

# **Utilização do Conceito de Gestão Estratégica de Custos Dentro do Balanced Scorecard**

**Sidnei Vieira Marinho**

**Paulo Mauricio Selig**

## **Resumo:**

*Kaplan e Norton iniciaram em 1990, um estudo intitulado *Measuring Performance in the Organization of the Future* com a finalidade de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho nas organizações. As discussões levaram ao que foi chamado de *Balanced Scorecard (BSC)*. O nome refletia o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, organizados em torno de quatro perspectivas distintas financeira, dos clientes, dos processos internos, e de aprendizado e crescimento. O BSC é uma das ferramentas mais procuradas pelas organizações voltadas para o futuro. Entretanto, sua efetiva utilização esbarra em lacunas que não foram devidamente abordadas por Kaplan e Norton no livro original. Uma das principais lacunas, encontra-se relacionada com a definição de metas que traduzam a estratégia de forma coerente. Nesse sentido, o presente trabalho pretende abordar o processo de definição de metas através da *Gestão Estratégica de Custos*, contribuindo desta forma para a correta operacionalização do *Balanced Scorecard*.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL*

**UTILIZAÇÃO DO CONCEITO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS  
DENTRO DO *BALANCED SCORECARD***

Sidnei Vieira Marinho, Doutorando  
Paulo Maurício Selig, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC  
Departamento de Engenharia de Produção – EPS  
Grupo de Engenharia e Análise do Valor – GAV  
[sidnei@eps.ufsc.br](mailto:sidnei@eps.ufsc.br)  
Doutorando

Área Temática (1 – 14): GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E MEDIÇÃO DE  
DESEMPENHO GERENCIAL

## **UTILIZAÇÃO DO CONCEITO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DENTRO DO *BALANCED SCORECARD***

Área Temática (1 – 14): GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL

### **RESUMO:**

Kaplan e Norton iniciaram em 1990, um estudo intitulado “Measuring Performance in the Organization of the Future” com a finalidade de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho nas organizações. As discussões levaram ao que foi chamado de *Balanced Scorecard* (BSC). O nome refletia o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, organizados em torno de quatro perspectivas distintas – financeira, dos clientes, dos processos internos, e de aprendizado e crescimento.

O BSC é uma das ferramentas mais procuradas pelas organizações voltadas para o futuro. Entretanto, sua efetiva utilização esbarra em lacunas que não foram devidamente abordadas por Kaplan e Norton no livro original. Uma das principais lacunas, encontra-se relacionada com a definição de metas que traduzam a estratégia de forma coerente. Nesse sentido, o presente trabalho pretende abordar o processo de definição de metas através da Gestão Estratégica de Custos, contribuindo desta forma para a correta operacionalização do *Balanced Scorecard*.

### **1 INTRODUÇÃO**

Considerando as mudanças ocorridas, ao longo dos anos anteriores, nos métodos existentes de avaliação do desempenho empresarial, que se baseavam apenas em indicadores contábeis e financeiros, e que, gradativamente, vinham se tornando insuficientes, Kaplan e Norton acreditavam que a medição de desempenho, somente através dos indicadores financeiros, prejudicava a capacidade da organização de ser flexível e de criar valor econômico para o futuro. Um exemplo disto foi a crise do petróleo, ocorrida na década de 70, que havia mostrado que a avaliação de desempenho baseada somente em indicadores financeiros, não era mais suficiente para mostrar o desempenho dos produtores e negociadores do petróleo, em face do surgimento de um mercado mais competitivo.

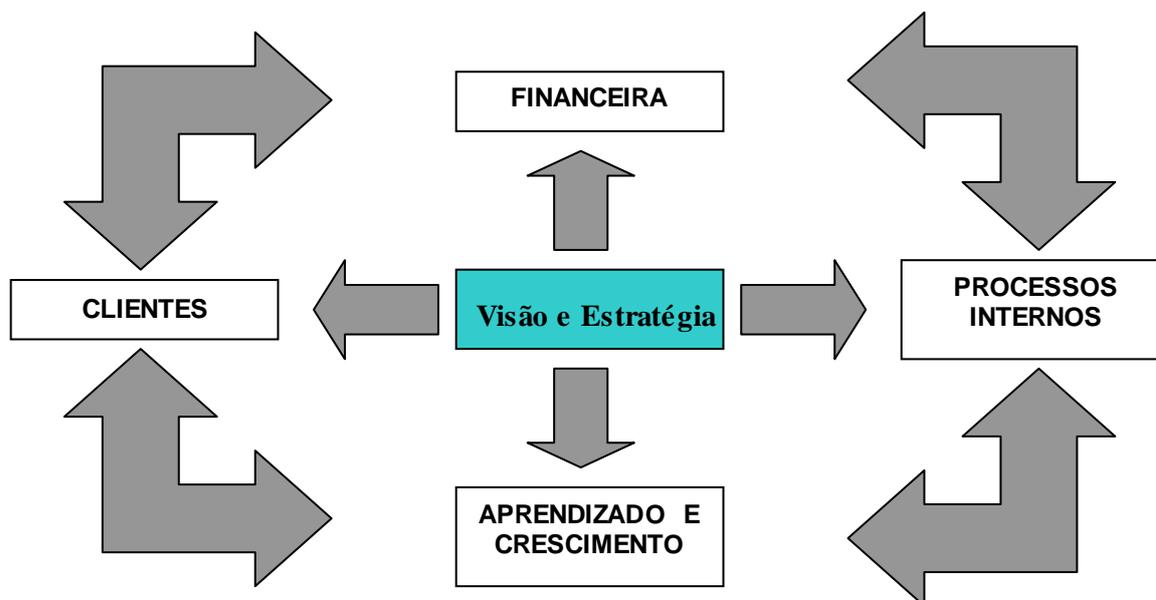
Com a finalidade de criar um novo modelo de medição de desempenho, Kaplan e Norton reuniam-se, a cada dois meses, com representantes de dezenas de organizações de manufatura e serviços, desde a indústria pesada, até a de alta tecnologia. Um dos participantes estava utilizando um recente “scorecard” corporativo que continha, além de medidas financeiras tradicionais, outras medidas de desempenho relativas a prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processo de produção e também eficácia no desenvolvimento de novos produtos. As discussões em grupo conduziram a uma ampliação do “scorecard”, denominado “Balanced Scorecard” (BSC), baseado na representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais organizados com base em quatro perspectivas que são: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento.

