CONTABILIDADE DE CUSTO BASEADA EM ATIVIDADE E EM ESTRATÉGIA

Solange Maria Da Silva
Edilson Barbosa da Silva
Antonio Robles Junior

Resumo:

As empresas para se manterem competitivas necessitam permanente melhorias nos processos com intuito de reduzir custos e agregar valor aos clientes e acionistas, aumentar a motivação e competências dos envolvidos. Neste contexto este artigo tem por objetivo tecer algumas considerações sobre os elementos de um sistema de contabilidade de custos partindo da contabilidade baseada em função, adequado para empresas que atuam em ambientes relativamente estáveis, passando para a contabilidade baseada em atividade, ideal para empresas que pretendam obter melhorias contínuas, por meio de processos e, finalmente para um sistema de contabilidade baseado em estratégia, que internaliza na empresa a perspectiva dos clientes. que, em última análise, determinam melhoria no desempenho organizacional.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

CONTABILIDADE DE CUSTO BASEADA EM ATIVIDADE E EM ESTRATÉGIA

Resumo

Solange Maria da Silva
UNIFECAP
polaridade.s@uol.com.br

Edilson Barbosa da Silva
UNIFECAP

Antonio Robles Junior
UNIFECAP

As empresas para se manterem competitivas necessitam permanente melhorias nos processos com intuito de reduzir custos e agregar valor aos clientes e acionistas, aumentar a motivação e competências dos envolvidos. Neste contexto este artigo tem por objetivo tecer algumas considerações sobre os elementos de um sistema de contabilidade de custos partindo da contabilidade baseada em função, adequado para empresas que atuam em ambientes relativamente estáveis, passando para a contabilidade baseada em atividade, ideal para empresas que pretendam obter melhorias contínuas, por meio de processos e, finalmente para um sistema de contabilidade baseado em estratégia, que internaliza na empresa a perspectiva dos clientes. que, em última análise, determinam melhoria no desempenho organizacional.

CONTABILIDADE DE CUSTO BASEADA EM ATIVIDADE E EM ESTRATÉGIA

1. INTRODUÇÃO

No cenário empresarial, até a revolução industrial, quase só existia a contabilidade financeira, que desenvolvida na Era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador, ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial. Essa nova visão por parte dos usuários de custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser explorado.

As transformações que se processaram na sociedade a partir da década de 70, e que se aceleraram nas décadas de 80 e 90, causaram profundas mudanças nos cenários nacional e internacional. Com a intensificação da competição em conseqüência da internacionalização dos negócios, da escassez de recursos e da aceleração do processo de inovação dos produtos, mudaram a visão do ambiente nas empresas.

Os problemas de produção e distribuição tornaram-se maiores e mais complexos, e a esses foram adicionadas preocupações com saltos tecnológicos, com obsolescência, com mudanças estruturais na economia e no mercado, e nas relações da empresa com o governo e a sociedade.

No contexto elencado, fez-se necessário às organizações um conjunto de atitudes capazes de alinhar os objetivos dos acionistas, administradores, empregados e clientes. A Contabilidade estratégica tornou-se fator importante para enfrentar este cenário em constante mudança.

2. CONTABILIDADE BASEADA EM ATIVIDADE

A contabilidade baseada em atividade representa um avanço com relação à contabilidade baseada em função. Pois esta atribui responsabilidade com foco nas unidades organizacionais funcionais e nos indivíduos (cargos). Uma unidade organizacional pode ser uma área, divisão, setor ou linha de produção. A responsabilidade é definida em termos financeiros, como por exemplo: custos. Até o momento em que as mudanças no cenário empresarial eram relativamente baixas, ou seja, o fluxo de informação ocorria de forma lenta, possibilitando às organizações tempo suficiente para adaptação, bem como para promoção das mudanças necessárias, a contabilidade baseada em função atendia às necessidades por informações gerenciais. Porém, com o aumento da competitividade, a necessidade da diversidade do *mix* de produtos e serviços prestados e o desenvolvimento de veículos de comunicação mais sofisticados, levou a contabilidade por responsabilidade migrar do sistema baseada em função para o sistema baseado em atividade.

As condições globais de competitividade mudaram a forma como as organizações deveriam enfrentar tais desafios, obrigando-as a redefinir suas

estruturas (reestruturação, reengenharia, etc.) e a buscar o que o cliente exige: qualidade, serviços e produtos diferenciados, novos produtos, etc., segundo Silva Junior (2000, p. 237).

Essa situação tem invertido drasticamente a relação dos custos nas empresas, pois se percebe um aumento nos custos indiretos, situação inversa a aquela verificada no período em que as mudanças ocorriam de forma lenta.

