

CONTABILIDADE GERENCIAL

Sílvia Marques de Brito e Silva

Venússia de Paula Costa

Resumo:

*Conforme assinalado por Johnson e Kaplan, o sistema de contabilidade gerencial constitui um instrumento de comunicação bidirecional entre a administração e os empregados de uma empresa, sendo de vital importância para a implementação de estratégias organizacionais e planejamento de longo prazo, de sorte a possibilitar que o sucesso competitivo seja alcançado. Os procedimentos e conceitos que embasam a maioria desses sistemas remontam o final do século XIX e primeiras décadas do século XX. A partir de 1925, algumas alterações foram implementadas nos sistemas de contabilidade gerencial para atendimento às exigências por informes financeiros. Até a década de 1980, não houve alteração significativa nos conceitos e procedimentos delineados no início do século, apenas a automação dos sistemas manuais de custos, a partir de 1960. Durante esse período, pouco se questionava quanto à relevância das informações geradas por esses sistemas tradicionais de contabilidade gerencial. No entanto, a ineficácia e ineficiência desses sistemas tornaram-se evidente em decorrência das novas realidades que surgiram no ambiente contemporâneo: competição global e doméstica mais acirrada, inovações no processo produtivo, expansão da tecnologia da informação, ciclos de vida dos produtos encurtados e estabilidade econômica. Nesse novo contexto, faz-se necessária a revisão dos conceitos e procedimentos que embasam a maioria dos atuais sistemas de contabilidade gerencial. Este trabalho foi concebido a partir da argumentação apresentada por Johnson e Kaplan no livro *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, traduzido em português como *A Relevância da Contabilidade de Custos*, e complementado com diversos trabalhos que refletem a busca da relevância perdida dos sistemas tradicionais de contabilidade gerencial.*

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações*

CONTABILIDADE GERENCIAL

Sílvia Marques de Brito e Silva
Venúcia de Paula Costa
UNB - Universidade de Brasília
SQS 406, bloco B, apto. 301
CEP 70255-020

RESUMO

Conforme assinalado por Johnson e Kaplan, o sistema de contabilidade gerencial constitui um instrumento de comunicação bidirecional entre a administração e os empregados de uma empresa, sendo de vital importância para a implementação de estratégias organizacionais e planejamento de longo prazo, de sorte a possibilitar que o sucesso competitivo seja alcançado.

Os procedimentos e conceitos que embasam a maioria desses sistemas remontam o final do século XIX e primeiras décadas do século XX. A partir de 1925, algumas alterações foram implementadas nos sistemas de contabilidade gerencial para atendimento às exigências por informes financeiros.

Até a década de 1980, não houve alteração significativa nos conceitos e procedimentos delineados no início do século, apenas a automação dos sistemas manuais de custos, a partir de 1960. Durante esse período, pouco se questionava quanto à relevância das informações geradas por esses sistemas tradicionais de contabilidade gerencial.

No entanto, a ineficácia e ineficiência desses sistemas tornaram-se evidente em decorrência das novas realidades que surgiram no ambiente contemporâneo: competição global e doméstica mais acirrada, inovações no processo produtivo, expansão da tecnologia da informação, ciclos de vida dos produtos encurtados e estabilidade econômica.

Nesse novo contexto, faz-se necessária a revisão dos conceitos e procedimentos que embasam a maioria dos atuais sistemas de contabilidade gerencial.

Este trabalho foi concebido a partir da argumentação apresentada por Johnson e Kaplan no livro *“Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”*, traduzido em português como *“A Relevância da Contabilidade de Custos”*, e complementado com diversos trabalhos que refletem a busca da relevância perdida dos sistemas tradicionais de contabilidade gerencial.

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES

SUMÁRIO Error! Reference source not found.

I						-
INTRODUÇÃO.....						3
II	-		CONCEITO			E
IMPORTÂNCIA.....						4
III		-				BREVE
HISTÓRICO.....						4
IV			-			O
DESAFIO.....						6
V	-	A	BUSCA	DA		RELEVÂNCIA
PERDIDA.....						8
1.			Alocação			de
Custos.....						9
2.		Medidas		de		Desempenho
Financeiro.....						13
3.			Contabilidade			Gerencial
Estratégica.....						15
4.	"Empowerment"	-	Delegando		poder	e
responsabilidade.....						18
VI						-
CONCLUSÃO.....						19
VII			-			REFERÊNCIA
BIBLIOGRÁFICA.....						20

I - INTRODUÇÃO

Conforme assinalado por Johnson e Kaplan¹, o sistema de contabilidade gerencial constitui um instrumento de comunicação bidirecional entre a administração e os empregados de uma empresa, sendo de vital importância para a implementação de estratégias organizacionais e planejamento de longo prazo, de sorte a possibilitar que o sucesso competitivo seja alcançado.

Os procedimentos e conceitos que embasam a maioria desses sistemas remontam o final do século XIX e primeiras décadas do século XX. A partir de 1925, algumas alterações foram implementadas nos sistemas de contabilidade gerencial para atendimento às exigências por informes financeiros. Dessa forma, esses sistemas passaram a atender preferencialmente aos usuários externos como autoridades fiscais, credores e acionistas.

Até a década de 1980, não houve alteração significativa nos conceitos e procedimentos delineados no início do século, apenas a automação dos sistemas manuais de custos, a partir de 1960. Durante esse período, pouco se questionava quanto à relevância das informações geradas por esses sistemas tradicionais de contabilidade gerencial.

No entanto, a ineficácia e ineficiência desses sistemas tornaram-se evidente em decorrência das novas realidades que surgiram no ambiente contemporâneo: competição global e doméstica mais acirrada, inovações no processo produtivo, expansão da tecnologia da informação, ciclos de vida dos produtos encurtados e estabilidade econômica.

Nesse novo contexto, faz-se necessária a revisão dos conceitos e procedimentos que embasam a maioria dos atuais sistemas de contabilidade gerencial, de sorte a obter informações oportunas e adequadas para nortear as estratégias empresariais. Conforme assinalado por Johnson e Kaplan², “...estamos numa era de oportunidades sem paralelos. A necessidade é grande, a tecnologia existe, e as possibilidades não são inibidas pela prática corrente. Tampouco a tarefa é

¹ JOHNSON, Thomas, KAPLAN, Robert S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2ª ed., 1996, p. 4.

² JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 225.

particularmente difícil ou complexa.”. Felizmente, várias são as tentativas que estão despontando no sentido de conferir uma nova abordagem para os sistemas de contabilidade gerencial.

Este trabalho foi concebido a partir da argumentação apresentada por Johnson e Kaplan no livro “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”³, traduzido em português como “A Relevância da Contabilidade de Custos”, e complementado com diversos trabalhos que refletem a busca da relevância perdida dos sistemas tradicionais de contabilidade gerencial.

Nesse sentido, o trabalho foi dividido em três partes principais: a primeira apresenta uma breve retrospectiva do surgimento e obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial; a segunda, a necessidade de mudança; e a terceira sintetiza algumas das soluções apontadas por diversos autores na busca da relevância perdida.

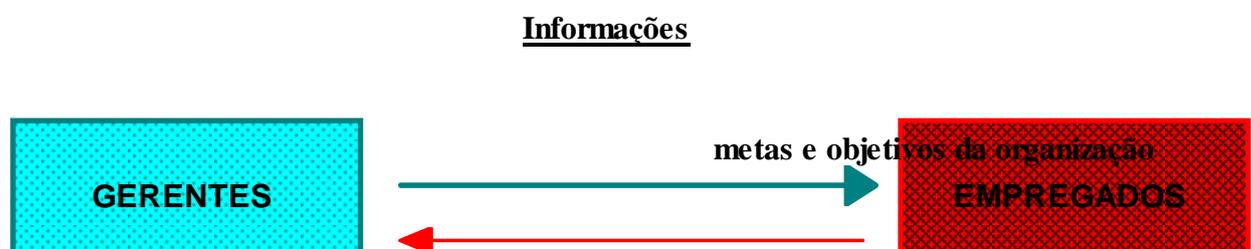
II - CONCEITO E IMPORTÂNCIA

Segundo Johnson e Kaplan⁴, “o sistema de contabilidade gerencial da organização serve como um elo de comunicação vital e bidirecional entre os gerentes seniores e subordinados”, onde os primeiros comunicam as metas e objetivos da organização aos empregados, e estes, o rendimento da produção e desempenho dos produtos à gerência. Assim, esse sistema de informações gerenciais é um componente estratégico fundamental para a empresa alcançar o sucesso competitivo.

