição das metas e padrão de desempenho.

## **5. OS DESENVOLVIMENTOS RECENTES DA CONTABILIDADE DE GESTÃO E O SEU IMPACTO NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS RECURSOS HUMANOS**

A CG como sistema de informação tem, nos últimos anos, desenvolvido novas abordagens, adaptando-se aos novos modelos de gestão como o *Just in Time*, *Benchmarking*, *Total Quality Management*, entre outros. De facto, o surgimento destes modelos impõe à CG novas atenções, esperando-se que esta seja capaz de explorar as potencialidades de informação que estes novos modelos proporcionam, constituindo-se também esta no *feedback* da utilização das novas abordagens da gestão.

Neste ponto afloraremos apenas alguns dos referidos modelos e analisaremos o impacto destes na ADRH.

### **5.1. Benchmarking**

Robert Camp (1989), considerado o fundador desta técnica, definiu *Benchmarking* como o *processo contínuo de medição e comparação dos nossos produtos, serviços e práticas de negócio com os das melhores empresas consideradas líderes* (Silva, 2005). Esta avançada técnica de gestão, tida como uma ferramenta para a melhoria contínua da qualidade e desempenho organizacional (Dattakumar e Jagadeesh, 2003 e Beretta *et al*, 1998), é definida muitas vezes como o acto de imitar ou copiar, contudo, a realidade prova que esta técnica promove a inovação mais do que a imitação (Thompson and Cox, 1997).

O *Benchmarking* pode ser do tipo interno, competitivo, funcional e genérico (Silva, 2005). Dado o assunto em análise foquemos a atenção nos dois primeiros tipos. Consideramos que estamos perante *Benchmarking* competitivo quando a comparação de produtos/serviços e processos é feita com empresas directamente concorrentes, isto é, do mesmo sector (Silva, 2005). Quando a comparação se faz ao nível dos recursos humanos é possível obter informação (geral) sobre desvios de performance, por exemplo,

através das taxas de retenção de empregados. Desta análise, naturalmente acompanhada de outras, poderão ser identificados os padrões dos concorrentes e a posição relativa da empresa, possibilitando à gestão melhorar a *performance* destes factores. Relativamente ao *Benchmarking* interno, este consiste na comparação dentro da própria empresa ou entre empresas pertencentes ao mesmo grupo. Trata-se aqui de uma técnica de implementação mais fácil relativamente à anterior. Esta técnica tem, do nosso ponto de vista, grande impacto na ADRH na medida em que havendo um processo de AD existe a possibilidade de definir os melhores padrões de desempenho, “impondo-se” aos restantes colaboradores a convergência do seu desempenho com o padrão. Veja-se, a título de exemplo, o que ocorre na cadeia de restaurantes *McDonald's* onde se elege mensalmente o funcionário do mês. Trata-se da utilização da técnica de *Benchmarking* interno, onde se transmite de forma indirecta os padrões de desempenho que a organização espera dos seus funcionários.

## 5.2. Total Quality Management

O *Total Quality Management* (TQM) consiste numa filosofia de gestão que engloba todas as actividades realizadas na empresa (Develin e Hand, 1993). Esta ferramenta de gestão é mais do que um controlo total da qualidade do resultado da acção empresarial. Trata-se de um compromisso total com a satisfação do cliente através da melhoria contínua com a participação de todos os trabalhadores – princípio da produtividade através dos recursos humanos (Snape *et al.*, 1995). A orientação da empresa deve ser o cliente, quer interno, quer externo. Os trabalhadores sem contacto directo com o cliente externo são encorajados a ver os seus colegas como clientes criando-se, desta forma, uma cadeia interna de relações que culmina no cliente final. O impacto desta metodologia no processo de ADRH parece clara, dado que no desenvolvimento das tarefas de cada trabalhador está subjacente a ideia do *cliente seguinte*. O estudo do impacto da adopção deste modelo de gestão no processo de ADRH foi já objecto de análise por Soltani (2003), que analisou 150 empresas do Reino Unido nas quais foi adoptado o modelo TQM. O resultado desta pesquisa demonstrou que cerca de 45% das empresas alteraram o processo de ADRH no sentido de o alinhar e reorientar com os novos objectivos que resultaram da implementação da filosofia TQM.

## CONCLUSÕES

Ao longo deste estudo pudemos verificar que a evolução do contexto empresarial tem exigido ajustamentos e desenvolvimentos na contabilidade de gestão, tendo estes influenciado directa ou indirectamente os próprios processos de avaliação de desempenho dos recursos humanos. Neste sentido, o desenvolvimento de modelos de gestão como o BSC, ABC, TQM, *Benchmarking*, entre outros, potenciam a avaliação de desempenho dos recursos humanos pela informação que produzem ou pelo próprio processo de implementação dos referidos modelos de gestão. A informação resultante de todo este processo surge como resposta às expectativas da envolvente face à contabilidade de gestão que, por sua vez, se encontra subordinada ao princípio da utilidade que rege todos os sistemas de informação.

**BIBLIOGRAFIA**

Beretta, S., Dossi, A e Grove, Hugh (1998): "Methodological Strategies for Benchmarking Accounting Processes", *Benchmarking for Quality Management & Technology*, Vol. 5, n.º 3, pp. 165-183.

Chiavenato, Idalberto (1998): *Desempenho Humano nas Empresas: Como Desenhar Cargos e Avaliar Desempenhos*, Atlas, São Paulo.

Dattakumar, R. e Jagadeesh, R. (2003): "A Review of Literature on Benchmarking", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 10, n.º 3, pp. 176-209.

Develin, N. e Hand, M. (1993): "Total Quality: Accounting for Human Behaviour", *Management Accounting*, Jul/Aug, Vol. 71, n.º 7, pp. 39-40.

Martins, M. A. Barbosa e Rodrigues, Lúcia L. (2005): *O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME*, Publisher Team.

McGregor, Douglas (1960): *The Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill.

Seixo, José Manuel (2004): *Gestão do Desempenho*, Lidel Edições Técnicas.

Silva, Anabela M. (2005): *Apontamentos de Contabilidade de Gestão II*, Universidade do Minho.

Silva, Sérgio Luiz (1999): *Um Instrumento de Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos com o Uso do Sistema de Custeio Baseado em Actividades (ABC)*, Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil, <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/1601.pdf> (acedido em 10/05/2006).

Sisaye, S. (2005): "Management Control Systems and Organizational Development", *Leadership & Organization Development Journal*, Vol. 26, n.º 1, pp. 51-61.

Snape, Ed, Wilkinson, A., Marchington, M. e Redman, T. (1995): "Managing Human Resources for TQM: Possibilities and Pitfalls", *Employee Relations*, Vol. 17, n.º 3, pp. 42-51.

Soltani, Ebrahim (2003): "Towards a TQM-driven HR Performance Evaluation: An Empirical Study", *Employee Relations*, Vol. 25, n.º 4, pp. 347-370.

Sousa, M. G. Pombo e Rodrigues, Lúcia L. (2002): *O Balanced Scorecard: Um Instrumento de Gestão Estratégica para o Século XXI*, Editora Rei dos Livros, Porto.

Thompson, I. e Cox, A. (1997): "Don't Imitate, Innovate", *Supply Management*, pp. 40-43.