Nesse novo ambiente, os sistemas contábeis de custos passam a desempenhar seu papel com pouca validade para decisões que devem ser focadas em questões especificas do negócio. Por exemplo, não era possível saber qual a rentabilidade de cada cliente ou qual produto demandava maior volume de recursos. As empresas buscavam informações complementares que, na maioria das vezes, não eram atendidas pelo sistema então utilizado. É nesse ponto que se enquadra a metodologia *ABC - Activity-Based Cost*, utilizando dados da base contábil que devem estar perfeitamente registrados, para gerar resultados que permitam análises específicas.

Todo o princípio do *ABC* baseia-se na lógica simples de que as organizações executam uma série de atividades para atingir seus objetivos e de que essas atividades consomem recursos humanos, materiais, instalações, equipamentos, etc. que custam para serem mantidos.

A perspectiva de processo que foi adicionado à contabilidade baseada em função permitiu um avanço na análise e na alocação de custos. Como os processos referem-se à maneira como as coisas são feitas ou *série de ações ou operações que levam a um fim definido* como conceitua ludícibus e Marion (2001, p.158), mudar a maneira como as coisas são feitas significa mudar processos. Deve ser ressaltado que os processos são escolhidos como o foco, porque eles são a fonte de valor para clientes e acionistas, e porque é a chave para atingir os objetivos financeiros de uma organização.

Os recursos são consumidos pelas atividades e não pelos departamentos; portanto, não basta à visão tradicional das organizações funcionais, mas é preciso ver como as atividades relacionam-se em processos interfuncionais que suportam a organização. O custo final do produto será um somatório de diversas atividades que podem ser identificadas e tratadas isoladamente.

Um conceito a ser considerado é segregar os custos no nível de detalhe das atividades para separar aquelas que agregam valor ao produto das que não agregam valor ao produto. Por atividades que agregam valor entende-se ser aquelas necessárias para se permanecer em operação. Neste último bloco, encontram-se, por exemplo, o tempo de troca de ferramenta, o transporte de materiais, o custo de em processo, etc.

Relatórios gerenciais podem exprimir os valores de cada atividade refletindo quanto estão custando certas atividades que, se reduzidas ou eliminadas, não mudariam a característica e a qualidade do produto. Aquelas que estiverem supridas de informações consistentes serão, com certeza, mais flexíveis e adaptáveis às mudanças; decidir pela desativação de uma linha de produtos ou lançamento de um

novo item requer segurança quanto aos resultados. A contabilidade de custo baseada em atividade pode reduzir drasticamente a incerteza com relação às decisões a serem tomadas.

2.1 Atribuição de Responsabilidade.

O avanço ocorrido com relação à contabilidade baseada em função reside em mudar o foco de responsabilidade de indivíduos e unidades para processo e equipe. A contabilidade por atividade atribui responsabilidade para os processos e equipes usando medidas financeiras e não-financeiras de desempenho. A necessidade de melhoria contínua dos processos, que por sua vez cria valor para clientes e acionistas, significa aumentos incrementais e constantes na eficiência de um processo existente.

Melhorar um processo significa mudar a forma como as coisas são feitas. Há três formas de mudar o processo, a saber: melhoria do processo, que está ligado ao conceito de eficiência; inovação do processo refere-se ao desempenho de um processo de forma radicalmente nova, ou seja, uma reengenharia do negócio; e criação do processo, refere-se à instalação de um processo inteiramente novo com o objetivo de satisfazer aos anseios dos clientes.

A melhoria contínua exige que uma organização constantemente melhore as suas capacidades de entregar valor ao cliente e aos acionistas. O cliente pode ser interno ou externo. Exemplos desses processos são: obtenção de recursos, desenvolvimento de produtos, manufatura e serviço ao cliente.

2.2 O Estabelecimento de Medidas de Desempenho

A definição de medidas de desempenho deve começar pela compreensão das necessidades dos clientes e pela fixação de estratégias e metas para atender a essas necessidades.

As medidas de desempenho devem ser identificadas e padrões estabelecidos para servir como níveis de referência para a mensuração do desempenho. São orientadas para o processo e, assim, devem se preocupar com atributos do processo, como tempo do processo, qualidade e eficiência.

Os padrões de medidas de desempenho são estruturados para apoiar as mudanças. Assim, os padrões são de natureza dinâmica. Eles mudam para refletir condições novas e metas novas e ajudam a manter qualquer progresso que foi realizado. Por exemplo, padrões podem ser estabelecidos de forma a refletir algum nível desejado de melhoria para um processo. Uma vez que o nível desejado seja alcançado, o padrão é mudado para encorajar um incremento adicional de melhoria.

Em um ambiente em que se busca a melhoria contínua, os padrões não podem ser estáticos. Os padrões otimizados assumem um papel vital. Eles estabelecem o alvo final de realização e assim identificam o potencial por melhorias. Finalmente, os padrões devem refletir o valor adicionado por atividades individuais e processos.

2.3 Avaliação de Desempenho

Na contabilidade baseada em atividades, o desempenho se preocupa com algo mais do que apenas a perspectiva financeira. Tempo, qualidade e eficiência são dimensões críticas do desempenho.