No entanto, conforme assinalado pelos autores⁵, “um excelente sistema de contabilidade gerencial não irá, por si só, garantir o sucesso na economia de hoje”, mas a existência de um sistema ineficaz pode corroer qualquer esforço para o desenvolvimento de novos produtos, aperfeiçoamento dos processos e estratégias de comercialização.

Numa perspectiva interna à organização, o sistema de contabilidade gerencial pode ser delineado conforme o esquema apresentado a seguir:

SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL



³ Esta obra foi traduzida para o português por Ivo Korytowsky e publicada pela Editora Campus, Rio de Janeiro.

⁴ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 3.

⁵ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 4.

rendimento da

produção e

desempenho dos produtos

III - BREVE HISTÓRICO

Os sistemas de contabilidade gerencial atualmente utilizados pelas empresas estão essencialmente baseados em conceitos e procedimentos que remontam o final do século XIX e primeiras décadas do século XX.

Conforme destacado por Johnson e Kaplan⁶, os primeiros indicadores de contabilidade gerencial eram simples e se concentravam nos custos de transformação, produzindo dados sintéticos, como custo horário ou custo por libra produzida, de cada processo e de cada trabalhador. Mas, apesar da simplicidade, pareciam atender bem às necessidades dos proprietários e gerentes, em particular, oferecendo suporte a decisões gerenciais como fixação de preços.

No final do século XIX, com o surgimento do movimento de administração científica, avanços adicionais foram implementados na tecnologia dos sistemas de contabilidade gerencial, em particular, o desenvolvimento de padrões físicos que proporcionaram a apuração de custos unitários para os produtos acabados.

À medida que a estrutura das empresas tornou-se mais complexa, especialmente, com o surgimento de organizações multidivisionais como a Du Pont e a General Motors, inúmeras inovações foram implementadas pelos gerentes dessas organizações, no berço das próprias empresas. Essas inovações surgiram em resposta a uma demanda interna por informações gerenciais, uma vez que não havia obrigatoriedade do fornecimento de informações dessa natureza para usuários externos. Nesse contexto, pode-se destacar o Indicador Retorno do Investimento (ROI), que permitiu uma avaliação do desempenho de cada unidade e da empresa como um todo.

Conforme assinalado por Johnson e Kaplan⁷, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial hoje usadas já haviam sido desenvolvidas até 1925. Dentre essas práticas, pode-se destacar o cálculo de custos de mão-de-obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis; previsões de vendas; custos padrões; análises de variância, preços de transferência; e indicadores de desempenho divisional. Após a década de 20, essas práticas permaneceram em estágio de latência por aproximadamente 60 anos.

Durante esse período, as mudanças verificadas nos sistemas de contabilidade estavam geralmente relacionadas à necessidade de elaboração de demonstrações contábeis e fiscais⁸, constituindo vantagem para os contadores a alocação de “todos” os custos da fábrica aos produtos. Dessa forma, ao final da produção, inexistia custo que não estivesse plenamente absorvido. Nesse contexto, os sistemas de contabilidade passaram a atender aos usuários externos, como

⁶ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 6.

⁷ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 10.

⁸ Johnson e Kaplan ressaltam que as exigências de divulgação dos dados financeiros auditados por contadores públicos independentes, com base em procedimentos objetivos, auditáveis e "conservadores", exerceram a mais profunda e duradoura influência sobre a contabilidade de custos gerencial: " Gradualmente, contadores e gerentes passaram a definir o propósito da contabilidade de custos em termos da avaliação dos custos de produtos vendidos e estoques para os informes financeiros, e não para as decisões ou controle gerenciais." [p. 118].

autoridades fiscais, credores e acionistas, em detrimento dos usuários internos, oferecendo informações de pouca valia para a gestão empresarial e muitas vezes levando a avaliações e decisões equivocadas.

Johnson e Kaplan⁹ caracterizam bem essa situação: “as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.”

Para os autores¹⁰, a predominância dos demonstrativos de natureza financeira e o elevado custo de manutenção de um sistema de contabilidade gerencial segregado podem ser apontadas como algumas das possíveis causas do processo de estagnação das práticas de contabilidade gerencial.

A partir da década de 60, as rotinas constantes dos sistemas de contabilidade foram progressivamente automatizadas. No entanto, durante a automação dos sistemas de custos manuais não houve questionamento quanto a validade das informações que eram geradas. Dessa forma, apesar da utilização de instrumentos tecnicamente avançados, tanto no processo produtivo, como no tratamento da informação, as empresas continuaram a produzir informes de pouca relevância.

Durante a década de 70, não houve alteração significativa nesse cenário. As empresas continuaram a utilizar os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial sem preocupação com a relevância dos informes produzidos. Conforme assinalado pelos autores¹¹, nos EUA, a utilização de custos inexatos dos produtos e a deficiência no controle de processos e avaliação de desempenho, decorrentes da obsolescência desses sistemas, não comprometeram a performance das empresas americanas, particularmente, devido a dois fatores: alta inflação combinada a um dólar enfraquecido; e elevada demanda mundial por produtos americanos.

O ambiente inflacionário e a desvalorização da moeda protegeram grande parte das empresas americanas da competição externa. Os produtos de origem estrangeira apresentavam-se com preços elevados, inibindo a demanda interna por esses produtos, enquanto que os produtos de fabricação americana podiam ser ofertados no mercado externo a preços competitivos. Isso contribuiu para incremento da demanda mundial por produtos americanos, valorizando esses produtos e permitindo que produtos de qualidade imperfeita conseguissem ser repassados aos clientes.

Porém, na década de 80, o ambiente de atuação das empresas americanas foi alterado: diminuição dos índices inflacionários que abatia a economia, valorização do dólar e revolução na organização e tecnologia das operações industriais. Nesse contexto, as empresas americanas passaram a enfrentar competidores externos com produtos de menor preço e melhor qualidade. Dentre os competidores externos, destacava-se o Japão, que desde a década anterior havia implementado práticas inovadoras como o controle de qualidade total, sistema de estoques *just-in-time*, e sistemas de fabricação integrada por computador. Ademais, a demanda por produtos americanos declinou, uma vez que esses produtos tornaram-se mais caros para os consumidores estrangeiros.

⁹ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 1.

¹⁰ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 10.

¹¹ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 181.

No Brasil, situação análoga pode ser identificada, principalmente, a partir dos anos 90, com a abertura da economia, processo de estabilização econômica, em particular, com a implantação do Plano Real, e política de privatização de empresas estatais. Nesse contexto, as empresas nacionais passaram a enfrentar competidores mais bem adaptados, oferecendo produtos com qualidade superior e menor preço.

Atualmente, a competição doméstica e global está mais acirrada com o aumento da atuação de outros competidores globalizados, em particular, os de origem asiática. Dessa forma, a necessidade de revisão dos sistemas de contabilidade gerencial torna-se ainda mais evidente.

IV - O DESAFIO

Os sistemas de contabilidade de custos foram delineados para atender basicamente a três objetivos: distribuir certos custos aos produtos para preparação de demonstrativos financeiros; fornecer informações de controle de processos à gerência; e fornecer estimativas de custos para a área de comercialização. No entanto, com a prevalência da contabilidade financeira, apenas o primeiro dos objetivos tem sido alcançado, trazendo sérias conseqüências para a empresa, como a apresentação de custos individuais distorcidos e inexatos e informações enganosas quanto aos problemas operacionais.

