

# ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS PREMISSAS BÁSICAS DA TEORIA DE CUSTOS X TEORIA DO BALANCED SCORECARD

**Joséilton Silveira da Rocha**

**Paulo Mauricio Selig**

## **Resumo:**

*Para mensurar o desempenho organizacional nesta era de convergência, da Nova e Velha Economia, este artigo inicialmente analisa os impactos das premissas básicas da teoria do sistema de gestão da estratégia - Balanced Scorecard sobre a Teoria de Custos. A perspectiva financeira do Balanced Scorecard utiliza uma abordagem econômica para elaborar objetivos, metas, indicadores e iniciativas; esta abordagem impacta a Teoria de Custos por exigir que se abandone a premissa segundo a qual os sistemas de custos devem ser interligados à contabilidade financeira. Para estudar os principais impactos, confrontam-se as duas teorias sob 04 (quatro) perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento, visando a estudar os impactos de cada uma delas. Posteriormente exemplifica-se a relação causa-efeito, dos impactos entre estas perspectivas. O objetivo é evidenciar os impactos ocorridos e suas conseqüências, contribuindo para revelar quais as iniciativas que, ao serem introduzidas, podem resultar no equilíbrio e na convergência necessária entre: a Teoria de Custos e as premissas básicas teóricas do Balanced Scorecard.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *A Medição de Desempenho Gerencial*

## **ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS PREMISSAS BÁSICAS DA TEORIA DE CUSTOS X TEORIA DO *BALANCED SCORECARD*.**

**JOSÉILTON SILVEIRA DA ROCHA<sup>1</sup>**  
**PAULO MAURICIO SELIG<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Faculdade de Ciências Contábeis  
Universidade Federal da Bahia / UFBA  
Mestre em Contabilidade pela FEA/USP  
Doutorando em Engenharia de Produção / UFSC  
Fone: 021 48 331 7063 / 021 48 3317012  
Fax: 021 48 331 7102 / 021 48 331 7107  
e-mail: [jsrocha@eps.ufsc.br](mailto:jsrocha@eps.ufsc.br)

<sup>2</sup>Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas  
Universidade Federal de Santa Catarina / UFSC  
Doutor em Engenharia de Produção  
Fone: 021 48 331 7063 / 021 48 3317012  
Fax: 021 48 331 7102 / 021 48 331 7107  
e-mail: [selig@eps.ufsc.br](mailto:selig@eps.ufsc.br)

Área Temática: Medição do Desempenho Gerencial

### **RESUMO**

Para mensurar o desempenho organizacional nesta era de convergência, da Nova e Velha Economia, este artigo inicialmente analisa os impactos das premissas básicas da teoria do sistema de gestão da estratégia - *Balanced Scorecard* sobre a Teoria de Custos. A perspectiva financeira do *Balanced Scorecard* utiliza uma abordagem econômica para elaborar objetivos, metas, indicadores e iniciativas; esta abordagem impacta a Teoria de Custos por exigir que se abandone a premissa segundo a qual os sistemas de custos devem ser interligados à contabilidade financeira. Para estudar os principais impactos, confrontam-se as duas teorias sob 04 (quatro) perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento, visando a estudar os impactos de cada uma delas. Posteriormente exemplifica-se a relação causa-efeito, dos impactos entre estas perspectivas. O objetivo é evidenciar os impactos ocorridos e suas conseqüências, contribuindo para revelar quais as iniciativas que, ao serem introduzidas, podem resultar no equilíbrio e na convergência necessária entre: a Teoria de Custos e as premissas básicas teóricas do *Balanced Scorecard*.

## 1 - Introdução

A nova ordem competitiva caracterizada pela era de convergência, requer o enlace entre tecnologia e pessoas, clientes e empresa, capital financeiro e capital intelectual, pensar e fazer, intelecto e intuição, racional e emocional, teoria e prática, ou seja, que se reúna tudo o que a era industrial buscou separar.

Esta nova ordem competitiva tem sido chamada de “Nova Economia” por defender o oposto as idéias que vinham sendo utilizadas, a chamada “Velha Economia”. Entretanto, não há antagonismo entre estas duas visões, continuamos defendendo a idéia que caracteriza o capitalismo, “mais valia”, nossa busca continua sendo um melhor desempenho organizacional; maior rentabilidade; a preocupação com a garantia a continuidade empresarial e, em última instância maior lucro econômico – o ganhar mais.

Para atender a esta necessidade surgem as novas formas de gestão do desempenho empresarial. Neste aspecto, o domínio dos conceitos e técnicas de custos, quando corretamente aplicados e mensurados, permite aos gestores utilizá-los para determinação da estratégia, objetivos, metas e iniciativas, possibilitando uma gestão eficaz, auxiliando na garantia da continuidade empresarial.

A Contabilidade, enquanto sistema de informação quantitativa mais importante da empresa, tem como finalidade, auxiliar na administração, no planejamento e no controle das ações, função esta desenvolvida através da Contabilidade de Custos ou Contabilidade Analítica, SALAS (1995), pois trata diretamente das questões que oferecem os maiores desafios e os problemas de raciocínio mais complexos dentro da gestão empresarial.

A Contabilidade de Custos como sistema de informação dentro do sistema contábil, guarda em si a base fundamental para o desempenho administrativo e operacional, por estar diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle. Ela Trabalha diretamente com a tomada de decisão, criando portanto, a necessidade de possuir uma abordagem sistêmica para solucionar os problemas ligados à decisão, imprimindo ao contador a necessidade de utilizar e dominar conhecimentos originados em outras áreas, tais como: Psicologia, Física, Economia, Matemática, Estatística, etc.