Para Glautier e Underdown *apud* Peleias (1992, p. 12):

> *A avaliação de desempenho requer medidas tanto qualitativas como quantitativas de desempenho. É evidente que alguns objetivos organizacionais podem conflitar, como por exemplo a necessidade de minimizar custos versus manter a qualidade da produção. A ênfase sobre objetivos específicos pode significar que outros objetivos não sejam atingidos... Os objetivos da avaliação de desempenho requerem uma visão balanceada do desempenho relativo às várias áreas de responsabilidade.*

A produtividade e medidas de custos são enfatizadas para avaliar mudanças na eficiência. A melhoria de um processo deve traduzir-se em melhores resultados financeiros. Assim, medidas de reduções de custos realizadas, tendências dos custos e o custo por unidade de produção também são indicadores úteis da melhoria, ou não, de um processo. O progresso em atingir padrões otimizados e padrões interinos precisa ser medido. O objetivo é fornecer produtos de baixo custo e alta qualidade, entregues em bases oportunas.

2.4 Atribuição de Recompensas

Para o sistema de melhoria contínua baseado em atividade, os indivíduos simultaneamente têm responsabilidade pelo desempenho individual e da equipe. Como as melhorias relativas aos processos são, em sua maioria, alcançadas por meio dos esforços da equipe, recompensas baseadas no grupo são mais adequadas.

De acordo com Bucieri (2002, p. 25), em estudo realizado na empresa Kibon sobre participação no lucro, o trabalho em equipe substitui o trabalho individual, dando lugar a generalização e surgimento dos programas de Controle de Qualidade, Qualidade Total, Pesquisa de Clima Organizacional, PLR - Participação nos Lucros e Resultados, etc.

O PLR, instituído pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, quando bem estruturado e interpretado permite a empresa otimizar parte de seus custos fixos com mão de obra, e premia o trabalhador com espírito empreendedor propiciando seu crescimento profissional, criando um clima de desenvolvimento e melhoria contínua.

Aos empregados é permitido compartilhar os ganhos relativos aos projetos de melhoria específicos. A participação nos resultados ajuda a obter a aceitação necessária para programas específicos de melhoria, como a gestão de qualidade total.

A contabilidade por responsabilidade baseada em atividade alterou a perspectiva financeira mudando o ponto de vista do controle de custo por meio da manutenção do *status quo* para o de redução de custos pelo aprendizado contínuo e mudanças. Assim, a contabilidade por responsabilidade mudou de um sistema de controle para um sistema de aprendizagem e de gestão de custos. A adição da perspectiva do processo foi necessária para poder operar em um ambiente que exige a melhoria contínua.

Os processos são a fonte de muitas das oportunidades de melhorias que existem dentro de uma organização e a gestão de atividades, e não de custos, é a chave para o controle bem-sucedido das empresas.

A gestão baseada em atividade *ABM - Activity-Based Management é* uma abordagem integrada, no sistema como um todo, que foca a atenção do gestor nas atividades com o objetivo de melhorar o valor ao cliente e o resultado obtido ao fornecer este valor. A gestão baseada em atividade engloba tanto o custeio do produto como a análise de valor do processo. Assim, o modelo de gestão baseado em atividade tem duas dimensões: uma dimensão de custos e uma dimensão de processo.

A dimensão de custos fornece informações de custos sobre recursos, atividades, produtos e clientes e outros objetos de custos que podem ser de interesse. O objetivo da dimensão de custos é melhorar a precisão da atribuição de custos. Como sugere o modelo, o custo de recursos é rastreado para as atividades, e então o custo das atividades é atribuído para os produtos e os clientes. Essa dimensão de custeio baseado em atividade é útil para o custeio do produto, a gestão estratégica de custos e a análise tática.

A segunda dimensão, a dimensão do processo, fornece informações sobre quais atividades são realizadas, por que são realizadas e quão bem são realizadas. O objetivo dessa dimensão é a redução de custos. Essa é a dimensão que fornece a habilidade de se engajar em melhoria contínua e em medi-la. Para compreender como a visão do processo se conecta a melhoria contínua, uma compreensão mais explícita da análise de valor do processo é necessária.

Para Iudícibus e Marion (2001, p. 15), a análise do valor do processo que define a contabilidade baseada em atividade, focaliza a responsabilidade por atividades em vez de nos custos, e enfatiza a maximização do desempenho individual.

O próximo avanço verificado na contabilidade baseado em responsabilidade foi a incorporação da analise da atividade - processo à estratégia, bem como aos clientes. Este avanço é conhecido como contabilidade por responsabilidade baseado em estratégia.

3. CONTABILIDADE BASEADA EM ESTRATÉGIA

O progresso que se verificou entre a contabilidade baseada em função para a baseada em atividade foi a adição da perspectiva do processo e a mudança de foco no processo de avaliação, feito de forma individual e com foco apenas no aspecto

financeiro. Embora a adição da perspectiva do processo tenha melhorado sensivelmente o processo de tomada de decisão, faltava ainda direcionar as melhorias oriundas da estratégia.