Conforme assinalado por Johnson e Kaplan¹², o propósito original dos sistemas de contabilidade gerencial, de oferecer informações que pudessem facilitar o controle de custos e mensuração do desempenho nas organizações hierarquizadas, transformou-se no de compilar custos para demonstrativos financeiros periódicos.

Essas informações tornaram-se de pouca valia para decisões de planejamento e controle dos gerentes, uma vez que não são geradas a tempo e são produzidas em um nível considerado muito agregado, o que dificulta a identificação dos pontos favoráveis e adversos do processo de produção. Assim, os sistemas tornaram-se obsoletos, deixando de auxiliar no controle de processos e dos custos dos produtos individuais, atendendo, exclusivamente, aos demonstrativos financeiros periódicos.

Cabe destacar, ainda, que a obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial não foi acarretada exclusivamente por uma “acomodação” interna à empresa. Os pesquisadores acadêmicos concentraram seus esforços no desenvolvimento de modelos teóricos que guardavam pouca ou nenhuma relação com o ambiente real das organizações, onde o processo produtivo tornava-se cada vez mais complexo.

Johnson e Kaplan¹³ descrevem bem essa situação: "Os acadêmicos desenvolveram suas idéias através da lógica e do raciocínio dedutivo. Eles não procuraram estudar os problemas de fato enfrentados pelos gerentes de organizações produzindo centenas ou milhares de produtos, mediante complexos processos de produção. Assim sendo, ainda que fosse fácil para executivos das firmas concordarem em princípio com todas as recomendações dos pesquisadores acadêmicos, poderiam encontrar dificuldades na aplicação das recomendações em suas organizações bem mais complexas."

¹² JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 219.

¹³ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 152.

No entanto, a partir dos anos 80, o ambiente mais competitivo influenciou profundamente os sistemas de gerência de custos. Os sistemas tradicionais mostraram-se ineficazes e completamente desfavoráveis nesse novo cenário.

Ironicamente, à medida que as informações produzidas pelos sistemas de contabilidade gerencial foram perdendo sua relevância, os gerentes baseavam, cada vez mais, suas decisões em “números”, acreditando ser a forma mais acertada para alcançar os objetivos organizacionais.

Assim, mudanças significativas na concepção dos sistemas de contabilidade gerencial tornaram-se essenciais para garantir a sobrevivência e sucesso competitivo das organizações. Nesse novo contexto, faz-se necessário o conhecimento e controle dos custos dos produtos e a medição do desempenho através de indicadores confiáveis. Se o sistema de contabilidade gerencial não fornece essas informações, possivelmente a empresa estará fadada à extinção. Johnson e Kaplan¹⁴ caracterizam bem o problema: “Quando a alta administração deixa de receber informações exatas sobre a eficiência e efetividade das operações internas, a organização torna-se vulnerável à competição das organizações menores e mais focalizadas.”

Michael Porter¹⁵, por sua vez, ressalta a importância do custo para o sucesso da organização. Custo e diferenciação são apontados como instrumentos importantes para o desenvolvimento de uma vantagem competitiva sustentável.

Com base na argumentação apresentada por Porter, Shank e Vijay¹⁶ destacam que a liderança de custos pode ser obtida a partir de abordagens como: economias de escala de produção; efeitos da curva de experiência; rígido controle de custos; e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento, prestação de serviço, força de vendas ou publicidade. Já a estratégia de diferenciação deve concentrar esforços na criação de alguma coisa que seja “única” para os consumidores.

No entanto, para a implementação dessas estratégias, é necessário que o sistema de contabilidade gerencial ofereça informações oportunas e adequadas. Johnson e Kaplan¹⁷ destacam: “...estamos numa era de oportunidades sem paralelos. A necessidade é grande, a tecnologia existe, e as possibilidades não são inibidas pela prática corrente. Tampouco a tarefa é particularmente difícil ou complexa.”

De fato, a implementação de novos sistemas de contabilidade gerencial, mais adequados à demanda organizacional, além de essencial, não encontra mais barreiras de ordem tecnológica. As inovações técnicas, em particular, a evolução computacional, com a introdução de computadores eletrônicos digitais e *softwares* avançados, permitem a redução significativa dos custos de coleta e processamento da informação. Dessa forma, não se justifica a manutenção dos atuais sistemas obsoletos em virtude do custo de manutenção de sistemas mais avançados.

Verifica-se, portanto, a necessidade premente das empresas reavaliarem os conceitos e procedimentos que norteiam seus atuais sistemas de contabilidade gerencial, buscando o aperfeiçoamento destes ou a concepção de novos sistemas. O desafio está posto. Os sistemas de

¹⁴ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 178.

¹⁵ Michael Porter, um dos principais especialistas em estratégia empresarial, apresenta dois tipos básicos de vantagem competitiva: baixos custos e diferenciação. O autor é citado em JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 190 e SHANK, John, VIJAY, Govindarajan. *Gestão Estratégica de Custos, a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995, pp 60-61.

¹⁶ SHANK, VIJAY, op. cit., p. 61.

¹⁷ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 225.

contabilidade gerencial devem atender às exigências impostas pelo atual cenário econômico, oferecendo informações oportunas e precisas aos gerentes. Kaplan e Johnson¹⁸ assinalam: “um sistema de custos que torne a diversidade e complexidade dos produtos mais transparente para a gerência também tornará mais óbvio quais as ações que teriam maior sucesso em reduzir despesas gerais.”

V - A BUSCA DA RELEVÂNCIA PERDIDA

Nesse novo cenário de competição global acentuada, inovações tecnológicas, produtos com ciclos de vida encurtados, expansão da tecnologia da informação, faz-se necessária e oportuna a revisão dos conceitos e procedimentos que embasam a maioria dos atuais sistemas de contabilidade gerencial.

Peter Clarke¹⁹ destaca que, atualmente, a relevância das informações fornecidas por esses sistemas têm sido objeto de muitas críticas, dividindo-as em três grandes grupos:

- a) alocação de custos - o método tradicional de alocação de custos indiretos, baseado em volume de mão-de-obra, realmente distorce os custos dos produtos;
- b) medidas de desempenho financeiro - a contabilidade gerencial preocupa-se excessivamente com as medidas de desempenho financeiro esquecendo-se das medidas operacionais; e
- c) contabilidade gerencial estratégica - a contabilidade gerencial deveria ampliar o espectro de informações relevantes, em particular, incluir dados sobre o ambiente em que a empresa se insere.

1. ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Tradicionalmente, a alocação dos custos indiretos aos produtos tem sido efetuada com base no volume de matéria-prima, mão-de-obra direta ou horas-máquina. Esses critérios, embora arbitrários, ainda são os mais utilizados, aparentemente, por dois motivos: simplicidade de cálculo e atendimento à demanda externa por informes financeiros.

No entanto, muitas são as críticas sobre a adequação das informações geradas por sistemas de custeamento que utilizam esses métodos tradicionais de alocação, especialmente, em virtude da representatividade decrescente desses fatores de produção no total dos custos. Apesar das contínuas advertências dos estudiosos, sobre as distorções promovidas pela alocação de custos, as empresas continuam a adotá-la.

De forma genérica, pode-se identificar quatro correntes quanto à propriedade da alocação de custos. Na primeira, estão aqueles que optam pela alocação de custos tradicional, baseada no volume de fatores produtivos, devido à simplicidade de cálculo, relação custo benefício desfavorável para a adoção de um sistema mais complexo, ou uma combinação desses fatores. Na segunda, encontram-se aqueles que, apesar de reconhecer a distorção decorrente de critérios de alocação dos custos, encontram na alocação vantagens adicionais: distribuição de custos conjuntos, ferramenta delineadora de comportamento, ou instrumento para determinação de preços. Na

¹⁸ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 211.