Com um enfoque predominantemente gerencial, é o setor mais dinâmico da contabilidade, notadamente por dar mais ênfase a responsabilidade do contador nas análises e interpretações objetivas das questões empresariais, oferecendo instrumentos para decisões de escopo preditivo e não mais histórico.

Essa característica peculiar da Gestão de Custos, voltada para as decisões futuras, impõe aos contadores a necessidade de familiarizar-se ainda mais com todas as facetas da empresa e com problemas e questões dos mais diversos níveis organizacionais, o que só é possível sob a ótica da Ciência, e de um

posicionamento fora da visão clássica do contador (baseada no conservadorismo exagerado).

## 2 - Balanced Scorecard

O termo *Balanced*, é utilizado para enfatizar o equilíbrio existente entre objetivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de ocorrência e tendência, e entre as perspectivas adotadas pelo sistema de gestão, enquanto que termo *Scorecard* foi utilizado para ressaltar a forma como os resultados dos períodos passaram a ser demonstrados, similar a um placar.

Para NORTON & KAPLAN (1997), o “*Scorecard deve contar a história da estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo e relacionando-os depois à seqüência de ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e, por fim, dos funcionários e sistemas, a fim de que, em longo prazo, seja produzido o desempenho econômico desejado*”. Vide figura 1 a seguir:

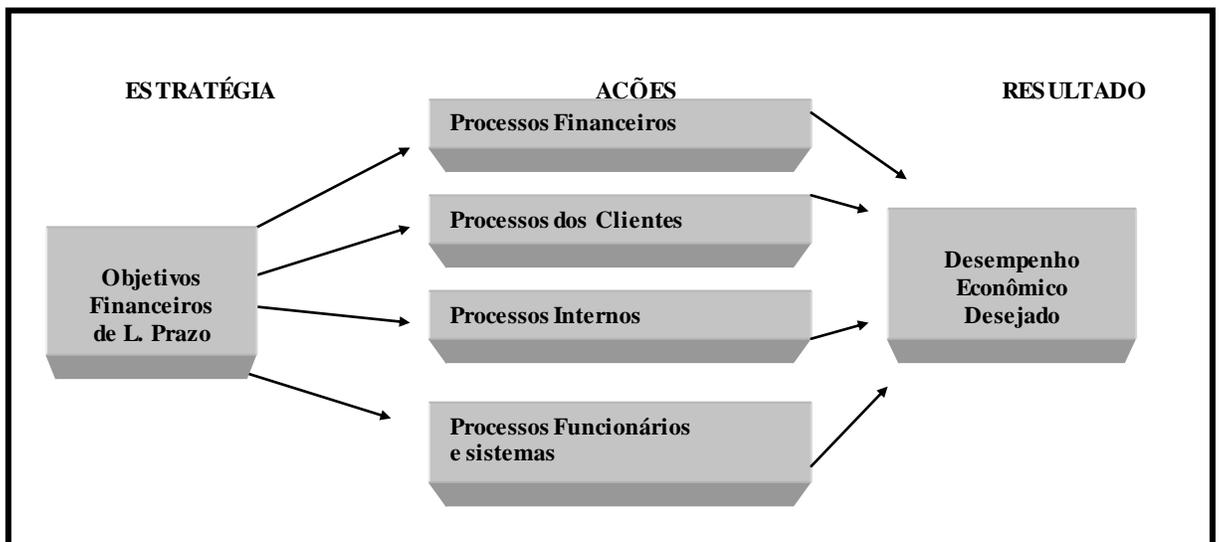


Figura 1 – Estratégia, Ações e Resultado.

Ao elaborar os indicadores, a base de dados financeira/contábil deve sofrer os ajustes necessários para que possam refletir a realidade, como por exemplo: reconhecer o custo de oportunidade; rever metodologias utilizadas na depreciação; analisar as reavaliações e avaliações de ativos, dentre outras não menos importantes.

A quantidade de ajustes que devem ser efetuados varia de empresa para empresa, não há um modelo que possa ser aplicado como padrão para todas as empresas, as crenças e os valores inerentes a toda empresa é que irão determinar quais os ajustes que devem ser efetuados para espelhar para os acionistas, com confiabilidade, a real situação da empresa.

A partir de uma série de experiências de implantação do BSC, verificou-se que, mais que um sistema de medição de desempenho, o BSC poderia ser utilizado como um sistema gerencial, uma vez que, além de monitorar os resultados da empresa, permite que sejam identificados os processos estratégicos.

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, para possibilitar um desenvolvimento real e equilibrado.

Além da integração das quatro perspectivas, outro aspecto importante a ser ressaltado é o fato de colocar a estratégia e a visão, não o controle no centro do sistema de gestão. Para 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. E esses quatro aspectos, 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.

Para OLVE, ROY e WETTER (1999), a estratégia e a visão da empresa devem ser utilizadas para nortear o processo de formulação dos objetivos estratégicos, medidas (ou indicadores), metas e iniciativas para cada uma das quatro perspectivas.