O BSC é um sistema de gestão baseado em indicadores que impulsionam o desempenho, proporcionando à organização visão do negócio atual e futura, de forma

abrangente. Traduz a missão e estratégia em objetivos e medidas organizadas em quatro perspectivas descritas e ilustradas na Figura 1.

1. Financeira
2. Cliente
3. Processos Internos
4. Aprendizado e Crescimento

**Figura .1: As Quatro Perspectivas do BSC**



**Fonte: Kaplan e Norton (1992)**

Segundo Campos (1998), uma organização só deverá ser considerada no caminho do sucesso, se os quatro conjuntos de indicadores estiverem devidamente \*“balanceados”, ou seja, aplicados com graus de importância relativa porém equitativa, de forma a possibilitar um desenvolvimento real e equilibrado.

Outro aspecto importante além da integração das quatro perspectivas a ser ressaltado é o fato de colocar a estratégia e a visão, não o controle no centro do sistema de gestão. Segundo Campos (1998), as empresas criativas usam o BSC como um Sistema de Gestão Estratégica uma vez que o método introduz uma nova forma de abordar e chamar a atenção dos gerentes para os quatro aspectos mais importantes que, separada ou complementarmente, contribuem para conectar os objetivos estratégicos a longo prazo aos resultados e ações a curto prazo. Os sistemas de controle da grande maioria das empresas, construídos ao redor de objetivos e indicadores financeiros, não relacionam com igual clareza os esforços, progressos ou insucessos, que estão ocorrendo na tentativa de alcançar os objetivos a longo prazo, criando assim uma lacuna entre o estabelecimento das estratégias e a sua implementação.

O primeiro BSC a ser implantado na organização parte do pressuposto que a estratégia e os objetivos financeiros a serem alavancados estejam definidos. Portanto, os objetivos financeiros, que servem de meta principal para as outras três perspectivas, as relações de causa e efeito e os vetores de desempenho formam as premissas básicas para a integração completa do BSC à sua estratégia.

Muitas organizações acreditam ter um BSC pelo simples fato de realizarem medições financeiras e não-financeiras. Segundo Kaplan (1999), toda medida