A deficiência mais significativa foi o fato de que os esforços em melhorias contínuas eram muitas vezes fragmentados, e fracassavam em fazer uma conexão com a missão e a estratégia geral da organização. Estava faltando um sistema navegacional, e o resultado foi uma melhoria contínua não direcionada e sem leme. Conseqüentemente, os sucessos competitivos esperados às vezes não se materializavam.

Peres Jr. (1999, p.283) define:

> *A Contabilidade Gerencial Estratégica é a base do sistema de informação gerencial, pois atua no ambiente das decisões, sendo que estas conduzem as ações no presente com as quais desejamos controlar o futuro. Assim sendo, ela poderá ser utilizada como ferramenta gerencial e, dentro de suas limitações, um instrumento auxiliador na elaboração do plano estratégico econômico-financeiro empresarial, que contribua de maneira eficiente na identificação das condições gerais, políticas e econômicas: estabilidade política e social, tendências do nível de estatização, política governamental de preços, salarial e trabalhista, cambial e de crédito, variação nos níveis de preço, evolução de macrodados "Renda Nacional, PIB", fatores internacionais, "Mercados Comuns", nível de utilização da capacidade de produção instalada, nível de utilização da mão-de-obra disponível; assim como nos aspectos de condições industriais: quanto ao consumidor, mudanças tecnológicas, mercado interno e externo; quanto à concorrência: novos competidores, novos produtos concorrentes, novos métodos de produção estratégia de preços e concorrência, penetração prevista nos mercados externo e interno, de acordo com a natureza dos negócios da empresa. Para tanto, ela necessita não só registrar, mas visualizar sistematicamente a organização, que constitui um organismo vivo e dinâmico.*

Um sistema de contabilidade baseado em estratégia, faz uso do "Painel de Indicadores" - *Balanced Scorecard* que traduz a missão e a estratégia de uma organização em objetivos e medidas operacionais. O *Balanced Scorecard* aqui tratado é visto como um veículo de comunicação da estratégia da empresa.

Para Kaplan e Norton (1999, p. 9) empresas inovadoras estão utilizando o *Scorecard* como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo. Elas adotaram a filosofia do *Scorecard* para viabilizar processos gerenciais críticos:

1. Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
2. Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;

3. Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; e
4. Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

A inter-relação entre as perspectivas não é determinada de forma aleatória, mas sim com base em relações de causa e efeito. Kaplan e Norton propõem que a ênfase na construção de relações de causa e efeito no *Scorecard* gera um raciocínio sistêmico e dinâmico, permitindo que os indivíduos nos diversos setores da organização compreendam como as peças se encaixam, como o alinhamento das metas para todos os setores da organização mobiliza todos os indivíduos para ações dirigidas à consecução dos objetivos organizacionais, ilustrado na figura 1:

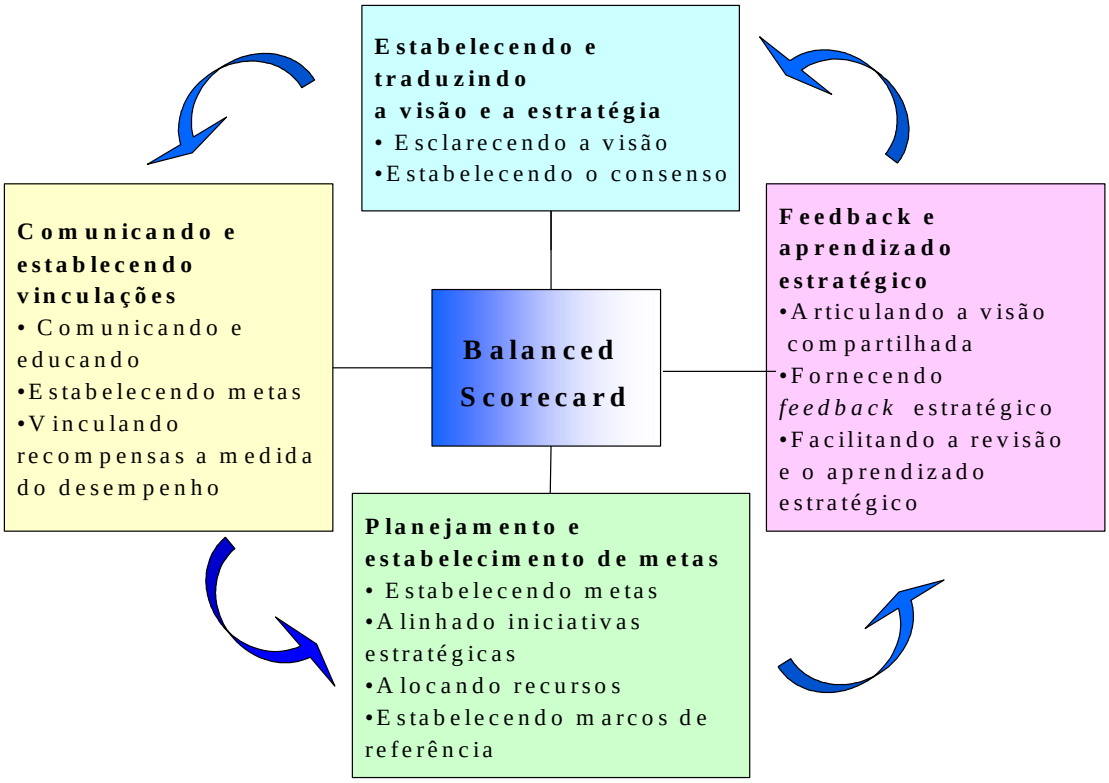

Figura 1: O Balanced Scorecard como estrutura para ação estratégica
Fonte: Kaplan e Norton (1999) adaptada.

O *BSC* sugere a criação de indicadores de desempenho e a construção de um painel de controle para avaliação constante dos dados, contribuindo para uma análise periódica das metas propostas que podem ser revistas ou modificadas se não estiverem dentro da realidade organizacional.

O desempenho organizacional é medido sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento, ilustradas na figura 2.

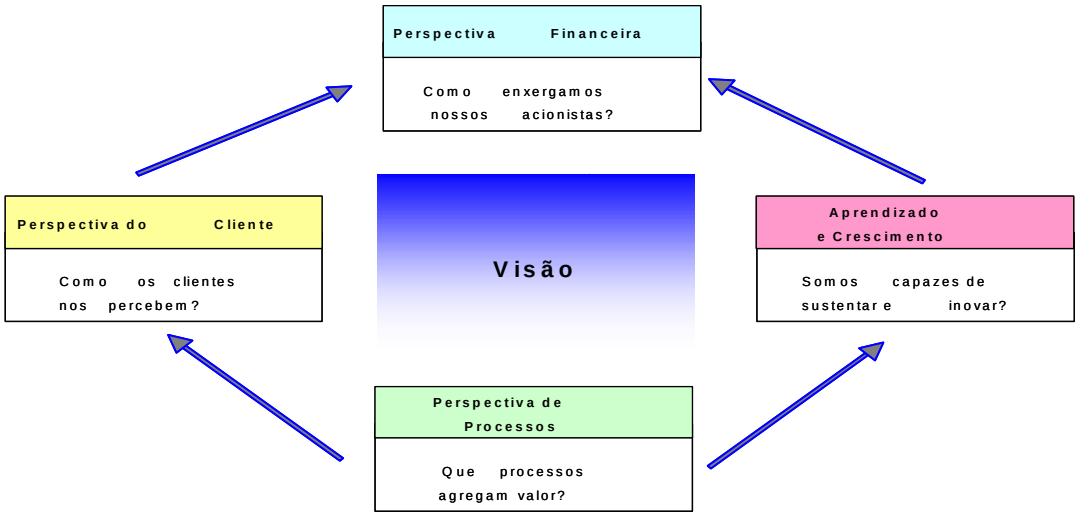

Figura 2: Perspectiva no *Balanced Scorecard*
Fonte: Baseada em Kaplan e Norton (1999)

O alinhamento dos objetivos destas quatro perspectivas é fundamental para criação de valor e para uma estratégia orientada e dotada de consistência interna.

3.1 Atribuição de Responsabilidade

O sistema de contabilidade por responsabilidade baseado em estratégia mantém as perspectivas financeiras e do processo da abordagem baseada em atividade, mas adiciona uma perspectiva do cliente e de aprendizagem e crescimento. Embora seja possível adicionar mais perspectivas, essas quatro são essenciais para se criar uma vantagem competitiva e permitir que os gestores articulem e comuniquem a missão e a estratégia da organização. Somente perspectivas que servem como uma fonte em potencial para uma vantagem competitiva devem ser incluídas. Isso deixa aberta a possibilidade de se expandir o número de perspectivas. As duas perspectivas adicionais consideram os interesses dos clientes e dos empregados, interesses que não eram totalmente considerados pelo sistema de contabilidade por responsabilidade baseado em atividade.

3.2 Estabelecimento de Medidas de Desempenho

Em um sistema de contabilidade por responsabilidade baseado em estratégia, as medidas de desempenho devem ser integradas de forma que elas sejam mutuamente consistentes e reforçadoras. A missão, a estratégia e os objetivos devem dimensionar as medidas de desempenho da organização.

As medidas de desempenho devem ser projetadas para que comuniquem a estratégia de um negócio e ajudem a alinhar as metas e iniciativas individuais e organizacionais, devem ser equilibradas e ligadas à estratégia da organização. Para uma empresa ter medidas equilibradas, isto significa que as medidas selecionadas são equilibradas entre medidas históricas e medidas de previsão entre medidas

objetivas e medidas subjetivas, entre medidas financeiras e medidas não-financeiras e entre medidas externas e medidas internas.

a) Medidas históricas são medidas de produção, medidas de resultados de esforços passados, por exemplo, rentabilidade de clientes.
b) Medidas de previsão são direcionadores de desempenho com base nas tendências,eventos e programas, são fatores que direcionam o desempenho futuro como, horas de treinamento de empregados e mudança da estratégia.
c) Medidas objetivas são as que podem ser prontamente quantificadas e verificadas, por exemplo, participação no mercado.
d) Medidas subjetivas são menos quantificáveis e mais judiciosas por natureza, por exemplo, competências dos empregados.
e) Medidas financeiras são as expressas em termos monetários.
f) Medidas não-financeiras usam unidades não-monetárias, por exemplo, custo unitário e número de clientes não-satisfeitos.
g) Medidas externas são as relativas aos clientes e aos acionistas, por exemplo, satisfação do cliente e retorno sobre o investimento.
h) Medidas internas são as medidas relativas aos processos e às competências que criam o valor para clientes e acionistas, por exemplo, eficiência do processo e satisfação do empregado.

3.3 Medida de Desempenho

Em um sistema baseado em estratégia, a medida de desempenho foi expandida significativamente. As medidas são relativas aos processos, por exemplo, eficiência de processo; aos clientes que usam o resultado dos processos, por exemplo, satisfação do cliente; aos fatores de infra-estrutura que capacitam uma organização a aprender, mudar e executar processos novos e melhorados, por exemplo, satisfação e qualificação dos empregados; e, finalmente, às conseqüências econômicas de execução dos processos, como tendências de custos.

Atkinson (2000, p.594) relata que para haver equilíbrio, os sistemas de avaliação de desempenho devem satisfazer a duas exigências:

1. Eles devem refletir o entendimento da empresa das causas do desempenho bem-sucedido de seus objetivos primário, isto é, o sistema de avaliação de desempenho deve monitorar o desempenho da empresa e do que a administração acredita ser os direcionadores de desempenho dos objetivos primários dela. Essa é a exigência para ser equilibrado.

2. O sistema de avaliação de desempenho deve avaliar os aspectos mais críticos ou os diferenciadores de desempenho de empresa. Esses aspectos dão para a empresa habilidades singulares para alcançar seu objetivo primário.

No enfoque do *Balanced Scorecard* trata-se de um sistema de avaliações de desempenho que a empresa usa para focalizar o desempenho em seus objetivos primários e secundários. Nesse sentido, o planejamento e a estratégia da empresa, definem que relações devem ser desenvolvidas com seus funcionários, seus fornecedores e comunidade para ter êxito com seus clientes-alvo. O *Balanced*

Scorecard requer e reflete um sistema de planejamento inclusivo e que entenda como os processos da empresa contribuem com os objetivos dela.

Muitas empresas consideram o desenvolvimento de um *Balanced Scorecard* de avaliação de desempenho uma tarefa assustadora, pois implementá-lo requer muitas coisas:

1. A administração deve definir os objetivos primários da empresa.
2. A empresa deve entender como os *stakeholders* e os processos contribuem com seus objetivos primários.
3. A empresa tem que desenvolver um cenário de objetivos secundários, que são os direcionadores de desempenho dos objetivos primários.
4. A empresa deve desenvolver um conjunto de medidas para monitorar o desempenho dos objetivos primários e secundários.
5. A empresa desenvolve um conjunto de processos, subordinados a seus contratos implícitos e explícitos com os *stakeholders*, para alcançar seus objetivos primários.
6. A empresa deve especificar e tornar publicas suas convicções sobre como os processos geram resultados.

Apesar de qualquer problema que um *Balanced Scorecard* apresente, seu desenvolvimento nas empresas é crítico por duas razões:

1. Fornece um método para a empresa considerar, sistematicamente, o que deve fazer para desenvolver um sistema internamente consistente e inclusivo de planejamento e de controle.
2. Fornece uma base para entender a diferença entre empresas bem-sucedidas e fracassadas.

Segundo Paschoal (2003, p. 110) o *BSC* é semelhante ao sistema de Medição de Desempenho da Fundação para o Prêmio da Qualidade - FPNQ, instituído em 1991, com a finalidade de administrar o Prêmio Nacional de Qualidade - PNQ e reconhece as melhores praticas da gestão para excelência do desempenho.

O autor em sua analise comparativa teórica entre *BSC* e FPNQ conclui que apesar de muitos semelhantes eles baseiam-se em diferentes conceitos referentes a como melhor avaliar uma organização. Enquanto o BSC é um sistema que contém um modelo de prática de gestão o FPNQ é um sistema de gestão que contempla a prática de gestão. A seguir tem-se o quadro com as principais diferenças.

	BSC	FPNQ
Perspectiva	1. Financeira 2. Cliente 3. Processos 4. Crescimento	1. Liderança 2. Estratégias e planos 3. Clientes e sociedade 4. Informações e conhecimentos 5. Pesoas 6. Processos 7. Resultados
Ferramentas para traduzir a estratégia	Mapa estratégico Promove a comunicação e alinhamento da estratégia	Painel de bordo Análisa os aspectos de implementação da estratégia
Relacionamento	Causa e efeito	Resultados reais

Quadro 1 *BSC* x FPNQ
Fonte: Paschoal (2003)

3.4 Atribuição de Recompensas

Assim como no sistema baseado em atividade, a forma como atribuir recompensas em um conjunto multidimensional ainda está sendo explorada. Por exemplo, uma possibilidade é não pagar gratificações se o desempenho real for abaixo de um valor mínimo em qualquer uma das medidas de desempenho. Uma outra abordagem é distribuir a compensação de incentivo entre as quatro perspectivas usando algum tipo de ponderação.

4. CONTABILIDADE BASEADA EM ATIVIDADE VERSUS BASEADA EM ESTRATÉGIA

Segundo Peres Jr. (1999, p.282) o controle estratégico representa a obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificar quais são, implantar acompanhamento para verificar as aderências da empresa com relação a seu plano estratégico e uma ampliação muito forte para que passem a agregar informações, além das monetárias, às físicas, de produtividade, de qualidade, amplamente subjetivas.

A contabilidade estratégica tem que se preocupar com os clientes, fornecedores, empregados, acionistas, sociedade em geral e, mais uma coisa importante, com os concorrentes.

Uma vez integrado aos processos da administração por atividades, a contabilidade e gestão estratégica proporcionam as seguintes vantagens:

1. Um poderoso instrumento para tomadas de decisão;
2. A focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
3. O aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Govindarajan e Shank apud Perez Junior (1999, p. 286) apresentam a comparação entre os paradigmas da tradicional contabilidade gerencial e a moderna gestão estratégica de custos, como segue:

	Contabilidade Gerencial	Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de produtos, clientes e funções. Com um grande enfoque interno. O valor agregado é um conceito-chave.	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global, da qual a empresa é uma parte. Com um grande enfoque externo. O valor agregado é visto como um coneito perigosamente estreito.
Qula o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução dos problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito, dependendo do posicionamento estratégico básico: ou sob uma estratégica de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é, primeiramente, uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e das habilidades administrativas nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos estruturais e direcionadores de custos de execução.

Quadro 2: Paradigma da contabilidade gerencial e gestão estratégia de custos
Fonte: Perez Junior (1999)

A denominada gestão estratégica é importante ferramenta da Controladoria em sua missão de orientar e controlar as diversas atividades de uma entidade. Para ser adequadamente compreendida, deve ser vista como parte integrante de um processo gerencial mais amplo, como segue:

1. o Sistema de Informações Gerenciais, citado por diversos autores como *Enterprise Information System* (EIS), derivado da linguagem de sistema e;

2. o Sistema de Decisão Gerencial, ou *Enterprise Decision System* (EDS), considerada como a seqüência mais importante do EIS.

As medidas e indicadores de desempenho e resultados, utilizados pela Controladoria, devem ser obtidos e analisados considerando principalmente:

- ✓ sua maior importância do que meramente as informações sobre os custos;
- ✓ os objetivos estratégicos da organização; e
- ✓ conseqüentemente, os resultados a longo prazo.

O conceito de resultados, em termos de uma moderna concepção, extrapola os resultados contábeis, devendo englobar os mais variados indicadores de desempenho da organização.

Portanto, o painel de indicadores gerenciais deve ir além dos indicadores de custo, por mais importante que sejam, devem abranger toda a atividade empresarial.

Ao se comparar a contabilidade por atividade e por estratégia, percebe-se que as duas se complementam, no tocante aos quatros elementos: atribuição de responsabilidade, estabelecimento de medidas de desempenho, avaliação de desempenho e atribuição de recompensa, como apresentado no quadro 3.

	ATIVIDADE	ESTRATÉGIA
Atribuição de responsabilidade	Equipe Processos Cadeia de valor Financeiro	Cliente Processos Aprendizado e crescimento Financeiro
Estabelecimento de medidas de desempenho	Ótima Orientado para processo Dinâmica Valor adicionado	Estratégia de comunicação Medidas equilibradas Alinhamento dos objetivos Ligação à estratégia
Avaliação de desempenho	Reduções de tempo Melhoria da qualidade Reduções de custos Medidas de tendências	Medidas financeiras Medidas clientes Medidas processo Medidas aprendizado e crescimento
Atribuição de recompensa	Promoções Gratificações Aumento de salários Participação nos ganhos	Promoções Gratificações Aumento de salários Participação nos ganhos

Quadro 3 Elementos de um sistema de contabilidade por atividade e por estratégia
Fonte: Hansen e Mowen adaptado (2001)

5. CONSIDERAÇÕES SOBRE O LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO

Ao tratar-se de estratégia percebe-se uma maior preocupação com a compreensão do ambiente externo (clientes, fornecedores, instituições financeiras, acionistas, concorrentes, empregados, órgãos públicos). A despeito disso, durante muito tempo, as empresas concentraram seus esforços no sentido de obter melhorias usando como parâmetro apenas os processos internos.

Os processos de alocação de custo, bem como seu controle era feito de forma que não possibilitava conhecer características como rentabilidade de cada produto, custo de cada cliente, o retorno individual de cada produto e serviço, etc. Os cortes de custos eram feitos de forma linear, sem uma analise mais detida de suas causas.

Para a compreensão e adaptação ao ambiente externo, em constante mudança, foi necessário à contabilidade migrar de um sistema de contabilidade baseado em responsabilidade por função, passando para um sistema de contabilidade baseado em atividade e, por último, para um sistema baseado em estratégia. A necessidade de adaptação das organizações ao ambiente externo fez com que as mesmas buscassem um sistema contábil que tivesse ligado à estratégia, tendo esta como parâmetro às necessidades dos clientes, bem como à possibilidade de atender essas necessidades de forma eficiente e eficaz.

A análise das atividades permitiu uma revolução nos critérios de alocação de custos. Com essa nova abordagem, várias possibilidades foram surgindo, por exemplo: passou-se a conhecer o custo, o mais próximo possível de cada produto, a rentabilidade de cada cliente e identificação dos processos críticos, segregar atividades que adicionam valor, eliminação daquelas que não agregam valor, dentre outras.

O próximo passo rumo à contabilidade baseada em estratégia foi direcionar as melhorias para um objetivo comum. Com isso, surgiu a necessidade de as organizações especificar cuidadosamente suas missão e estratégias, bem como identificar os objetivos, as medidas de desempenho e as iniciativas necessárias para alcançar essa missão e estratégia geral. O *Balanced Scorecard* surgiu como resposta, pois este traduz a missão e a estratégia de uma organização em objetivos e medidas operacionais sob quatro perspectivas: a financeira, do cliente, do processo e aprendizado e crescimento.

Identifica-se a partir daí, uma conexão maior entre as informações produzidas pelos sistemas contábeis e o ambiente externo. Ressalte-se que ainda não é o ideal, pois os estudos nesse campo são recentes, estando, portanto, em franco desenvolvimento.

6. CONCLUSÕES

Ao empregar um sistema de gestão baseado em processos que leve em consideração a estratégia, e esta, os clientes, os executivos passam a contar com um modelo de processos que reflete com realismo a estrutura de seus custos organizacionais.

Desse modo, os executivos também podem enxergar melhor o efeito que mudanças em volumes produzidos e atividades podem ter sobre os custos. Isso permite que possam se concentrar na solução de varias questões relacionadas à alocação e custeio de produtos e serviços.

Nos processos de melhoria contínua, esforços são feitos para reduzir os custos e adicionar valor, e neste, a contabilidade baseada em atividade e em estratégia são instrumentos que permitem aumentar a motivação e as competências dos envolvidos e dos sistemas de informação a agregar valor aos clientes e acionista, tendo como conseqüência a melhora do desempenho empresarial.

Os modelos baseados em processos ajudam a identificar os parâmetros dos processo que realmente são essenciais para melhorar toda a gestão do desempenho organizacional.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D. e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BUCERI, Edson Francisco. **Participação no lucro ou resultado: alternativas de remuneração variável aumentando a produtividade e qualidade.** São Paulo: 2002. Dissertação de mestrado apresentada na UNIFECAP.

CASAGRANDE, Miguel Ângelo. **Análise comparativa dos métodos de custeio como ferramentas gerenciais para decisões em uma empresa industrial com simulação de casos.** São Paulo: 2001. Dissertação de mestrado apresentada na UNIMAR.

FIEL, Cláudio Quirino, **A contabilidade gerencial estratégica: base para decisões.** São Paulo: 2000. Tese de doutorado apresentada no Mackenzie.

IUDÍCIBUS, Sérgio e MARION, José Carlos. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

HANSESN, Don R. e MOWEN M. Maryanne. **Gestão de custos.** São Paulo: Pioneira, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. A estratégia em ação: *Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. A estratégia em ação: *Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1999

PASCHOAL, Paulo Zanotto. **Análise do grau de preferência das maiores empresas brasileiras entre os sistemas: *Balanced Scored* x Sistema de Medição de Desempenho da Fundação para o Prêmio Nacional de qualidade.** São Paulo:, 2003. Dissertação de mestrado apresentada na UNIFECAP.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica.** São Paulo:1992. Dissertação de mestrado apresentada na USP.

PEREZ JUNIOR, Hernandez Perez, OLIVEIRA, Luís Martins e COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

SHANK, John K e GOVINDARAJAN Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA JUNIOR, José Barbosa (coord.), **Custos: ferramentas de gestão.** Conselho Regional do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 2000.