¹⁹ CLARKE, Peter J. - A Necessidade de Relevância na Contabilidade Gerencial. Boletim do IBRACON, fevereiro de 1997.

terceira, aparecem os defensores de critérios de alocação com enfoque nas transações (atividades), onde os critérios tradicionais de alocação são substituídos por direcionadores específicos de custos. E na quarta, estão aqueles que abominam qualquer intenção de atribuição de custos indiretos aos produtos.

A utilização dos critérios tradicionais de alocação de custos, apesar de trazerem distorções no custeamento dos produtos, podem ser justificados quando a relação custo benefício da implementação de sistemas mais elaborados é negativa.

No entanto, existem outros fatores que podem justificar a alocação de custos. Kaplan e Atkinson²⁰ argumentam que atribuir os custos do departamento de serviços a outros departamentos podem ajudar aos usuários a entender os custos advindos do fornecimento desses serviços.

Pode-se enumerar três métodos para a distribuição dos custos dos departamentos de serviços²¹: direto, seqüencial e recíproco. O método direto consiste na distribuição dos custos desses departamentos considerando apenas o consumo dos departamentos de produção. O método seqüencial consiste na absorção gradual desses custos, partindo-se do departamento de serviços que mais distribui ao que mais absorve custos, distribuindo, posteriormente, esses custos aos departamentos operacionais. Já o método recíproco leva em consideração todas as relações de consumo e fornecimento entre os departamentos de serviços e destes com os departamentos de produção.

A partir da análise desses métodos, Medeiros e Trajano²² destacam que a distribuição desses custos proporciona uma medida de eficiência dos departamentos de serviços, de sorte a permitir a identificação da viabilidade de se manter o fornecimento interno ou adquirir os serviços externamente.

Apesar da arbitrariedade, a distribuição de custos também é utilizada para produtos conjuntos. Conforme destacado por Kaplan e Atkinson²³, “O custo conjunto em tal processo é igual ao custo de aquisição e processamento do recurso inicial até que os produtos conjuntos são divididos para serem vendidos separadamente ou para serem processados também separadamente.”. O tratamento desses custos conjuntos constitui uma das maiores controvérsias na Contabilidade.

Pode-se destacar alguns métodos utilizados para a alocação de custos conjuntos: método das unidades físicas, método do valor realizável líquido, método do custo relativo e método Shapley²⁴. O método das unidades físicas consiste em distribuir os custos conjuntos aos produtos em função da quantidade produzida de cada um deles. O método do valor realizável líquido aloca os custos de acordo com a capacidade dos produtos conjuntos em absorvê-los. O método do custo relativo consiste em alocar o custo proporcionalmente à relação custo de aquisição do produto e

²⁰ KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, Antony. *A Advanced Management Accounting*. Englewood Cliffs: Prentice, 1989, cap.7.

²¹ Exemplos numéricos sobre esses métodos para a distribuição dos custos dos departamentos de serviços podem ser encontrados em MEDEIROS, Ana L. R., TRAJANO, Patrícia D. *Custo Departamento de Serviços*. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 1997, mimeo.

²² MEDEIROS, TRAJANO. op. cit.

²³ KAPLAN, ATKINSON. .op.cit, cap. 8.

²⁴ Para uma explicação mais detalhada sobre esses métodos, consultar COSTA, Aline A. T., SANTANA, Rita C. *G.Custo Conjunto*. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 1997, mimeo.

total dos custos de aquisição de todos os produtos. O método Shapley baseia-se na Teoria dos Jogos para distribuição de custos e fixação de preços.

Por sua vez, Zimmerman²⁵ procurou avaliar a influência da alocação dos custos sobre o comportamento gerencial, oferecendo suporte às hipóteses levantadas por Horngren e Kaplan²⁶ de que as distribuições de custos são mecanismos desejáveis para motivar e controlar os gerentes, apontando mais uma razão para a persistência da alocação dos custos.

Nesse mesmo sentido, Hiromoto²⁷, após a análise dos sistemas de contabilidade gerencial de várias indústrias japonesas, constatou que esses sistemas desempenham importante papel na motivação dos empregados e como ferramenta delimitadora do comportamento, em particular, dos gerentes. Nas empresas estudadas, os objetivos organizacionais são mais importantes do que dados precisos sobre os custos. Dessa forma, um critério de alocação de custos, como mão-de-obra direta, apesar de arbitrário, pode ser utilizado como incentivo à automação.

Com base nesses argumentos, Silva e Brito²⁸ assinalam: "a alocação constitui-se em um poderoso instrumento à disposição da administração no sentido de conduzir a ação dos seus executivos em direção aos objetivos da organização."

Teresa Pavia²⁹ apresenta uma outra motivação para a alocação de custos: "os custos distribuídos podem ser utilizados para dar preços aos produtos". Conforme assinalado por Luiz Silva³⁰, "O método da Professora Teresa explora um plano de distribuição de custos que maximizará os lucros da empresa quando a procura é uma função do preço do produto, o preço do produto é uma função dos custos do produto, e o custo do produto é uma função dos custos que são atribuídos a este produto.". Esse método leva em consideração a elasticidade preço da demanda e as peculiaridades de mercado constituindo em importante ferramenta para auxiliar os gerentes no estabelecimento de estratégias de preços no momento oportuno.

Entre os defensores de critérios de alocação com enfoque nas transações, destacam-se Miller e Vollmann que, no início da década de 80, realizaram uma pesquisa em várias indústrias nos EUA e no Extremo Oriente, culminando, em 1985, com publicação do artigo *The Hidden Factory*³¹. A fábrica oculta é apresentada como a parcela "escondida" da indústria, "externa" ao chão da

²⁵ZIMMERMAN, Jerold L. - *The Costs and Benefits of Cost Allocations*. *The Accounting Review*, July 1979.

²⁶Zimmerman cita HORNGREN, C. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Fourth Edition (Prentice-Hall, Inc., 1977), p. 508, e KAPLAN, R. "*Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey*", in *Management Accounting, State of the Art* (University of Wisconsin Press, January 25, 1977), pp. 30-71.

²⁷HIROMOTO, Toshiro . *Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting*. *Harvard Business Review*, Jul.-Aug., 1988.

²⁸SILVA, José M., BRITO, Paulo S. C. *Alocação de Custos*. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997, mimeo.

²⁹PAVIA, Teresa M. *Profit Maximizing Cost Allocation for Firms Using Cost-Based Pricing*. In: *Management Science*, Vol. 41, nº 6, June 1995.

³⁰SILVA, Luiz J. *Decisão de Preço*. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997, mimeo.

³¹MILLER, Jeffrey G., VOLLMANN, Thomas E - *The Hidden Factory*. In: *Harvard Business Review*, Sept.-Oct., 1985.

fábrica, onde grande parte dos custos indiretos de fabricação se acumula. Na época, os custos indiretos chegavam a representar 70 a 75% do valor agregado.

Miller e Vollmann identificaram que, nesse contexto de crescente significância dos custos indiretos, havia aumentado o interesse dos gerentes em melhor conhecer e controlar esses custos. A solução apontada está baseada no conhecimento de todas as transações que implicam em trocas de materiais e/ou informações importantes para a produção, de sorte a subsidiar a administração dos custos indiretos. Nesse sentido, os autores³² definem quatro tipos de transações determinantes desses custos: transações logísticas, transações de balanceamento, transações de qualidade e transações de mudança.

Ao final do artigo, eles apresentam três abordagens genéricas para administração desses custos com mais eficácia: análise da necessidade das transações e melhoria dos métodos de reduzi-las; aumento da estabilidade das operações; e melhoria da automatização e integração dos sistemas.

De fato, a demanda por informações que possam atender satisfatoriamente à gerência, de maneira oportuna, vem estimulando o desenvolvimento de novos sistemas de apropriação de custos aos produtos.

Conforme assinalado por Keegan e Eiler³³, "após contestada a sabedoria tradicional, um novo conceito emergiu: uma companhia deve entender os fatores geradores de seus custos e aplicá-los ao custo dos produtos na proporção do volume de atividade consumido por um produto.". Com esse escopo, surgiu o ABC³⁴ - *Activity Based Costing* ou sistema de custeio baseado em atividades.

O ABC, apresentado pelo professor Robin Cooper³⁵, da Harvard Business School, na década de 80, é um método no qual os custos são identificados com base nas atividades que os geram. Partindo-se do pressuposto que a necessidade de produzir gera atividades e o desempenho dessas atividades desencadeia o consumo de recursos, o foco do ABC está na observação, coleta, registro e análise das atividades. Nesse sentido, o ABC estabelece bases específicas de alocação de custos para cada uma dessas atividades.

Conforme apresentado por Nakagawa³⁶, "o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases.". Assim, esse sistema permite mensurar mais adequadamente a quantidade de recursos consumidos pelos produtos individualmente durante o processo de fabricação.

³² MILLER, VOLLMANN, op. cit.

³³ KEEGAN, Daniel P., EILER, Robert G. Reestruire seu Sistema de Contabilidade de Custos. Boletim do IBRACON, novembro de 1996.

³⁴ O ABC é analisado com maiores detalhes em NAKAGAWA, Masayuki . ABC - Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

³⁵ Cooper é citado em JOHNSON, Thomas. Relevância Recuperada - Empowerment - Delegando Poder e Responsabilidade para Crescer. Tradução: Waldo E. C. de Farias e Nivaldo Montigelli Jr.. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1994, p. 143.

³⁶ NAKAGAWA, Masayuki . Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991, p. 38.

Nakagawa³⁷ destaca que o ABC é a "espinha dorsal" do CMS³⁸ - *Cost Management System*. O CMS foi concebido a partir da compilação das idéias apresentadas no fórum internacional organizado pela CAM-I (*Computer Aided Manufacturing - International Inc.*), em 1986, e pode ser definido como um sistema de planejamento e controle com os seguintes objetivos: identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa; determinar a eficiência e eficácia dessas atividades; e identificar e avaliar as novas atividades que possam melhorar o desempenho futuro, sempre em um ambiente de mudanças tecnológicas.

Nesse contexto, o autor³⁹ destaca os dez objetivos gerais de engenharia e de manufatura que, a critério da empresa, devem ser priorizados para viabilizar a otimização do processo de produção: produzir para atender à demanda; identificar o melhor desempenho do produto; minimizar o tempo de entrega do produto; centrar esforços para atingir a meta de defeitos-zero; buscar a ótima utilização dos recursos de produção; atingir a meta de tempo zero entre as etapas das operações de manufatura; atingir a meta de tempo zero de preparação das máquinas; meta de inventário zero para matéria-prima, produtos em elaboração e produtos acabados; minimizar as estruturas administrativas e de suporte; e minimizar os custos totais do ciclo de vida dos produtos.

Quanto aos movimentos contrários à alocação de custos, destaca-se o Modelo de Gestão Econômica - GECON⁴⁰, estruturado, inicialmente pelo Professor Armando Catelli, na década de 1970, e constituindo, atualmente, uma área de pesquisas no âmbito do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - FEA/USP e da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI.

Conforme assinalado por Pereira⁴¹, "O modelo GECON utiliza-se do método de custeio direto e de um sistema de acumulação que permite identificar receitas e custos apenas com as entidades que são por eles responsáveis, de acordo com o critério de controlabilidade. Desse modo, as despesas estruturais são associadas somente às atividades e às áreas responsáveis pela sua ocorrência. Os custos dos produtos referem-se apenas aos custos variáveis que, confrontados com a receita gerada permitem a identificação da sua margem de contribuição para a cobertura dos custos estruturais da atividade, que normalmente são de natureza fixa."

2. MEDIDAS DE DESEMPENHO FINANCEIRO

Os indicadores de desempenho de curto prazo surgiram no início deste século, com o objetivo de ajudar a coordenar as diversas atividades das emergentes empresas verticalmente

³⁷ NAKAGAWA, op. cit., pp. 33-49.

³⁸ Maiores detalhes sobre o CMS podem ser obtidos através de consulta a NAKAGAWA, op. cit.

³⁹ NAKAGAWA, op. cit., pp 62-70.

⁴⁰ Maiores detalhes sobre o GECON pode ser obtido através de consulta a CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. Boletim Interamericano da Associação Interamericana de Contabilidade, novembro de 1992.

⁴¹ PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de Resultados e Desempenhos em Instituições Financeiras. Brasília: Curso de Pós-Graduação "Lato Sensu" em Ciências Contábeis, FGV, 1996, pp 64-65, mimeo.

integradas, e são utilizados até os dias de hoje. Nesse sentido, destaca-se o indicador periódico do retorno do investimento (ROI)⁴², criado pelos fundadores da *Du Pont Powder Company*, que permite controlar as diversas operações das empresas multidivisionais a partir de dados contábeis.

No entanto, conforme assinalado por Johnson e Kaplan⁴³, os indicadores financeiros de curto prazo, no atual ambiente de rápidas mudanças tecnológicas, ciclos de vida reduzidos dos produtos e inovações na organização das operações de produção, não refletem adequadamente o desempenho recente da empresa. Essas medidas de desempenho financeiro estão baseadas em dados passados e não conseguem mensurar o valor futuro a ser produzido pela empresa a partir dos investimentos realizados.

Segundo aqueles autores⁴⁴, o novo ambiente de produção não apenas exigirá sistemas de avaliação de custos de produtos e controle de processos inteiramente novos, mas forçará os administradores a reduzirem sua ênfase atual nos indicadores de rentabilidade de curto prazo. Essas medidas devem ser substituídas por indicadores que permitam fixar e prever melhor as metas de rentabilidade de longo prazo da organização. Qualquer indicador financeiro isolado é inválido e inadequado para mensurar o desempenho econômico das empresas em períodos curtos.

No entanto, isso não significa dizer que as medidas de desempenho financeiro devem ser abandonadas. Novos indicadores tem sido propostos objetivando minimizar as deficiências apresentadas pelas medidas até então difundidas pela grande maioria das organizações. Dentre eles, podemos citar o EVA, MVA, CFROI e TSR⁴⁵.

O EVA - *Economic Value Added* ou Valor Econômico Agregado - foi registrado pela *Stern Stewart & Co.*, empresa de consultoria norte-americana, em 1993, e procura medir quanto de valor a empresa criou em determinado período. Essa avaliação é feita deduzindo-se do lucro operacional líquido o custo total do capital investido, apurado a partir da taxa de ganho que os investidores poderiam obter em outro tipo de investimento de igual valor e risco. Se o valor apurado é positivo, a empresa criou valor. Se negativo, destruiu. Essa medida pode ser utilizada para cada uma das unidades operacionais, desde que conhecido o montante de capital investido por cada uma delas.

No Brasil, algumas empresas já estão fazendo uso do EVA. Dentre elas, destaca-se a Brahma, que utiliza o indicador desde 1995, inclusive para avaliação do valor agregado por cada unidade de produção. A Embratel, RBS e Globopar estão implementando o cálculo.

Gustavo Poppe⁴⁶, analista sênior da SLM & Lopes Filho Consultoria Econômica destaca que o EVA representa um avanço em relação aos indicadores tradicionalmente utilizados. No entanto, é insuficiente para avaliar uma empresa ou um projeto, uma vez que é concebido como indicador do momento passado ou atual. Alternativamente, aponta a projeção do fluxo de caixa descontado como uma forma de avaliação mais acertada.

⁴² Modelo para cálculo do ROI é apresentado em JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 72.

⁴³ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 219.

⁴⁴ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 224.

⁴⁵ GAZETA MERCANTIL, Empresas e Negócios. Métodos para Medir Valor Agregado Viram Moda. Artigo publicado em 13 de agosto de 1997.

⁴⁶ Declaração publicada na Revista Carta Capital, 20 de agosto de 1997, p.124.

Na busca de um indicador que pudesse revelar o reflexo das estratégias atuais sobre o valor futuro da empresa, a Stern Stewart elaborou o MVA - *Market Value Added* ou Valor de Mercado Agregado. O MVA representa a diferença entre o valor de mercado de uma empresa (quanto se poderia obter com a venda de todas as ações) e o capital investido pelos acionistas. Essa medida representa quanto de valor foi criado para o acionista. Dessa forma, pode-se afirmar que o MVA reflete as expectativas de mercado quanto à performance e crescimento da empresa.

A pedido da Revista Exame⁴⁷ e com base nos balanços de 1996, a Stern Stewart elaborou uma lista com o MVA e o EVA de 150 empresas brasileiras⁴⁸, constituídas sob a forma de companhia aberta. A maioria das empresas apresentou valores negativos tanto para o EVA como para o MVA. As empresas que mais destruíram valor foram a Eletrobrás, Telebrás, Cesp e Petrobrás. Dentre as empresas que criaram valor, destaca-se a Brahma em primeiro lugar. Para algumas empresas foram encontrados valores positivos de MVA, em contraposição a valores negativos de EVA. Esse comportamento diferenciado para os dois indicadores pode significar que a empresa fez um grande investimento, que ainda não maturou, mas que promoveu reflexos nas expectativas do mercado.

Uma outra medida de desempenho que pode ser apontada é o CFROI - *Cash Flow Return on Investment* ou Retorno de Fluxo de Caixa sobre o Investimento. Essa medida está sendo utilizada pelo *Boston Consulting Group* (BCG) e pela *Holt Value Associates* e implica em cálculos mais elaborados. O CFROI consiste em comparar os fluxos de caixa da empresa com o capital utilizado para produzir esses fluxos, ajustado à inflação. Dessa forma, é possível medir o retorno sobre o investimento, levando-se em conta as distorções causadas por fatores como a inflação, diferentes idades e vidas dos ativos e diferentes métodos de depreciação. De forma análoga ao EVA, o CFROI constitui uma medida de análise que examina o passado, não oferecendo subsídios aos administradores na avaliação de como suas estratégias podem afetar o valor futuro da empresa.

O TSR - *Total Shareholder Return* ou Retorno Acionário Total - apareceu como uma medida concorrente ao MVA. O TSR foi apresentado pelo *Boston Consulting Group* e procura capturar as perspectivas de mercado quanto ao crescimento da empresa. Essa medida representa a mudança na capitalização de mercado de uma empresa durante o período de um ano, mais os dividendos pagos aos acionistas.

3. CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

A despeito da evolução dos critérios de alocação de custos e do cálculo de indicadores de desempenho financeiro, essas informações não são suficientes para orientar as estratégias empresariais. Existem outras informações importantes a serem fornecidas pelos sistemas de contabilidade gerencial. Nesse sentido, destaca-se a Contabilidade Gerencial Estratégica, que procura ampliar o espectro de informações relevantes, em particular, incluindo dados sobre o ambiente em que a empresa se insere.

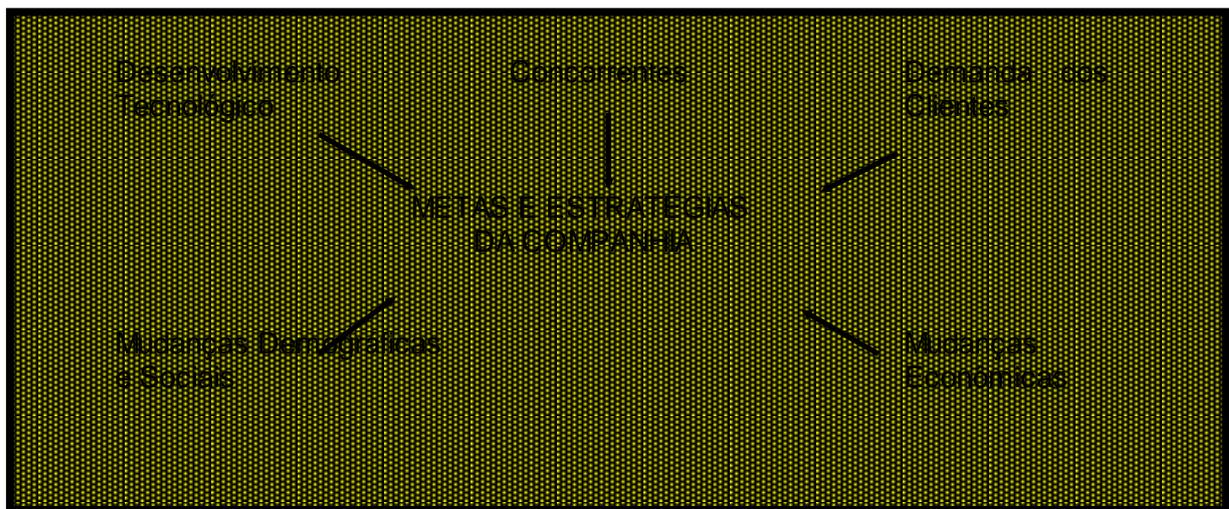
⁴⁷ SAMOGGI, Laura. Quem Está Realmente Produzindo Riquezas?. *Revista Exame*, ano 31, nº 19, 10 de setembro de 1997.

⁴⁸ Ranking com essas 150 empresas foi publicado em SAMOGGI, Laura. , op. cit.

Conforme assinalado por Clarke⁴⁹, a Contabilidade Gerencial Estratégica inclui três aspectos principais: o exame ambiental, a análise do concorrente e a observação de dados internos, a partir de uma perspectiva muito mais estratégica do que meramente operacional.

O exame ambiental implica na obtenção de informações externas de natureza demográfica e social, inovações tecnológicas, características dos concorrentes, demanda por produto e mudanças de natureza econômica.

Fatores Ambientais Externos



Quadro publicado no trabalho de Peter J. Clarke - A Necessidade de Relevância na Contabilidade Gerencial. Boletim do IBRACON, fevereiro de 1997.

Essas informações são importantes na orientação das estratégias da empresa. É a partir do exame ambiental que a empresa pode estabelecer metas mais realistas. Por exemplo, uma mesma estratégia de “construir” pode ser positiva em um cenário que aponta um crescimento do mercado e desastrosa em condições de retração da demanda ou mudança da preferência dos consumidores.

A análise do concorrente também constitui uma ferramenta importante para o estabelecimento de metas e estratégias da empresa. Clarke⁵⁰ enumera algumas fontes de informação sobre os concorrentes: clientes em comum, dados da indústria, estatísticas do governo, mostras comerciais, análise física dos produtos dos concorrentes, artigos de jornais, relatórios financeiros, entre outros, e destaca o *benchmarking*⁵¹ como um instrumento bastante empregado na análise competitiva.

Aliado ao exame ambiental e análise do concorrente, a contabilidade gerencial estratégica também considera as implicações de longo prazo das informações geradas internamente. Por exemplo, a decisão de investir no desenvolvimento ou aquisição de nova tecnologia,

⁴⁹ CLARKE, op. cit.

⁵⁰ CLARKE, op. cit.

⁵¹ Maiores detalhes sobre *Benchmarking* podem ser obtidos consultando-se CLARKE, op. cit.

acarretando redução dos indicadores de rentabilidade de curto prazo pode, numa visão estratégica, garantir lucros futuros. Dessa forma, o investimento que, a princípio, poderia ser rejeitado, é realizado.

Nesse sentido, Shank⁵² destaca: "métodos convencionais de análise de investimento de capital não conseguem antecipar o impacto real das decisões de mudança de tecnologia, porque atribuem muito peso a resultados financeiros de curto prazo e dão pouca ênfase a assuntos de difícil quantificação como melhoria da qualidade ou flexibilização de produção."

Informações importantes para orientar as estratégias empresariais podem também ser obtidas através da análise da cadeia de valor. Para Porter⁵³ "gerenciar custos exige um enfoque amplo, externo à empresa... A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor".

É a partir da análise de toda a cadeia que se torna possível a identificação das atividades geradoras de valor e das estratégias necessárias ao sucesso sustentável. Shank e Vijay⁵⁴ enumeram quatro áreas de melhoria dos lucros: ligações com os fornecedores; ligações com os clientes; ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial; e ligações através das cadeias de valor da unidade empresarial dentro da empresa.

As duas primeiras ligações representam as inter-relações entre a empresa e componentes da cadeia de valor externos à organização. Nas ligações com fornecedores e clientes a empresa deve orientar suas estratégias no sentido de "explorar" essas relações de forma a obter melhor performance. Conforme assinalado por Souza e Santos⁵⁵, "explorar, aqui, não significa um jogo nulo em que um perde e o outro ganha, mas ambos são beneficiados".

Kaplan e Norton⁵⁶ ressaltam a importância das ligações com clientes e fornecedores no ambiente atual, denominado por eles "era da informação": "As empresas da era industrial mantinham clientes e fornecedores a uma distância segura. A tecnologia da informação permite que as empresas de hoje integrem os processos de suprimentos, produção e entrega, de modo que as operações sejam "puxadas" pelos pedidos dos clientes, e não por planos de produção que "empurram" bens e serviços pela cadeia de valores abaixo. Um sistema integrado, desde os pedidos dos clientes até fornecedores de matérias-primas, permite que todas as unidades organizacionais formadoras da cadeia de valores obtenham grandes melhorias no que diz respeito a custo, qualidade e tempos de resposta."

Já as outras duas ligações referem-se ao ambiente interno à organização. As ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial representam as inter-relações das diversas unidades dentro de uma empresa. As ligações através das cadeias de valor da unidade empresarial representam as inter-relações das diversas atividades dentro de uma mesma unidade da

⁵² SHANK, John. *Estratégia da Empresa Deve Orientar Contabilidade Gerencial*. *Folha Management*, nº 22, São Paulo, 8 de janeiro de 1996.

⁵³ Essa citação foi extraída de SHANK, VIJAY, op. cit., p. 14.

⁵⁴ SHANK, VIJAY, op. cit.

⁵⁵ SOUZA, Antônio F., SANTOS, Vera L. *Cadeia de Valor*. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997, mimeo., p. 6.

⁵⁶ KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. *A Estratégia em Ação, Balanced Scorecard*. Tradução Luiz Euclides T. Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1ª ed., 1997.

empresa. A coordenação dessas unidades e das atividades inerentes a cada uma delas é de fundamental importância para o bom desempenho da empresa.

Ainda nessa visão estratégica, Kaplan e Norton⁵⁷ apresentam uma nova ferramenta gerencial, o *balanced scorecard*⁵⁸, concebida a partir de um estudo patrocinado pela Nolan Norton, unidade de pesquisa da KPMG. O estudo, motivado pela obsolescência dos métodos tradicionais de avaliação de desempenho empresarial, buscava inicialmente o desenvolvimento de um novo modelo de medição de desempenho. No entanto, o *balanced scorecard* tornou-se mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais, sendo utilizado, muitas vezes, como um sistema de gestão estratégica.

Esse método alia medidas financeiras a medidas operacionais como a satisfação do cliente, processos internos e atividades de inovação e crescimento da organização; objetivos de curto a objetivos de longo prazo; indicadores de tendências a indicadores de ocorrências; e perspectiva interna de desempenho à externa. Enquanto os indicadores financeiros refletem os resultados das ações já tomadas, as medidas operacionais são consideradas direcionadores de futuras performances financeiras.

O *balanced scorecard* difere essencialmente dos sistemas tradicionais de mensuração. Enquanto esses especificam as ações particulares que devem ser realizadas pelos empregados e, posteriormente, medem para ver se foram realmente concretizadas, aquele estabelece metas, assumindo que as pessoas adotarão os comportamentos e ações que forem necessárias para atingi-las.

Conforme assinalado por Kaplan e Norton⁵⁹, “o *balanced scorecard* coloca estratégia e visão no centro... Os gerentes podem saber a que resultado chegar, mas não podem dizer aos empregados exatamente como atingir o resultado, uma vez que as condições nas quais eles operam estão em constante mudança.”.

O *balanced scorecard* permite aos gerentes olharem seus negócios de quatro perspectivas diferentes: a perspectiva do cliente, interna, do aprendizado e inovação, e financeira, todas importantes para o gerenciamento estratégico. Na perspectiva do cliente, são apontados fatores como tempo, qualidade, desempenho e serviço, e custo. Na perspectiva interna, são priorizadas as medidas que devem ser tomadas internamente para ir ao encontro às expectativas do cliente. Na perspectiva do aprendizado e inovação, são estabelecidas as metas relacionadas ao aprimoramento de produtos e processos. E na financeira, são enfatizados fatores como lucratividade, crescimento e valor do acionista.

4. “EMPOWERMENT”- DELEGANDO PODER E RESPONSABILIDADE

Na busca da relevância perdida dos sistemas de contabilidade gerencial, Johnson⁶⁰ apresenta uma abordagem distinta das descritas anteriormente. O autor revela que a perda de

⁵⁷ KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. In: Harvard Business Review, Jan. - Feb., 1992.

⁵⁸ Maiores detalhes sobre o *Balanced Scorecard* podem ser obtidos através de consulta a KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., op. cit.

⁵⁹ KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Jan. - Feb., 1992.

⁶⁰ JOHNSON, op. cit., p. 29.

relevância daqueles sistemas não reside no uso de informações contábeis impróprias e sim no uso dessas informações para controlar as operações. O uso de informações contábeis para controlar as operações é denominado pelo autor "gerência por controle remoto".

Nesse sentido, Johnson destaca⁶¹: "Os sistemas contábeis provêm informações financeiras importantes e úteis. Entretanto, o uso de suas informações para controlar os relacionamentos de uma empresa com seus clientes, funcionários e fornecedores pode provocar comportamentos que prejudicam sua competitividade e sua lucratividade a longo prazo.". Nenhuma informação contábil pode ajudar as empresas a alcançar a excelência competitiva, nem mesmo informações gerenciais de custos baseados em atividades.

Adicionalmente, ressalta que as informações gerenciais contábeis têm tido uma influência perniciosa sobre as decisões e desempenho da empresa⁶²: "Por exemplo, as decisões sobre treinamento de funcionários serão muito diferentes se forem baseadas em informações de custos ao invés de informações a respeito de satisfação dos clientes. Se os sistemas de avaliação de desempenho dão muita ênfase à realização das metas de custos, é claro que os gerentes voltados para a eficiência irão tentar cortar custos gastando menos com treinamento. Entretanto, se as avaliações de desempenho dão ênfase à satisfação dos clientes, os gerentes orientados para a qualidade irão se esforçar para aumentar os investimentos em treinamento.".

Para alcançar a excelência competitiva é necessário deixar de usar informações gerenciais dos sistemas contábeis para controlar suas operações. As empresas precisam impedir que funcionários e gerentes manipulem os resultados dos processos para atingir as metas contábeis. Em analogia com a caverna de Platão⁶³, Johnson destaca⁶⁴: "os gerentes por controle remoto tentam melhorar o desempenho manipulando os recursos e produtos que lançam sombras contábeis na parede e não dando à força de trabalho poderes para satisfazer os clientes. Eles manipulam recursos e produtos variando a taxa de utilização da capacidade pela empresa, manipulando o trabalho de pessoas e máquinas e usando incentivos para estimular as vendas. Manipulando sombras contábeis dentro da caverna, os gerentes por controle remoto não projetam uma visão forte da finalidade social da empresa, nem da vantagem competitiva proveniente do desenvolvimento de relações humanas.".

Nesse contexto, Johnson aponta duas condições para se atingir a excelência global: a satisfação dos clientes e a delegação de poder e responsabilidade aos trabalhadores que comandam as operações. A empresa deve procurar desenvolver com o cliente um relacionamento de longo prazo e dependência mútua, em um esquema de lealdade, orientando todos os seus esforços para atingir essa meta. O empregado deve ser visto como uma fonte de idéias e deter poder e responsabilidade na eliminação de restrições, de sorte a flexibilizar o processo produtivo, visando satisfazer os desejos dos clientes. Assim, é necessário o uso de informações de baixo para cima, proveniente das pessoas que executam os processos.

⁶¹ JOHNSON, op. cit., p 1.

⁶² JOHNSON, op. cit., p.13.

⁶³ Uma analogia entre o clássico *República* de Platão e a gerência por controle remoto é apresentado em JOHNSON, op. cit., pp.18-20.

⁶⁴ JOHNSON, op. cit., pp. 70-71.

No entanto, Johnson reconhece⁶⁵ que adotar esse novo modo de pensar implicará, para os dirigentes das empresas, em uma transição especialmente difícil, destacando: "Eles precisarão abandonar três a quatro décadas de visão de uma empresa como sendo composta de ativos e produtos, ao invés de pessoas e oportunidades."

VI - CONCLUSÃO

Os sistemas de contabilidade de custos foram delineados para atender basicamente a três objetivos: distribuir certos custos aos produtos para elaboração de demonstrativos financeiros; fornecer informações de controle de processos à gerência; e fornecer estimativas de custos para a área de comercialização.

No entanto, com a prevalência da contabilidade financeira, apenas o primeiro dos objetivos tem sido alcançado, trazendo sérias conseqüências para a empresa, como a apresentação de custos individuais distorcidos e inexatos e informações enganosas quanto aos problemas operacionais.

No cenário atual de competição global e doméstica acentuada, inovações tecnológicas, produtos com ciclos de vida encurtados, expansão da tecnologia da informação, a revisão dos conceitos e procedimentos que embasam a maioria dos atuais sistemas de contabilidade gerencial faz-se necessária e oportuna. Conforme assinalado por Johnson e Kaplan⁶⁶, "um excelente sistema de contabilidade gerencial não irá, por si só, garantir o sucesso na economia de hoje", mas a existência de um sistema ineficaz pode corroer qualquer esforço para o desenvolvimento de novos produtos, aperfeiçoamento dos processos e estratégias de comercialização.

Nesse trabalho, procuramos apresentar a obsolescência dos atuais sistemas de contabilidade gerencial, a necessidade de mudanças e as tentativas que estão despontando no sentido de conferir uma nova abordagem para esses sistemas.

As soluções apontadas são as mais diversas. Há aqueles que acreditam na melhoria de procedimentos tradicionais, com a implementação de novas medidas de desempenho financeiro e critérios de alocação mais apropriados. Outros indicam a contabilidade gerencial estratégica como a melhor opção, onde o espectro de informações relevantes inclui o ambiente em que a empresa está inserida. Por outro lado, há aqueles que acreditam que para as empresas se tornarem competitivas e não vulneráveis a seus concorrentes, é necessário um novo modo de pensar: delegar autoridade aos empregados, incentivando-os a pensar e a agir, e desenvolver com o cliente um relacionamento de longo prazo e dependência mútua, em um esquema de lealdade.

Mas, qual a abordagem que atende plenamente às necessidades da organização? Acreditamos que não há uma fórmula mágica que atenda a todas as peculiaridades das diversas empresas. Dessa forma, talvez a solução não esteja em se escolher uma das opções apontadas para o resgate da relevância dos sistemas de contabilidade gerencial, mas uma síntese dessas idéias, mesmo que implique na manutenção de diversos sistemas gerenciadores de informação.

Atualmente, com os avanços tecnológicos, em particular, no tratamento da informação, a empresa não encontra mais barreiras para a manutenção de vários sistemas para subsidiar o processo decisório. Assim, a organização pode identificar suas necessidades, adaptar os conceitos e

⁶⁵ JOHNSON, op. cit., p. 102.

⁶⁶ JOHNSON, KAPLAN, op. cit., p. 4.

procedimentos que guardem relação com seus objetivos e reestruturar o seu sistema de contabilidade gerencial de forma a obter as informações necessárias ao processo decisório.

VII - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

1. CLARKE, Peter J. A Necessidade de Relevância na Contabilidade Gerencial. Boletim do IBRACON, fevereiro de 1997.
2. COSTA, Aline A. T., SANTANA, Rita C. G. Custo Conjunto. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 1997, mimeo.
3. GAZETA MERCANTIL, Empresas e Negócios. Métodos para Medir Valor Agregado Viram Moda. Artigo publicado em 13 de agosto de 1997.
4. HIROMOTO, Toshiro. Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting. Harvard Business Review, Jul.-Aug., 1988.
5. JOHNSON, Thomas. Relevância Recuperada - Empowerment - Delegando Poder e Responsabilidade para Crescer. Tradução: Waldo E. C. de Farias e Nivaldo Montigelli Jr.. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1994.
6. _____, KAPLAN, Robert S. A Relevância da Contabilidade de Custos. Tradução Ivo Korytowsky. Rio de Janeiro: Campus, 2ª ed., 1996.
7. KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, Antony. A Advanced Management Accounting. Englewood Cliffs: Prentice, 1989.
8. _____, NORTON, David P. A Estratégia em Ação, Balanced Scorecard. Tradução Luiz

Euclydes T. Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1ª ed., 1997.

9. _____, _____. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Jan.-Feb., 1992.
10. KEEGAN, Daniel P., EILER, Robert G. Reestruire seu Sistema de Contabilidade de Custos. Boletim do IBRACON, novembro de 1996.
11. MEDEIROS, Ana L. R., TRAJANO, Patrícia D. Custo Departamento de Serviços. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 1997, mimeo.
12. MILLER, Jeffrey G., VOLLMANN, Thomas E. The Hidden Factory. Harvard Business Review, Sep.-Oct., 1985.
13. NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.
14. PAVIA, Teresa M. Profit Maximizing Cost Allocation for Firms Using Cost-Based Pricing. Management Science, Vol. 41, nº 6, June 1995.
15. PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de Resultados e Desempenhos Em Instituições Financeiras. Brasília: Curso de Pós-Graduação "Lato Sensu" em Ciências Contábeis, FGV, 1996, mimeo.
16. ROEHM, Harper A., et al. Yes, ABC Works With Purchasing, Too. Journal of Accountancy, Nov., 1992.
17. SAFATLE, Amália. Ferramenta de Valor. Revista Carta Capital, 20 de agosto de 1997.
18. SAMOGGI, Laura. Quem Está Realmente Produzindo Riquezas?. Revista Exame, ano 31, nº 19, 10 de setembro de 1997.
19. SHANK, John. Estratégia da Empresa Deve Orientar Contabilidade Gerencial. Folha Management, nº 22, São Paulo, 8 de janeiro de 1996.
20. _____, VIJAY, Govindarajan. Gestão Estratégica de Custos, a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
21. SILVA, José M., BRITO, Paulo S. C. Alocação de Custos. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997, mimeo.
22. SILVA, Luiz J. Decisão de Preço. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997.

23. SOUZA, Antônio F., SANTOS, Vera L. Cadeia de Valor. Brasília: II Curso de Especialização em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, agosto de 1997, mimeo.
24. ZIMMERMAN, Jerold L. The Costs and Benefits of Cost Allocations. The Accounting Review, July 1979.