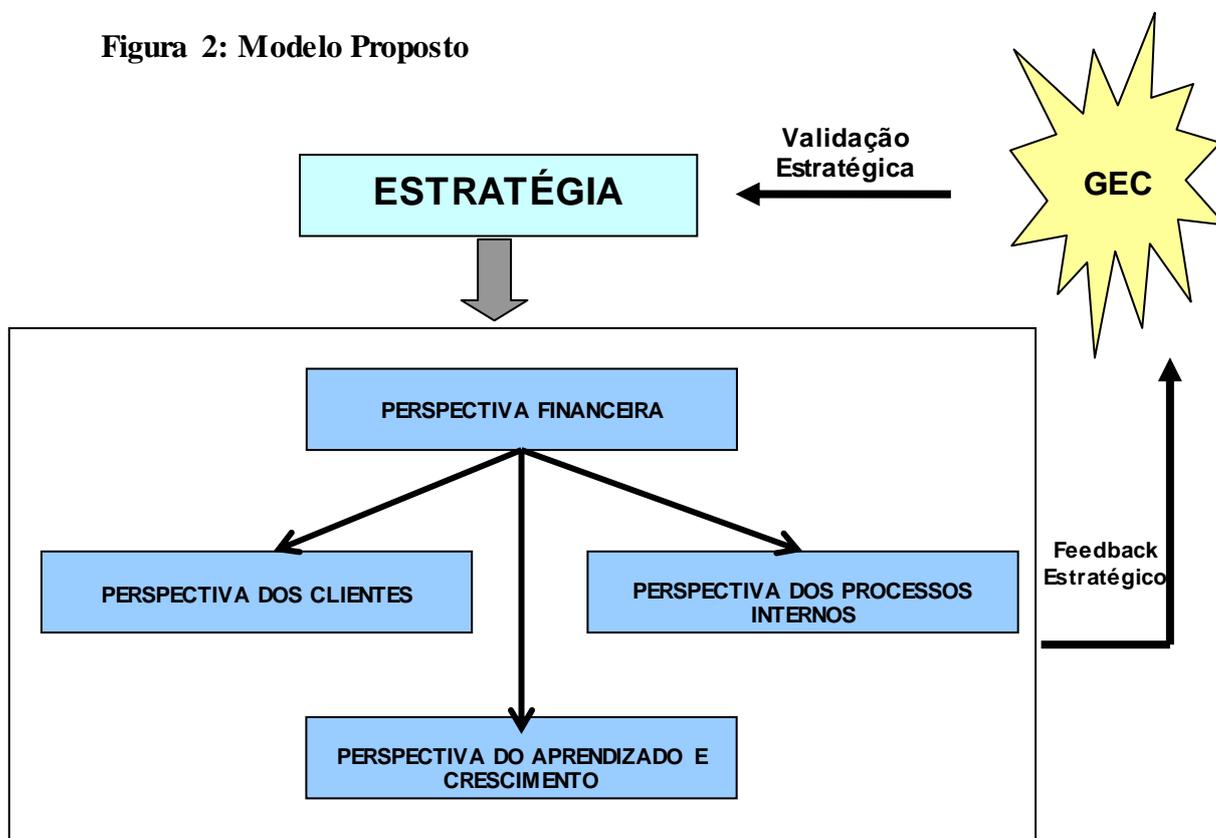
selecionada para um BSC deve ser um elemento de uma cadeia de relações de causa e efeito que comunique o significado da estratégia à organização.

Como pode-se observar, o *Balanced Scorecard* (BSC) não é um mecanismo para a formulação estratégica, podendo-se adaptar a qualquer abordagem utilizada pela organização. O BSC busca oferecer um mecanismo valioso para a tradução da estratégia adotada em objetivos, indicadores e metas específicas, e conseqüentemente monitorar a implementação dessa estratégia. Sendo assim, o BSC não identifica se a estratégia concebida pela organização esta coerente com a estrutura e as limitações que a mesma possui.

Um segundo ponto a ser destacado e a falta de subsídios para a definição das metas das perspectivas do BSC. Por exemplo, Kaplan e Norton (1997) citam que ao estabelecer as metas financeiras, a equipe deve priorizar a receita e o crescimento de mercado, a lucratividade ou a geração de fluxo de caixa. Mas como ocorre o *feedback* por parte das outras perspectivas (clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) para a definição destas metas é um ponto que os autores não deixam claro na obra.

O trabalho aqui proposto utiliza o conceito de Gestão Estratégica de Custos (GEC), para apoio na definição das metas a serem alavancadas nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC) e para revisar a estratégia adotada, observe a figura 2. Outras metodologias poderiam ter sido desenvolvidas, mas devido a importância do controle de custos e de sua interação com a estratégia utilizada pela organização, optou-se por trabalhar com esta variável que é de grande relevância para as empresas voltadas para o futuro.

**Figura 2: Modelo Proposto**



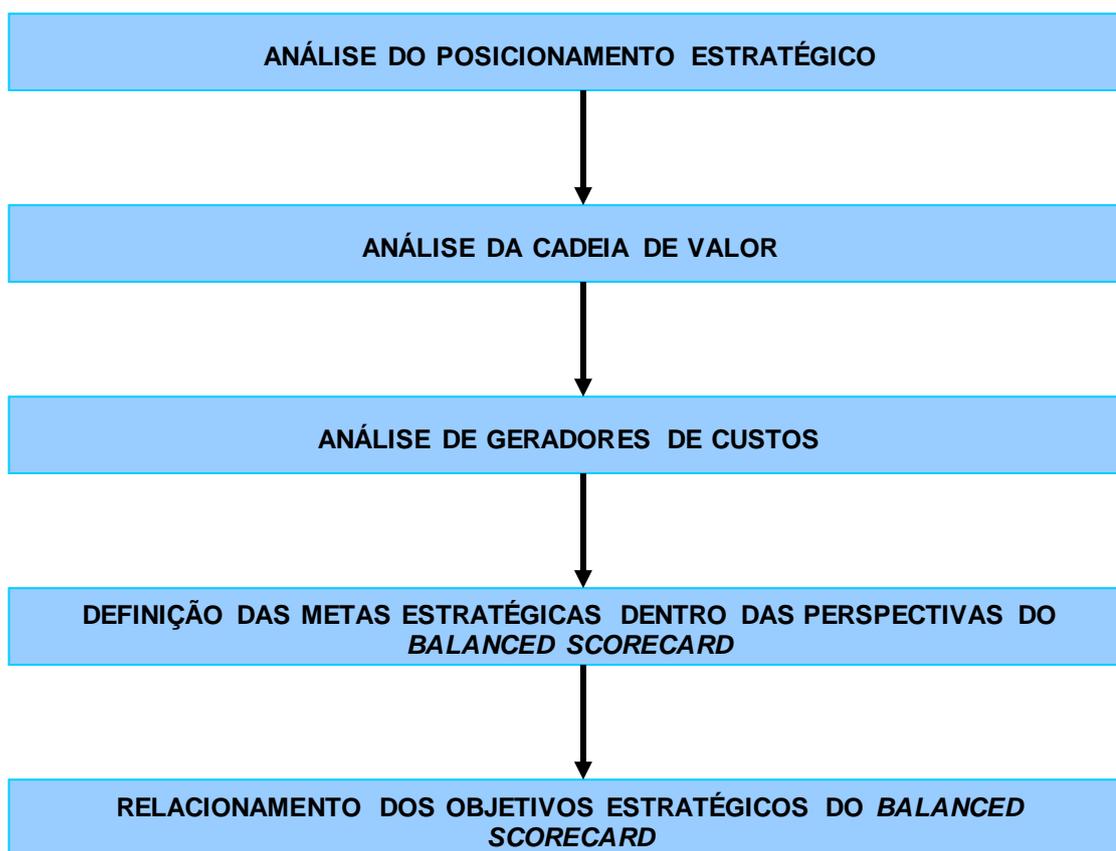
O *feedback* estratégico permite verificar se a organização está alinhando suas metas e recursos, de acordo com o planejado e assim validar ou modificar a estratégia. Sendo que vários indicadores tem relação com custos, por exemplo:

- lucratividade do produto, serviço e cliente;
- percentuais de produtos e clientes não lucrativos,
- medição do custo de processos de negócios multifuncionais e integrados, etc.

A validação da estratégia organizacional tem forte foco na posição com relação aos custos envolvidos no produto. Como foi visto anteriormente, seguindo a linha de Porter (1980), dependendo da estratégia competitiva escolhida pela empresa, seja a liderança em custos ou a diferenciação do produto, uma vez que essas requerem conjuntos diferenciados de estrutura organizacional, controles operacionais e estilos de gerência, torna-se interessante que a empresa desenvolva abordagens igualmente diferenciadas para a gestão de custos.

Sendo assim, utiliza-se a GEC como suporte para a tomada de decisão dentro da filosofia BSC, o modelo aqui proposto é composto das seguintes etapas:

**Figura 3: Etapas do Modelo Proposto**



Como pode-se observar os três passos iniciais são os alicerces da Gestão Estratégica de Custos (GEC). O quarto passo utiliza a GEC para análise das metas dentro das perspectivas do *Balanced Scorecard*, mais precisamente redução de custos, do BSC. O quinto passo procura relacionar os objetivos estratégicos, obtidos no passo anterior, num conjunto de hipóteses de causa e efeito. Toda medida selecionada para um

*Balanced Scorecard* deve ser um elemento integrante da cadeia de relações de causa e efeito que comunica o significado da estratégia da unidade de negócios à organização.

## **2 DESCRIÇÃO DAS ETAPAS DO MODELO PROPOSTO**

Antes do detalhamento das etapas do modelo proposto, faz-se necessária uma análise preliminar com o objetivo de esclarecer e padronizar a metodologia do modelo a ser utilizado e de ajustá-lo ao ambiente organizacional no qual esta inserido.

Nesta fase, devem ser definidos os seguintes elementos:

- visão da organização;
- definição da unidade estratégica de negócios (UEN);
- equipe de implementação.

A visão da organização deve apresentar aonde a organização pretende chegar no horizonte analisado. Deve levar em consideração as expectativas dos acionistas, ponderando a capacidade da empresa e a situação esperada do mercado. A visão deve ser estabelecida de forma racional, considerando as limitações atuais existentes. A coerência na formulação da visão é fundamental para os demais elementos que compõem o processo. Para melhor orientação dos participantes seria interessante apresentar material de apoio contendo informações gerais, como por exemplo:

- posicionamento da organização em relação aos concorrentes;
- perfil da composição dos resultados;
- mercados potenciais;
- mercados não explorados e etc.

As unidades estratégicas são as áreas que devem ser consideradas na definição e acompanhamento dos objetivos. Constituem-se naquelas que por sua posição estratégica, merecem um monitoramento a parte. Os critérios para a definição destas unidades devem ser feitas levando-se em consideração características que a justifiquem como sendo estratégica para a organização. Neste sentido, ela deve apresentar produtos, clientes e competências que a diferenciam das demais unidades.

A definição da equipe de implementação também deve ser efetuada nesta fase. O modelo de acompanhamento estratégico requer a participação de profissionais que atuam em todas as perspectivas concebidas neste modelo. Desta forma, a definição de quais serão estes profissionais deve ocorrer nesta fase, para que participem na definição dos procedimentos. A participação de cada um é muito importante pois traz visões diferentes da organização, conforme sua área de atuação. Muitas vezes, alguns pontos de deficiência podem não ser percebidos por uma área específica, porém dificilmente não será percebida por algum dos participantes do processo.

### **2.1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO**

O modelo proposto deve ter início com a definição da estratégia a ser adotada pela organização. Visto que, como foi dito anteriormente diferentes estratégias exigem diferentes estruturas, habilidades e controles gerenciais.