KAPLAN e NORTON, (1997) ressaltam que *“O Balanced Scorecard é basicamente um mecanismo para a implementação da estratégia, não para sua formulação [...] qualquer que seja a abordagem utilizada [...] para a formulação de sua estratégia, o Balanced Scorecard oferecerá um mecanismo valioso para a tradução dessa estratégia em objetivos, medidas e metas específicos, e para a monitoração da implementação dessa estratégia [...] implementamos o Scorecard em empresas onde a estratégia já havia sido bem articulada e aceita.”*

Na concepção de OLVE, ROY e WETTER (1999), os principais benefícios conseguidos pela implantação do BSC, estão relacionados com:

- Fornecer à gerência um controle de dimensões estratégicas;
- Comunicar, de forma clara, qual o benefício individual de cada funcionário para com a organização;
- Discutir como os investimentos relacionados com o desenvolvimento de competências, relacionamento com clientes e tecnologias de informação resultarão em benefícios futuros;

- Criar oportunidades para um aprendizado sistemático a partir de fatores importantes para o sucesso da organização;
- Criar consciência sobre o aspecto de que nem todas as decisões e investimentos realizados pela empresa vão ter resultados imediatos de aumentos dos lucros ou redução dos custos;
- Achar maneiras de mostrar o que a empresa é e pode fazer, para complementar ao que usualmente é divulgado em relatórios financeiros;

O *Balanced Scorecard* procura traduzir a visão e a estratégia da organização em objetivos, medidas (ou indicadores), metas, e iniciativas sob a ótica de quatro perspectivas distintas: financeira, dos clientes, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Como forma de nortear o processo de montagem das perspectivas, KAPLAN e NORTON (1997), sugerem que sejam utilizadas as seguintes perguntas:

- Perspectiva Financeira: “Para sermos bem-sucedidos financeiramente, como deveríamos ser vistos pelos nossos acionistas?”;
- Perspectiva dos Clientes: “Para alcançarmos nossa visão, como deveríamos ser vistos pelos nossos clientes?”;
- Perspectiva dos Processos Internos: “Para satisfazermos nossos acionistas e clientes, em que processo de negócios devemos alcançar a excelência?”;
- Perspectiva do Aprendizado e Crescimento: “Para alcançarmos nossa visão, como sustentarem nossa capacidade de mudar e melhorar?”.

Dentre as principais questões que vêm à tona quando se discute sobre as perspectivas do *Balanced Scorecard* podemos ressaltar duas: as quatro perspectivas propostas por KAPLAN são suficientes? Devem ser utilizadas sempre as mesmas perspectivas? Como você responderia a essas perguntas? As quatro perspectivas são suficientes?

Na defesa do modelo por eles proposto, KAPLAN e NORTON (1997), sugerem que “*As quatro perspectivas do Balanced Scorecard têm-se revelado adequadas em diversas empresas e setores de mercado. Mas elas devem ser consideradas como um modelo e não como uma camisa de força. Não existe um teorema matemático segundo o qual as quatro perspectivas sejam necessárias e suficientes. Ainda não encontramos empresas que utilizem menos do que as quatro perspectivas, porém, dependendo das circunstâncias do setor e da estratégia de uma unidade de negócios, é possível que seja preciso agregar uma ou mais perspectivas complementares.*”

Os autores KAPLAN e NORTON, supracitados, exemplificam a criação de uma perspectiva complementar. Nesse sentido, é relatado o caso de uma empresa que, por trabalhar com produtos químicos, apresentava grande necessidade de criar uma perspectiva que tratasse de seu desempenho

ambiental. Para os gestores de tal empresa, o desempenho ambiental era um dos fatores críticos para o sucesso da estratégia empresarial, uma vez que era de suma importância mostrar para a comunidade como a empresa estava preocupada com as questões ambientais.

Vale ressaltar para você que as questões tratadas na perspectiva ambiental citada no exemplo poderiam ter sido abordadas dentro da perspectiva dos clientes e dos processos interno. A empresa optou pela criação de uma quinta perspectiva para mostrar que questões ambientais recebiam tratamento especial.

OLVE, ROY e WETTER (1999), defendem o modelo original de KAPLAN e NOrton, com as quatro perspectivas originais, argumentando que este apresenta a vantagem de ser compacto e de permitir o foco em pouca medidas importantes. Além disso, para os referidos autores, a criação de outras perspectivas poderia causar interferências desnecessárias entre estas.

Outra dúvida comum está relacionada com o número de medidas para cada perspectiva. A literatura, de uma forma geral, sugere que sejam utilizadas cerca de 4 ou 5 medidas para cada perspectiva, o que resultaria em uma média de 15 a 20 medidas para o *Balanced Scorecard*. OLVE, ROY e WETTER (1999), ressaltam que as medidas devem ser escolhidas com cuidado, pois uma quantidade muito pequena de medidas podem ocasionar um visão limitada da empresa, enquanto que uma grande quantidade de tais medidas pode tornar muito complexa a tarefa de colher e interpretar as informações relacionadas com essas medidas.

Com o objetivo de ser o mais direto possível, acredita-se que o ABC – custeio baseado em atividades é o sistema que mais se adequa as necessidades de informações, associado ao gerenciamento baseado no valor – VBM (*Value Based Management*), que permite a utilização do EVA (*Economic Value Added*, marca registrada da Stern Stewart Co) como indicador do valor econômico agregado.

## **2.1 VBM – Value Based Management**

Abordagem gerencial onde as ações estão guiadas para a agregação de valor. Neste sistema de gestão há incentivos, os funcionários podem se tornar agentes de mudança de valor, não há limitação de remuneração e os acionistas são protegidos através de um depósito da remuneração variável numa conta diferida que pode ser perdida se os ganhos que criaram a remuneração variável não forem sustentados. A VBM promove uma mudança de comportamento, todos os funcionários passam a participar da criação de riqueza em virtude da natureza do risco da remuneração variável.

O indicador do quanto foi agregado de riqueza é mensurado pelo EVA - *Economic Value Added*. Segundo EHRBAR (1999), “*é muito mais do que uma simples medida de desempenho. É a estrutura para um sistema completo de gerência financeira e remuneração variável que pode orientar cada decisão*”

*tomada por um empresa...” e ao mesmo tempo “o EVA é o lucro da forma pela qual os acionistas o medem ... o EVA é uma medida daqueles lucros verdadeiros...”*

O conceito do EVA foi desenvolvido por JOEL STERN e BERNNETT G. STEWART, durante a década de 80, ambos da empresa de consultoria Stern & Stewart, que tem como base de divulgação o livro *“The Quest for Value”*.