Para o presente trabalho utilizaremos o conceito de Porter (1991), que propôs duas formas genéricas em que as empresas podem desenvolver vantagem competitiva sustentável e assim atingir suas metas: liderança em custos ou diferenciação.

Segundo Kaplan e Norton (1997), estas estratégias devem ser analisadas distintamente em cada fase do ciclo de vida da organização. Uma progressão normal, que poderá se desenvolver por várias décadas, conduz a unidade da fase de crescimento à fase de sustentação, à fase de colheita e, por fim a fase de saída. Mas, ocasionalmente, uma empresa mesmo na fase madura da colheita pode se ver inesperadamente diante de um objetivo de crescimento. Uma súbita mudança de tecnologia, mercado ou legislação

pode conferir um alto potencial de crescimento ao que antes era um produto ou serviço maduro e comoditizado.

Devemos analisar a estratégia e a fase do ciclo de vida da organização simultaneamente, observe na figura 4 que algumas combinações podem ser conflitantes em relação aos tipos de controles a serem usados.

**Figura 4: Ajustes na Análise do Sistema de Controle**

Missão	Construir	Desajuste Potencial	Ajuste
	Colher	Ajuste	Desajuste Potencial
		Baixo Custo	Diferenciação

Fonte: Shank e Govindarajan (1997)

Vantagem Competitiva

Quando ocorre um desajuste potencial, devemos analisar a possibilidade de mudar a missão ou a vantagem competitiva de formar a ajustar aos sistemas de controle. Esta flexibilidade é importante, pois um comprometimento em excesso entre a estratégia e os sistemas de controle pode inibir as mudanças e a opção por uma nova estratégia. Inúmeras organizações passaram por dificuldades devido a este íntimo ajuste, é o caso do setor de aparelhos de rádio que aparentemente era um forte candidato ao desaparecimento. Mas a Sony acreditou no valor do produto e desenvolveu novas idéias que produziram para o mercado os *walkman*.

Com isso, fica claro que os sistemas de controle devem ser projetados dentro do contexto do ambiente externo, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional, cultura e estilo de gerenciamento administrativo exclusivos de cada organização.

## 2.2 ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

Como já foi mencionado anteriormente, o objetivo de ter-se uma cadeia de valor estruturada é desenvolver uma vantagem competitiva sustentável através do controle dos direcionadores de custos melhor que os concorrentes ou reconfigurando a cadeia de valor. Através da utilização do ABC (Activity Based Costing), que permite analisar a cadeia de valor da organização com relação aos custos, receitas e ativos envolvidos em cada atividade, podemos obter as respostas das seguintes perguntas:

- Podemos reduzir os custos nesta atividade mantendo o valor constante?
- Podemos aumentar o valor nesta atividade mantendo os custos constantes?
- Podemos reduzir os ativos desta atividade mantendo constante os custos e a receita?

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a vantagem competitiva não pode ser examinada de modo significativo no nível do setor como um todo. A cadeia de valor divide o setor em suas atividades estratégicas distintas. Por isso, o ponto de partida da análise de custos é definir a cadeia de valor de um setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor. Estas atividades são as peças com as quais as empresas do setor criam um produto de valor para os compradores.

Segundo Porter (1985), a reconfiguração da cadeia de valor provém de uma série de fontes, incluindo:

- um processo de produção diferente;
- diferenças na automação;
- vendas diretas, ao invés de vendas indiretas;
- um novo canal de distribuição;
- uma nova matéria-prima;
- grandes diferenças na integração vertical para frente e para trás;
- mudar a localização das instalações em relações aos fornecedores e aos clientes;
- novos meios de publicidade.

Para identificar uma nova cadeia de valores, uma organização precisa examinar tudo aquilo que faz, bem como as cadeias de valores da concorrência, em busca de opções criativas para executar as coisas de uma forma diferente. Uma organização deve fazer perguntas do tipo das que seguem para cada atividade:

- De que modo a atividade pode ser executada de uma maneira diferente ou mesmo eliminada?
- De que modo um grupo de atividades de valor ligadas pode ser reorganizado ou reagrupado?
- De que modo coalizões com outras empresas poderiam reduzir ou eliminar os custos?

### 2.3 ANÁLISE DE GERADORES DE CUSTOS

O passo seguinte é identificar os geradores de custos que explicam as variações de custos de cada atividade de valor. Segundo Porter (1985), os geradores de custos são as causas estruturais do custo de uma atividade, podendo estar ou não sob o controle da empresa. Eles normalmente interagem para determinar o comportamento do custo de uma atividade particular, e o impacto relativo dos geradores dos custos divergirá muito entre atividades de valor. Assim, nenhum gerador do custo, como escala ou experiência, jamais é o único determinante da posição do custo de uma organização. O diagnóstico dos geradores de custos de cada atividade de valor permite que uma empresa obtenha um entendimento sofisticado das fontes da posição dos custos relativos e do modo como ela poderia ser modificada.

Foram propostos cinco geradores principais que determinam o custo da atividade de valor: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Vejamos a seguir, o comportamento destes geradores:

#### a) Escala

A sensibilidade à escala das atividade varia muito. Segundo Porter (1985), as atividades de valor como desenvolvimento do produto, publicidade a nível nacional e infra-estrutura da empresa são normalmente mais sensíveis à escala do que atividades como aquisição e operações da força de vendas, porque seus custos são fixos independente de qual seja a escala da empresa. No entanto, economias (e deseconomias) de escala podem ser encontradas até certo ponto em quase todas as atividades de valor de uma organização.

#### b) Escopo

O nível de integração vertical em uma atividade de valor pode influenciar seu custo. O custo de um sistema de processamento de pedidos pode ser mais baixo se a organização possuir seu próprio computador e *software* ao invés de, por exemplo, terceirizar o serviço. No entanto a integração pode elevar o custo, criando inflexibilidade, trazendo para dentro da própria empresa atividades que os fornecedores

podem executar de uma forma mais barata. Shank e Govindarajan (1997) ressaltam que, o fato da integração elevar, reduzir ou não ter nenhum efeito sobre o custo depende da atividade de valor particular e do insumo adquirido envolvido, onde às vezes é indicada a desintegração.

### **c) Experiência**

O custo de uma atividade de valor pode cair com o passar do tempo devido à aprendizagem que aumenta sua eficiência. Do mesmo modo que com economias de escala, a medida apropriada do índice de aprendizagem difere para diferentes atividades de valor. Em uma atividade de valor em que a aprendizagem afeta o comportamento do custo, através, por exemplo, de um aprimoramento da eficiência do operário, o índice de aprendizagem pode estar ligado ao volume cumulativo nesta atividade.

### **d) Tecnologia**

A tecnologia empregada em um atividade de valor não é, por si só, um gerador de custos, e sim um resultado da interação de geradores de custos. Por exemplo, a escala permite equipamento de montagem automático de alta velocidade. Assim, uma organização pode utilizar o desenvolvimento tecnológico para alterar os geradores de uma maneira que a favoreça, ou para ser a primeira e talvez única empresa a explorar um gerador particular.

### **e) Complexidade**

A complexidade, como uma variável estrutural, recebeu a maior atenção entre os contadores recentemente. O ABC é uma ferramenta bastante útil para esta análise e permite identificar quais produtos são mais complexos de serem oferecidos aos clientes e como a diversificação de produtos afeta os custos envolvidos na produção.

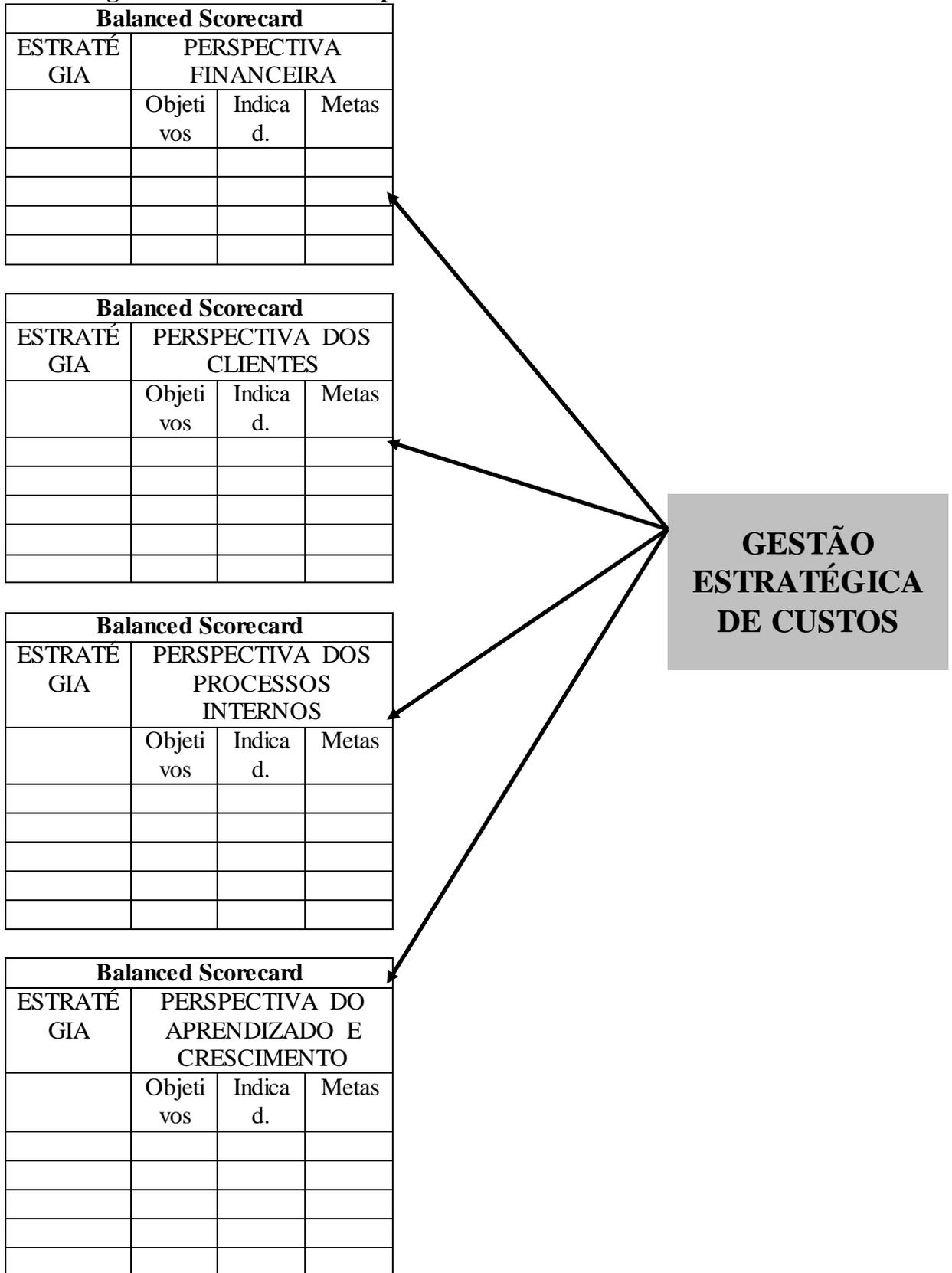
Após a identificação da cadeia de valor e diagnóstico dos geradores de custos de atividades de valor significativas, a vantagem de custo provém do controle destes geradores de uma forma melhor do que os concorrentes. Segundo Porter (1985), embora os geradores variem para cada atividade, algumas generalizações sobre o controle de cada um podem ser feitas:

- Estabelecer políticas para reforçar economias de escala em atividades sensíveis à escala;
- Explorar os tipos de economias de escala onde a empresa é favorecida;
- Enfatizar atividades de valor conduzidas por tipos de escala em que a empresa tenha uma vantagem;
- Lidar com a curva de aprendizagem;
- Manter a aprendizagem patenteada;
- Aprender com a concorrência;
- Examinar sistematicamente possibilidades de integração e desintegração;

## **2.4 DEFINIÇÃO DAS METAS DENTRO DAS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD***

Nesta fase, procura-se definir os objetivos, indicadores e metas estratégicas dentro das quatro perspectivas do BSC. Esta análise poderia ser realizada de diversas formas, mas o trabalho se propõe a utilizar a GEC como um elemento suporte para a tomada de decisão dentro das quatro perspectivas. Através dos resultados gerados pela Gestão Estratégica de Custos nos passos anteriores, podemos definir os objetivos estratégicos respeitando a estratégia adotada, os processos críticos e limitações da cadeia de valor e os geradores de custos das atividades de valor.

**Figura 5.5: Análise das Perspectivas do BSC utilizando a GEC**



**2.4.1 DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS**

Através de reuniões com a equipe responsável pela implantação, deve-se chegar a um consenso sobre os objetivos estratégicos das quatro perspectivas consideradas.

Segundo Yoshikawa (1997), uma forma de obter os objetivos estratégicos seria a confecção de um questionário que fosse distribuído aos principais executivos e acionistas e que abordasse os seguintes pontos:

- Considerando a visão da organização, quais são os principais objetivos de cada perspectiva para que a estratégia adotada seja alcançada;
- Que características os objetivos devem possuir;
- Nos objetivos sugeridos, quais são os indicadores que melhor o representam;
- Quais são as medidas que devem ser tomadas dentro da organização para que estes objetivos sejam alcançados;
- Quais indicadores poderiam refletir a eficácia das medidas tomadas e qual a sua forma de mensuração; e
- Como estabelecer metas para estes indicadores.

Após o recolhimento destes questionários deve-se tabular as informações e apresentar o resultado para os gestores, gerando assim os objetivos estratégicos das quatro perspectivas. Yoshikawa (1997) sugere ainda para auxílio no preenchimento do questionário uma lista contendo vários objetivos estratégicos, para que desta forma o entrevistado tenha maior segurança no momento de preencher. Através da Gestão Estratégica de Custos também gera-se subsídios para o entrevistado, os dados são disponibilizados de forma que se possa conhecer a estrutura de custos da organização e assim tomar a melhor decisão com relação aos objetivos estratégicos.

#### **2.4.2 DEFINIÇÃO DOS INDICADORES ESTRATÉGICOS**

Tendo a visão e os objetivos já definidos, a escolha dos indicadores deve refletir da forma mais direta o objetivo analisado.

Os indicadores devem evidenciar se os objetivos estabelecidos estão sendo cumpridos ou não. Para cada objetivo, devem ser considerados apenas alguns indicadores para que seja possível detectar rapidamente o desvio. Se a quantidade de indicadores for muito grande, a análise da informação ficará mais complicada, pois seria necessário analisar todas as combinações entre os indicadores.

Segundo Kaplan e Norton (1997), existem alguns indicadores que aparecem na maioria dos *scorecards* das organizações. Por exemplo:

- Retorno sobre Investimento e Valor Econômico Agregado;
- Rentabilidade;
- Aumento e *Mix* de Receita;
- Retenção de Clientes;
- Rentabilidade de Clientes;
- Produtividade dos Funcionários;
- Disponibilidade dos sistemas de informação.

Ainda nesta fase devem ser também discutidos as formas de mensuração dos indicadores para verificar a viabilidade de adoção.