Concebemos o EVA como uma medida do lucro residual, o resultado líquido, o verdadeiro lucro da empresa; e a VBM (Value Based Management), como sistema de gestão que orienta decisões e se baseia no valor agregado, que faz uso do indicador EVA para tornar tangíveis os resultados obtidos com as ações implementadas. O EVA é um índice financeiro não um sistema de gestão, o que muda a forma de gestão da empresa é a VBM (*Value Based Management*), o EVA apenas revela o resultado desta gestão.

Outras siglas e expressões revelam em última análise a mesma idéia do EVA, como por exemplo: AEVA – *Adjusted Economic Value Added* e o REVA – *Refined Economic Value Added*, que são adaptações do EVA, visando a superar dificuldades específicas. Há também o TSR (*Total Shareholder Return*); CVA (*Cash Value Added*) e o SVA (*Shareholder Value Added*) este último, idéia de Alfred Rapaport e do LEK/Alkar Consulting Group, é uma proposta de descontar fluxos de caixa estimados futuros para o presente e calcular o valor da empresa.

O EVA, apesar de ser uma medida interna valorizada por diversos autores pela sua simplicidade e operacionalidade, apresenta limitações, uma forte limitação em se tratando do ambiente *scorecard* é o fato de ser um indicador de curto prazo, não considera os fluxos futuros – se em um determinado período a empresa não agregou valor não implica necessariamente que no futuro isto não possa acontecer.

Visando a suprir esta limitação sugere-se que aliado ao EVA à empresa faça uso de um indicador externo de longo prazo. Recomenda-se o uso do MVA – *Market Value Added* (valor de mercado agregado) que é a diferença entre o valor de mercado da empresa e o capital empregado.

Neste ambiente o fato do ABC requerer um ambiente de gestão baseada em atividades – ABM, pode parecer que em primeira instância que a sua utilização em conjunto com a gestão baseada no valor – VBM se faça incompatível.

Entretanto, concebe-se que a sua utilização é plenamente possível. O ABM (gerenciamento baseado na atividade) e o VBM (gerenciamento baseado no valor) se complementam, um permite a gestão das atividades o outro permite que se obtenha o valor agregado de riqueza nestas atividades.

Para PAMPLONA (2000), *“O sistema de custeio baseado em atividades, que em conjunto com outras ferramentas - entre estas se pode destacar gestão*

*baseada em atividades (ABM), análise de processos empresarial (BPA), análise de valor de processo (PVA) - está inserido dentro do que se chama gestão total dos custos (TCM).*

*O ABM nada mais é do que a outra face do ABC, enquanto o sistema ABC calcula os custos, dentro da estrutura baseada em processos/atividades, o ABM busca gerir estas atividades direcionando os esforços de melhoria contínua”.*

Portanto, o ABC – Custeio Baseado em Atividade, permite identificar os recursos que as atividades consomem e o EVA – valor econômico agregado, como medida, permitirá identificar quanto foi agregado de riqueza por esta atividade ou pelo conjunto de atividades que fazem parte da unidade de negócio, independentemente do seu tema estratégico.

### **3 - Teoria de Custos**

Para desenvolver suas atividades no ambiente de competição, de Filosofia de Excelência Empresarial, é necessário que o contador, tenha o completo conhecimento e domínio técnico da contabilidade de custos, da sua base conceitual, do seu esquema básico, dos seus métodos e sistemas de acumulação, mensuração, custeio e da própria estrutura organizacional como um todo.

Esta com base nos dados extraídos da Contabilidade Financeira, a contabilidade de custos valoriza os produtos em elaboração e elaborados em um determinado período de tempo para o controle de custos, gerando informações para decisão, ou seja, custos para controle, que são utilizados pelo sistema de gestão.

Por este ângulo, a preocupação não é apenas com as formas de escrituração dos fatos, mas em mensurar e acumular, os custos de um determinado produto, serviço ou atividade, visando prover informações necessárias à tomada de decisão, avaliação dos estoques e apuração do resultado econômico através do controle de custos e receitas e criar condições para acompanhar o desempenho empresarial.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial busca a prover os gestores com informações para a tomada de decisão, utilizando como base de dados fundamental, as informações produzidas no âmbito da Contabilidade Financeira e de Custos, que são tratadas de uma maneira mais analítica, visando a garantir uma gestão empresarial com eficiência e eficácia.

As organizações, de modo geral, que têm ou procuram ter um sistema de custos, podem fazê-lo por diversos motivos. SKINNER (1956), dizia que, basicamente, seus objetivos seriam :

1. Avaliação de Estoque;
2. Determinação de Preços;

3. Controle de Desempenho;
4. Tomada de Decisão.

Para esse mesmo autor, essas idéias, na realidade, não eram novas, tendo sido citadas já em 1923 por J.M.CLARK em seu trabalho *Studies in The Economics of Overhead Costs*.

Entretanto, apesar de muito tempo decorrido, percebemos que até há alguns anos a contabilidade de custos vinha tendo problemas em atender àqueles objetivos de forma satisfatória. KAPLAN (1988), considera que isso deve-se basicamente ao fato que os projetistas de sistemas de custos deveriam reconhecer que nem sempre um único sistema é capaz de atender a objetivos diferentes, fazendo valer a máxima de CLARK "diferentes custos para diferentes propósitos".

Antes de KAPLAN, DRUCKER (1969), já criticava a forma como a contabilidade de custos se estruturava, resultando em custos que, na realidade, não atendiam a todos os objetivos para os quais ela foi desenvolvida.

Em sua crítica, DRUCKER citava a não contabilização por atividades e sim por produtos; o não relacionamento de toda a estrutura da empresa com o produto a ser fabricado, relacionando-se os custos da fábrica ao produto; além disso, o foco era sobre o volume produzido, quando deveria ser em função das atividades e transações necessárias para produzir cada um deles.

Sendo pertinentes essas críticas, pode-se perceber que embora um dos objetivos da contabilidade de custos fosse a tomada de decisão, os contadores não tinham a noção de gestão para o desenvolvimento de seus sistemas. Assim, embora se pudesse contar com uma estrutura conceitual apropriada, o resultado final dos sistemas de custos eram falhos quando se tentava usá-los para além da avaliação de estoques.

Uma análise dessa situação além das fronteiras contábeis pode entretanto vir a explicar, senão no todo, pelo menos em parte, o porquê dessas limitações da contabilidade de custos. A resposta pode ser encontrada no próprio processo de gestão das entidades.

No final dos anos 50 e início dos 60, as empresas encontravam-se num ambiente econômico totalmente diferente daquele do final dos anos 80 e início dos 90.

A concorrência era menor, os consumidores menos exigentes, a necessidade de produzir múltiplos produtos era pequena e a economia mais estável, principalmente em nível mundial, com os países claramente divididos em dois blocos, o capitalista e o comunista.

Nesse ambiente, a necessidade de informações para o controle dos custos não era tão importante quanto hoje, onde as condições de mercado são de alta competitividade, economia instável (mesmo nos países mais desenvolvidos), globalização dos mercados, pequeno ciclo de vida e alta diversidade dos produtos.

A mudança do ambiente, onde um centavo de diferença pode vir a ser uma questão de sobrevivência para as empresas, pressionou e ainda pressiona uma mudança nos meios produtivos e de controle, principalmente quanto aos custos, daí uma evolução nos métodos de produção e conseqüentemente de custeamento com a introdução do custeamento baseado em atividades.

Nas fábricas, com o espetacular desenvolvimento dos processos produtivos, em especial após o advento da automação, e as perspectivas de novos fluxos por ela proporcionados, surge o desafio de incrementar os mecanismos de apuração, controle e avaliação de custos e receitas de modo a adequá-los a essa nova realidade fabril.

Novas técnicas manufatureiras e novas filosofias de gerenciamento, tais como o *Just In Time (JIT)*, o *Sistema Flexível de Manufatura (FMS)* e o *Computer Integrated Manufacturing (CIM)*, só para citar os mais conhecidos.

Podemos descrever o *JIT* sucintamente como uma filosofia de eliminação de desperdícios. Um outro enfoque define *JIT* como um *pull* ou ambiente dedicado a produzir o produto certo ao custo certo, ao invés de no tempo certo.

As novas tecnologias estão afinadas com o conceito de eliminação total do desperdício, em todas as suas formas, tanto materiais quanto componentes, trabalho e, principalmente, tempo. Os procedimentos desenvolvidos em conjunto com o novo ambiente manufatureiro permitem o rápido fluxo desde a compra de produtos e seu recebimento até a entrega dos produtos acabados aos clientes

Essas novas técnicas de produção necessariamente geraram novas técnicas de gestão. Assim, o horizonte da gestão ampliou-se, saindo da fábrica e também da própria empresa para alcançar fatores externos a ela, como a relação cliente/empresa e fornecedor/empresa, surgindo o *CMS - Cost Management Systems* ou ainda, *SCM - Strategic Cost Management*, Gestão Estratégica de Custos e neste contexto surge o sistema de gestão estratégica – *Balanced Scorecard*.

Isso modificou a necessidade de informações, onde a visão de curto prazo, onde se media o custo do produto, deixou de ser prioritária, para dar lugar a uma visão de longo prazo e sobre o custo do ciclo produtivo. As informações geradas devem ser usadas para o desenvolvimento de estratégias que permitam sustentar uma vantagem competitiva.

Para isso, é imprescindível saber que o processo de gerenciamento dos negócios se dê através dos seguintes tópicos:

1. formulando estratégias,
2. comunicando aquelas estratégias por toda a organização,
3. desenvolvendo e executando táticas para implantar as estratégias,
4. desenvolvendo e implementando controles para monitorar o sucesso dos passos da implementação e portanto o sucesso em alcançar os objetivos estratégicos.

Como exemplo, podemos citar o caso dos fornecedores. Uma visão tradicional faria com que a contabilidade se preocupa com ele somente a partir da entrada da mercadoria na empresa. No entanto, uma visão estratégica deve procurar explorar as ligações entre a empresa e seus fornecedores, inclusive desenvolvendo uma provável estrutura de custos que permita à empresa negociar melhor os preços cobrados pelos insumos de que ela necessita, contemplados pela relação de causa-efeito do *Balanced Scorecard*.

As informações contábeis devem permear todas essas fases, pois os gestores necessitam de informações em todas elas e não só no controle. O foco deve ser sobre a cadeia de custos e quais atividades, que dela fazem parte, contribuem positivamente para gerar novos recursos para a empresa, ou seja, o conceito é que toda atividade deve adicionar valor ao negócio.

Para atender a essa nova mentalidade de gestão, a contabilidade precisou adaptar-se, surgindo, assim, o Custeamento Baseado em Atividades, um dos pilares do sistema de gestão – *Balanced Scorecard*.

#### **4 – Balanced Scorecard e os Impactos na Teoria de Custos**

Vários são os impactos exercidos pelo sistema de gestão estratégica – *Balanced Scorecard*, sobre a Teoria de Custos, nos quadros 1, 2, 3 e 4, a seguir apresenta-se, por perspectiva, os principais impactos, os quais se não considerados não permite a mensuração de custos intangíveis. Além disto pode por em risco a utilização do o sistema de gestão da estratégia – *Balanced Scorecard*. No que se refere à Teoria de Custos, contempla-se as normas, regras, e procedimentos contábeis geralmente aceitos, e em alguns casos, as premissas adotadas no Brasil, como por exemplo: controle de estoques.

Na perspectiva financeira o *Balanced Scorecard* utiliza uma abordagem econômica para elaborar objetivos, metas, indicadores e iniciativas, esta abordagem impacta a Teoria de Custos, pois exige que se abandone a premissa segundo a qual os sistemas de custos devem ser interligados a contabilidade financeira.

Ao utilizar indicadores econômicos, mesmo utilizando a contabilidade como banco de dados, o BSC exige a utilização de uma abordagem gerencial a valores de saída o que não é recomendado pela Teoria de Custos que utiliza indicadores

que refletem dados financeiros. Da mesma forma, na perspectiva de processos internos, ao utilizar o controle de estoque de acordo com o método NIFO, Next in First Out, também impacta a teoria que por força da lei (Brasil), utiliza o método FIFO – First in First Out.

Nas perspectivas de clientes e de aprendizado e crescimento percebe-se impactos do BSC sobre a teoria quando itens subjetivos ou ativos intangíveis são mensurados na busca do equilíbrio entre as perspectivas. Estes impactos e outros são demonstrados no quadro a seguir, o mesmo é apresentado por perspectiva, de forma individual, muito embora reconheça-se que há uma relação de causa-efeito entre as diversas perspectivas e os impactos devem ser vistos sob esta ótica e não isoladamente, as quais, em última instância, variam de acordo com o ramo de atividade da empresa e do momento em que esta se encontra, como por exemplo: na fase de Crescimento, Colheita ou Sustentação.

**QUADRO 1: Balanced Scorecard e os impactos sobre Teoria de Custos – Perspectiva Financeira**

<b>PERSPECTIVA FINANCEIRA</b>		
<b>BALANCED SCORECARD</b>	<b>TEORIA DE CUSTOS</b>	<b>IMPACTO SOBRE A TEORIA DE CUSTOS</b>
Utiliza abordagem econômica para elaboração de objetivos, metas, indicadores e iniciativas	Utilizam abordagem financeira para elaboração de objetivos, metas, indicadores e iniciativas, via sistema de custeio por atividades.	Faz-se necessário abandonar a premissa dos sistemas de custos interligados a contabilidade financeira e utilizar uma abordagem gerencial.
Utiliza Indicadores Econômicos	Utiliza Indicadores Financeiros	Apesar de utilizar a contabilidade como banco de dados para elaborar os indicadores, o BSC necessita de valores econômicos, invalidando a utilização dos registros contábeis a valores históricos. Exige a utilização da Contabilidade Gerencial a valores de Saída.
Utiliza Gestão Baseada no Valor, a chamada VBM – Value Based Management.	Utiliza Gestão Baseada em Atividades e em Volume de Produção. Os Chamados Sistemas VBC - Custeio Baseado no Volume de produção e ABC - Custeio Baseado na Atividade.	Os sistemas de Custeio baseados no Volume e na Atividade devem refletir valores econômicos para que a agregação de valor possa ser mensurada.

**QUADRO 2: Balanced Scorecard e os impactos sobre Teoria de Custos – Perspectiva dos Processos Internos**

<b>PERPECTIVA PROCESSOS INTERNOS</b>		
<b>BALANCED SCORECARD</b>	<b>TEORIA DE CUSTOS</b>	<b>IMPACTO SOBRE A TEORIA DE CUSTOS</b>
Utiliza controle de estoque de acordo com o critério NIFO, Next in, First Out.	Utiliza por força da lei o critério FIFO – First in First Out	O controle de estoques (produtos prontos e em elaboração) Deve ser utilizado a valor de reposição, portanto exige um controle a parte (gerencial) a valores de Entrada.
Utiliza o ABC - Custeio Baseado em atividades, com o apoio da VBM – gestão Baseada em valores (custos e receitas).	Permite a utilização do ABC – Custeio Baseado em Atividades, mas vinculado a ABM – Gestão Baseada em Atividades.	Faz-se necessário adaptar o ambiente de gestão para trabalhar, produzir informações em um ambiente que trabalhe em paralelo com a VBM e ABM, que não se excluem.
Avalia os processos e determina metas considerando itens objetivos e subjetivos, tais como produtividade e satisfação de clientes, de acordo com as atividades operacionais que mantém relação estreita com clientes.	Não reconhece nos processos internos resultados ou metas de itens subjetivos, todo o controle é efetuado de acordo com o princípio contábil da objetividade e não faz relação com clientes / atividades.	Indica a necessidade da mensuração dos custos de itens subjetivos, tais como: satisfação de clientes (internos e externos), dando ênfase as atividades que apresentam resultados relevantes para os clientes e conseqüente redução de custos para empresa.

**QUADRO 3: Balanced Scorecard e os impactos sobre Teoria de Custos – Perspectiva Aprendizado e Crescimento**

<b>PERSPECTIVA APRENDIZADO CRESCIMENTO</b>		
<b>BALANCED SCORECARD</b>	<b>TEORIA DE CUSTOS</b>	<b>IMPACTO SOBRE A TEORIA DE CUSTOS</b>
Reconhece como custos os gastos investidos em treinamentos e qualificação da mão de obra, inclusive determinando metas, indicadores para acompanhar a evolução e a transferência de conhecimento.	Não reconhece como custos os gastos relativos a treinamento, qualificação e não controla investimentos direcionados a transferência de conhecimento intra-organizacional.	Apona para a criação, para controle gerencial, de contas específicas que envolvam: Treinamento, Qualificação e transferência de conhecimento do funcionário para a organização.
O Capital Intelectual é abordado sob três aspectos: Estrutura, Clientes e Recursos Humanos.	O capital intelectual não é abordado, apenas reconhece o goodwill, que é parte de um dos itens do capital intelectual (estrutura).	Criar meios para reconhecer itens intangíveis na estrutura, clientes e recursos humanos é um meio de minimizar o impacto.

As crenças e valores dos funcionários devem estar em sintonia com as crenças e valores dos acionistas (organização) para que o aprendizado possa ocorrer sem atritos.	As crenças e valores, sua influência no resultado operacional, individual e financeiro/econômico não é reconhecido ou tratado pela teoria de custos.	Faz-se necessário que os custos intangíveis sejam mensurados a valores de entrada (reposição) ou a valores de saída (preço de venda).
---	--	---

**QUADRO 4: Balanced Scorecard e os impactos sobre Teoria de Custos – Perspectiva de Clientes**

PERSPECTIVA DE CLIENTES		
BALANCED SCORECARD	TEORIA DE CUSTOS	IMPACTO SOBRE A TEORIA DE CUSTOS
Considera clientes em uma perspectiva interna e externa a empresa, abrangendo toda a cadeia produtiva (fornecedores até consumidor final)	Considera como clientes apenas a carteira de contas à pagar, e mesmo assim não controla os gastos para aquisição, retenção, manutenção, satisfação dos mesmos.	Necessita-se criar formas de controle destes gastos para que os indicadores de desempenho possam refletir o quanto foi investido e qual o resultado (retorno) obtido.
O acionista é reconhecido como um cliente externo e prepara-se um feedback do investimento realizado por este cliente em termos de rentabilidade.	O acionista é reconhecido como um cliente externo, mas o feedback do investimento realizado é elaborado com base no resultado operacional da empresa como um todo.	A Teoria de Custos precisa reconhecer gastos e receita de clientes externos, inclusive de ações consideradas como intangíveis.
Controla, Avalia, Mensura a lucratividade por clientes.	Não mensura custos de clientes individualmente e conseqüentemente não permite mensurar os ganhos.	Procurar instituir modelos para mensurar a lucratividade e a rentabilidade por clientes.

**5 – Relação de Causa-efeito entre impactos sofridos pela Teoria de Custos**

A elaboração da relação causa-efeito entre os impactos permite diagnosticar quando, onde e como as iniciativas, para garantir a sobrevivência empresarial, devem ser introduzidas.

Quando a Teoria de Custos não considera os ajustes que são necessários a para a utilização do sistema de gestão *Balanced Scorecard*, o que pode ser mensurado via relação de causa-efeito, perde-se a capacidade de gerir eficazmente por desconhecer quando, onde e como as iniciativas para correção dos eventuais desvios devem ser introduzidas. Um exemplo desta relação de causa-efeito pode ser visualizado no fluxo abaixo, considerando o primeiro impacto apontado no quadro 01 deste, Balanced Scorecard e os impactos sobre a Teoria de Custos – Perspectiva Financeira.

Com relação ao fato de que a contabilidade é utilizada como banco de dados para elaborar indicadores e o *Balanced Scorecard* necessita de informações de cunho econômico, invalidando desta forma o uso dos registros contábeis a valores históricos, o reflexo desta alteração reflete-se na perspectiva dos processos internos revelando o custo das atividades a valores de reposição, na perspectiva de clientes permite melhor negociação de preços, na perspectiva financeira permite melhor gestão do fluxo de caixa e na perspectiva de aprendizado e crescimento revela aos funcionários o valor real de suas ações.

Ao efetuar a valorização de estoques a valor de reposição, podemos verificar que este reflexo financeiro impacta as demais perspectivas ao revelar em termos econômicos o valor agregado das ações e iniciativas tomadas durante o processo de fabricação.

Ao trabalhar em um ambiente cuja gestão é efetuada pelo sistema de gestão baseada no valor, permite que os funcionários se sintam também donos do empreendimento, permitindo a utilização de um indicador de valor agregado, conseqüentemente auferindo a empresa possibilidade de maiores rendimentos.

A utilização da gestão baseada no valor permite ainda que a empresa possa controlar e acompanhar os custos com capital intelectual revelando o valor agregado pela transferência de conhecimento: empregado/empresa.

Para cada impacto sobre a teoria de custos, recomenda-se que um fluxo de relação causa-efeito seja elaborado para que os gestores possam avaliar como e quando determinadas iniciativas devam ser postas em prática.

## **6 – Considerações Finais**

Ao utilizar o sistema de gestão *Balanced Scorecard* e ao elaborar os indicadores das quatro perspectivas, a base de dados financeira/contábil utilizada deve sofrer os ajustes necessários para que possam refletir a realidade, como por exemplo: reconhecer o custo de oportunidade; deve-se ainda, rever metodologias utilizadas na depreciação; analisar as reavaliações e avaliações de ativos, dentre outras não menos importantes.

O *Balanced Scorecard*, é um sistema de gestão e como tal ele determina quais os indicadores, metas, objetivos que derivados da estratégia devem ser acompanhados para medir o desempenho da organização. Estes mesmos indicadores são mensurados e pelo sistema de custeio e mesmo que não seja gastos, o acompanhamento do retorno só se faz possível via estudo de custos. Portanto o BSC necessita de um sistema de custeio para que possa cumprir a sua finalidade.

Ao utilizar indicadores econômicos, o BSC exige a utilização de uma abordagem gerencial a valores de saída o que não é recomendado pela Teoria de

Custos a qual utiliza indicadores que refletem dados financeiros. Da mesma forma, na perspectiva de processos internos, ao utilizar o controle de estoque de acordo com o método NIFO, Next in First Out, também impacta a teoria que por força da lei (Brasil), utiliza o método FIFO – First in First Out.

Nas perspectivas de clientes e de aprendizado e crescimento percebe-se impactos do BSC sobre a Teoria de Custos quando itens subjetivos ou ativos intangíveis são mensurados na busca do equilíbrio entre as perspectivas. Ressalta-se que há uma relação de causa-efeito entre as diversas perspectivas e os impactos devem ser vistos sob esta ótica e não isoladamente, as quais, em última instância, variam de acordo com o ramo de atividade da empresa e do momento em que esta se encontra, como por exemplo: na fase de Crescimento, Colheita ou Sustentação.

Ao utilizar a contabilidade como banco de dados para elaborar indicadores, faz-se necessário traduzir os valores em termos econômicos, pois o Balanced Scorecard necessita de informações a valores de entrada (reposição), invalidando desta forma o uso, direto, dos registros contábeis a valores históricos, o reflexo desta alteração pode ser percebido na perspectiva dos processos internos revelando o custo das atividades a valores de reposição, na perspectiva de clientes permite melhor negociação de preços, na perspectiva financeira permite melhor gestão do fluxo de caixa e na perspectiva de aprendizado e crescimento revela aos funcionários o valor real de suas ações.

Faz-se necessário que os custos intangíveis sejam mensurados a valores de saída e para tal a teoria de custos deve abranger a gestão do capital intelectual, permitindo mensurar custos de clientes internos e externos, além de itens subjetivos, como por exemplo o valor dos recursos humanos da organização.

## BIBLIOGRAFIA

- BRIMSON, A. James e CALLIE, Berliner. **Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas**: base conceitual CAM-I. Tradução José Luiz Bassetto –São Paulo, TAQ, 1992.
- CAMPOS, José Antônio. **Cenário Balanceado**: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios. São Paulo, Aquariana, 1998.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Ed. Atlas. 1999.
- COPELAND, Thomas E., Koller, Tim and MURRIN, Jack. **Avaliação de Empresas “Valuation”**: Calculando e Gerenciando o Valor das Empresas. Tradução Maria Cláudia S.R. Ratto; São Paulo, Makron Books, 2000.
- DRUKER, Peter F. **Uma Era de Descontinuidade**: orientações para uma sociedade em mudança. Rio Janeiro. Zahar. 1969.
- EHRBAR, Al. **EVA: Valor Econômico Agregado**: A Verdadeira Chave para a Criação de Riqueza. Traduzido por Bazán Tecnologia e Lingüística. Rio de Janeiro – RJ, Ed. Qualitymark, 1999.

- EHRBAR, Al. **Using EVA to Measure Performance and Assess Strategy**. Strategy & Leadership Review, May/June, 1999.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P., **Balanced Scorecard – A Estratégia em Ação**. Rio de Janeiro, Campus, 1997.
- LEONE, George S. G. **Custos: Planejamento, implantação e controle**. São Paulo, Atlas, 1991.
- MARINHO, S. Vieira. **Utilização do Conceito da Gestão Estratégica de Custos dentro do Balanced Scorecard**. Florianópolis: UFSC. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) PPGE/UFSC. 1999.
- MARINHO, S. Vieira. et al. **A Importância do ABC no Gerenciamento da Perspectiva Financeira do Balanced Scorecard**. Florianópolis: UFSC. 1999.
- MARINHO, S. V. et al. **Utilização da Gestão Estratégica de Custos como Suporte na Definição das Metas do Balanced Scorecard**. Florianópolis. UFSC. 1999.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo, Atlas. 1996.
- OLVE, Nils-Göran, ROY, Jan & WETTER, Magnus. **Performance Drivers: A practical guide to using the Balanced Scorecard**. London, John Wiley & Sons, 1999.
- PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Integração entre os sistemas de custeio baseado em atividades (ABC) e custo da qualidade**. Escola Federal de Engenharia de Itajubá – 2000.
- ROCHA, Joséilton S. e SELIG, Paulo Mauricio. **A Perspectiva Financeira do *Balanced Scorecard* e sua Contribuição para Gestão Econômica de Pequenas e Médias Empresas**. Anais UNESP – Universidade do Estado de São Paulo. Bauru, 2000.
- ROCHA, Joséilton S. e SELIG, Paulo Mauricio. **Utilizando o indicador EVA® – *Economic Value Added* na Gestão Econômica de Pequenas e Médias Empresas**. Anais UNESP – Universidade do Estado de São Paulo. Bauru, 2000.
- SALAS, Joan M. Amat i, **Contabilidad de Costes**. EADA Gestion Barcelona, 1995.
- SERRA, Afonso Celso da Cunha. **Medindo o Desempenho Empresarial**. tradução Measuring Corporate Performance, Harvard Business School Press, Rio de Janeiro, Campus, 2000.
- SHANK, John K. & Govindarajan, Vijay. **Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage**. The Free Press. New York, 1993.
- 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: Campus, 1997.
- SKINNER, R.C. **Informações Contábeis para Tomada de Decisões**. The international Journal of Accounting. Trad Coppead/UFRJ. 1956.