#### **2.4.3 METAS POR OBJETIVOS**

A definição das metas é fundamental para eficácia do modelo apresentado, uma vez que através de seu acompanhamento, poderemos verificar se estamos atingindo os índices estabelecidos pela estratégia da organização. Se as metas forem subestimadas, teremos a falsa impressão de que a estratégia está sendo seguida, quando na realidade, o desempenho da organização não será suficiente para o cumprimento da missão. Por outro lado, se forem superestimadas, a falsa impressão de insucesso, poderá prejudicar o modelo, caso as revisões das metas não sejam realizadas. Este problema, porém,

difícilmente se prolonga, uma vez que, caso o indicador em questão esteja superestimado, os demais indicadores que são suportados por ele terão resultados positivos, mostrando que a meta estabelecida para o primeiro está acima do necessário. Desta forma, o acompanhamento e a interpretação dos indicadores, deve ser realizada constantemente e em conjunto para que estas distorções sejam percebidas e corrigidas. Aqui também é utilizado a Gestão Estratégica de Custos como suporte para a tomada de decisão das metas a serem alavancadas. Torna-se mais preciso para o entrevistado, ter dados referentes ao comportamento dos custos e seus geradores e baseado nestas informações tomar a decisão correta com relação as metas estabelecidas.

## **2.5 RELACIONAMENTO DOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DO *BALANCED SCORECARD***

Para que o modelo tenha a consistência necessária, as relações de causa e efeito devem estar direcionadas para o mesmo sentido. A diagramação do fluxo de relacionamento, é fundamental para a avaliação da coerência do modelo. Além disto, a sua construção possibilita a verificação dos pontos que precisam ser melhorados dentro da organização, pois ao escolher os objetivos, indiretamente, os gestores estarão indicando os pontos em que devem ser concentrados os esforços no sentido de impulsionar a organização para a visão escolhida.

## **3 CONCLUSÃO**

O *Balanced Scorecard* constitui-se um importante instrumento de gestão para todos os tipos de organização. No entanto, sua operacionalização não é simples e a necessidade de participação da alta gerência para formulação dos objetivos estratégicos a serem alavancados exige elevado grau de conscientização. Por isso, a importância do desenvolvimento de um modelo de gestão envolvendo estratégia e custos estratégicos para que a organização tenha agilidade e precisão na verificação e acompanhamento da estratégia adotada, através de um sistema de indicadores estratégicos.

Com o rápido desenvolvimento das organizações, dos mercados e principalmente da concorrência, este sistema constitui-se em um importante diferencial para se antecipar aos concorrentes, oferecendo maior qualidade de serviços aos clientes e melhorando os aspectos internos da organização.

Sendo assim, procurou-se desenvolver um modelo de acompanhamento estratégico utilizando a Gestão Estratégica de Custos. Com a implantação do modelo, a organização tem como validar sua estratégia, alinhar suas metas e principalmente identificar os focos de melhoria através das relações de causa e efeito que partem da visão e atravessam todas as perspectivas, evidenciando assim que praticamente nada dentro de uma organização ocorre de forma isolada.

#### 4 BIBLIOGRAFIA

- ANDREWS, Kenneth R. **The concept of corporate strategy**. Homewood-USA: Dow Jones - Irwin, 1971.
- \_\_\_\_\_. **The concept of corporate strategy**. In: Mintzberg, Henry e Quinn, James Brian [ORG.]. **The strategy process - concepts and contexts**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1992, p. 44-52.
- BACIC, M. J. **Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e estratégia empresarial**. Vale do Rio dos Sinos: anais do I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1994.
- CAMPOS, José Antônio. **Cenário Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios**. São Paulo: Aquariana, 1998.
- COOPER, R., KAPLAN, Robert S. **Profit priorities from activity-based costing**. *Harvard Business Review*, may-june, 1991, p. 88-89.
- CSILLAG, J. M. **Análise do valor** São Paulo: Atlas, 1995.
- ERNST & YOUNG **The Ernst & Young guide to total cost management**. John Wiley & Sons, 1992.
- HAMEL, Gary, PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1995.
- HAMEL, Gary. **Dez Princípios de Revolução**. *HSM management*. São Paulo, v.1, n.6, 1998, p. 114-124.
- HRONEC, S. M. **Sinais vitais**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S. **The cost and performance revolution**. São Paulo: Seminário Internacional, 1999.
- MINTZBERG, Henry. **Five P's for strategy**. In: MINTZBERG, Henry e QUINN, James Brian. [Org.] **The Strategy process - concepts and contexts**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1992 a, p. 12 - 19.
- OLVE, Nils-Göran. ROY, Jan. WETTER, Magnus. **Performance drivers: a practical guide using the balanced scorecard**. New York: John Wiley and Sons, 1999.
- PORTER, M. E. **Vantagem competitiva – criando e sustentando um desempenho superior**. 3. ed., Rio de Janeiro: Campus, 1985.
- \_\_\_\_\_. **Estratégia Competitiva. técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 5. ed., Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.
- SIMONS, R. **Levers of controle: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- YOSHIKAWA, D. M. **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – “scorecards”- pela controladoria em instituições financeiras**. São Paulo: USP, 1997. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade).