



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

DEPARTAMENTO DE GESTÃO DE EMPRESAS

CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA:

***O MODELO DE CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES (ABC) COMO INSTRUMENTO DE
INFORMAÇÃO RELEVANTE PARA A TOMADA DE DECISÃO ESTRATÉGICA***

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria

Por: Sidalina Maria dos Santos Gonçalves

Orientação: Professor Doutor António João Coelho de Sousa



156927

Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri.

Évora, 2005



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

DEPARTAMENTO DE GESTÃO DE EMPRESAS

CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA:

*O MODELO DE CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES (ABC) COMO INSTRUMENTO DE
INFORMAÇÃO RELEVANTE PARA A TOMADA DE DECISÃO ESTRATÉGICA*

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria

Por: Sidalina Maria dos Santos Gonçalves

Orientação: Professor Doutor António João Coelho de Sousa

Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri.

Évora, 2005

AGRADECIMENTOS

Ao Fernando e à Maria José

Em primeiro lugar quero agradecer aos meus pais pelo apoio que manifestaram desde a primeira hora e à Dra. Ana Bela Teixeira, responsável pela coordenação das disciplinas que lecciono na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, pela incansável disponibilidade, compreensão e amizade que se revelaram tão importantes durante a elaboração da Dissertação.

Ao meu orientador, Professor Doutor António de Sousa, dirijo uma palavra especial de apreço pela motivação e acompanhamento que me dedicou ao longo deste percurso e sem os quais não teria sido possível concluir com êxito esta fase.

Uma vez mais obrigada!

ÍNDICE TEMÁTICO

	<u>Pág.</u>
Resumo	7
Abstract	7
Introdução	9
Capítulo 1 – Traços Históricos do Pensamento Contabilístico	18
1.1 Breve análise evolutiva da Contabilidade	18
1.2 Contabilidade Externa e Contabilidade Interna	23
1.2.1 Da Contabilidade Geral à Contabilidade de Gestão	23
1.2.2 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão	25
1.2.3 A Contabilidade de Gestão Estratégica	29
1.3 Processo de Controlo de Gestão	30
Capítulo 2 – A Contabilidade, a Gestão e o Meio Envoltente	32
2.1 Contabilidade Geral, Contabilidade de Gestão e Processo de Decisão	32
2.2 O desenvolvimento da Contabilidade de Gestão; Da lentidão histórica ao progresso rápido recente	34
2.3 Gestão Corrente, Gestão Estratégica e Contabilidade de Gestão Estratégica	36
2.4 Envoltente Externa versus Envoltente Interna	37
Capítulo 3 – A Contabilidade como Sistema de Informação para a Gestão	40
3.1 O Sistema de Informação, as suas componentes e a Contabilidade	41
3.2 A ligação entre Contabilidade de Gestão, Sistema de Informação e Estratégia	45
Capítulo 4 – O Modelo ABC (<i>Activity Based Costing</i>) como novo sistema de custeio	47
4.1 Os modelos tradicionais de custeio e as suas limitações; fundamentos para a emergência do ABC	48
4.2 Enquadramento e definição do Modelo ABC	51
4.2.1 Decomposição simples de custos	53
4.2.2 Decomposição de custos em multiníveis	54
4.2.3 Modelo dos Processos	54
4.3 Identificação e classificação das actividades	55

4.4 Problemática dos custos indirectos e geradores de custos	56
4.5 Construção do modelo ABC e fases de implementação	58
4.6 Dificuldades de implementação; conflitos e complexidades do ABC	59
4.7 Vantagens e inconvenientes da sua utilização	60
4.8 O modelo ABC e a estratégia empresarial	62
4.9 Do ABC ao ABM	62
4.10 Considerações finais	64
Capítulo 5 – Contabilidade e Estratégia Empresarial	66
5.1 A estratégia e o gestor estratégico	66
5.2 Modelos e instrumentos de decisão estratégica; do planeamento clássico às mais recentes abordagens	69
5.3 A estratégia empresarial e a contabilidade	71
5.4 Contabilidade de Gestão Estratégica, Vantagens Competitivas e Criação de valor	72
Capítulo 6 – O <i>Balanced Scorecard</i>, a articulação com o ABC e o desenvolvimento da Gestão Estratégica	73
6.1 O <i>Balanced Scorecard</i> como sistema de gestão estratégico	74
6.2 Arquitectura das perspectivas integradas e construção do BSC	77
6.2.1 Perspectiva do Cliente	78
6.2.2 Perspectiva Financeira	81
6.2.3 Perspectiva Interna	82
6.2.4 Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento	84
6.2.5 Construção do BSC	86
6.3 Vantagens, Inconvenientes e dificuldades para a implementação do BSC	88
6.3.1 Vantagens e Inconvenientes	88
6.3.2 Dificuldades ou barreiras à implementação	90
6.4 Articulação do BSC com o ABC para uma gestão estratégica	93
6.4.1 O ABC e a perspectiva de processos internos do BSC	94
6.4.2 O ABC e a perspectiva financeira do BSC	94
6.4.3 O ABC e a perspectiva de clientes do BSC	95
6.4.4 O ABC e a perspectiva de aprendizagem e inovação do BSC	95
Capítulo 7 – Abordagem Empírica; Estudo de Caso SINFIC, SA	96
7.1. Método de investigação utilizado	96
7.2. Estudo de Caso – Empresa SINFIC, SA	97

7.2.1 Apresentação da SINFIC	97
7.2.2 Vectores de estratégia empresarial seguida	101
7.2.3 Focalização nos processos, factores críticos de sucesso e oportunidades e ameaças do negócio	109
7.2.4 ABC e BSC como sistemas de apoio do processo estratégico	116
Em jeito de síntese...	131
Conclusão	133
Bibliografia	139
Anexo - Guião da Entrevista	144

ÍNDICE DE QUADROS

	<u>Pág.</u>
Quadro nº 1	13
Quadro nº 2	24
Quadro nº 3	28
Quadro nº 4	34
Quadro nº 5	38
Quadro nº 6	49
Quadro nº 7	61
Quadro nº 8	70
Quadro nº 9	74
Quadro nº 10	81
Quadro nº 11	82
Quadro nº 12	83
Quadro nº 13	86
Quadro nº 14	89
Quadro nº 15	92
Quadro nº 16	103
Quadro nº 17	104
Quadro nº 18	104
Quadro nº 19	104
Quadro nº 20	105
Quadro nº 21	105
Quadro nº 22	106
Quadro nº 23	107
Quadro nº 24	112
Quadro nº 25	119
Quadro nº 26	120
Quadro nº 27	124
Quadro nº 28	125
Quadro nº 29	127
Quadro nº 30	128
Quadro nº 31	132

ÍNDICE DE FIGURAS

	<u>Pág.</u>	
Figura nº 1	As esferas da Economia Activa	21
Figura nº 2	Relevância e fiabilidade da informação como garantes da sua comparabilidade	22
Figura nº 3	Gestão da Informação	42
Figura nº 4	Componentes do sistema de gestão da informação	42
Figura nº 5	Cadeia de valor	45
Figura nº 6	ABC estratégico	50
Figura nº 7	Utilizando o ABM para ganhos operacionais e decisões estratégicas	56
Figura nº 8	Custos Indirectos: Sistema de Custeio Tradicional <i>versus</i> ABC	57
Figura nº 9	Passos para a implementação de um sistema ABC & M	63
Figura nº 10	Arquitectura do sistema ABC & M	64
Figura nº 11	Análise bidimensional das actividades	65
Figura nº 12	Modelo das Cinco Forças Competitivas	67
Figura nº 13	Tradução da Missão nos Resultados Desejados	69
Figura nº 14	BSC para um sistema de Gestão Estratégica	76
Figura nº 15	As componentes do Balanced Scorecard	77
Figura nº 16	Principais indicadores da Perspectiva do Cliente	79
Figura nº 17	Ligação entre as Ofertas de Valor aos Clientes e alguns Indicadores de Resultados	80
Figura nº 18	Cadeia de valor na perspectiva interna BSC	84
Figura nº 19	Estrutura para avaliação da perspectiva Aprendizagem e Crescimento BSC	85
Figura nº 20	Barreiras à Implementação da Estratégia	90
Figura nº 21	Processos da Sinfic	98
Figura nº 22	Cadeia de valor da Sinfic	109
Figura nº 23	Análise SWOT	115
Figura nº 24	Unidades de Negócio Estratégicas e de Suporte	122
Figura nº 25	ABC - Estratégia - BSC	130

RESUMO

O presente trabalho tem como objectivo estabelecer a relação entre a estratégia e o Custeio Baseado nas Actividades (ABC, na sigla inglesa).

Estamos no início de uma nova era, uma era económica, em que as actividades industriais de uma empresa criam valor mas já não acrescentam valor. Como é que o ABC pode responder a este problema? É o ABC uma moda ou uma necessidade real?

A Contabilidade de Gestão está preparada para acompanhar a ênfase conferida ao alinhamento entre o planeamento da actividade e o ambiente de crescente competitividade?

Muito embora desempenhe um papel importante na performance da empresa como instrumento de suporte à decisão não podemos esquecer que o objectivo da Contabilidade de Gestão só poderá ser atingido se todas as pessoas estiverem realmente envolvidas no processo desde a fase de formulação da estratégia até à fase da sua aplicação.

A metodologia adoptada articula uma revisão bibliográfica sobre “o estado da arte” da temática em causa, com um estudo empírico, consubstanciado numa investigação de terreno, sob a forma *de case study*, a uma empresa do sector dos Sistemas e Tecnologias de Informação, a SINFIC, SA. O *Case Study* centra-se nos diagnósticos interno e externo da SINFIC, SA, como condição prévia para implementar o ABC, identificando as actividades consideradas estratégicas para o negócio e fazendo a ponte com as perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC).

O estudo vem comprovar como o ABC articulado com o BSC são fundamentais para delinear e acompanhar a estratégia da empresa num contexto empresarial de constante mudança.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade, Contabilidade de gestão, Custeio Baseado nas Actividades, Balanced Scorecard, Gestão Estratégica.

ABSTRACT

The aim of this thesis is establish a connection between strategy and Activity Based Costing – ABC.

We're at the beginning of a new age, an economic one, in which the industrial activities of a company create value but no longer create added value. How ABC can be an answer to this problem? Is ABC a fashion or a real need? Is Management Accounting ready to accomplish the increasing emphasis on aligning information activity planning with competitively growth?

In spite of having an important role in the company's performance as a support decision we don't must forget that his main purpose only can be achieved if all persons are real involved in the whole process since strategy formulation till action.

The methodology adopted's connecting a vast bibliographic research about ABC/BSC "art state" with an empiric study based on SINFIC internal and external strategic diagnostic's. The *Case Study* goal's verifying steps for ABC implementation showing us core business activity's and its connection with Balanced Scorecard.

Concluding, the relation between ABC/BSC is an important piece to understand accomplishment of management strategy in a permanent environmental changes's.

KEYWORDS: Accounting, Management Accounting, Activity Based Costing, Balanced Scorecard, Strategic Management.

INTRODUÇÃO

O método ABC (*Activity Based Costing*) como ferramenta estratégica para a tomada de decisão está longe de ser um tema original. Contudo aliar esta ferramenta ao *Balanced Scorecard* é um desafio apetecível dada a falta de conhecimento que as empresas têm das potencialidades deste e que, quando combinadas com o ABC, evidencia os prismas em que a gestão deve orientar a sua acção. Para muitos o ABC não passa de mais uma moda. A sua progressiva implementação por algumas das principais empresas industriais revela que, não sendo a panaceia para todos os males, é, no entanto, um método que permite de uma forma mais eficaz determinar o custo do produto. Não é “*the one best way*” mas simplesmente um modelo que alguns autores defendem como sendo aquele que permite melhores “*performances*”. O conceito depreciativo que subjaz à noção de moda confere mais razão de ser a este trabalho, pois pretende-se esclarecer os conceitos, as vantagens e os passos necessários à sua implementação. A enorme quantidade de literatura sobre as características e as vantagens da implementação do ABC pode levar à sua banalização negativa na linguagem de gestão e, é neste sentido, que pretendemos apelar à análise cuidada e compreensiva dos conteúdos.

Neste contexto, o estudo que pretendemos desenvolver abrange uma análise evolutiva do trinómio “Contabilidade / Gestão / Meio Envolvente”, explorando e precisando alguns focos de tensão permanente: Contabilidade Geral versus Contabilidade de Gestão, Gestão Corrente versus Gestão Estratégica e Envolvente Externa versus Envolvente Interna. Por outro lado, faremos uma abordagem à vertente conceptual da Contabilidade de Gestão, nomeadamente através da definição e tratamento dos custos directos e indirectos, seja numa perspectiva de centros de custos e de custeio baseado nas actividades; seja no enquadramento do ABC como instrumento de controlo de gestão e sua importância para a estratégia através da elaboração do *Balanced Scorecard* (BSC), enquanto modelo integrador de informação no âmbito da Contabilidade de Gestão Estratégica.

Em suma, com esta investigação pretendemos estudar como a implementação da Contabilidade de Gestão numa empresa tem reflexos na definição da sua estratégia, estabelecendo a convergência entre os conceitos teóricos e as reais necessidades de informação, sintetizando a informação de uma forma diversificada, renovada e comparativa, podendo constituir-se como um poderoso instrumento personalizado de apoio à decisão.

A presente investigação evidencia como a aplicação pura e generalizada de um modelo de custeio não é condição suficiente para que a informação que proporciona seja efectivamente suporte pertinente para a decisão, dado que:

- Diferentes estruturas internas implicam diferentes articulações de informação;
- Diferentes actividades implicam diferentes necessidades de informação;
- Diferentes níveis hierárquicos necessitam de diferentes informações;
- É necessário o conhecimento prévio da organização antes da definição do desenho de Contabilidade de Gestão;
- Finalmente, é necessário definir os geradores de custo por forma a minimizar ou acabar com os custos indirectos, os quais necessitam de ser imputados, sendo o(s) critério(s) aplicado(s) sempre questionável(is) e podendo, inclusivamente, pôr em causa a veracidade dos custos calculados.

De facto, um dos aspectos cruciais deste estudo insiste na hierarquização dos custos, muito embora persista ainda o problema da sua imputação. O ABC, para além de um importante modelo de apuramento de custos, constitui um instrumento de planeamento e de controlo pois permite, através das actividades, mudar a orçamentação e o respectivo controlo. É de notar que a aplicação do ABC não permite apenas aferir com objectividade os custos de desenhos alternativos mas, sobretudo, aferir da viabilidade financeira de cada produto.

A principal motivação para este trabalho consiste em verificar como em plena fase de implementação do ABC a empresa alvo do estudo de caso conseguiu definir as actividades estratégicas e as de suporte e como a sua identificação permitirá estabelecer objectivos a nível de gestão, não só tática e operacional, mas também estratégica.

A problemática da investigação consiste, assim, em indagar:

- Como é que o ABC pode contribuir para a formulação da estratégia empresarial?
- O ABC deve ser reconhecido como instrumento de acompanhamento da *performance* da empresa?
- O ABC e a criação de valor (*value-chain*): instrumento de aumento de competitividade?
- Como é que o *Balanced Scorecard*, enquanto sistema de gestão estratégica, efectua o tratamento da informação resultante da aplicação do ABC?

O objectivo genérico consiste em perceber a importância do ABC como instrumento de informação relevante para a tomada de decisão, estabelecendo a ligação / conexão com a Contabilidade Estratégica de Custos no seio empresarial. Este objectivo genérico é desagregado nos seguintes objectivos específicos:

- Analisar as potencialidades da Contabilidade de Gestão Estratégica na definição de informação relevante para os utilizadores;
- Reconhecer o papel da aplicação do ABC como instrumento de *performance* estratégica;
- Evidenciar a informação resultante do ABC como um recurso estratégico com notórias vantagens comparativamente aos modelos tradicionais de acumulação de custos;
- Vincar a interconexão entre o ABC e o BSC para fazer salientar a sua importância como sistema de gestão estratégica.

Para concretizar os objectivos enunciados, para além de uma revisão bibliográfica importante, efectuaremos a análise e tratamento de um *Case Study* sobre a implementação do ABC, seu contributo para a construção de um *Balanced Scorecard* e consequente importância para a estratégia empresarial, analisando a informação quantitativa e qualitativa considerada relevante para a empresa.

A estrutura do estudo está dividida em sete capítulos: o primeiro capítulo aborda a trajectória cronológica da Contabilidade, centrando-se na sua visão tripartida: Geral, de Custos e de Gestão (Estratégica), e no papel crucial do Controlo de Gestão. O segundo capítulo realça o contexto interno e externo em que a Contabilidade tem vindo a evoluir, com especial relevo para o salto que a Contabilidade de Gestão registou, a partir da década de 90, na sua importância para a tomada de decisão. O terceiro capítulo estuda a Contabilidade enquanto subsistema de Informação, o desenvolvimento tecnológico e o seu impacto na Contabilidade, bem como a importância crescente da informação contabilística para os *stakeholders*. O capítulo quarto explora o Modelo ABC, fazendo ressaltar as suas vantagens comparativamente com os modelos de custeio tradicionais, bem como as limitações de que enferma, muito embora o que pretendemos é evidenciar a sua utilidade para a tomada de decisão estratégica. No capítulo quinto focamos a relação entre a Contabilidade e a Estratégia como factor gerador de vantagens competitivas e de criação de valor que confluirá na apresentação e construção do *Balanced Scorecard* (BSC), cujos detalhes são feitos no capítulo sexto, evidenciando a necessidade de compilação de indicadores de natureza financeira e não financeira, para ligar objectivos de curto prazo (operacionais) com objectivos de longo prazo (estratégicos). O estudo de caso, a abordar no capítulo sétimo, consistirá na realização do Diagnóstico Estratégico à empresa seleccionada. Para tal foi construído um guião de entrevista englobando os seguintes aspectos:

- Caracterização geral da empresa;
- Contabilidade de Gestão e Sistema de Custeio ABC;

- Interrelações entre Estratégia Empresarial, ABC e BSC.

Por último apresentaremos as principais conclusões do estudo.

Em suma, propomo-nos com este trabalho identificar e discutir o percurso da Contabilidade, desde a Contabilidade Financeira até à Contabilidade de Gestão Estratégica, ferramenta essencial à boa gestão empresarial fazendo apelo às condicionantes ambientais que justificam esta transição, nomeadamente face aos novos desafios da globalização.

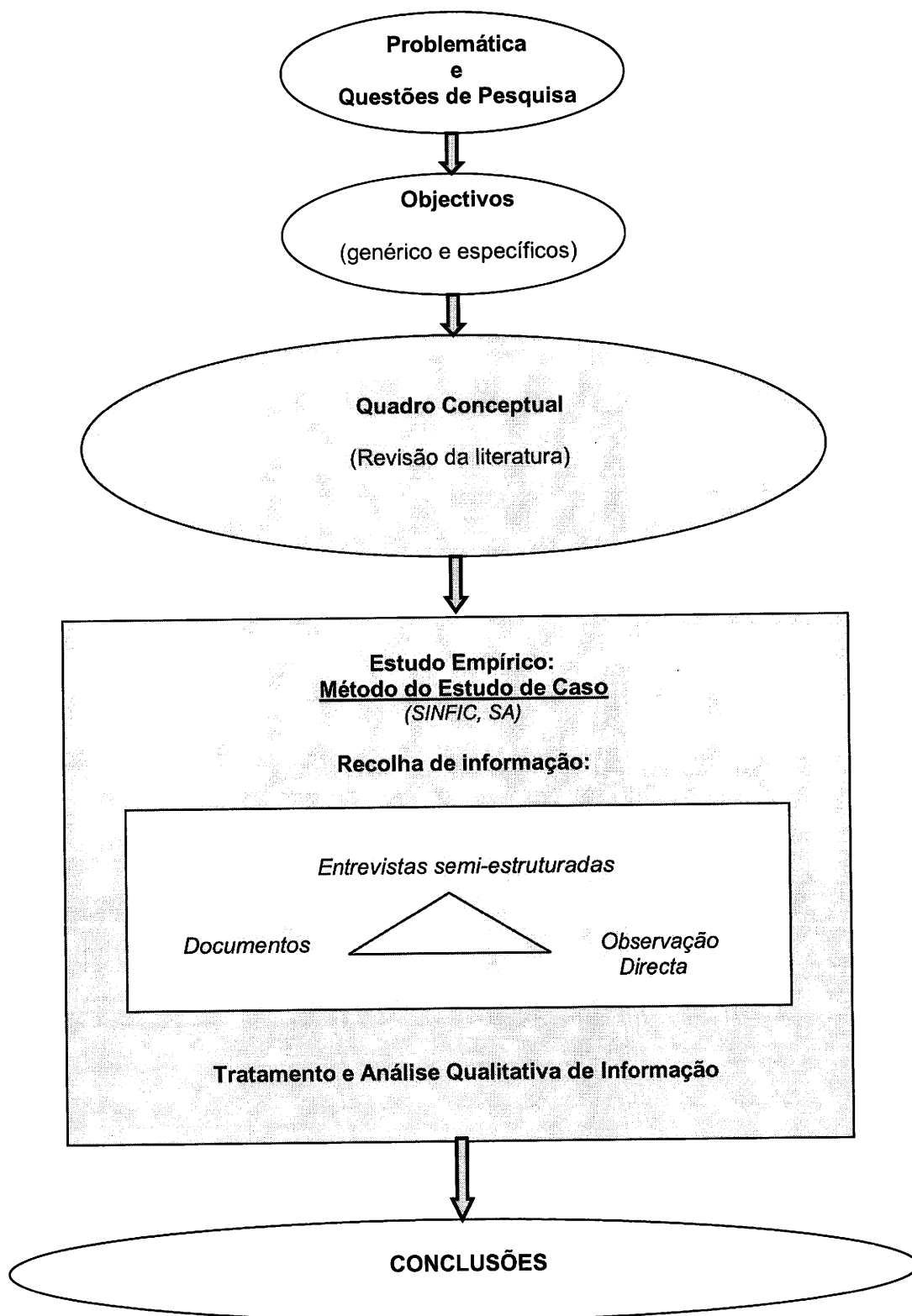
Desta forma compreende-se a crescente importância e visibilidade da Contabilidade de Gestão nos *curricula* académicos e nas revistas científicas das ciências empresariais.

A Metodologia de Investigação

Para Yin (1994), o denominado “*research design*” é a lógica que liga os dados a recolher (e as conclusões a retirar) às questões de investigação levantadas; e, portanto, qualquer estudo tem um desenho de investigação, seja explícito ou implícito, que é como que um programa de acção, um caminho, entre as perguntas e as respostas, passando por um certo número de etapas que, obviamente, incluem a recolha e a análise da informação relevante.

O rigor científico de uma investigação depende da forma, mais ou menos cuidadosa, como é escolhido o respectivo desenho. O Quadro que se segue apresenta o desenho geral desta investigação, desde o enquadramento temático até às considerações finais, com destaque para o Estudo de Caso que lhe serve de suporte empírico.

Quadro 1 - Desenho Geral da Metodologia de Investigação



Fonte: Elaboração Própria.

Qualquer metodologia tem as suas fraquezas e as suas forças. Em última análise, as escolhas dependem do objecto de estudo, da problemática em questão e dos objectivos que se pretendem atingir. Nesta lógica, optou-se por dar preferência a uma metodologia de natureza marcadamente qualitativa, suportada no método Estudo de Caso. Assim, a metodologia seguida neste trabalho, articula uma revisão bibliográfica sobre “o estado da arte” da temática em causa, com um estudo empírico, consubstanciado numa investigação de terreno, sob a forma *de case study*, a uma empresa do sector dos Sistemas e Tecnologias de Informação, a SINFIC, SA.

Tendo em conta que «o Estudo de Caso é uma abordagem de investigação que tem a sua principal aplicação quando se quer privilegiar o Como e/ou o Porquê de uma teoria ao invés do Quanto, Quando ou Quem» (Yin,1994,:14), optámos por este método de investigação. Acresce que este método está orientado para a análise de casos concretos, nas suas particularidades locais e temporais, tendo em conta os actores, as suas actividades e os seus contextos específicos (Flick, 1998), sendo, por isso, de grande relevância prática para as organizações e cada vez mais reconhecido no âmbito da gestão, nomeadamente nos domínios da estratégia e do comportamento organizacional. Nestes domínios específicos, começa a ganhar relevância a idéia de que os métodos quantitativos e respectivas inferências estatísticas, conduzem a regras básicas e gerais, geralmente com pouco interesse directo para os decisores (Caldeira, 1998). Como refere Punch (1998), mais do que um método, o Estudo de Caso é um estratégia para compreender e, nesse sentido, o seu potencial não tem comparação com a abordagem mais reducionista da investigação puramente quantitativa.

Importa salientar que «nos Estudos de Caso recorre-se, normalmente, à observação directa, à entrevista e à análise documental, sendo todo o raciocínio desenvolvido a partir do terreno, de modo intuitivo. A principal crítica que lhe é apontada – dificuldade de generalização – reside numa espécie de “mal entendido”. Na verdade não é suposto que os “casos” constituam uma amostra, estatisticamente significativa, de uma certa população; por vezes, um ou dois casos bastam para extrair conclusões válidas» (Roberto, 2005). Na óptica de Yin (1994) a generalização que pode (e deve) fazer-se no âmbito dos estudos de caso, é aquela que ele designa por “*analytic generalization*”, na qual os resultados empíricos obtidos são comparados com uma teoria previamente desenvolvida, que é usada como padrão de referência. Um dos mecanismos de validação mais usados em Estudos de Caso é a chamada triangulação.

No âmbito do presente estudo, são utilizadas as práticas de validação habitualmente seguidas em estudos de idêntica natureza, designadamente quanto à definição e operacionalização dos conceitos (a partir da literatura) e à triangulação da informação obtida (usando vários informantes e diversos tipos de fontes). Assim, foi construído um guião para as entrevistas à

equipa de consultoria e ao Director Financeiro que estão na vanguarda da implementação do ABC, foi consultada documentação interna e externa e, quando possível, recorreu-se à observação directa. Em síntese, as principais fontes de informação utilizadas foram:

- Entrevistas com os decisores envolvidos nas áreas foco desta investigação;
- Documentos internos da Contabilidade, do planeamento e estratégia;
- Arquivos de registos e sites;
- Observação directa *in loco*.

Este estudo de caso centra-se nos diagnósticos interno e externo da empresa Sinfic, SA, como condição prévia para implementar o ABC, identificando as actividades consideradas estratégicas para o negócio e fazendo a ponte com as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Após uma revisão bibliográfica consistente com os objectivos traçados, o passo seguinte desta investigação consistiu, assim, em proceder à sua verificação no terreno. Parte-se de uma visão dedutiva para uma visão indutiva de como o ABC se pode tornar num elemento diferenciador de vantagem competitiva. Pese embora as virtudes de uma análise quantitativa numa investigação desta natureza devemos sublinhar que alguns aspectos relacionados com o objecto de estudo desta dissertação, o ABC enquanto instrumento de gestão para a tomada de decisão estratégica, exigiam a necessidade de considerar outras formas de análise, nomeadamente de natureza qualitativa. A necessidade de explorar outras alternativas deve-se às cambiantes que caracterizam a implementação do ABC por empresas ou organizações com características específicas e próprias do seu sector, pois a forma como este instrumento de gestão pode constituir uma vantagem competitiva é encarada de uma forma única, como que fazendo parte da sua idiosincrasia.

Ou seja, as variáveis definidas como relevantes para a análise da vantagem competitiva não são adequadas para uma análise quantitativa, uma vez que são específicas de cada empresa/organização e são mutáveis ao longo do tempo. Assim, se se optasse por métodos quantitativos para análise de modelos cujos parâmetros variam entre empresas e ao longo do tempo, os resultados não permitiram retirar inferências estatisticamente válidas. Não nos podemos esquecer que os métodos quantitativos assumem que as variáveis são constantes entre as empresas/organizações e ao longo do tempo, entrando em choque com os parâmetros adoptados por cada empresa/organização na sua gestão estratégica.

Há ainda a considerar que a informação relevante para a tomada de decisão estratégica, em que o ABC é um elemento chave, pode constituir uma importante vantagem competitiva e este tipo de informação encontra-se, a maioria das vezes, nos processos internos e nas relações que se geram no interior da empresa/organização e o seu principal suporte são os recursos humanos. Tais especificidades não são facilmente parametrizáveis em números e são, muitas vezes, perspectivadas como o segredo que importa “guardar” do exterior, constituindo isso um importante óbice à investigação académica, principalmente aquela que utiliza metodologias de natureza mais qualitativa.

É sabido que a informação divulgada nas demonstrações financeiras de uma empresa e alvo de estudos empíricos quantitativos, não encerra em si elementos suficientes que possam comprometer a sua estratégia. A informação aí contida é, geralmente, consequência e não causa da competitividade dessa empresa.

Mais ainda, as vantagens competitivas resultam de um processo evolutivo que a empresa/organização percorreu ao longo do tempo, pelo que a sua compreensão exige estudos transversais qualitativos capazes de fazerem apreender a rota seguida na construção dos recursos, capacidades e competências que sustentam essas vantagens.

Para finalizar esta apresentação e fundamentação da metodologia de investigação utilizada neste trabalho, importa lembrar que durante um período de tempo considerável, o método do Estudo de Caso foi considerado um método menor, sendo relativamente pouco utilizado. Aliás, as metodologias de natureza qualitativa, no seu conjunto, só começaram a ser alvo de interesse renovado durante a última década de noventa, por impulsão da Nova Escola de Chicago, representada por Strauss e Glaser, autores de “*Grounded Theory*”. É também neste período, que a obra da autoria de Yin, “*Case Study Research Design and Methodes*”, com a segunda edição publicada em 1994, impulsiona o método do Estudo de Caso. Na área da gestão estratégica o recurso a este método é cada vez mais frequente, como se pode constatar em algumas publicações periódicas de renome, de que constitui exemplo o *Strategic Management Journal*.

Como afirma Yin (1989), quaisquer dos métodos de investigação (quantitativos ou qualitativos), desde que aplicados correctamente, têm igual potencial para contribuir para o desenvolvimento da investigação científica. Ambos consubstanciam estratégias alternativas de aproximação à realidade e a sua idoneidade depende de factores exógenos à sua capacidade de fazer ciência.

A adopção de uma ou de outra metodologia prende-se, entre outras causas, com o tipo de objecto de estudo ou fenómeno, com a acessibilidade da informação necessária e com a existência de teorias a respeito desse fenómeno. O estudo de caso tem vantagem sobre as análises quantitativas quando as causas dos fenómenos em estudo são complexas, ambíguas e incertas.

É de notar que as leis gerais da ciência relacionam-se com a causalidade dos fenómenos e não com as correlações empíricas entre variáveis. O ponto forte do método do Estudo de Caso é permitir analisar a “variância não explicada” dos estudos quantitativos.

O método de Estudo de Caso que serviu de base a este trabalho segue, assim, os referenciais traçados por Yin, nomeadamente constituir-se como «uma forma de investigação empírica que indaga sobre o objecto de estudo/fenómeno dentro do seu contexto real, em que as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes e no qual são aplicadas múltiplas fontes de evidência» (Yin, 1989: 23). Nesta perspectiva, o estudo de caso permite:

- Explicar as relações causais que são demasiado complexas para a adopção de métodos estatísticos;
- Descrever o contexto real no qual ocorreu um determinado evento;
- Avaliar os resultados de uma intervenção;
- Explorar situações nas quais a intervenção avaliada não teve um resultado claro e objectivo.

As principais fontes de evidência utilizadas no nosso caso concreto, lembre-se, foram a observação directa, a entrevista, a análise documental e a utilização da triangulação da evidência para corroborar a validação da informação. Esta forma de validação é, segundo Huberman e Miles (1998), uma das mais usadas na actualidade para que se possam tirar conclusões válidas sobre os resultados da investigação e sobre se esses resultados vão, ou não, de encontro às proposições inicialmente fixadas.

CAPÍTULO 1

TRAÇOS HISTÓRICOS

DO PENSAMENTO CONTABILÍSTICO

O primeiro capítulo desta dissertação analisa os antecedentes da Contabilidade e sua importância como instrumento de gestão ao longo dos tempos. A Contabilidade aparece como uma resposta ao espírito mercantilista das sociedades e tem evoluído de forma a corresponder às necessidades dos *stakeholders*, cada vez mais exigentes, e sobretudo à gestão, sendo esta o “destinatário” principal da informação fornecida pela denominada Contabilidade Analítica ou de Gestão.

Este capítulo pretende:

- analisar a evolução da Contabilidade ao longo dos tempos;
- evidenciar a insuficiência da informação resultante da Contabilidade Financeira para a tomada de decisões;
- realçar o papel da Contabilidade como subsistema de Informação face aos novos paradigmas da gestão;
- relacionar a Contabilidade e a vertente estratégica da gestão;
- focalizar o Controlo de Gestão como instrumento de avaliação de performance crucial para a implementação da estratégia empresarial.

1.1. Breve Análise Evolutiva da Contabilidade

A história da Contabilidade tem-se caracterizado, desde os seus primórdios, pela constante e incessante procura de respostas para as preocupações e problemas que se lhe deparam, decorrentes quer ao meio envolvente externo quer interno. A primeira tentativa formalizada, em termos contabilísticos para estabelecer normas e critérios de repartição dos gastos indirectos (um dos grandes problemas da Contabilidade) remonta ao início do século passado, mais concretamente a finais da década de vinte, com o Plano de Contas de Schmalembach.

É sabido que as civilizações sempre manifestaram a preocupação de proceder ao registo das actividades relacionadas com o comércio. Já no Antigo Egipto e na Grécia foram encontradas «provas de guarda de registos e sistemas de controlo contabilístico» (Caiado, 2002:27). As “Partidas de Diário”, assim designadas à época, eram em tudo semelhantes ao que se faz actualmente, pois o registo iniciava-se com a data e o nome da conta, indicação dos valores unitários e totais e o transporte de valores, seguindo uma ordem cronológica de *inputs* e *outputs*. Pensa-se que os egípcios foram os pioneiros na utilização de valores monetários nos registos que elaboravam, sendo posteriormente aperfeiçoados pelo povo grego, aplicando a prática contabilística a vários domínios da vida económica da época, reflectindo o cariz mercantilista que a Contabilidade assumia nesse período. Posteriormente, em plena época renascentista, em 1494, Luca Pacioli publicou a obra “*Summa de arithmética, geometria, proportioni et proportionalitá*”, onde descrevia o registo contabilístico da “partida dobrada”, como método que conferia maior rigor aos registos. Este último impulso evolutivo deveu-se ao crescimento das actividades comerciais e do comércio internacional associado ao aparecimento das vendas a crédito, do cheque, dos câmbios e da actividade bancária. Muito mais tarde, com a Revolução Industrial e as teorias de organização empresarial de Taylor e Fayol, o domínio contabilístico conheceu um novo alento. Já em pleno século XX com a diversificação de mercados e o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, a Contabilidade conhece então o impulso decisivo na sua evolução.

Enquanto subsistema de Informação, a Contabilidade tem vindo a corresponder às necessidades dos “*stakeholders*” – informação útil, relevante, flexível e integrada -, assistindo-se, inclusivamente, na era actual, a uma viragem importante: passagem de um estado de carência para um estado de excesso de informação. O século XXI é, sem dúvida, o século do “*k-economy*” (*knowledge-economy*) em que imperam as novas tecnologias de informação. Neste cenário, fornecer informação adequada revela-se o maior desafio da Contabilidade, obrigando-a a superar a fronteira tradicional da simples escrituração mercantil. Nesta linha, Almiro de Oliveira afirma que «a informação, sendo um recurso económico, visa contribuir para anular, total ou parcialmente, o grau de incerteza na decisão, ou de instabilidade, ou de desorganização individual ou organizacional – visa aumentar o grau de conhecimento sobre um qualquer evento, acontecimento, fenómeno ou situação, em que queremos intervir ou simplesmente conhecer» (Oliveira, 1999: 871-872). É, indubitavelmente, «o elemento diferenciador por excelência das empresas» (Idem, 1997). Ora, organizar e tratar a informação são tarefas da Contabilidade.

Mas afinal em que consiste a Contabilidade?

Segundo Cañibano (1987:32), a Contabilidade «é uma ciência de natureza económica que tem por objectivo produzir informação para possibilitar o conhecimento passado, presente e futuro da realidade económica em termos quantitativos a todos os seus níveis organizativos, mediante a utilização de um método específico apoiado em bases suficientemente testadas, com o fim de facilitar a adopção das decisões financeiras externas e as de planificação e controlo internas».

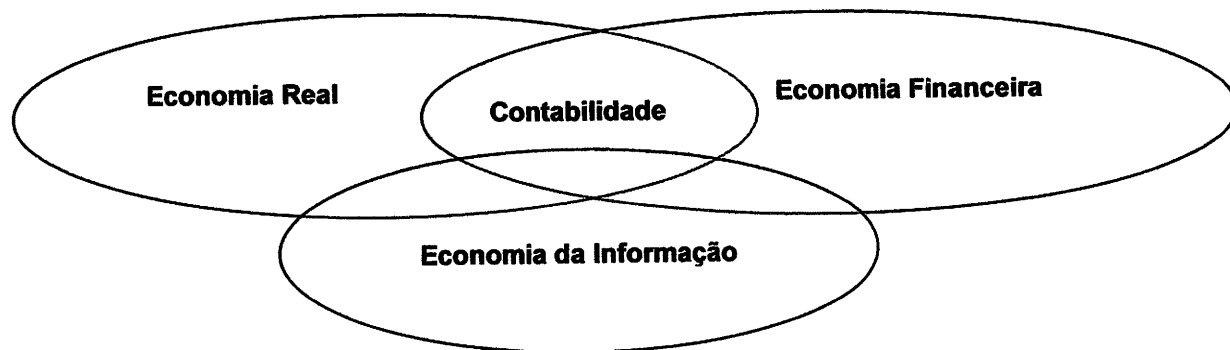
Para a *American Accounting Association* (AAA) a Contabilidade é «o processo de identificar, medir e comunicar informação económica para permitir juízos e decisões documentados aos utilizadores da informação» (1966:1-4). Fernandes (1997), define a Contabilidade como «um Sistema de Informação financeira que consiste na preparação e apresentação das demonstrações financeiras que sejam úteis aos seus utilizadores». Glautier (1989) classifica a Contabilidade como uma ciência social, enquanto Lopes de Sá (1994) a entende como uma ciência pura e Mattessich (1995) como uma ciência aplicada. Para Rogério Fernandes Ferreira (1997) a Contabilidade é uma técnica. Este último autor faz ainda notar que a complexidade e relevância que assumem as decisões de gestão, procurando a optimização de bens escassos (meios humanos, financeiros, materiais e tecnológicos) em tempo útil, tornam a Contabilidade mais indispensável do que nunca.

O desenvolvimento económico e tecnológico verificado ao longo das últimas décadas transformou a Contabilidade num importante instrumento de Gestão. A Contabilidade não pode continuar a ser entendida apenas como a simples recolha e interpretação de dados históricos, dado que passou a desempenhar também um papel relevante no apoio estratégico, da Gestão previsional, na fixação de objectivos e na definição de planos de acção alternativos e posterior controlo.

A Contabilidade passa, assim, a ser vista como um processo para identificar, tratar e comunicar a informação económica, com o objectivo de apoiar os utilizadores na sua tomada de decisão, no âmbito de uma Economia Activa.

Estamos perante uma simbiose de perspectivas distintas em que a Economia da Informação é o vector de equilíbrio e a Contabilidade o seu instrumento-base de processamento (v. fig. seguinte):

Fig. 1 - As Esferas da Economia Activa



Fonte: Adaptado de (Campos, 2002).

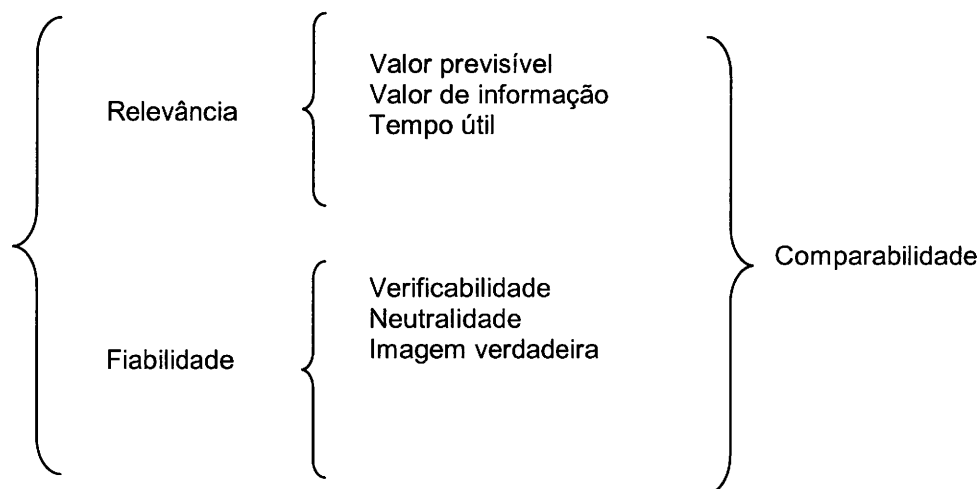
Os objectivos da Contabilidade têm vindo a despoletar alguma discussão no seio de alguns organismos internacionais que, normalmente, os caracterizam segundo três teorias distintas:

- A teoria sintáctica – centrando-se na sintaxe, gramática e terminologias da Contabilidade tem enfrentado, no entanto, algumas dificuldades porque se baseia em medidas e previsões que carecem de maior validação;
- A teoria semântica – focalizando-se na avaliação e *reporting* da informação contabilística revela algumas dificuldades na definição e selecção dos melhores indicadores a utilizar na sua mensuração;
- A teoria pragmática – focalizando-se nos objectivos e no campo de aplicação da Contabilidade.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 2000) resume este enquadramento conceptual e os objectivos contabilísticos do seguinte modo: «os relatórios financeiros devem fornecer informação para o presente e para potenciais investidores e credores e outros utilizadores interessados em fazer investimentos racionais, crédito e decisões similares. A informação deve ser compreensível para aqueles que têm algum conhecimento do negócio e das actividades económicas e estão dispostos a estudar a informação com razoável diligência. (...) Devem fornecer informação acerca dos recursos económicos de uma empresa, o direito a esses recursos e os efeitos de transacções, acontecimentos e circunstâncias que modificam os seus recursos e direitos sobre esses recursos».

Nesta linha de raciocínio, o FASB enuncia as características qualitativas da informação para a tomada de decisão (v. fig. seguinte):

Fig. 2 – Relevância e fiabilidade da Informação como garantes da sua comparabilidade



Fonte: Adaptado de (FASB, 2000).

Para o FASB, a Relevância consiste na capacidade da informação «fazer a diferença» na tomada de decisão. Argumenta ainda que esta diferença deverá ser atingida através da «ajuda que dá aos utilizadores para que tenham uma visão de benefícios no passado, presente e futuro ou para confirmar expectativas. Estas duas funções da informação são denominadas “valor previsível” e “valor da informação”, sabendo-se que a informação deverá ser dada aos utilizadores “em tempo útil». Por sua vez, a Fiabilidade transmite-nos a noção de que as demonstrações financeiras devem ser dignas de confiança, por serem verdadeiras e neutras, isto é, serem alvo de verificação para estarem isentas de erros, lacunas, imprecisões e preconceitos que possam afectar a correcta informação dos seus utilizadores.

A estrutura conceptual do FASB é considerada a primeira tentativa no sentido de estabelecer uma espécie de quadro normativo para resolver os diversos problemas pendentes na definição de normas contabilísticas. Com as *Standard Financial Accounting Committee* (SFAC's) do FASB conseguiu-se de algum modo melhorar a informação contabilística e focalizá-la na direcção de quem mais dela necessita.

Os relatórios financeiros são, hoje, vistos com maior abrangência, não se devendo confinar à informação resultante da Contabilidade Financeira e podendo incluir neles informação adicional. Para que a informação tenha utilidade, deve ser relevante e aplicável, isto é, deverá ser dada em tempo útil, ser mensurada, ser fiável, comparável, neutra, flexível e integrada.

1.2. Contabilidade Externa e Contabilidade Interna

A Contabilidade ramifica-se em dois grandes segmentos, a Contabilidade Externa (Geral ou Financeira) e a Contabilidade Externa (de Custos, Analítica ou de Gestão) – que se complementam muito embora tenham contextualizações distintas.

1.2.1 Da Contabilidade Geral à Contabilidade de Gestão

O principal objectivo da Contabilidade Geral ou Financeira é o de prestar informação aos potenciais utilizadores da informação – *stakeholders* - sobre:

- a situação patrimonial de uma empresa ou organização em determinado momento;
- os resultados globais atingidos nesse período.

Ou seja, tem como objectivo apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas ou de quaisquer outras entidades, com ou sem fins lucrativos. A sua estrutura conceptual assenta num conjunto de normas e princípios (PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites) e na identificação de critérios de valorimetria de existências, sendo que a sua aplicação obedece a uma ordem hierárquica definida na Directriz Contabilística nº 18, de 18/12/1996:

- os princípios e critérios constantes do Plano Oficial de Contabilidade (POC);
- os princípios e critérios constantes das Directrizes Contabilísticas (DC);
- os princípios e critérios divulgados nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC ou IAS) emitidas pelo “IASB - International Accounting Standards Board”.

Podemos afirmar que o subsistema de Informação Contabilidade Financeira regista, por um lado, dados sobre os recursos adquiridos e utilizados durante um dado exercício e, por outro, sobre os bens e/ou serviços fabricados ou prestados nesse período de tempo. A Contabilidade Financeira, ao informar os *stakeholders*, evidencia essencialmente *o que se fez e o que existe*. Porém, não evidencia a formação interna de valor, não proporcionando, por isso, suficiente informação sobre a eficiência do processo produtivo e melhorias que podem ser encetadas tendo em vista a sua optimização.

Virada para o interior da empresa, a Contabilidade Analítica ou de Gestão é hoje uma fonte de informação indispensável e fundamental para o processo de tomada de decisão. Contrapondo-se à Contabilidade Financeira, que se ocupa essencialmente do controlo e registo das relações com terceiros, das variações do património e do apuramento do Resultado do Exercício numa óptica global, a Contabilidade de Gestão efectua o apuramento e análise dos custos e proveitos, numa óptica detalhada, ou seja, por sectores organizacionais (Produtivo, Comercial, Aprovisionamento e Administrativo), disponibilizando informação para o

planeamento e controlo dos mesmos. A Contabilidade de Gestão vem, assim, colmatar insuficiências da Contabilidade Financeira. Uma boa articulação entre estes dois domínios contabilísticos é, hoje, condição fundamental para uma gestão eficiente das organizações.

Na actualidade, se há empresas que continuam a colocar a tónica exclusivamente no Resultado Líquido, muitas outras começam a canalizar as suas atenções para o incremento de valor. Perante uma envolvente de negócios cada vez mais complexa, marcada pelo fenómeno da globalização, competitividade acrescida, evolução tecnológica acelerada e aumento da especialização das actividades, o objectivo exclusivo de maximização do Resultado revela-se, normalmente, insuficiente. Numa perspectiva de horizonte temporal alargado, o foco nos mecanismos e actividades de criação de valor afirma-se como possível factor de sucesso que, impondo novas necessidades em termos de informação, conduz ao repensar de todo o corpo doutrinal de tratamento da informação contabilística para responder às características do novo contexto dos negócios.

Quadro 2 – Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão; alguns tópicos comparativos

Tópicos	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
Necessidade	Prestação de contas (legal)	Sendo "optativa", não é considerada como ponto de referência a quantidade de informação que a gestão deseja; nem o seu valor, definido em função do utilizador, sempre que este exceda o custo do seu tratamento.
Objectivo	Informação para os utilizadores externos	A informação é um meio para atingir um fim, e o fim são as funções de planeamento, coordenação e controlo.
Estrutura subjacente	Activo = Passivo+Capital Próprio	Existem outras estruturas que proporcionam outros resultados.
Conteúdo de informação	Financeira	Financeira e não financeira
Frequência da informação	Anual	Avaliação mensal, semanal ou diária de certas actividades (<i>performance</i>)
Oportunidade da informação	As demonstrações financeiras são divulgadas meses após o encerramento do exercício	São divulgadas poucas semanas após o término do mês e prazos menores para períodos inferiores.

Fonte: Adaptado de (García, 2002: 6).

A modelação do sistema de Contabilidade de Gestão à realidade de cada organização deve atender:

- «a própria organização: as actividades desenvolvidas, as gamas de produtos e serviços, a estrutura organizativa, a delegação de poderes, os recursos afectos e as políticas definidas;
- os modelos de apuramento dos resultados, que se prendem com a lógica e características de gestão e, conseqüentemente, com a forma como os responsáveis os analisam e interpretam;
- a escolha dos segmentos-alvo (objectos de valor) em termos de apuramento dos resultados, os quais estão dependentes quer da estratégia quer do poder de decisão dos gestores sobre esses segmentos» (Borges, 2002:103).

Quando falamos em recursos consumidos durante o processo de transformação será importante distinguir entre aqueles que constituem custos directos e custos indirectos. Os primeiros são directamente proporcionais ao volume de produção (matérias e mão-de-obra directa) e, por isso, são directamente imputados aos produtos, enquanto que os segundos são imputados aos produtos em função de uma base a definir. O peso crescente destes últimos e sua posterior imputação, constitui um dos principais problemas da Contabilidade de Gestão. Esta tem respondido com o desenvolvimento de novos modelos de custeio (v.g. ABC), cuja flexibilidade permite uma mais “justa” imputação desses custos que, na sua maioria, se traduzem em custos comuns a várias tarefas, actividades ou produtos.

1.2.2 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Custos ampliou os seus domínios, desde a última década do século passado, ao centrar a sua preocupação na capacidade predictiva ou prospectiva dos factos, leia-se dados contabilísticos, e não apenas na sua capacidade explicativa; ao desenvolver modelos normativos aliados a técnicas de aplicação estatística e matemática; ao utilizar informação não contabilística, económica e de natureza qualitativa para comprovação da relevância dos dados da Contabilidade Financeira; ao combinar, no caso de organizações sem fins lucrativos, os objectivos económicos e sociais e, por último, ao utilizar mecanismos informáticos que lhes permitem centralizar a informação numa base de dados multirelacional.

A Contabilidade de Gestão tem como principal objectivo fornecer informações úteis aos gestores que lhes permitam actuar, não só ao nível da redução de custos, mas também da potenciação de proveitos e, conseqüentemente, melhorar a *performance* empresarial. «O contexto conceptual da Contabilidade de Gestão assenta em questões, tais como:

- que actividades são necessárias exercer para se obter um determinado conjunto de bens ou serviços vendáveis?
- que recursos são necessários para desenvolver essas actividades?
- por que são esses recursos necessários?
- que factores (ou geradores) determinam a utilização desses recursos?» (Machado, 2002).

A resposta a este tipo de interrogações fornece, de facto, informações úteis ao desenho de estratégias e à melhoria do desempenho da empresa, visando modelar as respectivas actividades, quer as geradoras de valor (na perspectiva dos clientes da empresa) quer as de apoio.

As organizações que buscam o sucesso e o crescimento sustentado a médio e longo prazos terão obrigatoriamente que dar atenção ao planeamento estratégico, alinhando os seus recursos internos e sua actuação, com a missão, com os objectivos delineados e com os diversos *stakeholders* intervenientes. Podemos, assim, dizer que a Contabilidade de Gestão é uma área multidisciplinar que agrupa domínios de natureza multifacetada, como são os da Organização, do Comportamento, da Decisão e da Estratégia. Com efeito, o desenho de um Sistema de Contabilidade de Gestão deve atender ao conhecimento da estrutura da organização, de forma a proporcionar informação a todos os níveis e segundo as necessidades dos órgãos de decisão, e principalmente reflectir a “cultura da organização”. Nesta perspectiva, a Contabilidade de Gestão, ao concentrar o seu enfoque nas actividades que geram e acrescentam valor e ao informar os gestores estratégicos de algumas naturezas de custo determinantes, ajuda-os a definir as estratégias que poderão proporcionar à organização algum tipo de vantagem competitiva. É nesta linha de pensamento que se fala em Contabilidade de Gestão Estratégica.

Assim, o sistema de Contabilidade de Gestão, para além de proporcionar a medição e avaliação da eficácia e eficiência operacional dos factores de produção por funções, secções e postos de trabalho, poderá visar um campo mais amplo de actuação, não se remetendo apenas aos aspectos meramente produtivos e de âmbito operacional, mas integrar outras preocupações, de natureza multifuncional e de âmbito estratégico. Esta perspectiva alargada é pertinente, na medida «em que cada vez mais se verifica que os maiores custos das organizações se encontram fora da área da produção» (Almeida, 1997: 10).

Conforme salienta Feliu (1990), «a Contabilidade de Gestão não se rege por princípios tão rigorosos como a Contabilidade Financeira, mas por normas geralmente aceites que tratam a informação global ou fragmentada dos diferentes objectos de custo e permitem analisar e

tomar decisões, estabelecendo um controlo preventivo e correctivo». No entanto, Johnson e Kaplan (1987) questionam a capacidade dos actuais sistemas de Contabilidade de Gestão em fornecer informação necessária à tomada de decisão em mercados progressivamente mais competitivos.

Em definitivo, Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão: estamos a falar de ramos de Contabilidade distintos ou estamos perante conceitos etimológicos cujo significado é o mesmo? De facto, estas duas terminologias dão frequentemente azo a diferentes perspectivas que conduzem a conclusões diversas. A este propósito, convém lembrar Torrecilla (1994), quando identifica três correntes distintas: a restritiva, a integradora e a renovadora.

A corrente restritiva defende a Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Gestão como áreas distintas, com objectivos bem definidos e próprios. Esta corrente coloca a Contabilidade de Custos na sua posição originária, isto é, na Contabilidade Financeira cujo objectivo é o de calcular o custo do produto tendente à valorização das existências, cabendo à Contabilidade de Gestão o papel do planeamento e do controlo. Para Matz (1978:32), «a fase de registo e apresentação da Contabilidade de Custos está intimamente relacionada com a Contabilidade Geral. É comum considerar a Contabilidade de Custos como uma fase da Contabilidade Geral que informa a administração do custo unitário dos artigos manufacturados e vendidos. A Contabilidade Geral classifica, regista, apresenta e interpreta, em termos monetários, as transacções e os factos de carácter financeiro e proporciona à administração os números necessários ao preparo das demonstrações financeiras periódicas, Balanço e Demonstração dos Resultados. A Contabilidade de Custos, por outro lado, classifica, regista, apresenta e interpreta de forma significativa o material, a mão-de-obra e os custos dos gastos gerais envolvidos na manufactura e renda de cada produto».

A perspectiva integradora preconiza que Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão são uma só área, cujo campo de aplicação consiste, cumulativamente, na valorização das existências e no planeamento e controlo. Caiado (2002) fala da necessidade de existir informação não apenas virada para o exterior, mas também que analise e valorize os fluxos internos, referindo-se a uma Contabilidade Analítica ou Contabilidade de Gestão, interligando os conceitos de custos e de gestão.

Por fim, a perspectiva renovadora acaba por separar a Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Gestão, defendendo que a primeira actua primordialmente na formação do custo do produto a par do planeamento e controlo do processo produtivo, enquanto que à segunda cabe a tomada de decisão em qualquer uma das actividades da empresa.

Quanto a nós, partilhamos da opinião que a Contabilidade de Custos é um ramo da Contabilidade de Gestão, uma vez que esta tem domínio de actuação mais amplo. Podemos

afirmar que a Contabilidade Geral, a Contabilidade Orçamental, a Contabilidade Industrial são ramos da *Contabilidade de e para a Gestão*, atendendo, no entanto, ao facto de que cada um desses ramos possui objectivos bem específicos. Nesta linha de pensamento, Horngren (1997) defende que «a contabilidade de gestão não deve centrar a sua análise exclusivamente para o interior da organização». Os gestores estão progressivamente a divulgar informação contabilística a outros interessados relativos à esfera externa como os fornecedores e clientes. Somos, assim, da opinião que a Contabilidade é uma só, pois «os dados introduzidos no sistema é que podem servir para vários subsistemas» (Fernandes, 1997).

Em jeito de conclusão, apresentam-se no quadro seguinte alguns tópicos caracterizadores da evolução da Contabilidade de Custos e da Contabilidade de Gestão.

Quadro 3 – Evolução e domínios de actuação da Contabilidade de Custos e da Contabilidade de Gestão

Contabilidade de Custos	Contabilidade de Gestão
<ul style="list-style-type: none">• Fundamenta-se em pressupostos iguais aos da Contabilidade de Gestão;• Está na génese da Contabilidade de Gestão.	<ul style="list-style-type: none">• Surge a partir da evolução registada na Contabilidade de Custos;• Ampliou a sua esfera de acção em virtude das mudanças ocorridas no meio envolvente, trabalhando com técnicas usadas por outras ciências;• Privilegia um maior contacto e aproximação entre os vários centros de responsabilidade;• Visa atingir o último patamar (direcção) no sentido de consolidar, coordenar e descentralizar toda a informação necessária à tomada de decisão.

Fonte: Elaboração própria.

Ou seja, a Contabilidade de Gestão é o ramo da Contabilidade que permite registar, analisar e avaliar informações, divulgando-as através de indicadores financeiros ou não financeiros (v.g. o *Tableau de Bord* ou o *Balanced Scorecard*), alimentando, assim, a tomada de decisão. Nesta ordem de idéias permite a monitorização dos objectivos traçados e o apoio ao planeamento, controlo, organização e coordenação de todas as actividades da empresa.

1.2.3 A Contabilidade de Gestão Estratégica

No actual mundo dos negócios a informação, em tempo real, é considerada um recurso estratégico de primeira ordem, fonte de vantagem competitiva em muitas organizações.

A Contabilidade de Gestão como instrumento de informação relevante para a tomada de decisão é decisiva para o Controlo de Gestão. A eficácia da Contabilidade de Gestão como instrumento de controlo, implica a observância da estrutura organizativa e a necessária coerência com o meio envolvente e com a estratégia delineada pela organização. De facto, «a Contabilidade de Gestão de uma empresa deve ser desenhada de acordo com as características de uma empresa e, especialmente, em função da estrutura de controlo de que se necessite» (Salas, cit. In Lizcano, 2002). O mercado é cada vez mais exigente, impondo a necessidade de possuir informação contabilística analítica, relevante, fiável e devidamente estruturada, tendo em conta a estratégia definida pela empresa.

Segundo Porter (1985:1), «a estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável num sector de actividade, arena fundamental onde ocorre a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa contra as forças que determinam a concorrência no sector».

Distante de objectivos puramente descritivos impõe-se que a Contabilidade assuma, assim, o seu papel de auxiliar estratégico, conforme Horngren, Sundern e Stratton (cit. in Franco, 2001) indiciam na listagem de funções do sistema contabilístico: «**(a)** a formulação de estratégias globais e planos a longo prazo; **(b)** a tomada de decisões sobre a utilização dos recursos com ênfase nos produtos, clientes e preços; **(c)** o planeamento e controlo dos custos das operações e das actividades; **(d)** a medição da performance e avaliação das responsabilidades e **(e)** o cumprimento de exigências legais externas».

Estamos perante o despontar de uma Contabilidade de Gestão Estratégica, no pressuposto que «a competitividade da empresa é a arte de triunfar num ambiente altamente competitivo; é a capacidade de uma organização para criar vantagens competitivas sustentadas em relação aos seus rivais e, conseqüentemente, gerar lucros e crescer mais. (...) A competitividade implica ser capaz de ganhar a batalha no mercado, quer dizer, conquistar mais clientes do que os concorrentes e, inclusivamente, arrebatá-los a sua própria clientela, oferecendo-lhes um maior valor» (Lizcano, 1996).

A Contabilidade de Gestão Estratégica consiste, citando Bromwich (1990:28), na «análise da informação financeira sobre o mercado de produtos da empresa, da estrutura de custos próprios e dos custos dos seus concorrentes e na monitorização das estratégias da empresa e das suas concorrentes, nesses mercados durante um certo período».

1.3. Processo de Controlo de Gestão

Nos nossos dias, mais importante do que ter informação é ter a adequada, relevante e útil, tal como preconiza Cravo (1993), para que essa informação não se traduza numa mera Contabilidade de papel. A Contabilidade de Gestão deve permitir a análise e avaliação das decisões tomadas, assim como, apoiar as decisões futuras, proporcionando informação adequada em tempo oportuno, de forma a alcançar mais facilmente os objectivos definidos, constituindo-se, assim, como um factor chave de diferenciação organizacional e de sucesso estratégico.

A organização da empresa e respectivo sistema contabilístico com base em centros de custos (ou centros de responsabilidades), segue a estrutura hierárquica funcional característica da Administração Científica de Frederic Taylor:

- divisão da empresa em funções desdobradas em unidades administrativas menores, com vista a assegurar o controlo da gestão;
- utilização de medidas-padrão associadas a relações entre recursos e produtos, para avaliar a eficiência (ou a produtividade) das unidades organizacionais.

A eficácia de um sistema de controlo de gestão está directamente dependente da existência de um Sistema de Informação integrado. O contributo de cada ramo da Contabilidade, como instrumento específico de tratamento de informação que faz parte desse sistema integrado, é de natureza diversa.

De facto, independentemente da informação que é necessária para fins internos, uma empresa deve reunir um conjunto de informação para investidores, credores, estado e outros «*stakeholders*». A fonte-base desta informação é a Contabilidade Financeira que obedece a normas contabilísticas emitidas quer pelos organismos nacionais de Contabilidade quer pelo IASB (*International Accounting Standard Board*). No que concerne à informação para fins internos, ela decorre da Contabilidade de Gestão, não estando esta vinculada a um conjunto de normas que rejam a sua actuação, muito embora a sua preparação e apresentação devam obedecer a critérios de comparabilidade, fiabilidade e relevância da informação financeira.

Uma breve retrospectiva sobre o controlo de gestão revela que, durante o século XIX e início do século XX, os seus sistemas eram desenvolvidos para monitorizar as actividades maiores e mais complexas das empresas industriais (Johnson e Kaplan, 1987). Hoje, a necessidade de controlo de gestão é reconhecidamente generalizada e independente da dimensão da empresa e do seu ramo de actividade. No entanto, os gestores, hoje, enfrentam alguns problemas específicos de implementação de sistemas de controlo, decorrentes da necessidade de, em simultâneo com o controlo, ter de se deixar alguma margem de

flexibilidade para que a inovação e a criatividade possam emergir. Assumindo o Controlo de Gestão como «um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização» (Jordan et al, 2002: 21), poderemos afirmar que, em última análise, ele visa a passagem da teoria à prática, isto é, a eficiência operacional e a eficácia estratégica.

A crescente complexidade e competitividade dos mercados, por um lado, e o desenvolvimento dos meios tecnológicos para tratamento da informação, por outro, reuniram as condições para a implementação e concepção de práticas renovadas de Controlo de Gestão que vão muito para além do modelo tradicional, de cariz meramente contabilístico e financeiro, para abarcar todos os domínios da organização numa óptica estratégica.

Em suma, conforme salienta Jordan et al (2002), o Controlo de Gestão deve permitir:

- avaliar a performance financeira e estratégica da organização e determinar as suas deficiências de gestão;
- identificar meios para melhorar a sua performance no futuro;
- uma aprendizagem organizacional, dado estar em melhoria contínua após detecção dos erros e posterior correcção;
- apurar o sucesso da estratégia implementada e identificar novas acções de gestão estratégica e operacional da organização, satisfazendo os três níveis de gestão (operacional, tático, estratégico) com os instrumentos implementados.

Ou seja, «o âmbito do controlo de gestão é conseguir realizar a estratégia da empresa pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de Gestão» (Ibidem), assentando o seu processo, de acordo com Martins (2001: 105), em três pilares, a saber:

- «definição dos objectivos gerais e instrumentais a curto prazo, dentro do quadro da política da empresa a médio e longo prazo e das variáveis-chave correspondentes;
- planificação da gestão para alcançar os objectivos estabelecidos a curto prazo. Decidir que meios se vão utilizar, como e quando, elaborando os respectivos orçamentos;
- vigilância dos factos, com o acompanhamento a muito curto prazo do desenvolvimento da gestão. (...) Coordenar as propostas ou prazos de rectificação de todos os responsáveis, dentro dos limites dos objectivos gerais da empresa».

CAPÍTULO 2

A CONTABILIDADE, A GESTÃO E O MEIO ENVOLVENTE

A globalização e a crescente competitividade das organizações produziram profundas transformações nas actividades produtivas (diminuição do ciclo de vida dos produtos) que levaram ao incremento das necessidades de informação das empresas. Esta situação pressiona a organização a gerar valor através de uma eficiente utilização dos recursos.

A existência de instrumentos que possam orientar o gestor na análise dos recursos internos, na análise do mercado e actuação dos diversos intervenientes, é fundamental para a tomada de decisão em gestão, que se quer assente em dados concretos e reais. Afigura-se, assim, uma nova classe de informação direccionada para a análise competitiva, avaliando a estratégia delineada pela organização e a sua cadeia de valor.

Neste capítulo realçam-se, num primeiro momento, as diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade de Gestão no processo de decisão. Num segundo momento, com base nas transformações ao nível do meio envolvente externo, salientam-se os principais traços da evolução recente da Contabilidade de Gestão. Por fim, abordam-se as relações entre a Contabilidade e a Estratégia empresarial.

2.1. Contabilidade Geral, Contabilidade de Gestão e Processo de Decisão

A Contabilidade Geral como subsistema de informação tem um papel importante ao proporcionar informação de natureza financeira, externa e útil, de forma atempada, possibilitando parâmetros de comparação de acordo com as características que deve ter a informação financeira e que estão enunciadas no Plano Oficial de Contabilidade (POC), nomeadamente, a comparabilidade, a relevância e a fiabilidade. Importa salientar que é o conjunto de normas, padrões e critérios que integram a estrutura conceptual da Contabilidade, consubstanciada nos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), que constitui o referencial de exigência em termos de qualidade da informação financeira. Essa estrutura conceptual é, efectivamente, a referência comum para aferir a qualidade da informação contabilística produzida.

Todavia, a impossibilidade da Contabilidade Geral proporcionar informação sobre as áreas funcionais das organizações revela, por si só, «a sua falta de operacionalidade na

planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários» (Marcos, 2001). A incapacidade de resposta da Contabilidade Geral em tempo útil é colmatada pela Contabilidade de Gestão, cujo enfoque incide na valorização dos processos internos, visando o apuramento do resultado por função, actividade ou produto.

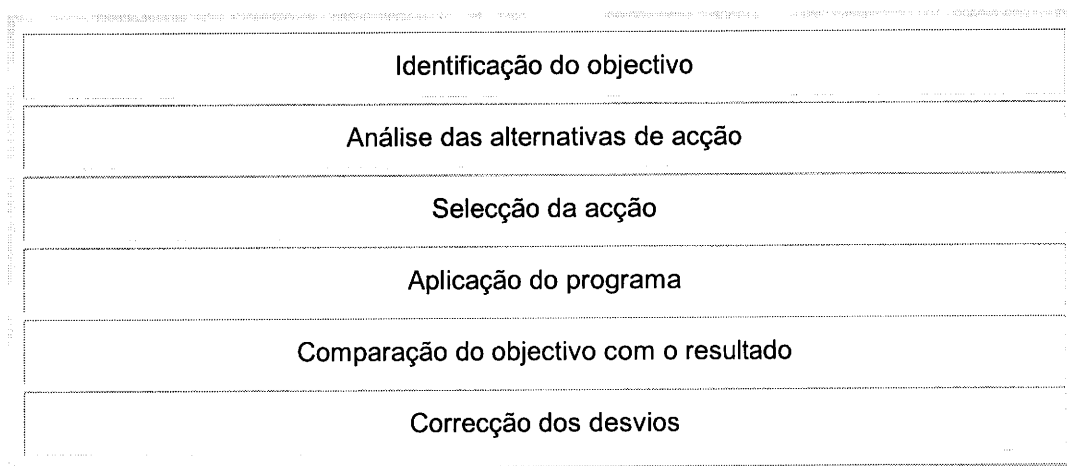
A Contabilidade Geral não transmite «o que se deixou de realizar e que se pode traduzir em perdas, motivadas por desperdício, ineficácia, subutilização ou má utilização dos recursos» (Cunha, 2002). Com efeito, só evidencia o que se fez e o que existe, não fornecendo informação sobre as melhorias que poderão ser realizadas e como se processa a criação ou a formação de valor no seio da organização. Dá-nos, simplesmente, a situação patrimonial e financeira da empresa, em conformidade com os princípios e normas de contabilidade emanadas pelas entidades nacionais através das directrizes contabilísticas (Comissão de Normalização Contabilística) e pelas entidades internacionais – IFRS (IASB) -, necessárias à preparação e elaboração do relato financeiro.

Para Marques de Almeida (2001: 10) «a Contabilidade financeira é uma construção contingente que, num contexto histórico e económico dado, tenta, num quadro de princípios contabilísticos geralmente aceites, aprender os factos económicos, utilizá-los e divulgá-los para o exterior, a partir de modelos subjacentes de representação da empresa. O enfoque clássico da medida em Contabilidade é essencialmente quantitativista, apoiado no processo digráfico, o que limita o tamanho e o tratamento dos factos económicos, porque se apoia numa estrutura calculatória oriunda da aritmética elementar».

A Contabilidade de Gestão dá-nos informação pertinente para a tomada de decisão, ao permitir análises detalhadas de custos, análises de rendibilidade e do próprio impacto das decisões tomadas, conduzindo a um planeamento, avaliação e controlo da actividade mais pormenorizado e eficaz, tendo em vista uma utilização mais racional dos recursos disponíveis. Sendo objectivo desta Contabilidade o apuramento e a análise de custos (Caiado, 2002), a sua aplicação deverá permitir que se obtenham diferentes indicadores quantitativos e qualitativos (Jordan et al, 2002) que, depois de seleccionados adequadamente, constituem um suporte importante de informação para a gestão e seu controlo. O papel da Contabilidade de Gestão no Sistema de Informação empresarial é, assim, cada vez mais relevante, estando o seu contributo presente ao longo das diversas etapas do processo de decisão.

O quadro seguinte identifica as diversas etapas do processo de decisão onde o papel da Contabilidade de Gestão tem relevância importante:

Quadro 4: Papel da Contabilidade de Gestão no processo de decisão



Fonte: (RCC nº 222:329)

2.2. O Desenvolvimento da Contabilidade de Gestão; Da lentidão histórica ao progresso rápido recente

A Contabilidade Interna conheceu poucos progressos significativos até à década de 80, denotando até algumas dificuldades em acompanhar o despontar, nessa altura, de novas técnicas de gestão e a rápida evolução das novas tecnologias de informação. No entanto, a partir daí, face à amplitude e ritmo de mudança no mundo dos negócios, passou-se-lhe a exigir uma dinâmica de desenvolvimento renovada, de natureza prospectiva e capaz de apoiar a estratégia empresarial. Na óptica dos utilizadores internos, hoje, torna-se fundamental que o desenho da Contabilidade Interna esteja intrinsecamente ligado à orientação estratégica definida, à estrutura da organização e, sobretudo, às solicitações dos seus principais destinatários.

Até à Revolução Industrial não se conhecem progressos na Contabilidade de Custos. É precisamente com a Revolução Industrial que surgem novos processos produtivos e a necessidade de apurar o custo dos produtos, aparecendo as primeiras associações de “*accountants*” em Inglaterra no País de Gales (Caiado, 1999:79). O despontar de sociedades por acções veio aguçar a necessidade de novas formas de informação contabilística que surgiram a par da génese do conceito de “gestão científica da empresa”. É neste cenário que a Contabilidade de Custos evolui com novos conceitos tendo em vista a medição da eficiência e o planeamento das operações da empresa. O novo marco cronológico de evolução da Contabilidade de Custos tem lugar após a primeira guerra mundial, tal como realça Mallo (1988), com «a conquista de novos mercados, o que levou à concentração de empresas e à grande diversificação de produtos dentro dos grandes sectores industriais». Esta situação despoletou, por um lado, novos mecanismos de controlo e, por outro, fez emergir novos

problemas, relacionados com as formas de imputar aos produtos os custos directos e indirectos. A este propósito, será pertinente notar que até então não era conferida grande importância aos gastos gerais de fabrico (custos indirectos de fabricação) uma vez que o seu peso em relação ao custo final do produto era “desprezível” (Caiado, 1997:30).

As novas filosofias de gestão que nasceram das alterações do meio envolvente passam a exigir da Contabilidade de Gestão respostas convincentes e em tempo real. Exigem que se efectue um tratamento rigoroso de todos os custos, directos e indirectos, fixos e variáveis, para além da necessária ligação da Contabilidade à estratégia. A empresa de hoje não pode ignorar este último elo de ligação, pelo que há que efectuar o tratamento da informação de natureza interna e externa. Nas palavras de Mota (1996), «à necessidade de obter, tratar e comparar informação interna e informação externa, relacionada com o posicionamento de outros actores, por exemplo: custos [e proveitos] dos concorrentes, ou dos melhores concorrentes, comparativamente com a “performance” e com os custos [e proveitos] da empresa».

A preocupação manifestada na avaliação do desempenho empresarial e dos factores que poderão estar na sua génese, tem conduzido ao aperfeiçoamento dos métodos e processos contabilísticos, conferindo cada vez maior primazia à Contabilidade de Gestão. A globalização da economia implica a sobrevivência das empresas em ambiente de maior competitividade. Para conseguir vingar neste contexto é fundamental criar valor, «o que só é possível com uma eficaz gestão de recursos» (Jordan et al, 2002:64). É neste ponto que a informação contabilística se torna cada vez mais relevante, não só ao nível da evidenciação da situação financeira mas, sobretudo, na segmentação da informação por actividade, por produto, por cliente, por mercado (...). A Contabilidade de Gestão assume, neste aspecto, um papel chave e tem vindo a registar, ultimamente, alguns progressos significativamente rápidos.

Carvalho (2001) advoga que «a Contabilidade evoluiu do estudo do passado para o estudo do futuro. A informação sobre o passado é útil para o futuro». O estudo do cenário em que a organização se insere e que é representado pela Contabilidade é de extrema importância em termos de definição estratégica, pela ênfase que é conferida às sinergias que fluem entre todos os elementos que compõem a organização. É no âmbito destas interações, em que a cadeia de valor e o modelo de custeio baseado nas actividades são ferramentas primordiais, que se torna cada vez mais importante a Contabilidade.

Em suma, falar de Contabilidade é falar da evolução das coisas para as pessoas, não esquecendo o contexto em que a organização se insere quer a nível interno (medidas de performance, aprendizagem organizacional), quer a nível externo (gestão do conhecimento). Não se pense que não existe uma Contabilidade de coisas. Existe! E está direccionada para o

futuro. É a Contabilidade de Gestão. Aquela que «procura criar, comunicar e avaliar o impacto da informação contabilística para o utilizador interno e que, no entanto, tem estado subserviente à Contabilidade Financeira. Todavia, o estudo da teoria da Contabilidade e a necessidade de se produzir informação financeira para utilizadores internos, poderá estabelecer a ponte de aproximação entre a Contabilidade para utilizadores externos e a Contabilidade para utilizadores internos, aumentando a informação em comum e reduzindo os pontos de divergência, em suma unificando a Contabilidade numa base de produção de informação comum, divergindo unicamente na informação a comunicar». (Carvalho, 2001).

2.3. Gestão Corrente, Gestão Estratégica e Contabilidade de Gestão Estratégica

Para que as organizações se tornem mais competitivas num mundo de negócios globalizado e em transformação permanente, o recurso informação, respectivos instrumentos de recolha e tecnologias de processamento desempenham um papel crucial. Com efeito, estes elementos são a fonte de um “stock de conhecimento” organizacional, em renovação contínua e que serve de base ao desenvolvimento de uma gestão estratégica de sucesso.

O futuro é já amanhã e, nesse sentido, não é mais possível gerir com base unicamente em dados históricos ou na ilusão de que basta extrapolar tendo por base as tendências. O “método” intuitivo, só por si, não é suficiente no actual panorama de globalização. O futuro exige também planeamento, essencialmente na antecipação e adaptação à mudança. Daí que se deva designar de estratégico. Este tem um papel decisivo na procura de respostas às incertezas e turbulências do meio.

As decisões estratégicas caracterizam-se por serem raras, provocarem impacto e serem percussoras, na medida em que estabelecem precedentes para a tomada de decisões futuras. Assim, gerir estrategicamente envolve um «conjunto de decisões que determinam a performance e o futuro da organização. A gestão estratégica inclui a análise do ambiente interno e externo, a formulação das estratégias, a sua implementação e respectiva avaliação e controlo» (Dias, 2002). A organização sente, normalmente, a necessidade de ser gerida estrategicamente quando começa a crescer, quando a sua estrutura organizacional aumenta e quando é confrontada com mudanças significativas no seu meio envolvente. A gestão estratégica permite centrar a atenção nos factores críticos de sucesso e construir um quadro de referência para os órgãos de decisão.

Verifica-se que a maioria das empresas possui informação interna com o objectivo de efectuar o planeamento de curto prazo, por exemplo em termos de tesouraria e análise do custo do produto, a que chamamos de gestão corrente. Contudo não podemos esquecer que o futuro

da organização não assenta apenas na gestão de curto prazo, mas também, e sobretudo, na estratégia traçada. A Contabilidade de Gestão Estratégica desempenha um papel crucial no enquadramento da organização no meio envolvente, na medida em que permite a obtenção de informações, quer de natureza interna quer de natureza externa, importantes para a delimitação da estratégia. De facto, sendo um dos grandes objectivos de qualquer organização a satisfação dos clientes, torna-se «necessário dispor de informação que deve ser interpretada pela Contabilidade de Direcção Estratégica de forma a permitir conhecer as potenciais necessidades e preferências do público. Neste sentido, a planificação ultrapassa os limites estreitos de curto prazo e permite aos gestores perspectivarem com maior segurança o longo prazo» (Carvalho, 2001:3).

A evolução do paradigma da gestão de uma lógica de recursos tangíveis para uma lógica de recursos intangíveis (informação, conhecimento), vem traduzir a passagem de um sistema fechado para um sistema aberto à envolvente, de uma gestão normalizada para uma gestão flexível, em que o desempenho é avaliado através da criação de valor e da contribuição de cada factor no processo de inovação, numa perspectiva de horizonte temporal alargado. Gerir estrategicamente implica integrar todas estas dimensões, com a preocupação de gerar informação que permita traçar um rumo para a organização. É este o desígnio da Contabilidade de Gestão Estratégica.

2.4. Envolvente Externa versus Envolvente Interna

A envolvente externa de uma organização caracteriza-se por um conjunto de variáveis que, tendo influência sobre ela, exigem controlo. Com efeito, essas variáveis pelo seu potencial impacto significativo na performance da organização ao constituírem-se como oportunidades ou ameaças, devem ser objecto de análise. Nesse sentido, há que analisar a designada envolvente imediata ou transaccional, constituída pelos *stakeholders* (Clientes, Fornecedores, Estado, Concorrentes, entre outros) do sector e a envolvente mediata ou contextual, comum a todas as empresas de todos os sectores e constituída pelas variáveis políticas, económicas, sociais, tecnológicas e científicas.

No que concerne à envolvente interna, ela é composta pelos recursos e competências de uma organização que, depois de serem objecto de análise, são identificados como pontos fortes e pontos fracos, sobre os quais importa também actuar.

Num quadro de planeamento estratégico, o processo culminará com a construção de uma matriz SWOT que, articulando as identificadas oportunidades e ameaças do meio, com os pontos fortes e fracos da própria organização, sintetizará as grandes linhas de acção estratégica a empreender.

A Contabilidade, focando-se essencialmente na análise e valorização dos fluxos internos, não pode descurar a vertente externa, pois a empresa, não sendo um ente isolado, está em permanente contacto com essa envolvente, sofrendo dela influencias e influenciando-a. Assim, torna-se importante ter uma perspectiva sistémica de todas essas interações para melhor compreender a organização como uma parte da economia global, pois as incertezas são cada vez mais patentes e os utilizadores e investidores reclamam mais informação, não só de nível interno, mas também de nível externo, simultâneamente local e global.

«Uma envolvente económica mutável implica necessariamente maiores dificuldades de gestão, reclamando dos utilizadores da informação financeira – cada vez mais exigentes e egoístas – um tratamento cada vez mais exclusivo, que não pode ser facultado por um sistema padronizado, de vocação única e universal» (Marques de Almeida, 2001:7). Nesta linha de pensamento, convém não perder de vista que «a teoria da utilidade contratual da informação contabilística nos informa que as escolhas contabilísticas são utilizadas como um instrumento dos dirigentes na gestão estratégica dos resultados e terão um efeito relevante e de grande amplitude nas medidas de determinação do resultado e do património» (Idem.:10).

Compreende-se, assim, a transição de uma empresa em sistema fechado, monovalente e de estrutura rígida para um conceito de empresa em sistema aberto, polivalente e flexível, onde as suas componentes de recursos materiais, humanos e de conhecimento devem estar alinhadas com a estratégia. Com efeito, a interdependência dos mercados internacionais, a competitividade acrescida da sociedade do conhecimento e a sofisticação tecnológica, afirmam-se como os grandes indutores de mudança que, ao mesmo tempo em que colocam desafios renovados às organizações, induzem também novos mecanismos de sobrevivência.

A tabela seguinte resume os principais parâmetros de mudança entre os anos de 60 e de 90:

Quadro 5: Meio envolvente: alguns parâmetros de mudança

Parâmetros	Anos 60	Anos 90
Orientação	Produto	Mercado
Fixação de preços	Margem s/ Custo	Concorrência
Gama de produtos	Reduzida	Vasta
Tecnologia de fabrico	Fraca/mão-de-obra intensiva	Muito avançada
Factores-base do custo	Mão-de-obra Directa	Indirectos
Ciclo de vida	Grande	Curta
Exigência do cliente	Reduzida	Grande
Tecnologia de informação	Muito Fraca	Muito Forte

Fonte: (Rodrigues, 1992).

Em suma, instabilidade e heterogeneidade substituem estabilidade e homogeneidade como vectores característicos da nova envolvente do tecido empresarial. Esta, por sua vez, ao tornar-se muito volátil e dinâmica, impulsionou a passagem de organizações inertes a organizações reactivas, ou até proactivas, em que a aplicação de técnicas de melhoria contínua, a antecipação das oportunidades e ameaças do meio e o foco no exterior, através de modelos de gestão renovados, permitem a resolução dos problemas de forma holística. Com efeito, numa economia cada vez mais global nenhuma empresa está a competir sozinha, devendo ter sempre presente que a cadeia de valor integra também clientes e fornecedores e a sua *performance* depende, em grande medida, da sua capacidade para gerar mais valor e do modelo ou estrutura organizacional adoptado. Uma boa liderança no mercado resulta de uma boa gestão integrada considerando, para tal, aspectos de natureza não só interna, mas também externa. Se a empresa sofre influências marcantes do meio que a envolve, também não é menos verdade que ela pode também exercer alguma influência directa sobre esse mesmo meio, nomeadamente através dos seus recursos, capacidades e competências específicas.

A nova orientação estratégica da empresa e a sua finalidade como sistema aberto num contexto social amplo, abre novos caminhos para os quais a Contabilidade deve ter capacidade de resposta, sob pena de deixar de ter utilidade. Nesta ordem de idéias, a Contabilidade como Sistema de Informação aberto, influenciado e influenciando a realidade em que actua, deve desenvolver um ciclo de alimentação informacional recíproco que exige uma permanente atenção ao meio envolvente, sob pena de agudizar o “*expectation gap*”.

CAPÍTULO 3

A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO PARA A GESTÃO

Se o «paradigma da utilidade (...) abriu, por um lado, novos horizontes ao fenómeno contabilístico, (...) tornando-o no grande protagonista da era da informação e, conseqüentemente, num elemento chave para a tomada de decisões das organizações, por outro, criou-lhe problemas profundos ao nível da sua estrutura conceptual» (Silva, 2002: 41). A clareza que se impõe ao nível da informação contabilística deve-se, «por um lado, à linha evolutiva crescente seguida pelas normas internacionais de Contabilidade num esforço contínuo rumo à objectividade, pelo outro, ao fenómeno da globalização, à celeridade na veiculação da informação financeira e ao galopante avanço do peso dos intangíveis nas organizações» (idem, ibidem). Ou seja, urge medir e divulgar informação contabilística de forma clara e objectiva, num meio envolvente, como o actual, de características cada vez mais incertas, turbulentas e subjectivas. Para isso, os sistemas de informação e respectivas tecnologias têm um papel fundamental.

Neste capítulo pretende-se:

- analisar o impacto das novas tecnologias da informação na Contabilidade;
- realçar o papel da Contabilidade como instrumento integrante do Sistema de Informação;
- salientar a relação entre a Contabilidade de Gestão e o Sistema de Informação;
- evidenciar o papel da informação relevante para a tomada de decisão estratégica.

Vimos anteriormente que as mudanças rápidas operadas no meio envolvente conduzem à necessidade de dispor de informação tempestiva, oportuna e relevante para que os gestores possam tomar decisões também rápidas e precisas. A questão reside em saber se a Contabilidade, tal como se nos afigura actualmente, responde satisfatoriamente a esta problemática. O surgimento de novos sistemas de tratamento automático de informação aliado a novas ferramentas de gestão, como o Balanced Scorecard criado por Kaplan e Norton e que faz o alinhamento entre a gestão operacional dos recursos da organização e a sua estratégia, tornou mais ampla e eficaz a capacidade dos sistemas contabilísticos para efectuar a recolha, o processamento e o fornecimento de informação.

Muito embora a Contabilidade continue a não satisfazer integralmente as necessidades de informação sentidas pelo gestor, sobretudo pela natureza da informação contabilística (eminentemente financeira) e pelo seu carácter temporal (pois entre o momento da observação, da preparação e da distribuição dos *reportings* pode decorrer demasiado tempo), ela é, ainda assim, perspectivada por alguns como «o único elemento agregador da organização» (Martins, 2001:121).

3.1. O Sistema de Informação, as suas componentes e a Contabilidade

Na sociedade actual, sempre em contexto de mudança, assiste-se à viragem de uma «Economia Tradicional» para uma «Economia Digital» (Serrano, 1997), inserida na Sociedade do Conhecimento. O conhecimento «é informação que modifica algo ou alguém – seja inspirando acção, seja tornando uma pessoa [ou uma organização] capaz de agir de maneira diferente e mais eficaz» (Drucker, 1989).

A criação de conhecimento resulta da informação, pois como salientam Davenport e Prusak (1998), «o conhecimento vem da informação como a informação vem dos dados. Se a informação é para se tornar conhecimento, os humanos têm de fazer virtualmente todo o trabalho. Esta transformação acontece através [dos seguintes conceitos]:

- **Comparação:** como é que a informação sobre esta situação se compara a outras situações que conhecemos?
- **Consequências:** que implicações tem a informação para as decisões e acções?
- **Ligações:** como é que este elemento de informação se relaciona com outros?
- **Conversação:** o que pensam as outras pessoas sobre esta informação?».

Por sua vez, Menguzzato (1991: 390) afirma que «a relação entre os dados e a informação é equivalente à que existe entre a matéria-prima e o produto acabado».

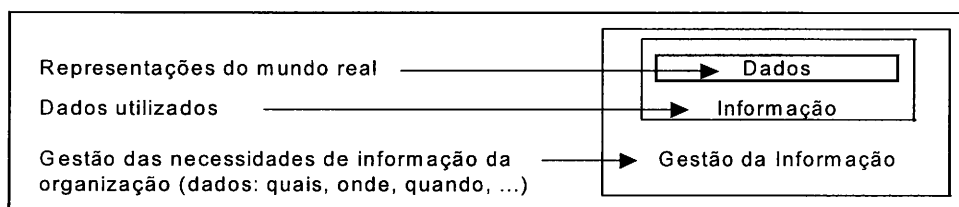
O conhecimento é, assim, considerado um activo intangível e, portanto, num mundo digital como o de hoje, a gestão da informação é determinante para o sucesso organizacional. Neste aspecto, muitas organizações reconhecem os benefícios potenciais que a tecnologia pode render «(...) [mas reconhecem também a necessidade de] gerir devidamente os riscos e constrangimentos da tecnologia de informação» (DTI nº 3 de Julho de 2000).

A informação só será útil se for oportuna, económica e quantificável. Como Mallo (1997) defende, o «objectivo de todo o Sistema de Informação consiste em transformar os dados em máximo conhecimento útil para as decisões». O crescimento e a rendibilidade das organizações tornam-se, assim, dependentes de um processamento de dados eficiente.

A importância da informação para as organizações de hoje é universalmente aceite, constituindo, senão o mais importante, pelo menos um dos recursos cuja gestão mais influencia o sucesso organizacional. A ponto de, por vezes, chegar a ser apontado como a “arma estratégica”, indispensável à obtenção de vantagens competitivas.

Perante a constante necessidade de adaptação das organizações a situações novas, tem-se assistido a uma crescente adopção de novos paradigmas de desenho e de funcionamento organizacional, como a “(Re)engenharia da Organização”, a “Qualidade Total”, o “Processo de Inovação”, o “Downsizing”, o “Just in Time”, o “Outsourcing”, o “Empowerment”. Todos estes paradigmas têm subjacente uma crescente valorização do papel da informação e da infra-estrutura que a suporta. Assim, para uma organização melhorar a sua competitividade necessita de um Sistema de Gestão de Informação (SGI) integrado que apoie as actividades de planeamento e de controlo.

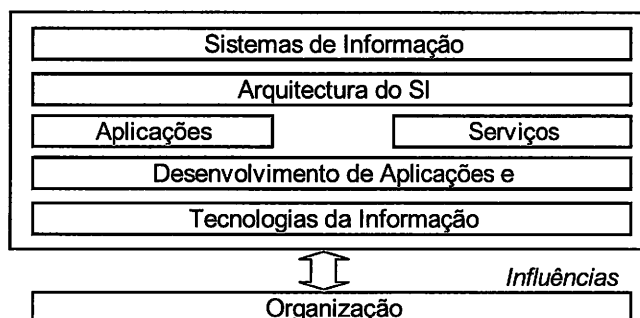
Fig. 3: Gestão da Informação



Fonte: Amaral (2000: 13).

O objectivo de qualquer SGI é suportar estrategicamente o negócio, seja qual for a natureza deste. Isso implica gerir combinações de procedimentos, informações, pessoas e tecnologias, no sentido de se alcançar os objectivos organizacionais fixados. Esse Sistema apresenta, normalmente, cinco componentes:

Fig. 4: Componentes do Sistema de Gestão da Informação



Fonte: Amaral (2000:21)

O uso intensivo de sistemas e tecnologias de informação (SI/TI) nos negócios provocou alterações nas estruturas organizacionais, tornando-as multidisciplinares e multidivisionais, com impactos na ligação intrínseca entre o (re)desenho dos processos de negócio e a inovação. Mais exactamente, os próprios processos de negócio são redesenhados de modo a tirarem o máximo partido dos instrumentos tecnológicos disponíveis, desintegrando, ou expandindo as fronteiras da organização, diminuindo os custos de interconexão com outras empresas clientes, fornecedoras ou concorrentes e favorecendo a integração dos vários sistemas dentro de uma empresa. As organizações tendem a tornar-se mais competitivas e eficientes transformando-se em autênticas empresas digitais, onde todos os processos do *core business* e de relacionamento funcionam, potenciando a criatividade e a inovação.

Em suma, os principais impactos dos SI/TI sobre as organizações podem resumir-se no seguinte:

- tornam as organizações mais flexíveis, em virtude da descentralização de autoridade; isto porque, ao permitirem uma maior polivalência nas tarefas executadas por cada um, diminuem-se os níveis hierárquicos e aumenta-se a amplitude de controlo do gestor;
- acesso a novos mercados (através da Internet) e redução de custos em infra-estruturas;
- redução drástica do tempo de resposta, devido a menor número de procedimentos para realizar tarefas, com a consequente diminuição de emissão de documentação;
- maior controlo do negócio e da envolvente, devido ao acesso “ilimitado” à informação;
- estreitamento do negócio, tanto a montante como a jusante, permitindo uma maior eficiência e eficácia no relacionamento entre fornecedores e clientes.

O papel da Contabilidade é contribuir para a arquitectura de um Sistema de Informação que permita responder de forma atempada e oportuna às mais elementares necessidades que se deparam à gestão (Johnson, 1987). A chave do sucesso da Contabilidade, enquanto instrumento de informação, reside no seu contributo para a melhoria da tomada de decisão. Quando a empresa pondera que informação deve divulgar está, intrinsecamente, a analisar os seus potenciais destinatários com necessidades diferentes entre si. Há que atender aos utilizadores internos e aos utilizadores externos. Neste último caso, estamos perante informações de natureza imperativa ou obrigatória, de natureza fiscal, de cumprimento do Código das Sociedades Comerciais, de normas de cariz internacional ou de divulgação no mercado bolsista ou, simplesmente, de satisfação de outras necessidades relevantes para a tomada de decisão. Por sua vez, no primeiro caso, estamos perante informações de natureza interna, principalmente direccionadas a apoiar a decisão e que, portanto, conferem primazia à

pró-actividade das pessoas e às sinergias entre actividades, facilitando o estudo da cadeia de valor e a utilização de instrumentos ligados aos processos internos, como é o caso do Custeio Baseado nas Actividades.

Temos, assim, uma Contabilidade multifacetada que fornece informação de diferentes especificidades, de acordo com as necessidades específicas de cada grupo de utilizadores. O importante é a empresa saber balancear os interesses de todos eles com as características de relevância, materialidade, comparabilidade, fiabilidade e utilidade da informação. Graças ao grande desenvolvimento verificado nos sistemas de informação, a Contabilidade pode tornar-se ainda mais sofisticada e útil para as empresas. No entanto, importa relevar que o «grau de sofisticação do processo contabilístico depende não só dos recursos informáticos ao dispor da empresa, como também dos objectivos que se pretendam atingir com a informação contabilística» (Jordan et al, 2002:61). Com efeito, a importância desta é função da utilidade que tenha para os destinatários. Hoje, mais importante que ter informação é ter a informação adequada. Se isto não acontecer, a Contabilidade corre o sério risco de ser considerada como uma mera “Contabilidade de papel”.

Na actualidade, a «Contabilidade não se pode limitar a recordar o passado e a conhecer o presente» (Jordan et al, 2002), ela tem de estender o seu papel à construção do futuro, apoiando estreitamente as actividades de previsão e de fixação dos objectivos empresariais, atributos que a colocam perante grandes e novos desafios. Ou seja, a Contabilidade tem que permitir a análise e avaliação das decisões tomadas, assim como, apoiar as decisões futuras e ainda proporcionar a informação adequada em tempo oportuno, por forma a que os objectivos sejam mais facilmente alcançados. É nesta perspectiva que muitos a elegem como fonte de vantagem competitiva e de êxito estratégico.

Em suma, um bom Sistema de Informação (SI) é decisivo na obtenção de vantagens competitivas. A necessidade de informação útil, relevante e integrada torna o subsistema contabilístico na pedra de toque da informação, pois Contabilidade é Informação. Nesta óptica, o próprio conceito de Contabilidade, enquanto técnica que efectuava o mero registo e descrição das operações que alteravam a composição e o valor do património, evoluiu para fonte de informação direccionada para a análise do contributo ou valor gerado em cada actividade, segmento ou produto, incluindo actividades de previsão e projecção do futuro. Como salienta Borges (2002:22), «às empresas não interessa apenas o conhecimento da sua situação financeira, mas também, por exemplo, se a mesma está adequada aos seus actuais objectivos». Por isso, «a Contabilidade – como Sistema de Informação para a gestão – deve ser capaz de identificar e comunicar os problemas potenciais que, no momento adequado, requerem respostas estratégicas, avaliando, antecipadamente, as diferentes áreas de risco» (Marques de Almeida, 2002: 7). Trata-se de identificar os factores que explicam a performance

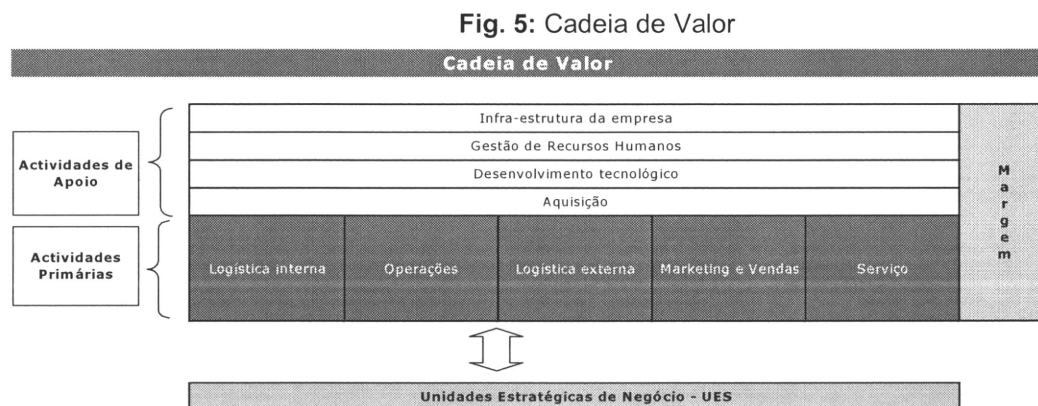
e auxiliam a concepção de novos produtos e o redesenho de processos, para eliminar eventuais fontes de desperdício, aumentando a flexibilidade.

Os Sistemas de Informação assumem, hoje, um valor ímpar nas empresas. A Contabilidade é apenas um subsistema desse Sistema de Informação global, que procura alimentar convenientemente o processo de tomada de decisão, tanto de âmbito operacional como estratégico.

3.2. A ligação entre Contabilidade de Gestão, Sistema de Informação e Estratégia

«O paradigma da utilidade da informação contabilística é pertinente na medida em que exige da empresa o real conhecimento de como satisfazer as necessidades dos *stakeholders*» (Tua, 1995:219). Nesta ordem de idéias, o grande desafio que se coloca à empresa, para além de ter de possuir um bom sistema de processamento de informação, é o de saber, *à priori*, quem é o utilizador da informação processada e como é que ela deve fluir até ele.

Sierra (1993) preconiza o Sistema de Informação como parte integrante das designadas actividades de apoio da cadeia de valor de uma organização, que Porter (1985) esquematiza da seguinte forma:



Fonte: Porter (1985).

Ao identificar actividades principais e actividades de apoio ou de suporte, a cadeia de valor pretende evidenciar aquelas que são realmente importantes para a criação de valor e estão na base de vantagens competitivas. Importa ter presente que «a arte de desenvolver uma estratégia bem sucedida e sustentável é assegurar o alinhamento entre as actividades internas da organização e a sua oferta de valor ao cliente» (Kaplan e Norton, 2000:90).

A Contabilidade de Gestão, pela utilidade e relevância da informação que veicula, não deve divorciar-se da sua missão «como instrumento que pode e deve contribuir para a criação de valor das empresas» (Jordan et al, 2002), devendo assumir-se, assim, como instrumento de

extrema importância para a definição e implementação da estratégia. Com efeito, «para proteger a posição estratégica de uma organização e definir as estratégias para melhorar a sua competitividade, os gestores necessitam de informações que lhes indiquem por quem, por quanto e porquê eles estão a ser batidos ou estão a ganhar» (Drury, 1996). Neste sentido, a Contabilidade de Gestão, segundo Mallo (1997), é útil relativamente à informação que pode proporcionar quanto:

- à actuação dos concorrentes e à avaliação dos mercados de produtos principais, complementares e de produtos substitutos;
- às necessidades dos clientes e potenciais factores de motivação e satisfação;
- à análise das inovações tecnológicas e organizativas que poderão implicar transformações nos objectivos traçados pela organização.

É nesta visão alargada e integradora que ganha forma o conceito de Contabilidade de Gestão Estratégica, como instrumento de gestão fundamental, uma vez que é através da informação interna e externa, muitas vezes traduzida em *Tableaux de Bord* ou em *Balanced Scorecards*, que se traça o diagnóstico da empresa e se define e monitoriza a sua estratégia. Estamos, assim, perante uma perspectiva integradora da empresa – *Top Management* – em que o cerne da questão se focaliza na colocação da problemática da estratégia no seio do sistema contabilístico.

Para concluir, pode-se afirmar que «os três ramos da Contabilidade formam um sistema contabilístico único que, com ajuda dos meios informáticos actuais, permitirá obter, em tempo real, qualquer informação de que se necessite num determinado momento, quer seja para fins externos ou para a adopção de decisões de gestão» (D'Atri et al, 1999), sejam de âmbito operacional ou estratégico.

Em suma, a Contabilidade tem experimentado várias transformações na procura incessante de se adaptar às novas exigências dos utilizadores, sendo que «o seu actual posicionamento no desenvolvimento dos sistemas de informação para a gestão, deixam antever, exigências cada vez maiores e mais apuradas em matéria de integração de dados» (Caiado, 2002: 89). O próximo capítulo procura abordar esta temática, situando o papel do Custeio Baseado nas Actividades como novo sistema de custeio empresarial e instrumento de apoio no processo de gestão, relevando especialmente a vertente estratégica.

CAPÍTULO 4

O MODELO ABC (ACTIVITY BASED COSTING) COMO NOVO SISTEMA DE CUSTEIO

Na segunda metade do século XX, colocaram-se novas exigências à Contabilidade interna. Começou a ser visível que, para assegurar a competitividade das organizações é necessário racionalizar os custos de estrutura. Para o efeito, a Contabilidade tem de fornecer à gestão informação sobre o custo de funcionamento da estrutura organizacional, em cada uma das unidades que a compõem. O ABC enquanto ferramenta ao serviço da estratégia da empresa contribui para a selecção de um melhor *portofólio* de produtos e para a eliminação dos desperdícios detectados.

Neste sentido, os objectivos deste capítulo são os seguintes:

- evidenciar as limitações dos sistemas tradicionais de custeio;
- estabelecer as diferenças entre os sistemas de custeio tradicionais e o modelo ABC;
- mostrar como o ABC efectua o tratamento dos custos indirectos;
- analisar a importância dos “*cost drivers*”;
- evidenciar a necessidade de identificar e classificar as actividades;
- enunciar as vantagens, os inconvenientes e os riscos da implementação do ABC;
- referir o papel do ABC como instrumento de gestão estratégico, através do ABM.

A Contabilidade Interna incidia a sua análise, no princípio do século XX, na valorização dos custos directos – matérias-primas e mão-de-obra directa – relegando, para segundo plano, os gastos gerais de fabrico (GGF), uma vez que representavam uma parcela pouco significativa do custo do produto. Todavia, o crescente peso dos GGF no custo de produção levou à adopção de bases de repartição que se revelaram, em muitos casos, não serem as mais adequadas.

O método de acumular custos e imputar os mesmos ao produto está estreitamente associado ao tipo de operações que a empresa executa e cujo objectivo final é determinar os custos unitários. Para isso, as organizações desenham um sistema de Contabilidade de Custos de forma a:

- Identificar os custos das actividades executadas;

- Fornecer informação sobre o custo importante para o processo de tomada de decisão e planeamento;
- Gerir os custos;
- Avaliar o seu desempenho e proceder ao controlo.

Desta forma é fácil concluir como a imputação dos custos ao produto é importante tanto para a Contabilidade Interna como para a Contabilidade Externa (esta, na valorização das existências e determinação do custo das mercadorias vendidas). Pois, «quem não apura o custo do que fabrica e vende, tem de contentar-se com contas de cabeça; age por palpites, segue às apalpadelas e acaba, muitas vezes, por cair numa desorientação completa e frequentemente fatal» (Silva, 1991: 38).

4.1. Os modelos tradicionais de custeio e as suas limitações; fundamentos para a emergência do ABC

As alterações ocorridas no contexto económico aceleraram a obsolescência dos sistemas tradicionais de informação contabilística. Estes, no que concerne ao apuramento de custos, têm-se revelado de utilidade reduzida para os gestores devido à distorção provocada pela utilização dos seus critérios de absorção dos custos das actividades de suporte (custos indirectos).

O modelo tradicional da Contabilidade de Gestão estava muito próximo dos princípios e regras da Contabilidade Geral, tornando-se insuficiente para o processo de tomada de decisão, sobretudo porque continuava a repartir os custos indirectos por todos os produtos fabricados em função do volume da produção atingida num dado período. Porém, sabemos que as actividades afectas à fabricação dos produtos são, na maioria das vezes, independentes do volume de produtos fabricados. O que acontece nos sistemas de custeio tradicionais é a imputação dos custos a centros de responsabilidade que, numa fase ulterior, são imputados a todos os produtos com base no respectivo volume de produção, constatando-se assim a inexistência de uma relação directa entre os recursos consumidos e os produtos fabricados. Este método de custeio (*Full Costing*) tem como geradores do consumo de recursos os produtos que, desta forma, absorvem todos os custos directos e indirectos. Ou seja, ignora as actividades como verdadeiros geradores de custos que, por sua vez, podem ser geridas.

Este modelo de custeio não fornece informações muito credíveis sobre as capacidades inutilizadas ou subaproveitadas, sobre a avaliação da produtividade ou sobre a eficiência do consumo de materiais. As profundas transformações ocorridas no meio envolvente vieram agudizar as limitações destes sistemas de custeio tradicionais, mais direccionados para

organizações de natureza industrial, fabricação em larga escala, padronizada e de reduzida diversidade e para mercados limitados, não sujeitos a grandes oscilações.

O novo contexto empresarial forçou as empresas a adaptar os seus sistemas de informação e respectivos instrumentos, como é o caso, como já vimos, da Contabilidade de Gestão, criando, assim, condições para começar a emergir o sistema de Custeio Baseado nas Actividades.

O quadro que se segue apresenta algumas das principais transformações ocorridas no contexto empresarial que estão na base da emergência do ABC:

Quadro 6: Algumas das principais alterações do meio envolvente empresarial

Características	Antes	Actualidade
Processos produtivos	Simple e rígidos	Complexos e flexíveis
Linhas de produtos	Reduzidas	Múltiplas
Estrutura de custos de produção	Escassa importância dos custos de actividades de apoio	Elevados custos de actividades de apoio
Fixação de preços	Sobre custos	Segundo o mercado
Ciclos de vida dos produtos	Largos	Curtos
Mercados	Regionais	Globais
Clientes	Estáveis	Exigentes

Fonte: AECA (1998:22).

Ou seja, o actual contexto é caracterizado pelo seguinte:

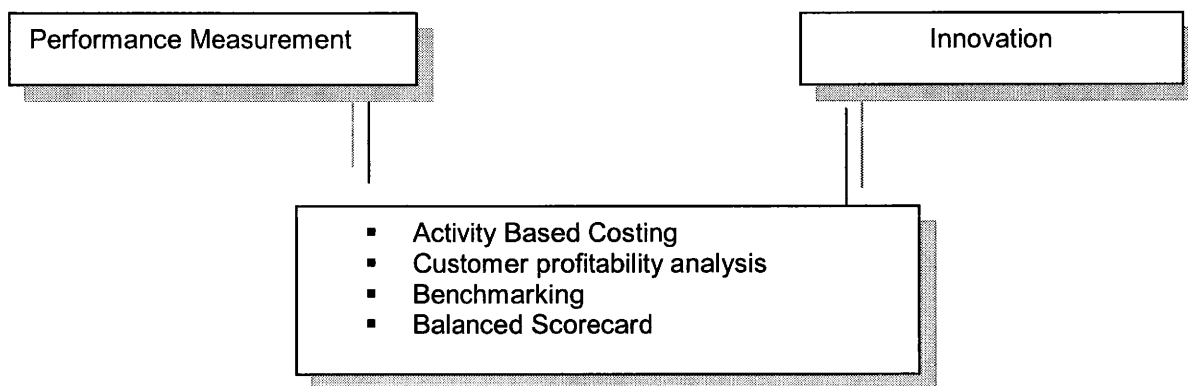
- As empresas estão orientadas para o mercado e não para o produto; mais do que avaliar o produto interessa avaliar as suas margens de contribuição nos mercados em que se opera.
- O preço deixou de ser determinado em função do custo, sendo, actualmente, o mercado que define o *pricing*; por isso, as empresas têm de apostar na criação de valor, na medida em que o mercado tende cada vez mais a rejeitar o pagamento das ineficiências do produtor.
- Grande diversificação dos negócios dificultando cada vez mais a repartição dos custos indirectos.
- As actividades de suporte como as de planeamento, qualidade e inovação têm ganho dimensão, fazendo crescer o montante dos custos indirectos.

- Ciclos de vida dos produtos cada vez mais reduzidos, aumentando a dificuldade ao nível dos critérios de imputação.
- Maior exigência do mercado, levando a que se torne mais urgente a análise de rentabilidade por cliente.
- Inovações tecnológicas constantes que permitem o aparecimento de instrumentos bastante eficazes de apoio à gestão.

O ABC alia as actividades empresariais às condições da sua envolvente externa, interligando os custos, a crescente diversidade de produtos e novas técnicas de produção, às novas exigências de mercado e à permanente necessidade de actualização das novas tecnologias de informação. O ABC dá-nos uma perspectiva multi-dimensional da informação financeira.

Orientando a atenção dos gestores para a gestão de actividades, facilita a realização dos objectivos e a melhoria da competitividade empresarial. Tal como o *Balanced Scorecard*, o Custeio Baseado nas Actividades, tem abrangência estratégica, constituindo-se, não só como um método de avaliação de desempenho, mas também de suporte à inovação, nomeadamente procurando identificar as actividades que geram mais valor económico e/ou que são autênticas “sementes” de inovação.

Fig. 6: ABC estratégico



Fonte: Strategic Management Accounting – “The Public Sector Challenge” (January, 2000:41)

A base diferenciadora do ABC está na sua focalização no segmento “actividade” e no maior realismo dado ao tratamento dos designados custos indirectos.

4.2. Enquadramento e definição do modelo ABC

O Custeio Baseado nas Actividades surgiu na década de 70 pela mão de Staubus, conhecendo, depois, um maior desenvolvimento e aprofundamento na década de 80 com Miller e Vollman, Woodward, Duclick e Cooper e Kaplan.

O ABC «é um processo de repartir os gastos gerais de fabrico pelas quantidades produzidas com base nos benefícios que resultam de uma determinada actividade indirecta. O referido método procura, não apenas repartir os gastos gerais de fabrico pelos custos dos produtos numa base mais realista que o simples volume de produção, mas também fazer ressaltar a relação existente entre aqueles gastos e as actividades que os originaram» (Caiado, 2002:307). Por outras palavras, o ABC é um método de custeio que permite determinar, de uma forma mais racional, o custo correcto de um produto, pois considera que os geradores de custo são as actividades. Estas consomem recursos e originam custos, sendo que os produtos consomem actividades. O seu lema é o seguinte: “as actividades consomem recursos e os produtos resultam das actividades”. As distorções reveladas pelos métodos de custeio tradicionais – que preconizavam a imputação de custos numa lógica de absorção – vieram reforçar a importância das actividades, pois ao se imputarem os custos numa óptica de contribuição confere-se maior fiabilidade à informação contida nas demonstrações financeiras.

Segundo Caiado (Idem:311) «a inovação do método centra-se na qualidade da representação do funcionamento da empresa e na sua pertinência para a tomada de decisão, a par da flexibilidade da análise dos custos. (...) O método assenta no facto da Contabilidade se preocupar com os processos geradores de custos antes de se preocupar com a sua repartição. Aqui são as actividades que servem de pólos de acumulação intermediários».

Porém, e apesar de se reconhecer vantagem em segmentar por actividades a estrutura organizativa da empresa, continua-se a representar contabilisticamente essa estrutura por centros de responsabilidade e a conceder primazia ao método das secções homogéneas. Importa frisar que a segmentação por actividades não põe em causa os tradicionais centros de responsabilidade. É possível identificar, em simultâneo, que departamentos (centros) e que actividades criam valor e geram custos.

Sendo assim, a aplicação do ABC pretende ir ao encontro dos seguintes objectivos:

- Identificar as actividades executadas pela organização e que representam os seus geradores de custos;
- Quantificá-las e conhecer o seu custo unitário, por forma a podermos imputar os seus valores aos centros de responsabilidade que as utilizem;

- Determinar os preços de transferência interna correctos das operações realizadas entre a empresa mãe e as suas filiais, de forma a cobrirem o custo das actividades e a permitirem o retorno dos investimentos efectuados;
- Definir os geradores de custos nas actividades das filiais de forma a otimizar os processos de fabrico e eliminar possíveis actividades que destruam valor;
- Não atribuir grande significado à segregação entre custos fixos e variáveis e à classificação de custos directos e indirectos. O custos são, simplesmente, imputados à actividade que os gerou;
- Dar primazia ao princípio da contribuição, em detrimento do princípio da absorção, pois os custos dos produtos decorrem do consumo de recursos pelas actividades;
- Evidenciar o ABC como instrumento relevante de ligação do nível estratégico com o nível operacional da gestão, pois se ele contribui para a definição da estratégia de qualquer organização identificando as actividades principais e de suporte em termos de criação de valor, isso deve-se ao facto de extrair informação rigorosa das interrelações existentes no nível operacional, nomeadamente no âmbito das diversas actividades.

No total, pretende-se um conhecimento mais profundo da organização, identificando que factores estão na origem da maior ou menor eficiência nos processos de trabalho e, portanto, da maior ou menor competitividade organizacional.

Importa, contudo, introduzir alguma ponderação na forma de encarar o Método e a sua aplicação. Ele não deve ser visto como a panacéia da Contabilidade de Gestão, pois se, por um lado, «os proponentes das imputações de custos baseados na actividade argumentam que os sistemas de repartição dos gastos gerais de fabrico são obsoletos e de pouca relevância no contexto das novas tecnologias de produção (...) [e] falham no controlo do montante significativo dos gastos gerais de fabrico que são suportados nas empresas industriais, [também, por outro lado,] as experiências do método ABC não estão suficientemente amadurecidas para que a abordagem possa ser generalizada a todos os sectores de actividade» (Caiado, 2002:312).

Para além disso, outras questões podem pairar em torno do método ABC, nomeadamente o que se entende por "actividade". «Será uma mera operação ou um processo de fabrico?» (Caiado, 2002:313). A este propósito, adoptamos a concepção de Castelló e Lizcano (1994), que entendem por actividade um conjunto de tarefas que têm como objectivo no curto prazo a atribuição de um valor acrescentado a um objecto de custo – produto ou processo. Com base nesta definição, os mesmos autores, propõem uma classificação de actividades:

- as de valor acrescentado para o cliente;

- as de apoio às de valor acrescentado que não sejam directamente identificadas pelo cliente;
- as estratégicas;
- as inúteis, desnecessárias e elimináveis.

Em suma, a aplicação do ABC revela-se um desafio, sem dúvida, aliciante face ao desenvolvimento tecnológico produzido no tratamento da informação, visando ultrapassar algumas interrogações lançadas pelas transformações a que assistimos. Apresenta variantes, consubstanciadas em diferenças na decomposição de custos e nos processos. Quanto à decomposição de custos, na sua forma “simples”, os recursos são imputados às actividades e estas, por sua vez, são afectadas aos objectos de custo. Na sua forma “multiníveis”, os recursos são imputados às actividades, sendo posteriormente agrupados em «centros de actividades» ou «*cost pools*» e, só depois, afectos aos objectos de custo.

No que respeita ao método baseado nos processos, o foco da questão é deslocado: procura-se conhecer quais os recursos consumidos por cada uma das actividades, contrariamente aos métodos anteriores em que se pretende conhecer quais as actividades que consomem determinados recursos. Neste caso, os objectos de custo incorporam actividades que, por seu turno, exigem outras actividades ou recursos.

4.2.1. Decomposição simples de custos

Nesta variante todos os recursos consumidos são imputados às actividades que os consomem (*Cost Pools*) segundo o Princípio da Contribuição, sabendo-se que o custo de cada actividade é imputado aos objectos de custo que o consomem. A afectação dos recursos às actividades permite identificar as relações causais – “*cost drivers*” - entre esses recursos, actividades e objectos de custo. É esta relação de causa e efeito que determina a imputação do custo das actividades aos produtos e não a mera relação de proporcionalidade em função do volume da produção.

Nos sistemas de custeio tradicionais, a repartição dos custos em cada um dos centros de custos (obedecendo a uma hierarquia funcional preconizada pelo pioneiro Taylor) é feita em função do volume de produção, adoptando para tal o método das unidades equivalentes ou qualquer outra chave de repartição que seja directamente proporcional à produção. Ou seja, nesta perspectiva tradicional todos os custos indirectos são fixos, pois não variam na proporção directa do número de unidades fabricadas. No Modelo de Custeio Baseado nas Actividades todos os custos são variáveis.

As actividades contribuem para a formação do custo dos produtos, não se podendo confundir com os centros de custos, uma vez que estes últimos podem ter agregados a si várias actividades, constituindo conjuntos de funções. É o foco nas actividades que permite responder primeiro à questão principal: Porque foram realizados os custos?: deixando a resposta à questão acessória para depois: Onde foram realizados?; conduzindo, assim, a uma melhor eficácia e eficiência empresarial.

4.2.2. Decomposição de custos em multiníveis

Esta variante, tendo subjacente o facto das actividades serem reunidas em centros de agrupamento, assenta na seguinte lógica:

- as actividades consomem recursos;
- os centros de agrupamento agrupam actividades com um *driver* em comum;
- os objectos de custo consomem as actividades através dos centros de agrupamento.

Este modelo permite aferir as repercussões dos *drivers* comuns sobre os custos, mas a sua principal vantagem advém da simplificação da programação do custeio por actividades, ao contribuir para a diminuição do número de actividades vinculadas aos objectos de custo, não ferindo a qualidade da informação.

4.2.3. Modelo dos Processos

Este modelo baseia-se na reorganização dos processos, considerando que um processo é um conjunto de actividades interligadas, tendo em vista evidenciar as relações entre fornecedores e clientes. O modelo assenta nos seguintes pressupostos:

- aos objectos de custo consomem actividades;
- as actividades consomem recursos;
- as actividades formam cadeias de actividades (processos);
- as relações entre as actividades efectuam-se de acordo com a sua hierarquia na cadeia.

O modelo dos processos permite compreender e descrever as relações existentes entre as actividades, conferindo maior primazia ao plano operacional, ao analisar a capacidade dos equipamentos e o número de pessoas envolvidas em cada processo; os tempos de paragem da produção; os tempos do ciclo operacional; os padrões de qualidade e de produtividade.

É muito utilizado na Reengenharia de Processos e na Gestão por Actividades, pois permite identificar indicadores de eficácia e eficiência (KPI) e também o desperdício e ausência de

qualidade. Porém, porque utiliza padrões para os parâmetros operacionais e não custos históricos "reais", cria algumas dificuldades de coordenação com a Contabilidade Geral.

4.3. Identificação e classificação das actividades

O ABC considera as actividades como os factores que desencadeiam o consumo de recursos. O modelo ABC exige uma clara identificação das actividades e respectivos recursos consumidos, pois o custo do produto depende do nível de actividade utilizado pela empresa. As actividades tornam-se assim no cerne do ABC, contribuindo decisivamente para uma melhor avaliação da performance dos gestores de linha e do gestor de topo e para o processo decisório. Não importa se os custos são directos ou indirectos, fixos ou variáveis. Só interessa saber que os custos são uma consequência natural das actividades e quais os custos gerados por cada uma das actividades.

Como o consumo de recursos depende das decisões tomadas, todos os custos são naturalmente variáveis. Estamos, assim, perante a primazia do princípio da contribuição sobre o princípio da absorção, pois são as actividades que, ao consumir recursos, contribuem para a formação do custo dos produtos.

As actividades são classificadas de primárias e de suporte. Sabemos que as actividades primárias são aquelas que contribuem para atingir os objectivos e a missão da empresa, enquanto que as de suporte apoiam as primeiras, sendo imprescindíveis ao seu funcionamento, se bem que se consumirem demasiados recursos e não criarem valor devam ser reduzidas, ou até eliminadas. A grande virtude do ABC é, assim, a de evidenciar como actividades, como por exemplo as de I&D, *design*, manutenção, planeamento, controlo, armazenagem, controlo de qualidade, distribuição, serviços administrativos e pessoal, entre outras, estão a ser efectivamente geridas.

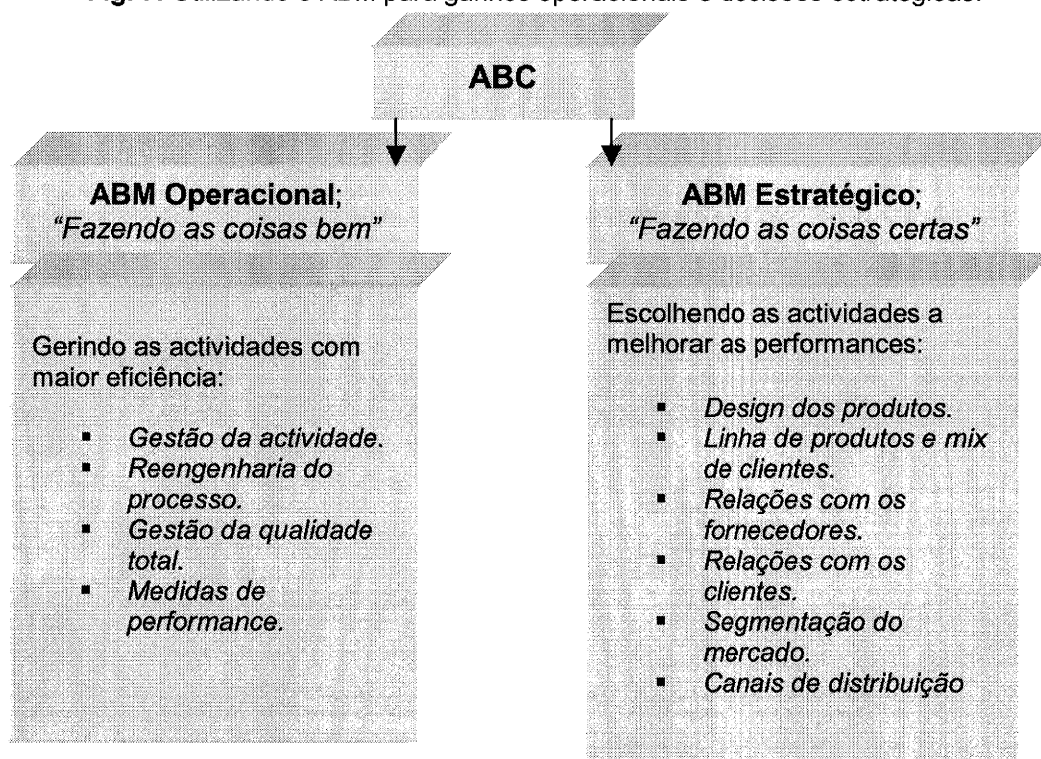
Sendo aplicado em sistema aberto por equipas multidisciplinares, o ABC é um instrumento que enfatiza as ligações interfuncionais em detrimento das funcionais (visão tradicional de Taylor), privilegiando, assim, a comunicação entre as diversas unidades da estrutura. A sua aplicação encoraja a concorrência ao nível dos custos, da qualidade e da flexibilidade.

A identificação das actividades necessárias ao ciclo de fabricação é determinante para realizar o planeamento, o acompanhamento e o controlo dessas actividades. O ABC, ao centrar-se na gestão de actividades, contribui decisivamente para a melhoria contínua da performance da empresa, porque elimina aquelas que não criam ou não acrescentam valor e melhora o desempenho daquelas que o fazem.

Como corolário, podemos afirmar que o ABC mais do que um método de cálculo do custo dos produtos é, sobretudo, um sistema de controlo de gestão, uma vez que se a sua perspectiva

transversal da estrutura organizativa da empresa permite, por um lado, considerá-lo «como um método de análise e de apuramento dos custos, dando especial atenção aos custos indirectos», também, por outro lado, ele é considerado «como ferramenta para análise crítica das actividades, conduzindo ao ABM (*Activity Based Management*) e a actuações ligadas à estratégia da empresa» (Martins, 2001:43).

Fig. 7: Utilizando o ABC para ganhos operacionais e decisões estratégicas.



Fonte: (Kaplan, 1998:4).

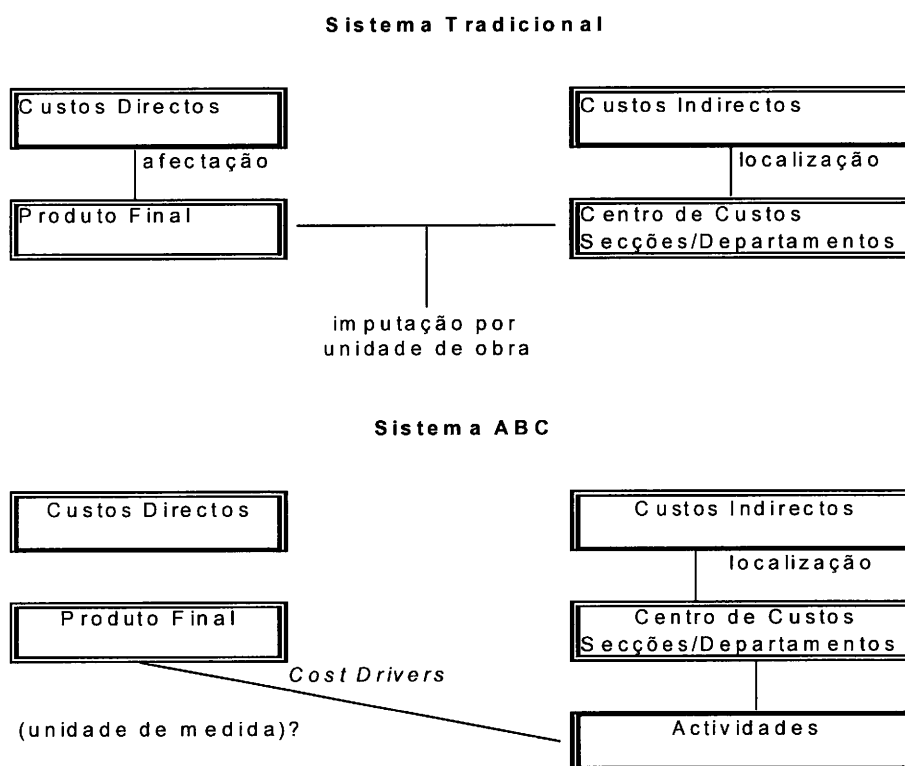
4.4. Problemática dos custos indirectos e geradores de custos

Antes das profundas transformações que abalaram o mundo dos negócios na década de 90, os custos directos constituíam a maior fatia de custos do produto e a imputação dos custos indirectos, pelo método tradicional, com base no volume de produção do período, não provocava grandes distorções no apuramento do custo unitário.

Quando a repartição é feita através dos coeficientes de imputação baseados em consumos directos, o valor de gastos gerais imputados a cada produto é proporcional à base de imputação escolhida, matéria directa ou mão-de-obra directa. São precisamente os produtos com maior volume de produção que consomem mais base de imputação, logo vão ficar onerados com a maior quota de gastos gerais. Se grande parte destes custos não se relaciona com a quantidade produzida, mas sim, por exemplo, com as ordens de produção, e se os

produtos com maior volume forem os que têm menos ordens de produção, então o seu custo fica sobrevalorizado. A partir da década de 90 é, precisamente, o que passa a acontecer, com a agravante de os custos indirectos terem crescido bastante. A forma como o Custeio Baseado nas Actividades trata da imputação destes custos constitui um contributo importante para amenizar o problema.

Fig. 8: Custos Indirectos: Sistema de Custeio Tradicional versus ABC



Fonte: (Jimenez, 2000).

O ABC enfatiza que os custos directos perdem significado à medida que se procede à automação da produção, aumentando, conseqüentemente, a importância dos custos indirectos. Para imputação destes assume-se que a mão-de-obra directa não é a base mais adequada para a sua repartição pelos produtos. De acordo com o ABC, a técnica, se assim lhe podemos chamar, mais adequada para imputar os custos indirectos aos produtos e reflecti-los no custo unitário, é identificar as actividades geradoras de custos e os "cost drivers".

Os "cost drivers", ou geradores/indutores de custos são, nem mais nem menos, que as causas dos custos a imputar aos produtos. «São portadores de custos ou "vectores" de custos traduzindo relações de causa-efeito, de tal modo que a situações de maiores utilizações de actividades sejam atribuídos maiores custos, e inversamente o inverso». (Barbosa, 1999). Os «cost drivers assentam em larga medida em factores como o número de ordens de fabrico

(...), raramente os cost drivers são volúmicos, no sentido de se basearem em quantidades de horas-homem trabalhadas, ou de horas-máquina despendidas. Como se pode deduzir, os *cost drivers* têm funções idênticas às das unidades de obra no método das secções homogéneas, conduzindo, porém, a outro rigor nas imputações» (Mota, 1996:131).

Em suma, é na problemática da imputação dos custos indirectos ao produto que, hoje, se centram as preocupações dos gestores. A nova ambiência competitiva, impulsionando a prática de margens cada vez mais reduzidas, impõe uma imputação rigorosa de custos aos produtos na tentativa de os aproximar ao máximo da realidade e, assim, se poder calcular o limiar de preço, a partir do qual a empresa tem condições de estar no mercado. O ABC, desagregando a empresa em actividades e *cost drivers*, procura responder, com realismo, a esta questão.

4.5. Construção do modelo ABC e fases de implementação

Fazendo uma síntese do que foi exposto neste capítulo até ao momento, podemos adiantar que para se aplicar o ABC é necessário:

- Definir as actividades, organizando-as entre primárias (fundamentais ao negócio) e de suporte (apoio ao negócio).
- Identificar os recursos associados a elas.
- Identificar os geradores de custos.
- Criar centros de actividade.
- Identificar unidades de medida para apurar custos unitários dos geradores de custos.
- Apurar os níveis de utilização, pelos produtos, dessas actividades, obtendo-se o custo dos produtos produzidos.

Mas para que o modelo resulte, torna-se imprescindível que na empresa se assimile, realmente, a necessidade de implementação do ABC para a resolução de problemas e se conheça e divulgue as suas potencialidades como auxiliar da tomada de decisão. Impõe-se ainda o envolvimento de todas as pessoas e grande capacidade de gestão de actividades.

Com efeito, só nestes pressupostos, será possível fazer uma correcta identificação das actividades principais da empresa e dos factores que estão na génese dos custos de cada uma delas («*cost drivers*»), assim como o seu agrupamento de custos («*cost pools*») e a imputação dos respectivos gastos gerais de fabrico aos produtos, tendo por base a utilização de cada actividade.

Para minimizar riscos no processo de implementação, são ainda propostas (Chauvey, 1997:54) as seguintes acções:

- Na fase de identificação das actividades:
 - focalizar-se na clarificação dos objectivos;
 - preferir a pertinência à precisão;
 - evitar os riscos de não homogeneidade das actividades.
- Na fase do cálculo do custos das actividades:
 - discutir os custos comuns a várias actividades;
 - arbitrar entre a simplicidade do sistema e a sua precisão.
- Na fase da escolha e definição dos geradores de custos deve-se atender:
 - aos objectivos perseguidos;
 - ao grau de perfeição das actividades;
 - à disponibilidade e custo das informações.
- Na fase da valorização dos objectos de custos, deve-se atender à ligação entre as actividades e os produtos numa perspectiva plurianual, tendo em linha de conta o seu ciclo de vida.
- Na fase da interpretação dos resultados deve-se:
 - evitar a ambiguidade entre causalidade e variabilidade;
 - tratar o problema da absorção dos custos fixos e calcular o custo das capacidades não utilizadas.

4.6. Dificuldades na implementação; conflitos e complexidades do ABC

Persistem alguns pontos que merecem reparos. A pretensa complexidade do ABC não se traduz, normalmente, em complexidade de entendimento e de aplicação do modelo. Com efeito, a utilização das actividades, como elemento chave do processo, dá mais clareza à imputação dos custos ao produto. Para que o ABC seja funcional e prático o modelo de custos deverá ser simples, no sentido de considerar apenas as actividades e geradores de custos estritamente necessários. Mas, obviamente, tudo isso estará dependente das características de cada empresa e da precisão que se pretenda inculir no cálculo dos custos.

Há outros aspectos que são também alvo de frequentes reparos e que permanecem problemáticos, nomeadamente, o facto do ABC se basear quase sempre em custos históricos, limitando a tomada de decisão num horizonte temporal prospectivo. Poderão também subsistir afectações de custos comuns a partir de bases de repartição escolhidas de forma arbitrária, ainda que a maioria das afectações sejam efectuadas com base nas actividades.

O que importa é deixar bem claro que problemas na implementação do ABC existirão sempre. Os mais comuns relacionam-se, normalmente, com a falta de compromisso e disponibilidade da gestão de topo, a dificuldade na obtenção dos dados necessários à sua implantação, a

grande dependência em relação aos sistemas de custeio tradicionais, entraves na implementação de novas tecnologias de informação e falta de pessoal formado e com experiência de implementação. No entanto, convém salientar que o ABC tem-se revelado uma boa aposta. Mais que não seja, porque, entre muitas outras coisas importantes para a gestão, tem possibilitado o conhecimento de dois indicadores de rendibilidade fundamentais: o de clientes e o de mercados por segmentos.

4.7. Vantagens e Inconvenientes da sua utilização

O ABC reflecte melhor o carácter heterogéneo dos custos indirectos de fabricação (GGF); permite o tratamento dos custos não relacionados com o volume; facilita o entendimento do comportamento dos custos, potenciando a melhoria da sua previsão; permite identificar uma relação causa-efeito entre os custos e as suas bases de imputação, proporcionando um apuramento mais rigoroso dos custos. Ou seja, proporciona uma informação mais objectiva acerca dos custos dos produtos através da avaliação da sua rendibilidade quando comparada com a que resulta dos sistemas tradicionais de custeio, constituindo-se, assim, como um instrumento primordial de apoio à decisão. Transmite informações mais relevantes acerca da produção e respectivas actividades, permitindo identificar as que geram mais valor e têm um maior potencial de rendibilidade, possibilitando a execução e implementação das novas técnicas de gestão indutoras de melhoria contínua, como por exemplo a Reengenharia de Processos e o *Total Quality Management*. Em suma, o ABC constitui um modelo de gestão de custos que, se for bem desenvolvido, pode consubstanciar-se numa política de gestão global, denominada ABM (*Activity Based Management*).

Porém, a necessária decomposição da empresa em actividades, pode não ser tarefa fácil dada a dificuldade que, normalmente, ocorre na identificação e diferenciação de uma actividade relativamente a uma operação, a um processo ou a uma responsabilidade. Não existindo um modelo único, a implementação do ABC é feita à medida de cada organização. Em organizações de mão-de-obra intensiva e com reduzidos custos indirectos poderá não corresponder às expectativas. Poderá ainda ocorrer uma aceitação tímida por parte de outras organizações, uma vez que é exigente no compromisso e no empenho total da gestão de topo na implementação e gestão de todo o processo, também em meios informáticos suplementares e em formação de pessoal.

A relação custo/benefício aliada ao tempo que leva a consolidação do sistema podem, no ponto de vista de algumas organizações, condicionar negativamente a implantação do ABC. Esquemáticamente apresentamos, de seguida, algumas vantagens do ABC relativamente aos tradicionais métodos de custeio:

Quadro 7: Análise comparativa entre os sistemas de custeio tradicionais e o ABC

Atribuição tradicional dos custos ao produto	Custeio por Actividades
<ul style="list-style-type: none">■ Identificar centros de custos nos quais os custos podem ser acumulados.■ Os centros de custos são determinados pela natureza da sua função.	<ul style="list-style-type: none">■ Identificar a forma como os produtos geram a actividade empresarial e definir conjuntos de custos adequados para agregar os custos relacionados com cada actividade.■ Os conjuntos de custos por actividade são determinados pelas actividades que geram os custos.
<ul style="list-style-type: none">■ Agregar os custos em centros de custos.	<ul style="list-style-type: none">■ Agregar os custos em “pools” de custos por actividade.
<ul style="list-style-type: none">■ Determinar uma taxa de repartição de custos fixos para cada centro de produção.	<ul style="list-style-type: none">■ Determinar uma “taxa geradora de custos” para cada conjunto de custos por actividade.
<ul style="list-style-type: none">■ Atribuir os custos aos produtos usando a taxa de repartição de custo calculada e a medida do consumo de produto desse departamento ou centro de custos.	<ul style="list-style-type: none">■ Atribuir custos aos produtos de acordo com as necessidades que o produto tem da actividade que gera o custo.

Fonte: (Weetman, 1996).

Em síntese, o ABC permite uma melhor gestão dos custos, das actividades «improdutivas», da rendibilidade dos clientes, da valorização das existências e do planeamento e controlo orçamental, repercutindo-se tudo isto na competitividade empresarial.

Para Kaplan (1998), o ABC revela que muitos recursos das empresas, considerados tradicionalmente custos fixos, podem encontrar a sua explicação não no total de «output» produzido, mas sim na variedade de produtos, de clientes, de canais de distribuição e de linhas de fabrico. Evidencia que grande parte desses custos são, afinal, variáveis, permitindo o cálculo de margens de contribuição mais realistas e informando, assim, os gestores sobre as actividades com maior ou menor rendibilidade. Acresce que, como no ABC os custos não são atribuídos directamente aos produtos, mas às actividades, diminui-se a distorção ao nível dos custos unitários dos produtos. O mesmo autor (Idem), considera, ainda, o ABC como um modelo de aperfeiçoamento do «direct costing» ou sistema de custeio variável, porque amplia os efeitos deste sistema de custeio a todos os custos.

4.8. O modelo ABC e a estratégia empresarial

Convém salientar que reduzir custos e aumentar produtividades não é sinónimo de aumento de vantagem competitiva. Esta implica uma dinâmica de acção mais abrangente que abarca uma comparação sistemática e contínua da cadeia de valor, das actividades, das capacidades, competências e recursos da empresa, com as suas concorrentes. O ABC é, sem dúvida, um instrumento de acção e «um novo olhar para a gestão» (Rodrigues, 1992), capaz de impulsionar essa dinâmica. O ABC acompanha as transformações ocorridas no meio envolvente e «não sendo um fim em si (...) pode constituir uma poderosa arma de combate ao insucesso da empresa» (Idem, 1992:21), na medida em que permite corrigir acções de gestão e, assim, alinhar a gestão corrente com a estratégia. Acresce, que se utilizar custos standard ou padrão o seu apoio ao planeamento e, conseqüentemente, à estratégia empresarial será ainda mais efectivo.

Em suma, o ABC ao potenciar uma perspectiva abrangente do funcionamento da organização contribui de forma decisiva para a obtenção de elementos mais relevantes e fiáveis para a tomada de decisão estratégica.

4.9. Do ABC ao ABM

O sistema de Custeio Baseado nas Actividades está na base de um modelo de gestão global com a mesma filosofia, o *Activity Based Management (ABM)*. Este, centrando-se no aperfeiçoamento de processos, tem como principais características:

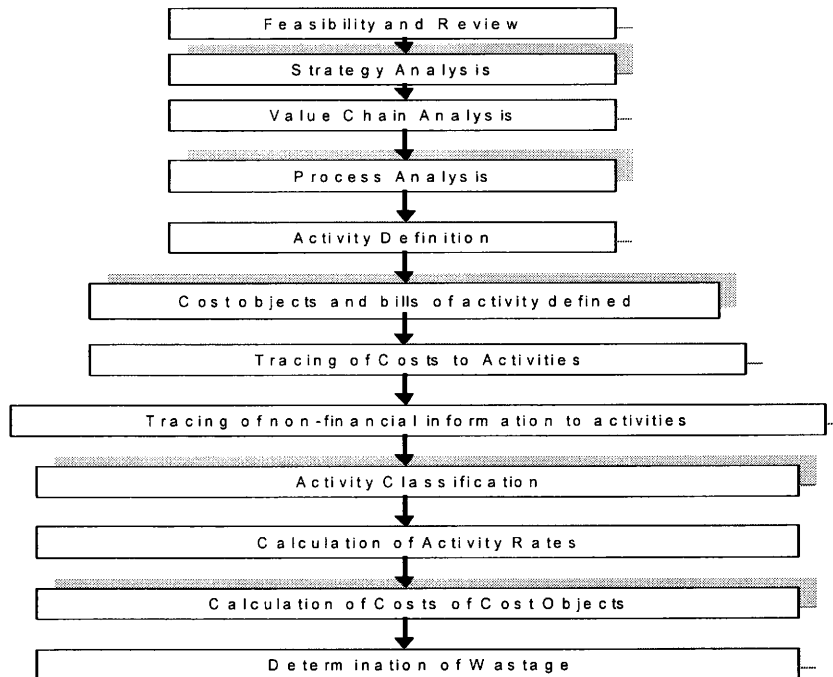
- focar a atenção nas actividades e não nos recursos;
- não se pensar no ano anterior, mas sim no próximo, sem atender ao anterior;
- a preocupação de acrescentar valor em qualquer tipo de acção ou actividade;
- a procura de melhoria contínua (não se “decretando” esta do gabinete do nível hierárquico superior) e o envolvimento de toda a gente, a todo o momento.

Segundo Player et al (1997: 3) «o ABM é uma vasta disciplina que focaliza a administração das actividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado através dessa adição de valor. Tem o sistema de custeio baseado nas actividades (ABC) como principal fonte de informação». Quanto à relação entre o ABM e o ABC, Turner (1991:140) afirma, simplesmente, que «foram feitos um para o outro». Assim, enquanto o ABC fornece a informação necessária para gerir as actividades, o ABM usa essa informação em várias análises projectadas para aperfeiçoar o negócio. Tratando os processos como o foco da gestão, o ABM analisa e custeia as actividades, indicando a causa dos custos através da análise dos respectivos *Cost Drivers*. As medidas de desempenho também são desenvolvidas

de forma a «descrever o trabalho realizado e os resultados encontrados numa actividade» (Idem: 88). Assim, há condições para propor medidas concretas que visem o aperfeiçoamento contínuo dos processos.

Vejamos os passos necessários à implementação integrada do ABC e ABM :

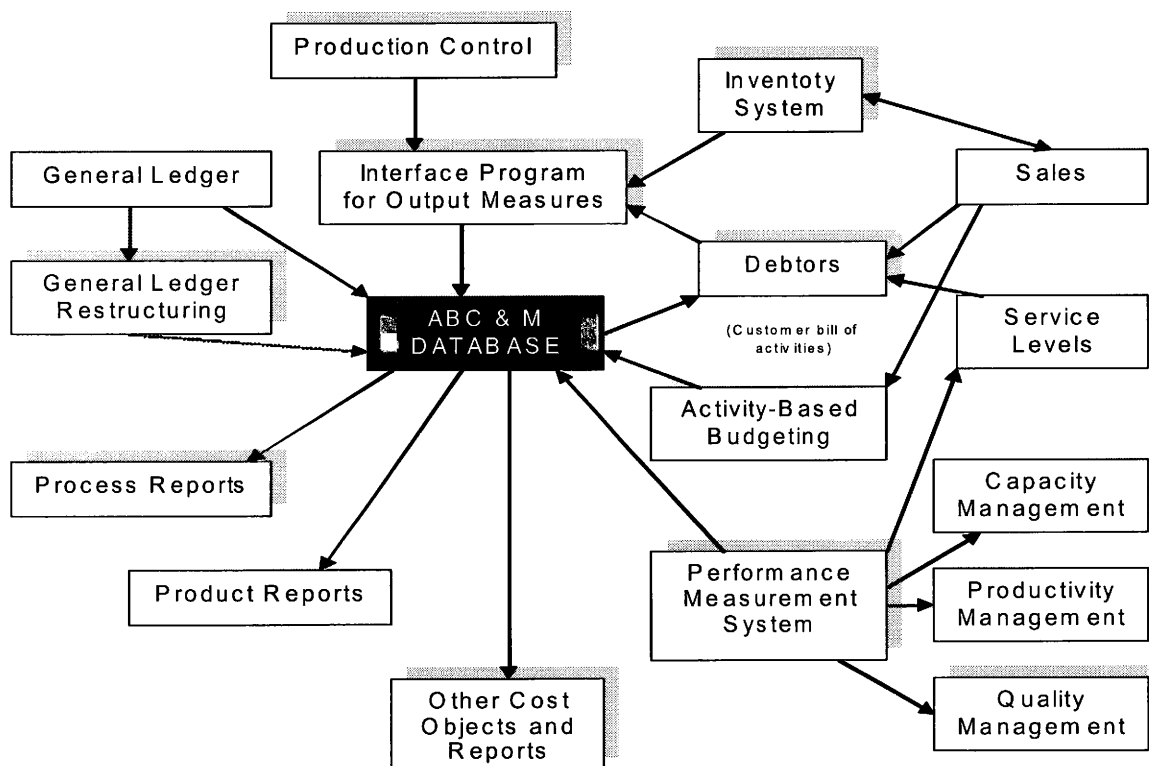
Fig. 9: Passos para a implementação de um sistema ABC & M



Fonte: (Glad e Becker, 2000:187).

Em suma, a arquitectura do sistema integrado ABC e ABM pode-se resumir no esquema que se segue:

Fig. 10: Arquitectura do sistema ABC & M

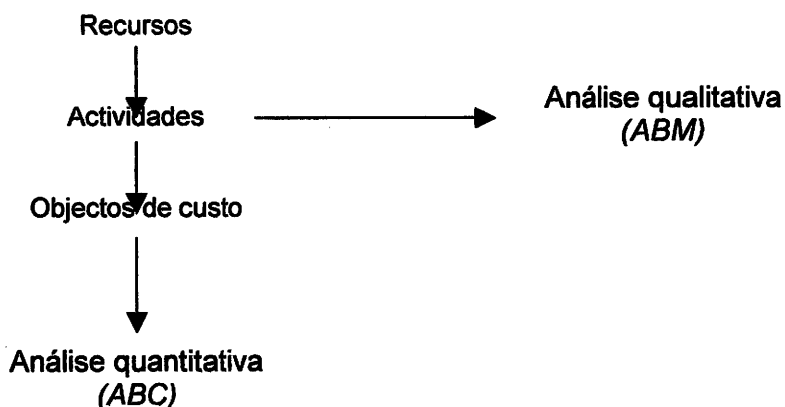


Fonte: (Glad e Becker, 2000:199).

4.10. Considerações finais

O Modelo ABC é um sistema da Contabilidade de Gestão que permite valorizar diversos objectos de custo, com base numa imputação mais correcta dos custos indirectos. A grande vantagem do ABC está na informação que proporciona à gestão para melhorar os níveis de competitividade empresarial, através de um serviço de melhor qualidade a menores custos. A organização da estrutura empresarial em actividades permite construir, para além de um modelo contabilístico (ABC), um verdadeiro sistema de gestão, o denominado *ABM - Activity Based Management*.

Fig. 11: Análise Bidimensional das Actividades



Fonte: (Cokins et al., 1993: 25).

A análise individual de cada actividade permite equacionar a sua utilidade e permanência no futuro. Com esta análise, é possível detectar actividades cuja existência seja desnecessária, para a prossecução dos objectivos da organização, ou cujos custos de execução não compensem os benefícios resultantes. Cada actividade definida pode ser analisada em termos de eficiência e eficácia. O que implica aferir se o custo dessa actividade é ou não competitivo face ao de outra empresa congénere e indagar se a contabilização efectuada está de acordo com as necessidades da gestão em termos de acesso à informação. É com base neste tipo de análise que se decide sobre a permanência ou a eliminação de determinada actividade e se fazem reengenharias de processos.

Contudo, não podemos esquecer que a implementação do ABC exige por parte da organização um elevado esforço na definição do âmbito de cada actividade e respectivos *cost drivers* que estejam de acordo com as necessidades de informação para a gestão e, concomitantemente, tornem o sistema operacional. É também verdade que o desenvolvimento de um sistema desta natureza obriga a uma completa reestruturação do Sistema de Informação, implicando o dispêndio de elevados montantes. Por isso, Eiler e Keegan (1994:26-31) defendem que deve ser feita uma integração progressiva do ABC na Contabilidade de Gestão. A implementação do ABC deve ser compatível com o sistema formal de organização existente.

A ligação do ABC à estratégia é por demais evidente, na medida em que a nova filosofia de gestão lançou novos focos de preocupação que se traduziram na criação de programas de gestão de qualidade total (TQM), na redução de tempos dos ciclos operacionais, no *Business Process Reengineering* e no *Empowerment*, visando horizontes temporais alargados.

CAPÍTULO 5

CONTABILIDADE E ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

5.1. A estratégia e o gestor estratégico

Como Henderson (1998:7) afirma, «a competição natural é evolutiva. A estratégica é revolucionária.» Com efeito, «executar a estratégia é implementar a mudança a todos os níveis da organização. Parece evidente, mas ignorar esta realidade é uma das razões que justifica o fracasso de uma mudança tão profunda.» (Norton, 2002).

Para David Norton, gerir estrategicamente é, na sua essência, gerir a mudança. A estratégia assume assim uma dimensão incontornável na organização, cujo enfoque se reveste de dois lados antagónicos, mas complementares: os designados “*hard side*” e “*soft side*”. O primeiro caracteriza-se pela definição, formulação e execução da estratégia através de mapas e de medidas, de processos e de procedimentos. O segundo, talvez menos compreendido, mas não menos importante, engloba conceitos como liderança, cultura e trabalho de equipa, fundamentais para a mudança organizacional e, portanto, para que a estratégia formulada e implementada seja coroada de êxito.

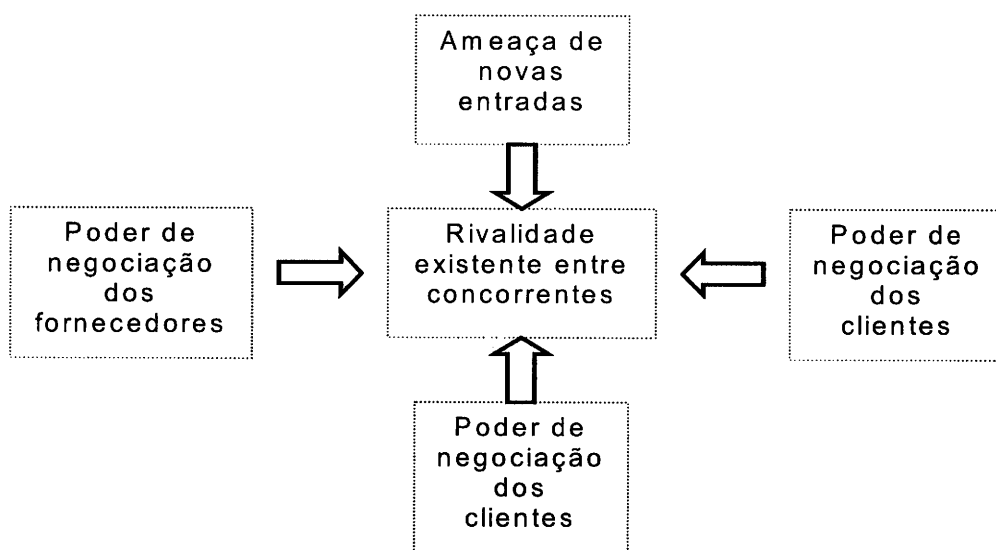
Várias teorias têm sido desenvolvidas em torno da temática estratégia, mas, no final, o que interessa é a capacidade de resposta às novas situações contextuais, pois «investindo recursos, a estratégia procura fazer mudanças rápidas em relacionamentos competitivos» (Henderson, 1998; 8). «As teorias económicas clássicas sobre competição empresarial são tão simplistas e estereis que têm tido menos contribuições do que obstáculos à compreensão do assunto. O seu sistema de referência é a *concorrência perfeita*, uma abstracção teórica que nunca existiu e nunca poderia ter existido» (Idem, ibidem).

Segundo Stacey (1998:129), «para se poder realizar o propósito de uma organização quando em competição com outras, é necessário que exista uma estratégia. (...) Se o propósito é ser-se a melhor, tem que existir uma estratégia que explique como a empresa irá criar riqueza em competição com outras empresas. A estratégia irá definir a linha de negócios na qual a empresa vai competir, a posição que a empresa pretende vir a ocupar nessa linha de negócios e quais as competências distintivas ou vantagens competitivas que a empresa tem ou planeia vir a criar». Nesta óptica, «as decisões estratégicas são aquelas que se preocupam principalmente com os problemas externos da empresa, especificamente com a escolha dos

produtos a serem fabricados e dos mercados em que irão ser vendidos» (Ansoff, 1989) e que «de uma forma consistente, visam proporcionar aos clientes mais valor que o oferecido pela concorrência» (Freire, 1997).

Ou seja, muito genericamente podemos definir estratégia como um «padrão de acção ao longo do tempo» Stacey (1998), resultante de um constante «relacionamento da empresa com a sua envolvente, compreendendo uma acção ofensiva ou defensiva face à mudança, para criar uma posição sustentável, tendo em conta as cinco forças do sector em que está presente» Porter (1980). No âmbito da gestão estratégica será importante realçar o contributo de Michael Porter, quando propõe o modelo das cinco forças competitivas (v. fig. seguinte) para analisar a atractividade e rendibilidade de um sector e, conseqüentemente, o interesse das empresas na sua exploração, utilizando para isso, uma, ou mais, das três estratégias genéricas, também por si propostas: estratégias de diferenciação, de custos baixos ou de nicho.

Fig. 12: Modelo das Cinco Forças Competitivas



Fonte: Adaptado de Porter (1985: 5).

As organizações que se centram na estratégia têm, normalmente, de encetar transformações profundas nos seus processos operacionais, nas suas relações com clientes, na arquitectura dos sistemas e tecnologias de informação e na motivação dos seus trabalhadores. Nas palavras de Kaplan e Norton (2000), estas são as *Organizações Focalizadas na Estratégia*, que abandonam as tradicionais ligações hierárquicas funcionais para adoptarem novas premissas de actuação. Convém voltar a lembrar que mais importante do que a estratégia é a

capacidade da organização para executá-la convenientemente, pois se não for bem aplicada não produz os efeitos desejados, não obstante ter sido bem definida. É, assim, fundamental que a organização saiba gerir a própria estratégia. Para isso, deverá saber alinhar todos os recursos em função da sua estratégia. Neste sentido, o *Activity Based Costing* e o *Balanced Scorecard* constituem ferramentas importantes, por poderem eliminar algumas barreiras que se possam deparar.

Porém, não basta aplicar essas ferramentas para que uma organização, como a descrita, tenha sucesso. É imperativo obedecer a um conjunto de princípios que Kaplan e Norton designaram por *Princípios da Organização Focalizada na Estratégia* e que são os seguintes:

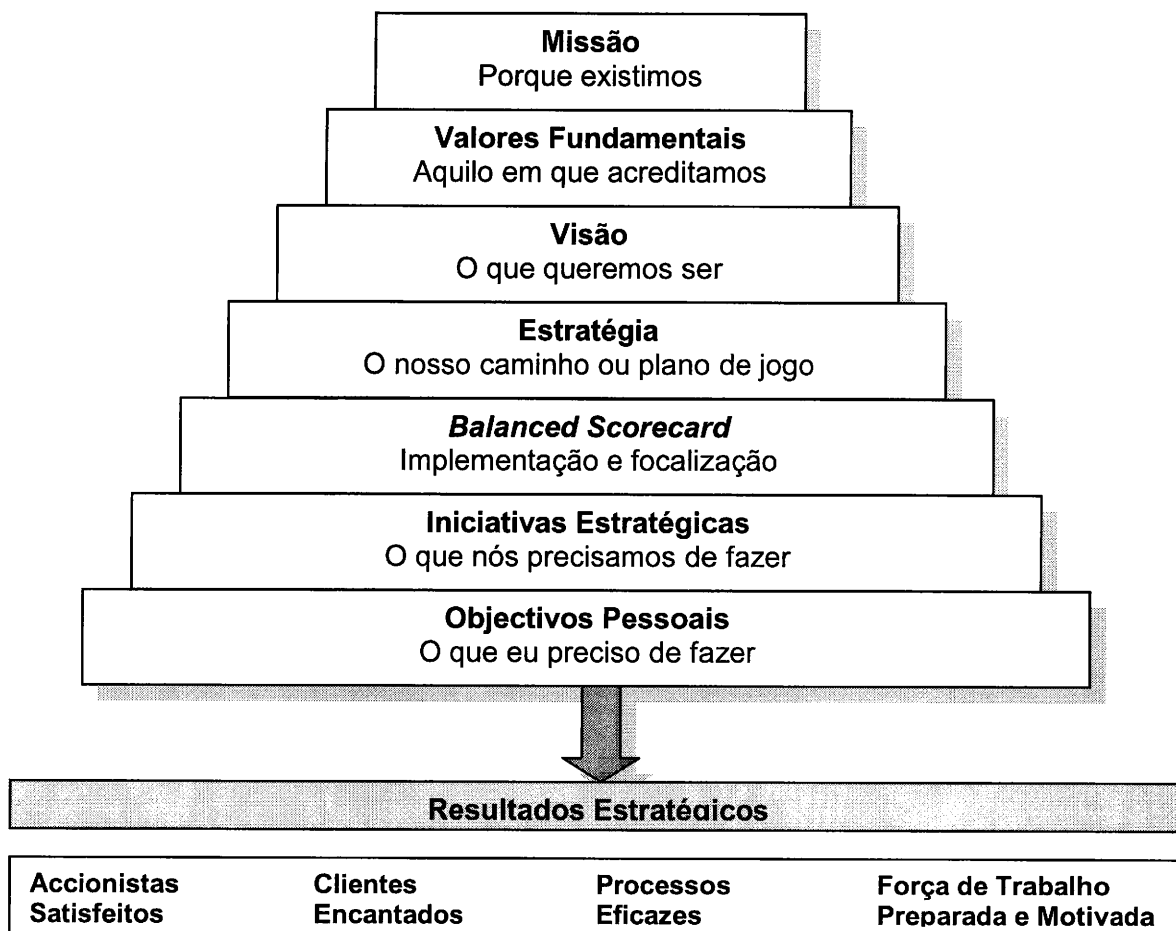
- «traduzir a estratégia em termos operacionais, através de um mapa, ou seja, de uma estrutura lógica que descreva a estratégia;
- alinhar a organização com a estratégia, utilizando os BSC das unidades de negócio de uma forma coordenada, de modo a criar sinergias;
- fazer da estratégia o trabalho diário de todas as pessoas;
- fazer da estratégia um processo contínuo: *double-loop process*;
- mobilizar a mudança através da liderança da equipa executiva» (Rodrigues, 2002:156-159).

Neste processo, os gestores têm um papel decisivo. Pois, «se aqueles que se encontram no topo da organização não forem líderes activos do processo, a mudança dificilmente ocorrerá, a estratégia não será implementada e a oportunidade para alterar o desempenho perder-se-á» (Kaplan e Norton, 2000:16).

Essa liderança pressupõe que, para além de “fazer fazer”, se deva também “saber fazer”. Daí que o gestor estratégico deva possuir e conciliar capacidades de diversas naturezas, nomeadamente capacidades conceptuais (visão alargada), humanas (interacção e motivação) e técnicas (operacionais), com destaque para as primeiras, pois necessita de projectar, constantemente, a empresa para um horizonte temporal alargado, abstraindo-se dos problemas do dia-a-dia.

O papel do gestor estratégico é fundamental para que a missão de uma organização se possa projectar através duma visão, encontrando suporte numa estratégia (caminho), para se traduzir nos resultados desejados (v. fig. seguinte).

Fig. 13: Tradução da Missão nos Resultados Desejados



Fonte: (Kaplan, 2000).

5.2. Modelos e instrumentos de decisão estratégica; do planeamento clássico às mais recentes abordagens

Os modelos pioneiros de abordagem estratégica (finais da década de 50) resultaram de investigações académicas oriundos da escola de Harvard, como o modelo LCAG de Learned, Christensen, Andrews e Guth e da Escola de Carnegie, como o modelo Vector de Crescimento de Ansoff. É já em pleno período de crescimento económico, em finais da década de sessenta, que são desenvolvidos outros modelos, tais como as matrizes de gestão de carteiras de actividades das três grandes consultoras norte-americanas, nomeadamente as matrizes BCG (*Boston Consulting Group*), McKinsey (da consultora com o mesmo nome) e ADL (*Arthur De Little*). O choque petrolífero de 1973 e a conseqüente turbulência e volatilidade dos mercados, vieram evidenciar a rigidez de todos estes modelos e o início da sua decadência. É num contexto novo, mais dinâmico e competitivo, que surgem outros modelos que visam responder de forma mais eficaz e flexível a desafios renovados. De entre esses modelos, importa destacar a já abordada análise das cinco forças competitivas de Porter, a

matriz concorrencial BCG2, as estratégias relacionais do grupo HEC (*Hautes Ecoles Commerciales*) e a excelência empresarial de Peters e Waterman.

No final da década de oitenta, o domínio da intuição relativamente à racionalidade começa a ceder terreno. «As organizações passam a direccionar-se para uma abordagem estratégica que garanta maiores níveis de eficácia imediata e, concomitantemente, lance as bases para análises prospectivas. É assim que surge «o método dos cenários ou análise prospectiva de Godet; a intenção estratégica e pólos de competência de Hamel e Prahalad; a redefinição de processos de reengenharia de Hammer e Champy, a transformação estratégica de Gouillart, as estratégias emergentes de Mintzberg e Stacey» (Sousa, 2000: 49) e o alinhamento da gestão corrente com a estratégia no âmbito do *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton.

O campo da estratégia (e respectivos modelos de decisão) consubstancia-se, assim, num processo evolutivo e eclético. Cada perspectiva pode ser identificada como uma escola, a saber, segundo Mintzberg (1994), a Escola do Desenho, do Planeamento, do Posicionamento, do Empreendedor, Cognitiva, da Aprendizagem, do Poder, Cultural, Ambiental e da Configuração. Mas, a grande questão permanece: saber se essas perspectivas representam, de facto, processos diferentes de conceber estratégia, ou se constituem parcelas de um mesmo processo. Sobre este assunto, convém lembrar Mintzberg (Idem), quando adverte que «a formação da estratégia é um julgamento de valor no desenho, uma visão intuitiva e uma aprendizagem emergente; trata da transformação bem como da perpetuação; precisa envolver o conhecimento individual e a interacção social, tanto cooperativa como conflitual; deve incluir uma análise antes e uma programação depois, além de uma negociação durante; e tudo isto deve responder ao que poderá ser um ambiente exigente. Tente omitir qualquer um destes aspectos e verá o que sucede!».

Quadro 8: A mescla das escolas de formação da estratégia

Abordagem	Escolas
Capacidades dinâmicas	Desenho, Aprendizagem
Teoria baseada nos recursos	Cultural, Aprendizagem
Planos, análises de cenários e de accionistas	Planeamento, Aprendizagem ou Poder
Construcionismo	Cognitiva, Cultural
Teoria do Caos e da evolução	Aprendizagem, Ambiental
Teoria institucional	Ambiental, Poder ou Cognitiva
<i>Intrapreneurship</i> (projectos)	Ambiental, Empreendedora
Mudança revolucionária	Configuração, Empreendedora
Estratégia negociada	Poder, Posicionamento
Manobramento estratégico	Posicionamento, Poder

Fonte: Mintzberg (1994).

5.3. A estratégia empresarial e a contabilidade

As profundas transformações da Contabilidade na última década de 90 ampliaram a esfera de acção da Contabilidade de Gestão, aproximando-a da vertente estratégica da empresa. Já em princípios da última década de 80, havia preocupações com a ligação entre a Contabilidade e a Estratégia empresarial. Já se considerava que para alcançar uma posição competitiva no mercado era fundamental interligar informação de natureza interna e externa. Pois, é com base nesta interligação que se consegue aferir da necessidade de alterar a rota da estratégia formulada pela empresa, sendo a Contabilidade de Gestão Estratégica que tem essa missão. Com efeito, a Contabilidade de Gestão Estratégica trata precisamente do «fornecimento e análise de informação financeira sobre os mercados dos produtos da empresa e sobre os custos dos concorrentes, assim como o acompanhamento das estratégias da empresa e dos concorrentes nesses mercados, durante um certo número de períodos» (Alvarez e Blanco, 1992: 354).

Alguns autores, tais como Shank e Govindarajan (1993: 3) têm, no entanto, uma visão essencialmente focalizada nos aspectos internos da empresa para a Contabilidade de Gestão Estratégica, pondo a tónica na análise de custos, pois «os dados de custos são utilizados para desenvolver estratégias superiores, tendo em vista ganhar vantagens competitivas sustentadas». Estes autores defendem a concepção da gestão como um processo cíclico e contínuo, onde a Contabilidade ao nível dos custos desempenha um papel crucial. Esse processo desenvolve-se em quatro fases:

1º **Formulação da estratégia** com base na informação contabilística (de custos), fundamental para efectuar a análise financeira e avaliar as estratégias alternativas.

2º **Comunicação das estratégias** através da estrutura organizativa da empresa;

3º **Desenvolvimento e implementação da estratégia**; Aqui é importante ter em linha de conta a informação contabilística, principalmente de custos, que ajudará na definição dos programas tácticos mais adequados para atingir os objectivos de natureza estratégica;

4º **Controlo da implementação**, tendo por base a informação contabilística de custos.

Contudo, será importante deixar bem claro que uma empresa para conseguir sobreviver e ter êxito estratégico tem de considerar não só os seus aspectos internos (política de custos baixos, produtos diferenciados, alta qualidade, serviço pós-venda e resposta rápida), mas também externos (estrutura produtiva dos concorrentes, sua actuação no mercado, análise dos consumidores). O binómio “empresa-envolvente” é, por excelência, o núcleo da estratégia empresarial. Assim sendo, a Contabilidade de Gestão Estratégica deve focalizar a sua atenção nos dois lados do binómio, sem preferências *a priori*. É, aliás, principalmente este

aspecto que diferencia a Contabilidade de Gestão Estratégica dos outros ramos da Contabilidade.

5.4. Contabilidade de Gestão Estratégica, Vantagens Competitivas e Criação de valor

O grande desafio da Contabilidade de Gestão Estratégica é o de fornecer os elementos necessários para que a empresa identifique as suas vantagens competitivas e consiga enfrentar, com sucesso, um mercado altamente competitivo. Ou seja, a Contabilidade de Gestão Estratégica tem como principal função melhorar a competitividade das empresas. Entendendo-se esta, como «a capacidade de uma organização para criar vantagens competitivas sustentadas em relação aos seus rivais e, conseqüentemente, gerar lucros e crescer mais. (...) A competitividade implica ser capaz de ganhar a batalha no mercado, quer dizer, conquistar mais clientes do que os concorrentes e, inclusivamente, arrebatá-lhes a sua própria clientela, oferecendo-lhes um maior valor» Alvarez (1996: 649-650).

Em suma, o seu principal papel consiste em apoiar o processo estratégico. Em concreto, «na elaboração de planos a longo prazo, na formulação da estratégia empresarial e na previsão e avaliação dos concorrentes; (...) procura avaliar as vantagens comparativas ou o valor acrescentado da empresa, relativamente à concorrência, e avaliar os benefícios dos produtos da empresa para os clientes, ao longo do seu período de vida, e os proveitos que a empresa obtém com as suas vendas, [num horizonte temporal alargado]» Bromwich (1988:26-27).

No que concerne o tema da criação de valor e sua análise, importa referir que Porter (1985) deu também, neste aspecto, um precioso contributo através da “sua” cadeia de valor. Com efeito, através da análise da cadeia de valor, consegue-se identificar que actividades (primárias ou secundárias) melhor se posicionam na cadeia e afectam positivamente a competitividade empresarial. A lógica da análise da cadeia é facilitada pelo facto dos custos, no método ABC, serem imputados às actividades em função dos *cost drivers*.

Em síntese, as principais características da Contabilidade de Gestão Estratégica são:

- Proporcionar informação, interna e externa, para a tomada de decisão estratégica;
- Dar grande relevância à informação não financeira, quantitativa e qualitativa;
- Fazer chegar a informação a todos os órgãos ou níveis de decisão;
- Visar a melhoria da posição competitiva, criando valor para todos os *stakeholders*.

Tudo isto pode ser potenciado, de forma sistemática, em conhecimento empresarial de nível estratégico, através de um instrumento de gestão global: o *Balanced Scorecard*.

CAPÍTULO 6

O *BALANCED SCORECARD*, A ARTICULAÇÃO COM O ABC E O DESENVOLVIMENTO DA GESTÃO ESTRATÉGICA

O *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido por Kaplan e Norton em 1992 e consiste num instrumento de gestão que fornece uma visão global e integrada do desempenho organizacional segundo quatro perspectivas, permitindo novas formas de medição e de acompanhamento da performance, através de um conjunto de indicadores, internos e externos, financeiros e não financeiros que reflectem os factores críticos da empresa e a sua relação com a estratégia. Em suma, o BSC «é um quadro de direcção, coerente e multidimensional, que supera as avaliações tradicionais da contabilidade» (Alvarez, 1999: 6).

O BSC operacionaliza a estratégia, com base em indicadores financeiros que evidenciam os resultados de acções passadas (*lagging indicators*) e indicadores não financeiros (satisfação de clientes, excelência de processos internos, inovação...) que são decisivos para o futuro da empresa. Encoraja a comunicação e o alinhamento estratégico entre objectivos globais e departamentais, criando assim condições para que todos, desde o topo até à base - departamentos, grupos de trabalho ou indivíduos - possam entender a estratégia. É, em suma, um instrumento que aumenta a eficiência do sistema de informação.

Todavia, poderemos vir a constatar uma perda de parâmetros de comparabilidade, resultante da personalização deste instrumento de gestão, uma vez que reduz a utilização de medidas genéricas de desempenho, privilegiando medidas específicas adaptadas a cada organização.

O BSC não é apenas uma ferramenta alternativa de medição da performance da empresa. Ele é muito mais que isso, ao se afirmar como uma autentica metodologia inovadora direccionada para a prossecução dos objectivos estratégicos fixados. Assume-se como um instrumento fundamental para “atacar” a fase mais problemática do processo estratégico: a implementação da estratégia.

O grande contributo do BSC situa-se ao nível da gestão do desempenho estratégico. A eficácia da monitorização desse desempenho depende, em grande parte, de uma selecção criteriosa dos indicadores que são utilizados e da fixação de metas e respectivos intervalos de controlo.

Em concreto, o BSC permite conhecer e divulgar internamente, de forma rigorosa e sistematizada, articulando quatro perspectivas (financeira, clientes, interna e de aprendizagem e crescimento), o que se quer atingir numa organização, o que é necessário fazer para o conseguir e se o caminho actual é o mais aconselhável. As perspectivas inerentes ao BSC e respectivas questões básicas são as seguintes:

Quadro 9: Perspectivas do BSC e questões subjacentes

PERSPECTIVA	QUESTÃO
Do cliente	Como é que os clientes nos vêem?
Interna	Como é que nos podemos distinguir?
Aprendizagem e crescimento	Podemos continuar a aperfeiçoar-nos e a criar valor?
Financeira	Como é que os accionistas são salvaguardados?

Fonte: Adaptado de (Kaplan e Norton, 1992:72).

Em suma, o BSC dá à gestão uma visão alargada e integrada do desempenho, liga o controlo operacional à visão e à estratégia, evidencia as relações de causa-efeito, permitindo saber quais os factores críticos de sucesso, através de planeamento, afectação de recursos e comunicação estratégica.

6.1. O *Balanced Scorecard* como sistema de gestão estratégico

As transformações verificadas ao nível da envolvente dos negócios implicaram que os activos intangíveis começassem a ganhar peso crescente no valor de mercado das empresas. Nas últimas décadas do século XX esses activos tornaram-se a maior fonte de vantagens competitivas. Em 1982, por exemplo, o valor contabilístico dos tangíveis representava cerca de 62% do valor de mercado das empresas industriais dos Estados Unidos; dez anos mais tarde, esta relação descia para os 38% (Blair, 1995). No final do século XX, o valor dos tangíveis representava menos de 20% do valor de mercado das empresas (Webber, 2000). Isto quer dizer que o Capital Intelectual (*know-how*) ganha cada vez mais terreno no mundo empresarial, sendo reconhecido como factor crítico de criação de valor e, portanto de sucesso.

É neste âmbito que o *American Institute of Certified Public Accountants*, seguido de Porter (1992), salientam que a utilização exclusiva de indicadores financeiros pode sacrificar a criação de valor no longo prazo e a performance da empresa no curto prazo, impondo-se, assim, a necessidade de utilização de outros indicadores, de natureza não financeira, que

traduzam melhor os actuais factores críticos de sucesso. Nesta linha, «os sistemas de contabilidade de gestão começaram recentemente a colocar um maior ênfase na recolha e fornecimento de informações não financeiras, quantitativas e qualitativas, sobre as variáveis-chave necessárias para competir com sucesso no actual ambiente competitivo» (Drury, 1996: 851). Indicadores sobre quota de mercado, qualidade, satisfação de clientes, assistência e capacidade de resposta ao mercado, assumem cada vez maior relevância, por se reconhecer que são determinantes para a avaliação do desempenho empresarial.

Definitivamente, as estratégias de criação de valor deixaram de estar assentes na gestão de tangíveis para passarem a assentar no recurso conhecimento. No entanto, as empresas denotam grandes dificuldades na gestão deste tipo de recurso (Johnson e Kaplan, 1987: 201-202), de características completamente diferentes, uma vez que não conseguem gerir adequadamente aquilo que, pura e simplesmente, não conseguem “medir”.

Foi para responder a este problema que Kaplan e Norton desenvolveram, em 1992, o BSC como sistema de medição e gestão integrada, que procede ao balanceamento de indicadores de recursos tangíveis e não tangíveis para passar da estratégia à acção (e vice versa).

A vertente inovadora do BSC advém da forma integrada como trata e apresenta a informação, projectando as tendências da empresa numa perspectiva estratégica. Está focalizado no processo de negócio, articulando a vertente operacional da sua actividade com a estratégia através da ponte entre os indicadores financeiros e os não financeiros. Contudo, apesar dos indicadores financeiros adquirirem uma dimensão mais larga do que aquela que vinham a assumir até então, pois assumem uma amplitude estratégica, é nos indicadores não financeiros que reside a mais importante informação de natureza estratégica.

Importa salientar que os sistemas que antecederam o BSC, mesmo aqueles que incorporavam também medidas não financeiras, como, por exemplo, o *Tableau de Bord*, não passavam de meras listas de indicadores em que não existia um fio condutor de causa-efeito entre eles. O BSC vem enfatizar esse fio condutor e a ligação destes indicadores à estratégia (Kaplan e Norton, 1993).

O BSC é um reflexo das mudanças ocorridas, especificamente, nas tecnologias de informação e comunicação e na natureza das fontes de competitividade. O BSC «desenvolveu-se para comunicar os objectivos múltiplos e coordenados que as empresas devem alcançar para competir sobre a base das suas capacidades e inovação e não sobre os activos físicos tangíveis; (...) e transforma as missões e as estratégias em objectivos e medidas, organizados em quatro perspectivas: financeira, de clientes, dos processos internos de negócios e de aprendizagem e crescimento» (Mallo, 1997).

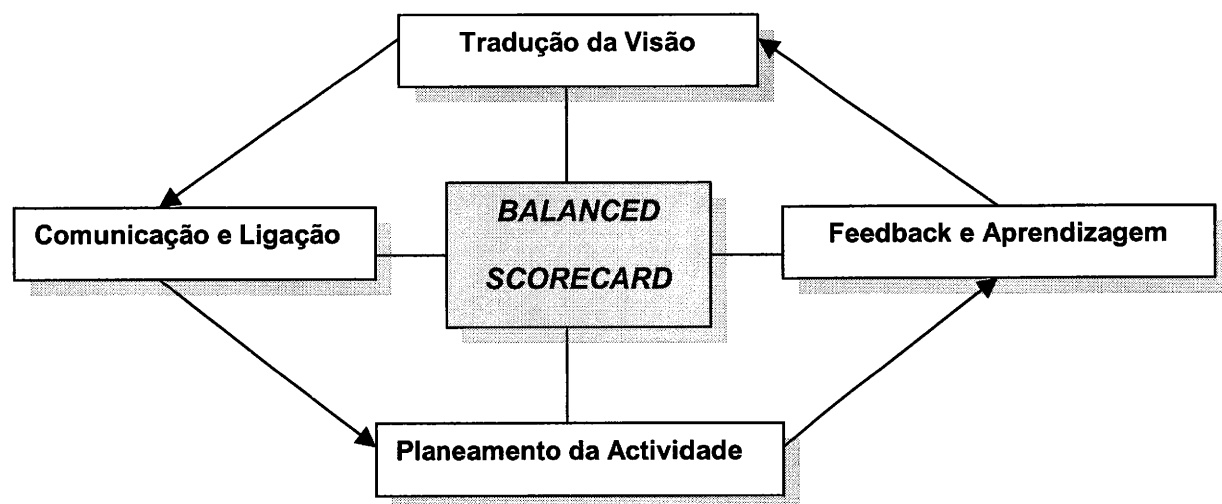
Tem, assim, subjacente as seguintes características principais:

- «Apresenta num único documento uma série de indicadores que fornecem uma visão mais completa do desempenho da empresa;
- Esse documento é sintético e está associado ao sistema de informação da empresa, para maior detalhe;
- Em vez de listar indicadores de uma forma *ad hoc*, o BSC agrupa os indicadores em quatro caixas, em que cada uma delas capta uma perspectiva diferente do desempenho da empresa, mas todas se encontram ligadas à sua visão e estratégia» (Epstein, 1997: 31).

O BSC deixou de ser considerado um mero sistema de avaliação de desempenho para se transformar na pedra de toque de um novo sistema de gestão estratégica, permitindo a ligação entre a estratégia e as acções desenvolvidas no curto prazo. Permite «clarificar e obter consenso relativamente à visão e estratégia; apoiar e efectuar o alinhamento das iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais de forma a se alcançar o objectivo comum; relacionar os objectivos estratégicos com os pressupostos anuais; identificar as iniciativas estratégicas; realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas e, finalmente, obter *feedback* para a aprendizagem sobre a estratégia e seu melhoramento» (Neves, 2003:58).

A figura seguinte evidencia o BSC concebido como um sistema de gestão estratégica:

Fig. 14: BSC para um Sistema de Gestão Estratégica

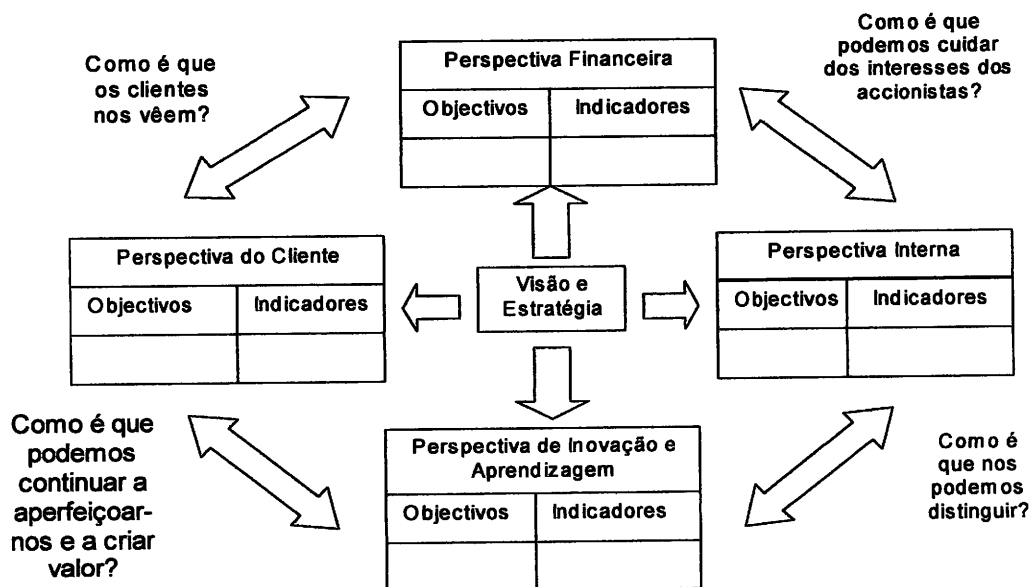


Fonte: (Kaplan e Norton, 2000: 24).

6.2. Arquitectura das perspectivas integradas e construção do BSC

O BSC identifica os «*value drivers*» que orientam a empresa na melhoria do desempenho e da competitividade numa perspectiva de longo prazo. Deve traduzir a missão e a estratégia da organização através de indicadores e dos objectivos traçados. Esses indicadores e objectivos estão, contudo, organizados de forma peculiar, o que constitui um elemento diferenciador em relação a outros instrumentos de gestão. A figura seguinte traduz essa organização, evidenciando as quatro perspectivas integradas que compõem o BSC:

Fig. 15: As componentes do *Balanced Scorecard*



Fonte: Adaptado de (Kaplan e Norton, 1996:76).

São estas quatro perspectivas que permitem fazer a ligação entre os indicadores externos e internos, entre os objectivos de curto e longo prazo, entre os resultados obtidos no passado (objectivos e quantificados) e os *performance drivers* ou resultados futuros (subjectivos) e, finalmente entre os resultados desejados e os indutores desses resultados (Rodrigues, 2002: 61).

Importa vincar que o BSC é um mecanismo de apoio à implementação e não à formulação da estratégia. Para que o BSC corresponda às expectativas, será primordial que nas suas fases de concepção e de desenvolvimento se proceda:

- À difusão por todas as partes interessadas, da visão estratégica da empresa;
- Ao envolvimento de todos, gestores e trabalhadores, motivando-os para o alcance dos objectivos estratégicos. Isto é possível graças à sua concepção holística que permite a

partilha e o acompanhamento, passo a passo, de cada um para o sucesso da organização;

- À focalização da atenção e dos esforços na mudança. Uma correcta identificação dos indutores de resultados proporcionará a obtenção dos objectivos fixados;
- À criação de condições de aprendizagem contínua, para facilitar a percepção da lógica de encadeamento (relações de causa e efeito) entre os objectivos e os indicadores e, assim, testar o sentido de evolução da estratégia, em tempo real.

6.2.1. Perspectiva do Cliente

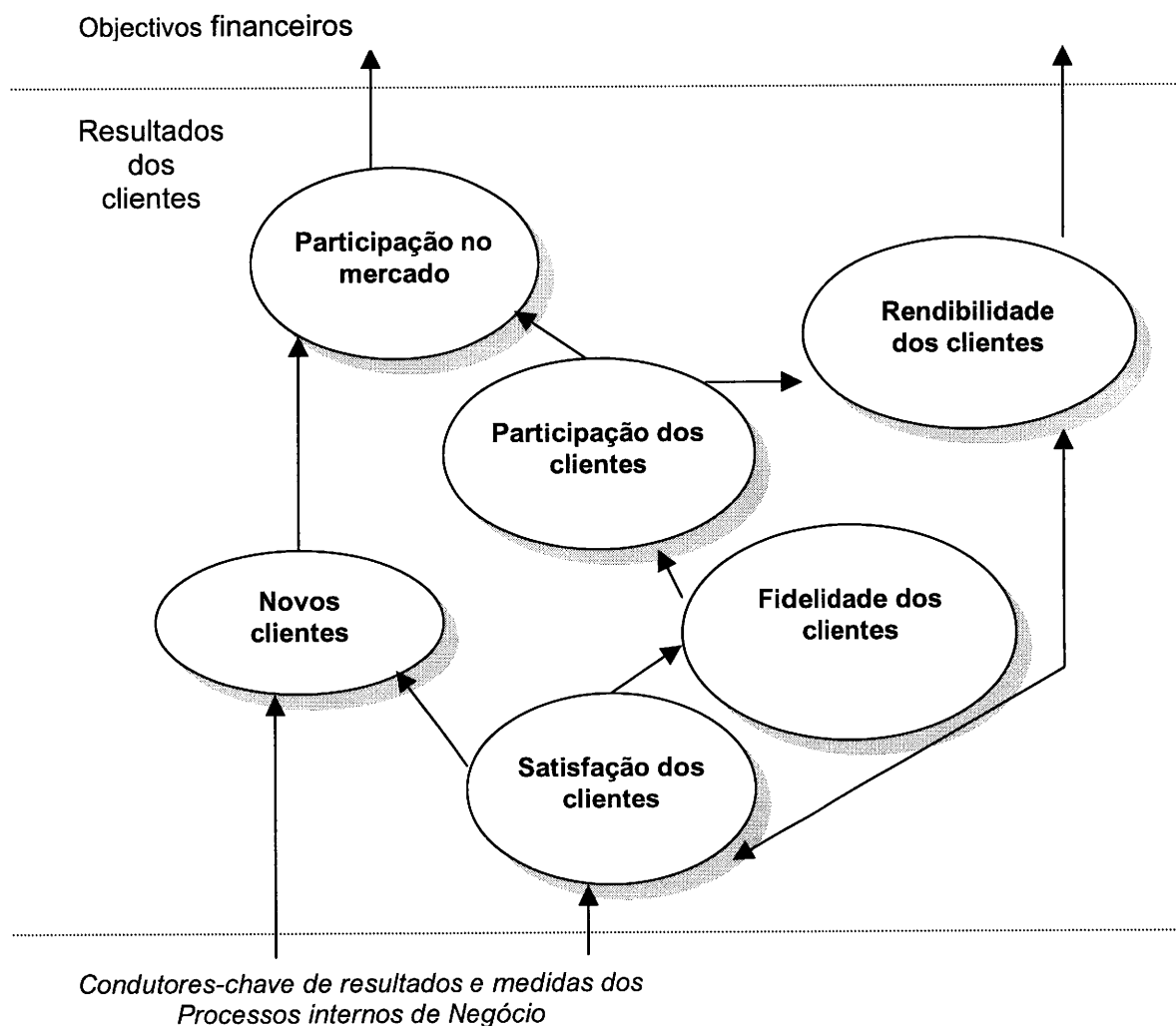
As transformações ocorridas no seio da economia global vieram, como já se referiu, criar novas concepções de gestão e de cultura organizacional, não tendo ficado de fora, obviamente, a preocupação com as necessidades dos clientes, aspecto de crucial importância para a sustentabilidade empresarial.

As empresas tiveram de redireccionar a sua orientação para o cliente e deixar de continuar a considerar a capacidade interna de produção como o cerne de todas as suas preocupações, tal como era apanágio das organizações «pré-globalização». Começaram por segmentar o mercado, demarcando segmentos-alvo e identificando, claramente, as ofertas de valor a propôr a cada tipo de cliente, de forma a satisfazê-lo e a tentar fidelizá-lo. Ou seja, é traçada uma estratégia para cada segmento-alvo, fixando objectivos e indicadores de medida de desempenho. Estes, enquadrados em dois grandes grupos: os *core measurement group* e os *customer value propositions*.

Os primeiros são de aplicação genérica a toda a organização, muito embora seja desejável alguma adaptação aos segmentos-alvo mais promissores em termos de crescimento e de rentabilidade. Os segundos são específicos de cada segmento e traduzem as ofertas de valor a cada tipo de cliente, em termos de satisfação, qualidade, retenção e conquista de novos clientes.

A figura seguinte apresenta alguns dos indicadores da perspectiva clientes do BSC. Relativamente à interpretação da figura convém referir que a “participação no mercado” representa a quota de mercado, os “novos clientes” representam a aquisição de clientes, a “participação dos clientes”, o «*account share*» e a “fidelidade dos clientes” os clientes retidos.

Fig. 16: Principais indicadores da perspectiva do cliente



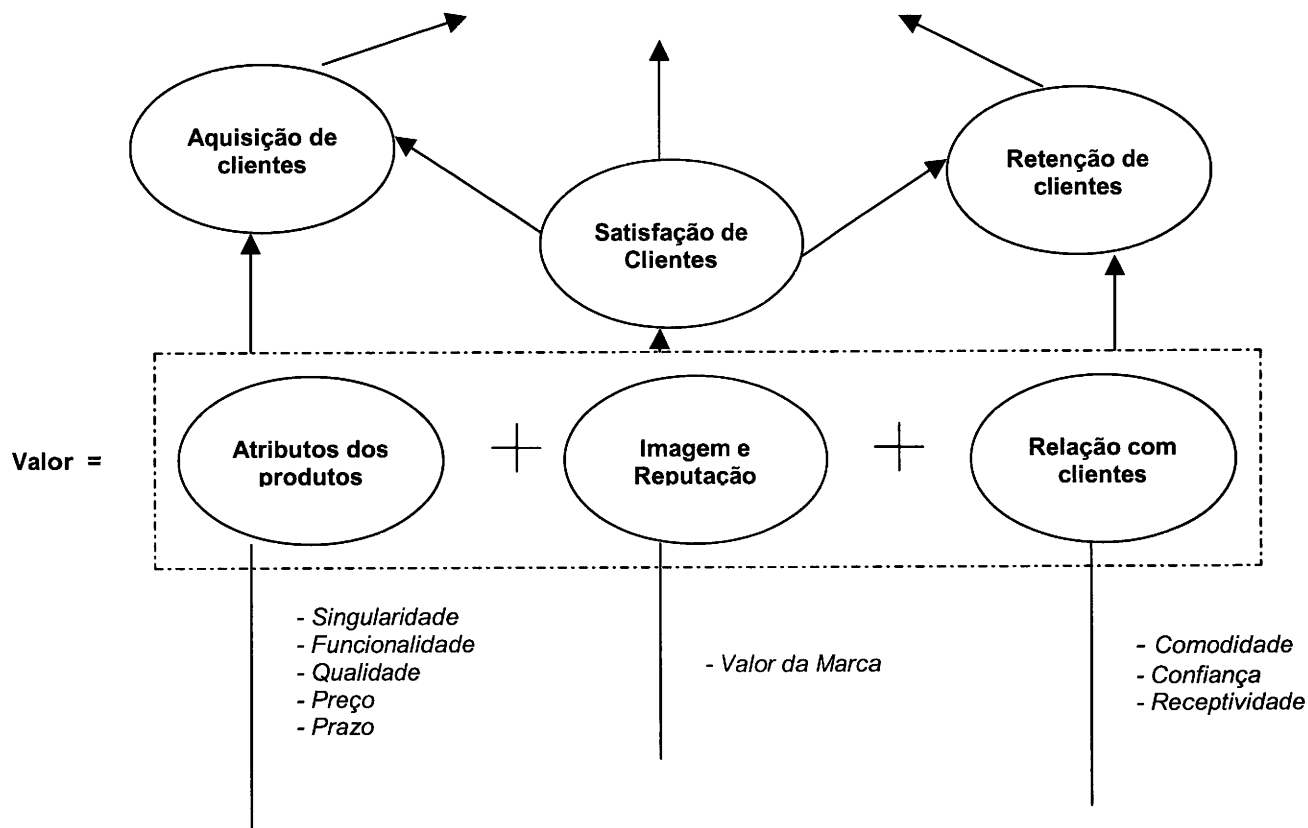
Fonte: (Kaplan e Norton, 1996: 59)

Será ainda de realçar que, embora o grau de satisfação seja um indicador pertinente, «as empresas, mais do que clientes satisfeitos e felizes desejam clientes rendíveis» (Kaplan e Norton, 1996: 61), pelo que será importante aferir a evolução do índice de rendibilidade de cada tipo de cliente, ou seja, se as margens obtidas com as vendas realizadas estão a cobrir o investimento inicial, para se decidir se valerá a pena, ou não, continuar a “investir” nele.

«A oferta de valor representa o *mix* inigualável de produto, preço, serviço, relacionamento e imagem que o fornecedor oferece aos seus clientes» (Kaplan e Norton, 2000:86), sendo essa oferta que faz a diferença, para conseguir «atrair, reter e aprofundar relações com os clientes

alvo» (Idem, 2000a: 172). A figura que se segue ilustra a ligação entre as ofertas de valor aos clientes e alguns indicadores de resultados.

Fig. 17: Ligação entre as ofertas de valor aos clientes e alguns indicadores de resultados



Fonte: (Kaplan e Norton, 1996a : 62).

Os “atributos dos produtos” dizem respeito às suas características, nomeadamente a funcionalidade, qualidade, preço e prazo de entrega. Os clientes dão também importância à marca por a associarem ao produto em termos de “imagem e reputação”, pagando, por isso, um preço superior. As “relações com os clientes” devem privilegiar a comodidade, a confiança e a receptividade, que se estabelecem pela facilidade de acesso aos produtos e capacidade de resposta da empresa para satisfazer necessidades específicas.

Como se constata, a maioria dos factores enunciados são de natureza intangível e constituem ofertas de valor que, aos olhos dos clientes, discriminam positivamente a cultura organizacional da empresa.

6.2.2. Perspectiva Financeira

O objectivo primordial de qualquer organização, com fins lucrativos, é o retorno dos investimentos realizados. Os indicadores financeiros incluídos no BSC permitem quantificar e avaliar se a execução da estratégia definida está a registar progressos positivos em termos desse retorno, tendo em conta os objectivos previamente fixados.

A dimensão financeira está presente em todas as perspectivas do BSC. No entanto, como adverte Newing (1995: 23), «as perspectivas do cliente, interna e de aprendizagem e inovação, ainda que correctamente implementadas, não conduzirão automaticamente à melhoria da situação financeira, se a estratégia global da empresa não for uma estratégia fundamentalmente rendível».

Os objectivos financeiros traçados são monitorizados através de indicadores que estabelecem entre si relações de causa e efeito, ligando todas as perspectivas BSC de forma a atingir os resultados pretendidos. Ou seja, indicadores e objectivos de outras perspectivas devem estar conectados com os objectivos da perspectiva financeira, no âmbito de uma estratégia empresarial global. É importante realçar que existem objectivos financeiros diferentes sempre que existam diferentes unidades de negócio, diferentes estratégias ou ainda quando a empresa se encontre em momentos distintos da sua vida ou do ciclo de vida da sua produção.

Quadro 10: Objectivos financeiros/ Indicadores e fases do ciclo de vida

FASES	OBJECTIVOS/INDICADORES
Crescimento	<ul style="list-style-type: none">▪ Crescimento das vendas;▪ Manter níveis adequados de despesas.
Manutenção	<ul style="list-style-type: none">▪ Resultados operacionais;▪ Margem bruta;▪ ROE; ROCE;▪ EVA;▪ Valor para o accionista.
Maturidade (<i>Harvest</i>)	<ul style="list-style-type: none">▪ Cash <i>flow</i> actualizado.

Fonte: Adaptado de (Rodrigues, 2002: 67).

Quadro 11: Fases do ciclo de vida, indicadores financeiros e estratégias

	Crescimento e Mix dos proveitos	Redução de custos e Aumento da produtividade	Utilização de activos e Estratégia de investimento
Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de crescimento das vendas por segmento; • Percentagem de proveitos das vendas de novos produtos, serviços e clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Rendimento / trabalhador. 	<ul style="list-style-type: none"> • Investimento (% das vendas); • I&D (% das vendas).
Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> • Quota de mercado em clientes alvo; • <i>Cross-selling</i>; • % de proveitos das vendas de novas aplicações dos produtos; • Rendibilidade de clientes e de linhas de produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos relativamente à concorrência; • Taxas de redução de custos; • Custos indirectos (% das vendas). 	<ul style="list-style-type: none"> • Rácios do ciclo de pagamentos e recebimentos; • ROCE por categorias chave de activos; • Taxas de utilização de activos
Maturidade	<ul style="list-style-type: none"> • Rendibilidade de clientes e de linhas de produtos; • Percentagem de clientes não rendíveis. 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos unitários (por unidade de produto, serviço ou transacção). 	<ul style="list-style-type: none"> • Recuperação do investimento.

Fonte: (Kaplan e Norton, 1996a: 52) e (Kaplan e Norton, 1996b: 58).

Em suma, a perspectiva financeira do BSC permite evidenciar indicadores e os objectivos a atingir que «têm que ser adaptados quer à natureza do sector de actividade e às características específicas da empresa, quer ao seu ambiente competitivo e à estratégia definida» (Rodrigues, 2002: 74).

6.2.3. Perspectiva Interna

Por exemplo, para que os objectivos delineados na perspectiva do Cliente tenham maior probabilidade de serem atingidos, a organização deverá coadunar os seus processos internos com as expectativas dos clientes. O desempenho de uma organização, aos olhos dos clientes, está fortemente associado à eficiência e qualidade dos seus processos. Neste sentido, a gestão deve empenhar-se numa dinâmica de melhoramento contínuo dos seus processos internos. Pois são eles que, ao satisfazerem as expectativas, estão na base de retornos financeiros significativos.

A definição dos indicadores e objectivos da Perspectiva Interna é feita, normalmente, após o tratamento das Perspectivas Financeira e do Cliente.

Existem diferenças significativas, em termos de análise de processos organizacionais, entre a lógica seguida na Perspectiva Interna BSC e a lógica dos sistemas tradicionais de avaliação do desempenho. As diferenças são basicamente de duas naturezas e sintetizam-se no seguinte:

Quadro 12: Processos internos: BSC e sistemas tradicionais de avaliação do desempenho

Sistemas Tradicionais	BSC
<ul style="list-style-type: none">• Centrados no controlo e melhoria dos processos já existentes, combinam, por vezes, indicadores de natureza financeira com indicadores não financeiros, mas numa óptica de mera sobrevivência.	<ul style="list-style-type: none">• Identifica processos novos, numa óptica de conseguir vantagens competitivas sustentadas.
<ul style="list-style-type: none">• Põem a ênfase na “onda curta” da criação de valor, ou seja, preocupam-se, por exemplo, com os processos de entrega dos produtos existentes aos clientes actuais.	<ul style="list-style-type: none">• Põe a ênfase na “onda longa”, ou seja, a criação de novos produtos resulta do imperativo de satisfazer as necessidades dos clientes actuais e potenciais, de forma a consolidar o sucesso financeiro de longo prazo.

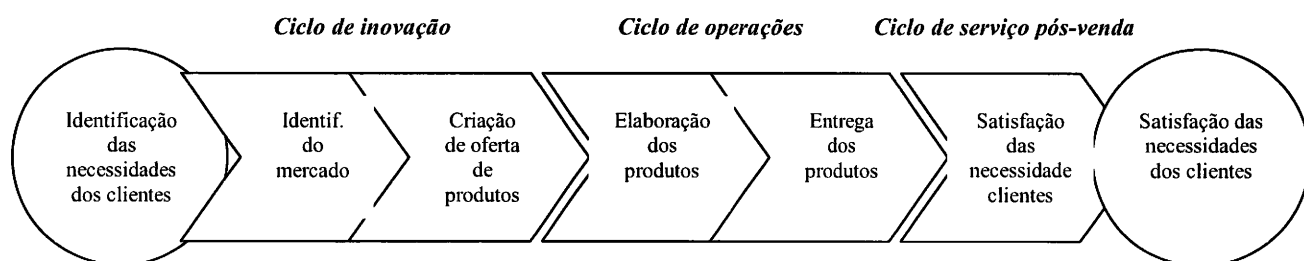
Fonte: Adaptado de (Rodrigues, 2002: 89-90).

Apesar de combinar o ciclo de inovação (longo prazo) e o ciclo operacional (curto prazo), o BSC confere, em termos de processos, a primazia à “onda longa” de criação de valor. Pois, como referem Kaplan e Norton (1996c: 63), «o processo de inovação - a onda longa da criação de valor - é, para muitas empresas, um instrumento mais poderoso de desempenho financeiro futuro do que o ciclo operacional de curto prazo».

Assim, uma das fontes de vantagem competitiva duradoura pode residir num determinado conjunto de processos eficientes e, portanto, geradores de valor para os clientes e para a própria organização. A interligação desses processos potencia o desempenho das cadeias de valor internas e, portanto, o aumento da competitividade organizacional.

A figura seguinte mostra-nos uma Cadeia de Valor na Perspectiva Interna BSC:

Fig. 18: Cadeia de valor na perspectiva interna BSC



Fonte: (Kaplan e Norton, 1996: 63).

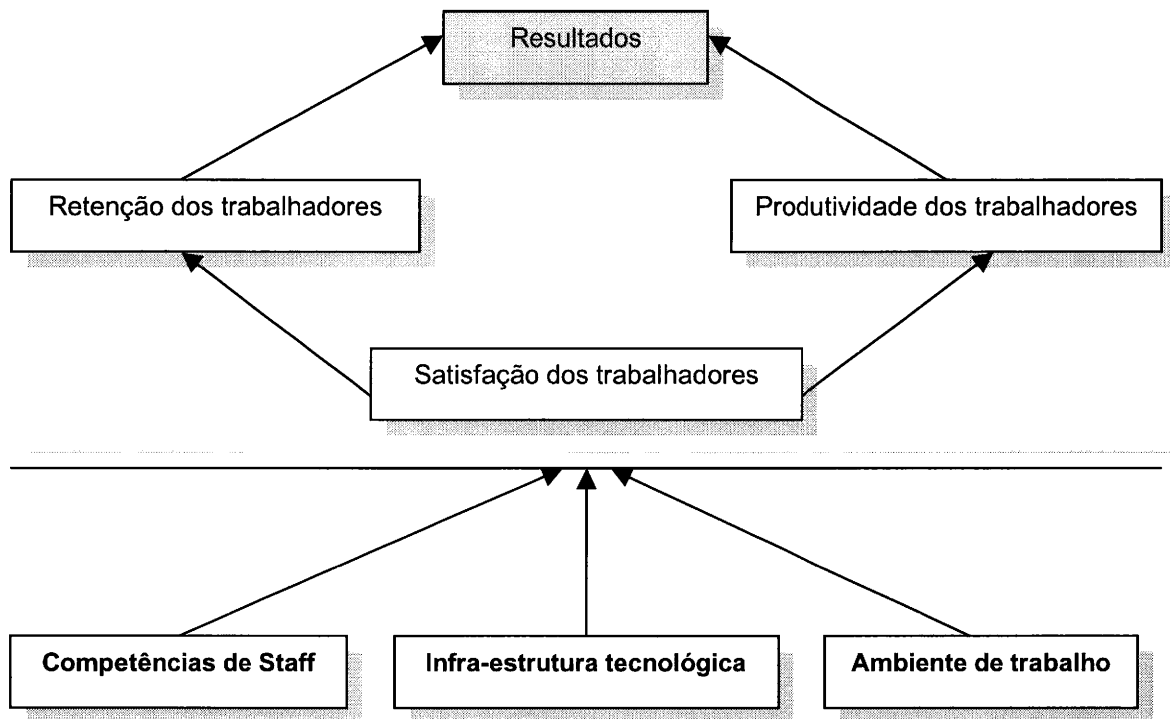
6.2.4. Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento

Os indicadores utilizados mais frequentemente nesta perspectiva relacionam-se com:

- Os empregados e seu grau de satisfação, de aprendizagem, de motivação, de retenção e de produtividade;
- O sistema de informação, sua capacidade e adequação à empresa;
- O grau de inovação, nomeadamente ao nível da introdução e lançamento de novos produtos.

Estes elementos tornam esta perspectiva numa das mais relevantes em termos de desenvolvimento empresarial sustentado, constituindo-se como base de sustentação para a realização dos objectivos das restantes perspectivas BSC. A perspectiva de aprendizagem e crescimento é reforçada por factores diversos, tais como a tecnologia, as características do meio envolvente, as competências e o *know-how* dos recursos humanos (ver fig. seguinte).

Fig. 19: Estrutura para avaliação da perspectiva Aprendizagem e Crescimento BSC



Fonte: (Kaplan e Norton, 1996b : 129).

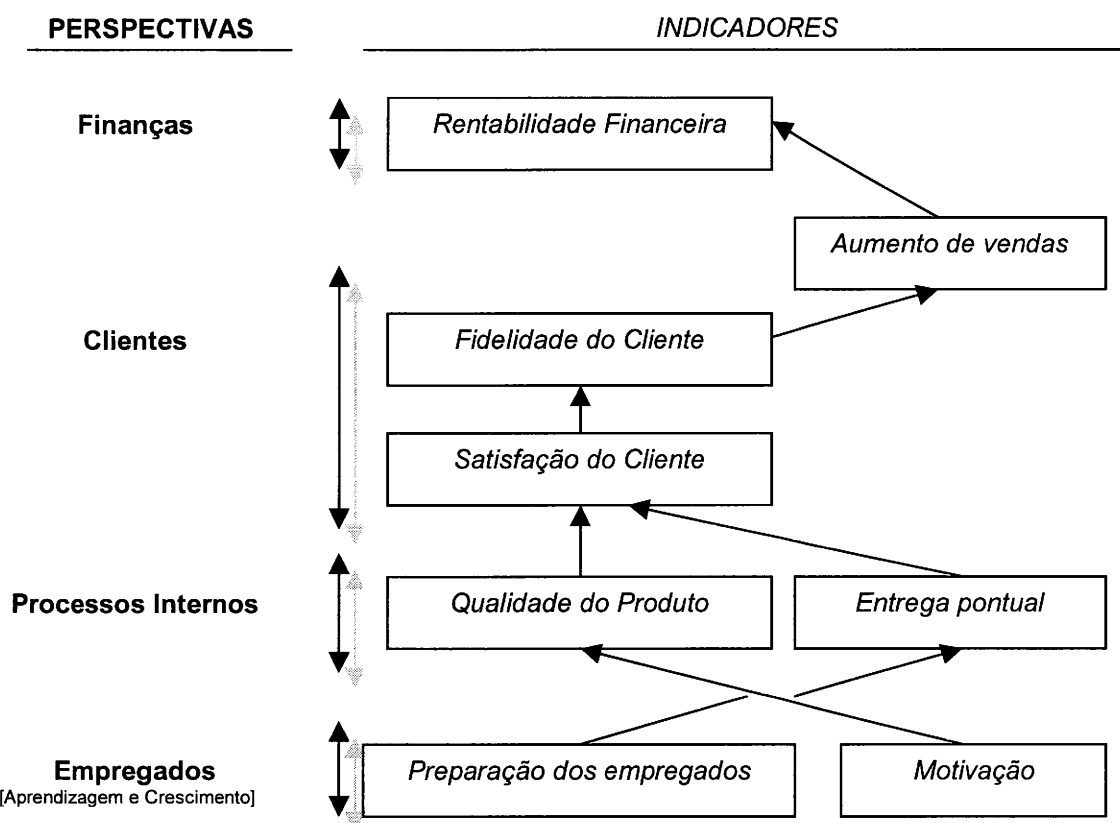
Ter trabalhadores que executem sempre a mesma tarefa, ainda que com grande rapidez, actualmente, pode não ser suficiente para competir com as demais organizações. O novo contexto empresarial impõe uma nova filosofia de gestão que confere importância acrescida aos trabalhadores em termos de “*stock de inteligência*”, implicando, por isso, atenções redobradas à sua formação e progresso nas suas qualificações e competências. Só assim é possível desenvolver culturas organizacionais, onde dinâmicas de aprendizagem contínua possam fazer emergir capacidades de iniciativa e de criatividade, canalizando-as para melhores desempenhos.

A motivação e a delegação de poderes nas áreas de execução são, hoje, consideradas extremamente importantes para o sucesso empresarial. O *empowerment* assume cada vez mais protagonismo, conferindo maior liberdade, poder de acção e de decisão aos trabalhadores. No entanto, será fundamental que todos estes “novos” atributos sejam acompanhados de um outro: responsabilização acrescida. Só assim estarão reunidos os ingredientes capazes de catapultar êxito estratégico.

6.2.5. Construção do BSC

De forma relativamente simples e num exercício de síntese, podemos representar as quatro perspectivas do BSC e respectivos indicadores através do seguinte esquema:

Quadro 13: Perspectivas e alguns indicadores BSC; representação esquemática



Fonte: Amat (2001).

Para Kaplan e Norton (1997: 8) «as quatro perspectivas deverão ser consideradas como um modelo, não como uma camisa de forças». O cerne do problema consiste em construir um BSC dinâmico que traduza efectivamente a estratégia através de um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros. São apontados (Idem, 1996b) três pressupostos de base para se conseguir architectar um BSC adequado à empresa e sua estratégia: identificar as relações de causa e efeito, os resultados e indutores de resultados e a ligação aos objectivos financeiros.

Vejamos cada um deles:

- **Relações de causa e efeito**

O BSC revela o historial estratégico da empresa através de um encadeamento sequencial de relações de causa e efeito ao longo das quatro perspectivas descritas. Como sabemos «uma estratégia é um conjunto de hipóteses de relações de causa e efeito (...) e para que essas hipóteses possam ser testadas é necessário identificar as relações entre os objectivos e evidenciar a sequência de relações de causa e efeito entre os indicadores de resultados e os seus indutores» (Rodrigues, 2002: 125). Paraphrasing Kaplan e Norton (1996b: 149), «cada indicador seleccionado para o *Balanced Scorecard* deverá ser um elemento da cadeia de relações de causa e efeito que comunique o significado da estratégia da unidade de negócio à organização».

- **Resultados e indutores de resultados**

O conjunto de indicadores incluídos no BSC reflectem os objectivos traçados pela organização em termos de resultados, contudo são específicos das estratégias encetadas por cada organização em particular. Ou seja, reflectem os segmentos específicos de mercado seleccionados por cada organização, os seus processos internos e os seus objectivos de aprendizagem e de crescimento. Há que identificar, com rigor, as relações entre os resultados específicos pretendidos e os seus indutores.

- **Ligação aos objectivos financeiros**

Este pressuposto foca a necessidade de todos os indicadores estarem relacionados com os objectivos financeiros da empresa. Mais do que uma combinação entre indicadores financeiros e não financeiros deve reflectir a estratégia através de relações ao longo das quatro perspectivas, sabendo-se de antemão que é a perspectiva financeira que serve de pilar, em termos de definição de objectivos e escolha de indicadores, às outras perspectivas. A nova filosofia de gestão elegeu a qualidade, a satisfação de clientes e a inovação como meios fundamentais para melhorar a *performance* de cada uma das unidades de negócio, pelo que o «*Balanced Scorecard* (...) deverá expressar essa *teoria da empresa*» (Kaplan e Norton, 1996c: 67), definindo os objectivos estratégicos e os meios necessários para os atingir de modo a obter *feedback* sobre o cumprimento, ou não, desses objectivos e das respectivas consequências financeiras.

6.3. Vantagens, inconvenientes e dificuldades para a implementação do BSC

6.3.1. Vantagens e inconvenientes

De entre todas as considerações tecidas em torno do BSC é de salientar a existência de mais pontos positivos que negativos. No que concerne aos últimos, na sua grande maioria, são apontados pelos seus detractores, dos quais se destaca Norreklit. Esta autora (2000) defende que o sucesso do BSC se deve a uma mera retórica promocional e não às virtudes inovadoras do seu conteúdo. Refere que o entusiasmo criado em torno do BSC só serve para esconder a falta de sustentação científica e dispersar a comunidade dos reais problemas com que a gestão se depara; o sucesso global gerado em seu torno é considerado ilusório, pois alguns casos de real sucesso são desmesuradamente amplificados pelo simples facto das publicações de Kaplan e Norton terem a chancela da editora da *Harvard Business Review*. A autora acrescenta ainda que o despontar de novos modelos de gestão veio abrir os horizontes e criar um clima propício ao bom acolhimento de novos sistemas, entre os quais o BSC. A forma como é “vendido” pode levá-lo a ser considerado, por alguns gestores, como a panaceia para todos os males, nomeadamente com “receitas” milagrosas para reduzir custos, motivar trabalhadores e conseguir uma boa coordenação entre o *top management* e a base da organização.

Mas, como dissemos, os aspectos positivos do BSC são numerosos. De entre eles, Álvarez (1999: 8), destaca os seguintes:

- «Ampliação de indicadores financeiros da contabilidade convencional (por estes serem totalmente insuficientes no apoio ao processo de decisão) com outra informação financeira e não financeira de tipo quantitativo e qualitativo;
- Equilíbrio e ponderação adequada entre os indicadores financeiros e não financeiros, sendo estes os geradores (indutores) dos resultados empresariais. Quer dizer, ao se actuar sobre os indicadores não financeiros, pode-se corrigir atempadamente o desempenho empresarial e melhorar os resultados;
- Enfoque prioritário na satisfação dos clientes, como forma de melhorar os resultados, através de trabalhadores bem motivados e tecnologias adequadas. Tudo isto constitui a infra-estrutura básica que permite à empresa desenvolver processos produtivos eficientes, capazes de melhorar a competitividade e a rendibilidade da empresa».

Outros autores (Chow et al., 1997), salientam também como grande vantagem do BSC o facto deste colocar a estratégia, a estrutura e a visão no centro das preocupações da organização. O BSC altera mentalidades e dá novo fôlego à gestão, abrindo novos horizontes e novas

formas de pensar e de agir. A este propósito, Atkinson (2000: 23), referem que, com efeito, os gestores actualmente «desenvolvem e articulam a estratégia mais cuidadosamente, pensam na organização como um conjunto de actividades integradas e coordenadas, ligam a estratégia às medidas de desempenho e ambas às recompensas». É através de uma boa gestão das operações e da estratégia conseguida com um conjunto de indicadores seleccionados para o efeito que a gestão de linha apoia o *top management*, conseguindo-se assim o alinhamento entre a gestão operacional e a gestão estratégica. O BSC alerta a gestão sempre que os objectivos não estão a ser cumpridos ou quando o aumento da rentabilidade de um departamento ou secção está a ser feito, essencialmente, às custas de outro.

Em suma, o BSC permite a visão integral da empresa, de forma sintética, através de quatro perspectivas interligadas que agregam toda a informação necessária para traduzir a sua estratégia. É este balanceamento que proporciona à gestão o acompanhamento dos resultados e da forma como eles vão sendo atingidos, realçando os possíveis «*trade-offs*» entre vários indicadores. Permite ainda consolidar a estratégia global nos diferentes níveis da organização, quantificando-a e traduzindo-a em vários *scorecards*, em relação a cada uma das unidades de negócio, naquilo a que se designa por *cascading process*.

Ou seja, estamos perante vários subsistemas de gestão de desempenho interligados entre si, que constituem motivos de discussão interna para suscitar melhorias organizacionais. O BSC é um pólo aglutinador de aprendizagens que contribuem para a clarificação e execução da estratégia empresarial. Num esforço de síntese, M. Smith destaca-lhe as seguintes vantagens:

Quadro 14: Vantagens do BSC

• Liga os indicadores de desempenho aos objectivos estratégicos;
• Integra diferentes áreas fornecendo indicações sobre o desempenho global da organização;
• Funciona como instrumento para implementar a mudança;
• Potencia processos de planeamento e mecanismos de recompensa;
• Estabelece áreas chave de resultados;
• Estabelece indicadores de desempenho associados à inovação;
• Observa as tendências no desempenho de curto prazo;
• Controla os progressos em direcção aos objectivos de longo prazo;
• Agrega indicadores que fornecem um <i>índice de execução</i> .

Fonte: (Smith, 2000: 41).

Em suma, o BSC tem o mérito de levar as pessoas a não pensar apenas em termos financeiros, numa lógica de curto prazo. Alerta para o perigo dessa lógica conduzir ao

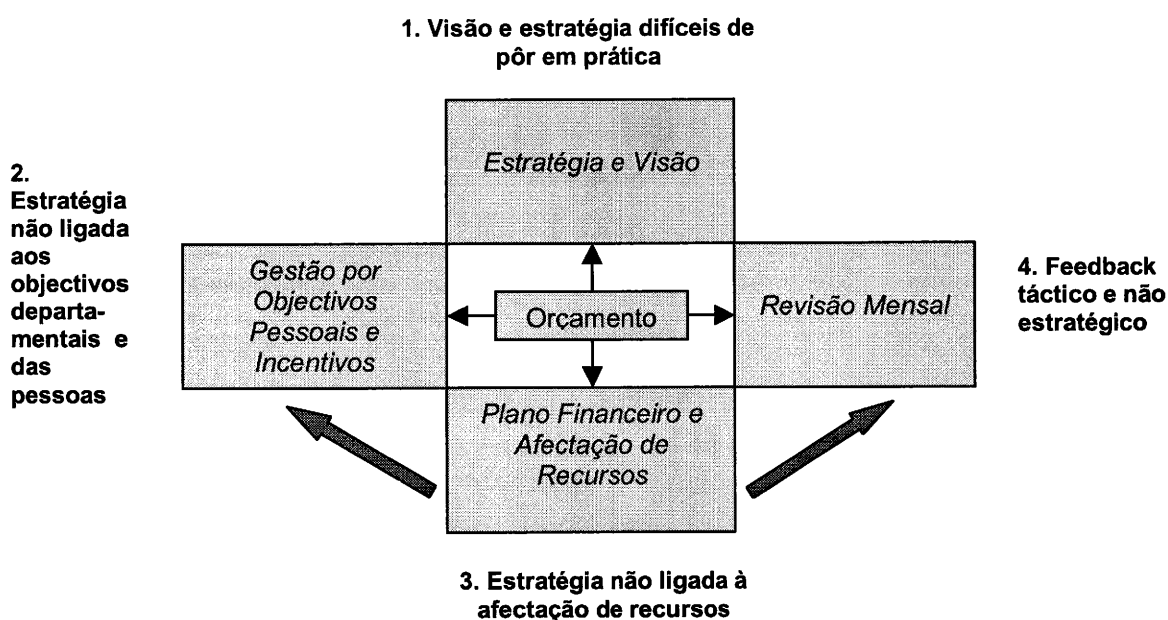
sacrifício de valor, colocando em causa as bases do desenvolvimento estratégico sustentado. Dá orientações preciosas, pois «se a empresa tiver uma estratégia vaga e mal definida, o BSC ajudá-la-á a refiná-la; se tiver uma estratégia clara e bem definida, ele fornece à organização uma linguagem comum e uma arquitectura para ela, que não existia antes» (Rodrigues, 2002: 183).

Como corolário, podemos concluir que o BSC constitui um instrumento de comunicação, informação e aprendizagem, ao contrário de outros sistemas tradicionais de controlo. Como refere Newing (1995: 23) «o *balanced scorecard* obriga os gestores a pensar em função daqueles aspectos competitivos fundamentais que têm impacto na rendibilidade de longo prazo (...) Quando os gestores percebem as ligações entre as quatro perspectivas, compreendem como os progressos obtidos num indicador podem conduzir a uma deterioração de outro. Tendo em conta estas ligações eles podem focalizar as suas atenções apenas na obtenção daquela rendibilidade que possa ser sustentada ao longo dos tempos».

6.3.2. Dificuldades ou barreiras à implementação

Kaplan e Norton (1996b) avançam com quatro tipos de causas para justificar possíveis deficiências na interligação entre a formulação e a implementação da estratégia empresarial:

Fig. 20: Barreiras à Implementação da Estratégia



Fonte: (Kaplan e Norton, 1996b: 192).

- **Visão e estratégia difíceis de pôr em prática;**

Esta primeira barreira aparece quando a empresa é incapaz de transmitir e traduzir a visão e a estratégia de forma clara e precisa para ser compreendida por todos os elementos (gestores e trabalhadores). A inexistência de uma estratégia concertada entre todos conduz a uma dispersão e suboptimização de recursos humanos e materiais, levando a que cada departamento e cada gestor de linha pense e actue de acordo com a sua própria interpretação da visão e estratégia empresarial. Não se cria, assim, a dinâmica integradora e interativa que deve emanar da adopção do BSC.

- **Estratégia não ligada aos objectivos dos departamentos e das pessoas;**

Neste caso, prevalecendo objectivos de natureza tática (curto prazo) em detrimento dos objectivos de natureza estratégica (longo prazo), não há preocupação em alinhar os objectivos de cada unidade de negócio com os objectivos globais da empresa e dos indivíduos.

- **Estratégia não ligada à afectação de recursos;**

Resulta da inexistência de conexão entre os programas de acção e de afectação de recursos com as prioridades estratégicas de longo prazo. A separação entre o processo de planeamento estratégico e, por exemplo, o orçamento do ciclo de exploração anual, implica a inexistência de coordenação entre as aplicações de capital e financiamento e as prioridades estratégicas delineadas pela empresa.

- **Feedback tático e não estratégico;**

Falta de comunicação sobre a forma como a estratégia está a ser implementada e a sua validade. Deste modo, não há a possibilidade de testar e recolher experiências. Esta situação decorre da primazia conferida pelos sistemas de gestão, normalmente, aos indicadores financeiros, às operações de curto prazo e ao controlo meramente operacional, isto é, à identificação e análise de desvios, só entre os resultados obtidos e os previstos nos orçamentos mensais e trimestrais.

As quatro barreiras acabadas de referir poderão, no entanto, ser mais facilmente superadas se as empresas realmente “interiorizarem” e se envolverem, sem reservas, no cumprimento do papel para o qual o BSC foi concebido: afirmar-se como sistema de apoio à gestão estratégica. Com efeito, se o BSC é um sistema que «traduz a visão em temas estratégicos-chave que devem ser comunicados e influenciam toda a organização» Kaplan e Norton (1996b: 194), será fundamental fomentar «compromisso e responsabilização em relação à

estratégia da empresa» (Idem, 1996: 80) e, portanto, à concepção e implementação do sistema BSC.

Em jeito de síntese, o quadro seguinte adverte sobre o que de fundamental se deve fazer, ou não fazer, no âmbito de um processo de concepção, implementação e desenvolvimento do sistema BSC, para que as suas probabilidades de êxito aumentem.

Quadro 15: Condições para o sucesso do BSC

<i>A fazer...</i>	<i>Por outras palavras,</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar o scorecard como uma rampa de lançamento dos objectivos estratégicos; 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode ser o veículo ideal para levar a estratégia da empresa aos níveis inferiores da organização;
<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar que os objectivos estratégicos estão identificados, antes de implementar o <i>scorecard</i>; 	<ul style="list-style-type: none"> • Não conceber a estratégia como um processo em desenvolvimento, sob pena do <i>scorecard</i> conduzir ao comportamento errado;
<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar que alguém a nível superior (não financeiro) apoie o <i>scorecard</i> e que os gestores funcionais estejam empenhados no projecto; 	<ul style="list-style-type: none"> • O projecto do <i>scorecard</i> é demasiado importante para não ser uma prioridade da gestão de topo, nunca devendo ser deixado à responsabilidade dos contabilistas;
<ul style="list-style-type: none"> • Implementar um projecto piloto antes de introduzir o novo <i>scorecard</i>; 	<ul style="list-style-type: none"> • Ele fornece lições valiosas e evita grandes riscos;
<ul style="list-style-type: none"> • Levar a cabo uma “inspecção inicial” em cada unidade de negócio, antes de implementar o <i>scorecard</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Isto minimiza o risco de avançar em circunstâncias desfavoráveis e permite adaptar previamente o projecto para servir melhor as necessidades específicas da organização.
<i>A não fazer...</i>	<i>Por outras palavras,</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar o <i>scorecard</i> para exercer mais controlo do topo para a base; 	<ul style="list-style-type: none"> • As pessoas revoltar-se-ão;
<ul style="list-style-type: none"> • Tentar estandardizar o projecto. O <i>scorecard</i> deve ser “feito por medida”; 	<ul style="list-style-type: none"> • Os imperativos estratégicos de cada organização são únicos. Um <i>scorecard</i> “pronto-a-vestir” não se lhe adaptará;
<ul style="list-style-type: none"> • Subestimar a necessidade de formação e comunicação para a utilização do <i>scorecard</i>; 	<ul style="list-style-type: none"> • Não se deixar enganar pela simplicidade da ideia, pois tem que se lidar com a mudança complexa;
<ul style="list-style-type: none"> • Não procurar a perfeição; 	<ul style="list-style-type: none"> • Evitar a “paralisia pela análise”;
<ul style="list-style-type: none"> • Subestimar o trabalho administrativo extra e respectivos custos. 	<ul style="list-style-type: none"> • A recolha de informação para o <i>scorecard</i> consome mais tempo do que se poderia pensar.

Fonte: (McCunn, 1998: 35).

Por fim, quando «o *Balanced Scorecard* tenha expressado claramente a estratégia e identificado os indutores para realizar essa estratégia, as empresas podem:

- Identificar novas acções estratégicas;
- Concentrar-se num grande número de iniciativas, envolvendo aperfeiçoamento contínuo, reengenharia de processos, programas de transformação;
- Alinhar os programas de investimento com os de despesa;

para eliminar as divergências entre as ambiciosas metas estabelecidas nos indicadores cruciais do *scorecard*, para um período de três a cinco anos, e os níveis de desempenho actuais. É este processo que mais claramente mobiliza o *scorecard* para traduzir a estratégia em acção» (Kaplan e Norton, 1996:244).

Em suma, ao mesmo tempo em que o BSC nos dá a estrutura para gerir a implementação da estratégia, permite que a própria estratégia evolua e, assim, a empresa responda com competitividade acrescida às alterações ambientais.

6.4. Articulação do BSC com o ABC para uma gestão estratégica

Já sabemos que o BSC e o ABC surgiram da necessidade de colmatar as limitações e distorções provocadas pelos sistemas tradicionais de custeio e de avaliação de desempenho. Como vimos no Capítulo 4, o ABC tem como principal preocupação corrigir as ineficiências dos sistemas tradicionais de apuramento dos custos dos produtos e serviços, decorrentes das grandes transformações verificadas no meio empresarial, nas últimas décadas. Por sua vez, o BSC, apresentado em detalhe no Capítulo 5, visa ultrapassar as limitações evidenciadas também por outros instrumentos anteriores, tais como o *Tableau de Bord*, através da compilação de métricas quantitativas e qualitativas alinhando-as à estratégia empresarial.

Controlar custos não é mais suficiente para assegurar a continuidade de uma posição competitiva de relevo. Para isso, torna-se fundamental ter em consideração muitos outros factores, dos quais devemos destacar a qualidade, a inovação, a satisfação dos clientes, a flexibilidade. Nesta linha, ainda que na prática a maioria das organizações continue a dar prioridade e, grande parte das vezes, também exclusividade, a indicadores económicos e financeiros para avaliar o desempenho empresarial, essa conduta revela-se, hoje, obviamente, inadequada. A avaliação de desempenho deve passar, hoje em dia, por uma auditoria de âmbito global que revele os aspectos de eficiência, ou ineficiência, em todas as vertentes da empresa. A análise financeira é apenas uma das vertentes de diagnóstico que ajuda a chamar a atenção sobre os problemas reais e potenciais da gestão.

Assim, embora o ABC e o BSC sejam muitas vezes tratados e utilizados de forma independente, «é possível e aconselhável a concepção de modelos de gestão que os integrem de forma consistente, pois são, em nossa opinião, instrumentos complementares e não alternativos» (Jordan et al, 2002: 276).

6.4.1 O ABC e a perspectiva de processos internos do BSC

Sendo o ABC uma nova forma de organizar e de gerir recursos, permite «conhecer o custo daquilo que se faz e não apenas o que se gasta» (Idem, ibidem: 280), introduzindo no sistema de apuramento de resultados relações de causa-efeito (processos) entre os recursos consumidos e as respectivas actividades. Estamos, assim, perante o conceito de inter-relação entre processos e actividades. É, precisamente, esse conceito que traduz o elo de complementaridade entre o ABC e o BSC, pois este último ao contemplar a perspectiva dos Processos Internos vem conferir um “*follow-up*” financeiro das actividades e respectivos processos. O ABC, por sua vez, ao fazer uma efectação mais rigorosa dos recursos às actividades que os consomem e ao acompanhar o seu grau de realização, permite aferir a sustentabilidade das métricas financeiras reunidas nesta Perspectiva do BSC.

6.4.2 O ABC e a perspectiva financeira do BSC

No seguimento de uma melhor afectação dos recursos às actividades e destas aos objectos de custeio, o ABC oferece-nos uma perspectiva multifuncional e multidimensional de toda a informação financeira, incorporando em si modelos de cálculo e de acompanhamento de Rendibilidades, nomeadamente, de clientes, de canais de distribuição e de segmentos de mercado, entre outros. Para apoiar a gestão na tomada de decisão, a Contabilidade quantifica e permite monitorizar.

As medidas de desempenho financeiras são uma das componentes de um sistema de controlo global (BSC), devendo, no entanto, ser utilizadas com precaução e em conjunto com medidas de outras naturezas, que as complementam e enquadram. Avaliar é determinar o valor, é medir, e as medidas de desempenho que se podem utilizar, são muitas e diversificadas.

6.4.3 O ABC e a perspectiva de clientes do BSC

O ABC pode apoiar na identificação e selecção de indicadores a incluir na Perspectiva de Clientes do BSC, através do apuramento dos custos de actividades que tiveram de ser executadas para captar e satisfazer clientes, detectando, assim, factores que estejam na génese de eventuais baixas de rendibilidade.

Pela sua abordagem interfuncional, o ABC proporciona informação que, uma vez integrada na lógica BSC, aumenta a capacidade de resposta a questões tão simples como, por exemplo, «quanto custa atender uma reclamação de um cliente?» (Jordan et al, 2002: 175).

O ABC permite ainda identificar quais são as actividades, com e sem valor acrescentado, para estratégias de fidelização de carteiras de clientes, no médio e longo prazo.

6.4.4 O ABC e a perspectiva de aprendizagem e inovação do BSC

A nova visão que o ABC projecta da organização é bastante útil ao BSC, na medida em que permite identificar, com maior clareza, objectivos e medidas em domínios tão fundamentais para o futuro da organização, como o são, por exemplo, as actividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D). Os sistemas tradicionais de custeio tratam as despesas de I&D, normalmente, como custos indirectos de fabricação, imputando-os aos produtos do 'período' de uma forma "cega". No ABC o rigor é maior. A preocupação com o ciclo de vida prevalece relativamente às preocupações com os 'custos do período' e as despesas em I&D são imputadas apenas aos produtos para os quais foram realizadas, durante os anos da sua vida.

Do exposto se infere uma forte relação de complementaridade existente entre o ABC e o BSC. Com efeito, estes, como componentes de um modelo global de gestão, convergem para uma medição do desempenho mais rigorosa, com base num melhor «conhecimento da estrutura de custos e cadeia de valor (ABC) e acompanhamento de indicadores que ligam a prática à estratégia, como geradores de valor futuro (BSC)» (Jordan et al, 2002: 281).

CAPÍTULO 7

ABORDAGEM EMPÍRICA; ESTUDO DE CASO

SINFIC, SA

O objectivo deste capítulo é evidenciar a importância do ABC como instrumento de informação relevante para a tomada de decisão de uma empresa, a SINFIC neste caso. As fontes de informação são de quatro naturezas: um guião, previamente construído, para uma entrevista à Gerência, documentação disponibilizada pela equipa de implementação do Projecto (ainda não concluída), a observação directa *in loco* e ainda o *site* da própria empresa.

Num primeiro momento, depois de feita uma apresentação geral da empresa, será abordada a sua vertente estratégica, incidindo sobre os seguintes aspectos:

- Visão, Missão e Objectivos;
- Recursos, Competências e Cadeia de Valor;
- Meio Envolvente, contextual e transaccional, para evidenciar os segmentos do mercado-alvo, a atractividade do sector e a posição competitiva da empresa;
- Factores Críticos de Sucesso e Opções Estratégicas tomadas.

Num segundo momento, são apresentados os aspectos mais relevantes do ABC da SINFIC e identificadas as suas possíveis inter-relações com o BSC a implementar, para apoiar a gestão estratégica.

7.1. Método de investigação utilizado

Para explorar a vertente empírica desta investigação optou-se pelo Método de Estudo de Caso. Este método, privilegiando lógicas de abordagem mais qualitativas, é considerado uma forma de investigação empírica que, para além de se centrar no *Como* e/ou no *Porquê*, em detrimento do *Quanto*, *Quando*, ou *Quem*, «indaga ainda sobre o objecto de estudo/fenómeno dentro do seu contexto real, em que as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes e no qual são aplicadas múltiplas fontes de evidência» (Yin, 1989: 23).

Muito embora outros métodos, nomeadamente quantitativos, pudessem também ser utilizados numa investigação deste tipo, parece-nos que o Estudo de Caso, para aqui, é o mais adequado. Pois, o estudo da implementação do ABC numa organização é algo que é experimentado ou "vivido" de forma distinta e única pelas organizações que empreendem esse processo. Não se pretende analisar *Quem* são as empresas que adoptam o ABC, mas somente evidenciar *Como* esse processo vai germinando numa organização e conduz à sua

implementação. Ou seja, trata-se de compreender, recorrendo a múltiplas fontes de evidenciação (entrevista, documentos, observação e *site*), relações causais que são demasiado ricas e complexas para a adopção de métodos estatísticos que, normalmente, pecam por simplificações excessivas.

No nosso Caso em concreto, trata-se de analisar *Como* é que o ABC pode contribuir para a formulação da estratégia empresarial e constituir-se como um instrumento de acompanhamento da *performance* que proporcione informação, a ser utilizada no *Balanced Scorecard*, para apoiar as decisões de âmbito estratégico e, assim, melhorar a competitividade da empresa.

7.2. Estudo de Caso – Empresa SINFIC, SA

Nesta secção fazemos uma apresentação geral da organização estudada, salientamos os aspectos mais relevantes da sua estratégia e pomos em evidência as interligações entre o ABC e o BSC, para que estes se possam afirmar como um efectivo sistema de apoio ao processo estratégico da SINFIC.

7.2.1 Apresentação da SINFIC

A SINFIC foi fundada em 1990 com o Capital Social de 50.000€, subscrito pelas empresas CNS e SI, por um conjunto de promotores e pelos quadros da empresa. Em 1995 foi efectuado um aumento de capital de 200.000€, passando a estrutura accionista a estar centralizada na CNS e nos quadros da empresa. Em 1999 verificou-se a realização de uma MBO (*Management Buy-Out*), tendo os quadros dirigentes da SINFIC adquirido as acções da CNS. Após a realização da MBO, os promotores da empresa realizaram um aumento de capital de 250.000€, fixando o capital social da empresa nos actuais 500.000€.

A empresa nasceu como uma *software house*, tendo como projecto inicial o desenvolvimento de um Sistema Integrado de Gestão, mais concretamente um ERP (Enterprise Resource Planning), em tecnologia UNIX / INFORMIX destinado ao segmento das médias empresas portuguesas. A partir de 1992, começa a empenhar-se em e deixa de ser uma empresa monoproduto. O seu esforço de diversificação foi acompanhado por mudanças significativas na estrutura organizacional, passando esta a ser constituída em Unidades Estratégicas de Negócio (UEN).

A partir de 1996 decide-se por uma maior focalização na sua oferta de serviços, visando, por um lado, minorar o grau de exposição e dependência em relação aos seus parceiros tecnológicos e, por outro, melhorar o seu VAB por trabalhador.

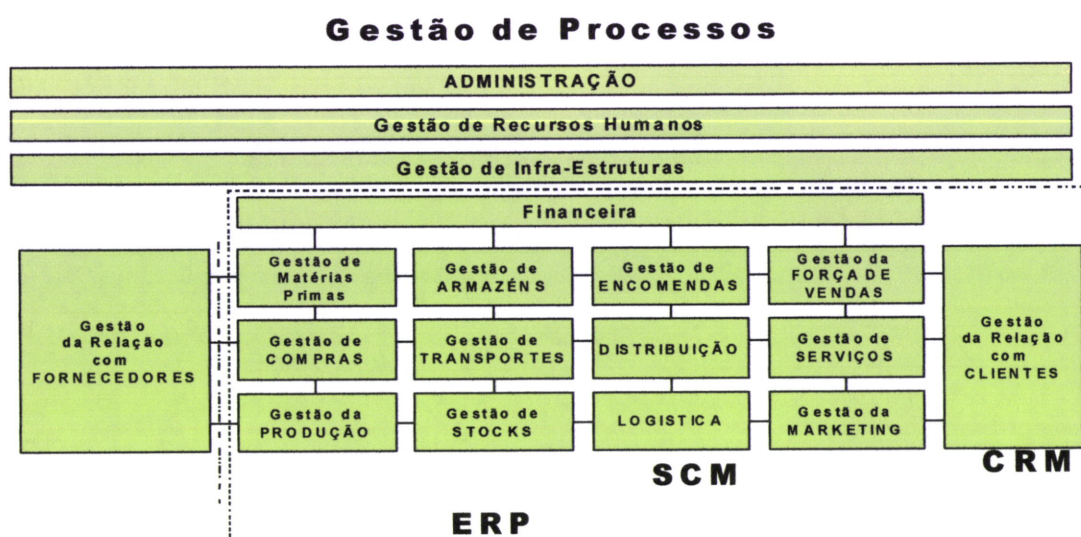
A SINFIC está posicionada, desde 1998, no primeiro quartil das empresas nacionais do mercado das tecnologias de informação (melhores 25%), considerando indicadores de volume de negócio ou de produtividade. Esse posicionamento deve-se, essencialmente, ao desenvolvimento de relações directas com os seus principais clientes (clientes estratégicos), procurando potenciar quatro vectores fundamentais:

- Confiança;
- Credibilidade;
- Competência (adequabilidade);
- Competitividade (valor / preço).

A base das suas vantagens competitivas está na sua estrutura organizacional que, estando organizada por UEN's com lideranças próprias e autonomia, lhe permite combinar rapidez de processos com agilidade de resposta a nichos de mercado bastante atractivos.

A figura seguinte esquematiza a estrutura e gestão de processos da empresa.

Fig. 21: Processos da SINFIC



Fonte: Sinfic.

A SINFIC desenvolve o seu negócio em conteúdos e ferramentas de *software* em três domínios distintos:

- *Software* e serviços para gestão de activos e processos horizontais, nomeadamente ERP (*Enterprise Resource Planning*), CRM (*Customer Relationship Management*), SCM (*Support Customer Management*) e BI (*Business Intelligence*), para empresas de quase todos os sectores de actividade;
- Ferramentas e sistemas de gestão da produção, serviços prestados a departamentos de desenvolvimento de *software* de grandes empresas e *software houses* – linguagens de programação, sistemas de modelação, gestão de equipas de produção de *software*, etc;
- *Software* e serviços de gestão de infra-estruturas tecnológicas.

As principais linhas de produtos e serviços prestados pela empresa são as seguintes:

- **Serviços de Outsourcing;**
 - Que consistem na gestão de processos ou actividades internos em regime de subcontratação.
- **Serviços de Desenvolvimento de Software On-Site;**
 - Que consistem em ajudar o cliente no esforço de desenvolvimento de *software*, pelo reforço da sua equipa de produção com técnicos especializados da SINFIC, a trabalharem nas instalações do cliente, de acordo com as metodologias por ele definidas.
- **Ferramentas SI/TI;**
 - A SINFIC promove activamente a revenda ou distribuição de produtos de empresas com as quais tem acordos de parceria estratégica, destacando-se os produtos dos seguintes fornecedores, INFORMIX; CENTURA; LOTUS (IBM); LOGIC WORKS; ORACLE; MICROSOFT; RATIONAL (Engenharia de Software) e COGNOS (*Business Intelligence*).
- **Consultoria em SI/TI e Consultoria Técnica de apoio à utilização de Ferramentas de Desenvolvimento de Software.**

- **Soluções *Business Intelligence*;**

A SINFIC tem uma experiência de mais de cinco anos no desenho e implementação de Sistemas de Suporte à Decisão ou de *Business Intelligence*, como são hoje mais vulgarmente designados.
- **Serviços de Desenho e Implementação de Soluções SIG (Sistemas Integrados de Gestão);**

A empresa tem uma experiência de mais de dez anos em ERP, CRM e SCM, que são sistemas que servem de apoio às actividades operacionais das empresas. Desde Janeiro de 2001 que tem acordos de parceria com a NAVISION e a ORACLE para ganhar competência na implementação de soluções ERP/CRM destes parceiros;
- **Serviços de Gestão de Segurança e Qualidade de Infraestruturas Tecnológicas;**

A SINFIC passou a disponibilizar esta linha de serviços, desde Janeiro de 2001, a todos os seus clientes, com especial enfoque no segmento PME.
- **Formação & Desenvolvimento;**

A empresa está apta a fornecer serviços de formação e de gestão de projectos de formação em vários domínios técnicos;
- **Serviços de Consultoria e Desenvolvimento de soluções para comércio electrónico;**

Desde Abril de 2001 que a SINFIC disponibiliza uma oferta de serviços de desenvolvimento de soluções *e-Business*, sendo a tecnologia de base assegurada pelo parceiro Oracle.

Em suma, pode afirmar-se que a SINFIC apresenta um portfólio alargado de serviços e produtos que assegura a existência de uma carteira de clientes diversificada, embora com concentração das vendas num conjunto restrito, os designados clientes estratégicos, cujo potencial de crescimento, de acordo com a opinião da gerência, continua a ser elevado.

7.2.2. Vectores da estratégia empresarial seguida

A estratégia de desenvolvimento da SINFIC tem como suporte três pilares: a missão que lhe foi atribuída, a visão dos seus gestores e os objectivos fixados. Vejamos cada um deles:

➤ **VISÃO;**

Ser, no mercado das Tecnologias de Informação (TI's), um referencial de excelência, um parceiro de Confiança, Credível, Competente e Competitivo.

➤ **MISSÃO;**

Colocar as Tecnologias de Informação, Gestão e Qualidade ao serviço e no reforço da competitividade e flexibilidade das organizações.

➤ **OBJECTIVO ESTRATÉGICO;**

A SINFIC opera num sector, o de SI/TI, que regista taxas de crescimento claramente superiores às da maioria dos outros sectores, sendo simultaneamente um palco extremamente competitivo, não só em termos nacionais como também mundiais, e em permanente mudança. Sendo assim, o desenvolvimento de acordos de parceria ao nível de tecnologias e ferramentas de classe mundial torna-se decisivo para reforçar a vantagem competitiva da empresa. Neste pressuposto, foi identificado como grande Objectivo Estratégico:

Posicionar a empresa, nos próximos três anos, na área dos serviços de desenvolvimento de software e implementação de sistemas, num nível único em Portugal e competitivo a nível mundial.

Para o atingir, as referidas parcerias, a aquisição e endogeneização de tecnologias de vanguarda e a excelência no desenvolvimento de software, são as condições necessárias.

Os três pilares acabados de referir, suportam a opção por uma **ESTRATÉGIA** Global de **Crescimento Intensivo** uma vez que se pretende crescer rapidamente no mercado onde se opera. Esta opção justifica-se porque não estão ainda exploradas todas as oportunidades oferecidas pelos serviços da empresa nos mercados que cobre actualmente. A via escolhida foi identificada como de **Desenvolvimento pelos Mercados e pelos Produtos**, uma vez que visa:

- **Novos segmentos**, atacando o mercado das Instituições Públicas e das PME's;
- **Expansão geográfica**, criando uma rede de parcerias com outras empresas consultoras nas diversas zonas do território nacional;
- **Melhoria da qualidade**, recrutando recursos humanos com melhores capacidades técnicas e competências que permitam uma oferta à medida de cada cliente;

- **Extensão da gama de produtos e de marcas**, fomentando parcerias estratégicas com marcas internacionalmente reconhecidas que colocarão à disposição novas soluções tecnológicas.

No que concerne à abordagem competitiva, a empresa optou pela designada **Estratégia de Challenger**, atacando lateralmente os líderes de mercado para se posicionar em nichos para os quais detém maiores competências e onde as grandes consultoras não estão presentes.

Tanto a Estratégia Global (crescimento intensivo) como a Estratégia Competitiva (*challenger*) são desagregadas em ACÇÕES específicas focalizadas, nomeadamente em:

A) Sistemas de Informação e Tecnologia;

As principais oportunidades de melhoria do Sistema de Informação informático são segmentadas por áreas funcionais.

B) Gestão, Acção Comercial e Marketing – CRM;

Acções consubstanciadas no estudo da adopção de um sistema de *Database marketing* e também no estudo da adopção de um sistema de gestão de contactos, interesses, propostas, produtos, etc.

C) Sistema de Planeamento Estratégico;

Transposição da lógica estratégica de Plano para a lógica estratégica de Processo, recorrendo às tecnologias de informação de forma a promover uma maior participação de todos os colaboradores no processo estratégico da empresa.

D) Marketing

Englobando acções diversas, nomeadamente, para consolidar a marca SINFIC, reforçar a visibilidade e credibilidade da empresa, reforçar parcerias institucionais, criar rede de parceiros locais e intensificar a presença da empresa nos países lusófonos. O *site* da empresa tem, obviamente, um papel importante em tudo isto.

E) Produção

Garantir a qualidade entregue ao cliente e percebida através da endogeneização da tecnologia e controlo dos processos, visando:

- A melhoria do sistema de gestão de recursos humanos ligados à produção;
- A valorização do património intelectual da empresa (artefactos de *software*);
- O controlo das inconformidades do produto;
- O controlo e produção dos registos da qualidade.

Nesta perspectiva, a SINFIC propõe-se, com recurso a empresa externa, implementar um sistema de qualidade de acordo com a norma ISO 9001:1994 ou outra resultante da revisão desta, porque um tal sistema aumenta a credibilidade aos olhos do cliente.

F) Finanças

Para implementar a estratégia empresarial e realizar as diversas acções em todos os domínios, vários investimentos são necessários. Assim, a fim de diminuir o risco financeiro associado à expansão do negócio, a empresa propõe-se formalizar uma candidatura ao SIME-Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial.

Todas as acções acabadas de explicitar são, por sua vez, enquadradas em OBJECTIVOS OPERACIONAIS de vária ordem, com *timings* estabelecidos. Os quadros seguintes apresentam exemplos de alguns desses objectivos e respectivos horizontes temporais:

Quadro 16: Objectivos Económicos - Perspectiva Financeira

Unidade	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Volume de Negócios [mil Cts]	615	835	1,300	1,700	2,000
Vendas [% VN]	36%	36%	32%	30%	28%
Prestação de Serviços [% VN]	64%	64%	68%	70%	72%
Lucro Antes de Impostos [mil Cts]	48	78	200	260	360
Prazo médio de recebimento [dias]	134	94	75	60	60
Volume de Negócios por Trabalhador [mil Cts]	12	13	13.5	14.5	15.5
Margem Bruta das Mercadorias	35%	35%	35%	35%	35%
Resultado [% VN]	5.5%	5.5%	9%	12%	16%

Fonte: Sinfic.

Quadro 17: Objectivos Competências de pessoal - Mix de competências

Mix de Competências [em % referente ao total dos efectivos]						
	Ano	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Especialistas em Engenharia de Software		5%	5%	10%	20%	25%
Gestores de Projecto		10%	5%	10%	15%	20%
Especialistas INFORMIX		33%	40%	35%	35%	35%
Especialistas Visula Basic Development			20%	30%	35%	35%
Especialistas JAVA			10%	30%	40%	45%
Especialistas Oracle - programação			5%	10%	15%	20%
Especialistas Oracle – DBA			5%	5%	5%	5%
Especialistas MS Software Engineer			5%	10%	20%	25%
Especialistas em SCO UNIX		5%	5%	5%	5%	5%
Técnicos de implementação de ERP/CRM		5%	3%	3%	3%	3%
Especialistas em Lotus Notes		5%	4%	3%	3%	3%
Especialistas Centura		5%	5%	5%	5%	4%
Técnicos – Juniores		31%	25%	15%	15%	15%

Fonte: Sinfic.

Quadro 18: Objectivo de flexibilidade de produção (flexibilidade da SINFIC)

Flexibilidade da Empresa % do número total do pessoal ao serviço						
	Ano	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
- Especialistas em 3 domínios		10	15	20	25	25
- Especialistas em 2 domínios		30	30	35	35	35
- Especialistas num domínio		20	15	15	5	5
- Técnicos Especializado		20	20	20	25	25
- Técnicos Não Especializados		20	20	15	10	10

Fonte: Sinfic.

Quadro 19: Objectivo de Minimização de Risco de Mercado

Risco de Mercado					
	Ano	N+2	N+3	N+4	N+5
Nº de Clientes estratégicos [80% das Vendas]		6	6	8	12
Peso do maior cliente		15%	15%	12%	10%
Peso nas Vendas do Mercado fora de Portugal		4%	4%	6%	8%
Peso no Volume de Negócios da maior unidade de negócio		40%	40%	35%	30%
Peso na Prestação de Serviços da maior unidade de negócio		43%	40%	35%	30%
Nº de Novas Unidades de Negócio a lançar		1	2	1	2
Peso nas Vendas do Maior Fornecedor		12%	10%	10%	10%
Angariação de novas parcerias estratégicas		1	2	2	2

Fonte: Sinfic.

Quadro 20: Liquidez e Autonomia Financeira

Objectivos Liquidez e Autonomia Objectivos de Liquidez e Autonomia Financeira Financeira					
	Ano	N+2	N+3	N+4	N+5
Fundo de Maneio (cts)		69.543	120.105	191.167	318.078
Liquidez Geral		129%	148%	151%	170%
Liquidez Reduzida		128%	146%	147%	166%
Autonomia Financeira		18%	29%	29%	34%
Solvabilidade		22%	41%	29%	34%
Rentabilidade Económica		19%	9%	10%	14%
Rentabilidade dos Capitais Próprios		13%	7%	8%	12%

Fonte: Sinfic.

Por fim, importa salientar, ainda no âmbito do processo estratégico, que o tipo de estratégia escolhida pela SINFIC para atingir o objectivo estratégico definido, através das acções explicitadas, não poderia deixar de ter em linha de conta o diagnóstico do meio envolvente do negócio, tanto contextual como transaccional. Os dois quadros seguintes sintetizam as características da ENVOLVENTE CONTEXTUAL da SINFIC, a nível europeu e nacional.

Quadro 21: Contexto europeu

Económico	<ul style="list-style-type: none"> • Novo quadro comunitário de apoio 2007-2013; • Crescimento da Internet; • Maior integração do mercado financeiro; • Subida do preço do barril de petróleo; • Aumento das taxas de juro; • Preço elevado dos combustíveis; • Aumento da taxa de inflação; • Ciclo económico recessivo.
Político	<ul style="list-style-type: none"> • Alargamento da União europeia; • Maior convergência e integração política; • Decréscimo do peso do sector público na economia portuguesa; • As Grandes Empresas deixarão de ter os seus centros de decisão em Portugal.
Social	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento da emigração para a Europa, oriunda de países pobres; • Aumento das tensões sociais, decorrentes de uma sociedade mais multiracial e multicultural; • Aumento das desigualdades entre ricos e pobres; • Crescimento do terrorismo.
Legal	<ul style="list-style-type: none"> • Maior regulamentação da certificação profissional; • Maior regulamentação da concorrência; • Maior regulamentação na área do ambiente.
Tecnológico	<ul style="list-style-type: none"> • Crescimento da importância (negócio) Internet; • Ciclo de vida de produtos cada vez mais curtos; • Conjugação da necessidade de Qualidade e Velocidade; • Integração de novas tecnologias em cada vez mais produtos das mais diversas áreas. • Aumento do potencial de inovação por via da utilização de novas tecnologias; • Diminuição de preços de HW e SW; • Aumento das capacidades de comunicação à escala global; • Aumento da capacidade de adaptar produtos globais à especificidade de mercados locais; • Convergência de sectores tecnológicos com ênfase na área de conteúdos, telecomunicações e informática (TV – Cabo / Internet / Telemóveis).

Fonte: Sinfic

Quadro 22: Contexto nacional

Económico	<ul style="list-style-type: none">• Novo quadro comunitário de apoio 2007/2013;• Maior carga fiscal;• Défice orçamental;• Concorrência crescente das empresas espanholas;• Mercado de capitais em baixa;• Aumento das taxas de juro;• Aumento dos combustíveis;• Aumento da taxa de inflação;• Crise económica.
Político	<ul style="list-style-type: none">• Diminuição da Despesa pública;• Aumento do IVA.
Social	<ul style="list-style-type: none">• Aumento do desemprego e da pobreza;• Aumento da Imigração dos países de leste gerando insegurança e conflitos sociais;• Aumento da disponibilidade de mão de obra barata e qualificada;• Aumento do endividamento das famílias;• Aumento das assimetrias sociais.
Legal	<ul style="list-style-type: none">• Aumento da tendência para a certificação profissional;• Leis de trabalho desajustadas;• Desactualização da legislação relativa a novas tecnologias;• Dificuldade da legislação lidar com movimentos trans – fronteiriços;• Obrigatoriedade de 35 horas de formação por ano e por trabalhador a partir de 2006.
Tecnológico	<ul style="list-style-type: none">• Escassez de quadros na área das SI/TI;• Ciclo de vida de produtos cada vez mais curtos;• Integração de novas tecnologias em cada vez mais produtos das mais diversas áreas;• Diminuição dos custos de HW e SW;• Aumento das capacidades de comunicação, à escala global;• Coexistência de produtos de diferentes versões do mesmo fabricante, no mesmo momento, numa organização;• Aumento da capacidade de adaptar produtos globais a especificidade de mercados locais.

Fonte: Sinfic.

No que concerne à ENVOLVENTE TRANSACCIONAL, devemos referir que os Clientes da SINFIC são bastante heterogéneos quer em dimensão, quer no que diz respeito ao sector de actividade a que pertencem ou à sua área geográfica de actuação. A razão de ser desta diversidade reside no facto da SINFIC ter optado por uma estrutura organizacional baseada em Unidades Estratégicas de Negócio que, no âmbito dos seus planos de negócio, satisfazem segmentos (nichos) de clientes específicos, mas diversos.

O quadro seguinte, retrata a diversidade de clientes, por peso do volume de negócios:

Quadro 23: Nichos de mercado, por volume de negócios (unid.monet.)

SEGMENTOS	N-2		N-1		N	
	VN	%	VN	%	VN	%
Software Houses	39,967,638	12	103,766,086	17	225,581,773	27
Banca e Seguros	57,964,108	17	165,673,243	26	223,084,128	27
Comércio e Indústria	98,092,331	29	112,063,496	18	125,307,566	15
Institucionais	5,673,000	2	56,836,643	9	57,733,592	7
Administração Pública	11,152,596	3	26,824,000	4	49,816,951	6
Empresas de Serviços	8,704,445	3	15,516,368	2	42,767,987	5
SI/TI	23,685,701	7	42,531,051	7	22,540,772	3
Construção Civil e Obras Públicas	18,644,895	6	20,163,051	3	20,807,896	2
Angola	3,661,357	1	22,581,413	4	19,074,513	2
Distribuição	8,690,700	3	13,878,214	2	15,631,436	2
Grupo	42,192,616	13	27,829,398	4	15,429,273	2
Grandes Empresas	4,263,400	1	6,010,638	1	6,972,470	1
Telecomunicações	8,319,619	2	4,174,126	1	6,110,703	1
Estabelecimentos de Ensino	1,997,000	1	6,855,484	1	5,713,400	1
Consultoras	495,000	0	3,760,760	1	1,419,797	0
Formação e Recursos Humanos	0	0	360,868	0	518,085	0
Particulares	0	0	0	0	408,700	0
Imagem & Conteúdos	0	0	0	0	0	0
TOTAL	333,504,406	100	628,824,839	100	838,919,042	100

Fonte: Sinfic.

As necessidades dos clientes SINFIC prendem-se com a utilização de tecnologia informática e de processos em domínios tão diversos como, por exemplo a segurança, a produtividade, a inovação, o conhecimento individual e colectivo, as comunicações internas e externas, a gestão da mudança.

Ainda no âmbito da envolvente transaccional, podemos agrupar os Concorrentes da SINFIC em três categorias:

- Concorrência Internacional Global;
- Concorrência Nacional Global;
- Concorrência Nacional Específica.

Quanto aos Fornecedores, eles representam um dos agentes mais importantes. As inovações tecnológicas são constantes nos tempos que correm e, por isso, o acesso a fornecedores conceituados é factor crítico de sucesso no negócio. Os líderes tecnológicos globais são a Microsoft, a Oracle, a IBM, a Cisco e a Sun. Estas, são as empresas responsáveis pela produção das plataformas mais usadas em todo o mundo. A SINFIC tem feito grandes esforços para conseguir obter a representação exclusiva de determinadas marcas internacionalmente reconhecidas. Possui diversas parcerias estratégicas que têm possibilitado uma diferenciação muito positiva da empresa junto dos mercados-alvo. Podemos destacar os seguintes fornecedores, de cujos produtos e/ou serviços a SINFIC detém representação em

Portugal: Cognos, Applix, Informix, Centura, Oracle, IBM, Lotus, Computer Associates e Rational. A SINFIC é ainda um dos poucos *Solution Provider* da Microsoft em Portugal.

O diagnóstico da envolvente transaccional não ficaria completo sem uma referência ao Modelo das Cinco Forças de Porter, para explicar as principais razões da maior ou menor atractividade do sector no longo prazo. Vejamos cada uma delas.

- **Potencial de novas entradas**

Actualmente, o mercado encontra-se claramente definido e o potencial de novos *entrantes* não é significativo. As grandes consultoras nacionais e internacionais, lutam pelas Grandes Empresas e pelas Instituições Financeiras, que representam os segmentos de mercado mais rentáveis. As empresas de menor dimensão, procuram satisfazer as PME's e as *Software Houses* que também representam nichos bastante atractivos e com bom potencial de crescimento. Finalmente, o segmento das Instituições Públicas está a começar a ganhar peso no sector, representando igualmente novas oportunidades.

- **Pressão de Produtos Substitutos**

É elevada em virtude das inovações tecnológicas serem uma constante. Isso obriga a que as empresas estejam em constante evolução para se manterem competitivas.

- **Poder Negocial dos Fornecedores**

É elevado, visto que eles representam as marcas internacionais de *software e hardware*. As parcerias estratégicas são fundamentais para ter acesso às novas soluções. Quanto aos fornecedores de recursos humanos, o recrutamento é feito junto das entidades de ensino superior que não colocam qualquer contratempo às empresas.

- **Poder Negocial dos Clientes**

Para os serviços mais standardizados o custo de mudança é reduzido e por isso, dão-se guerras de preços acentuadas. Quanto mais especializados forem os serviços a executar, menor é o poder de negociação dos clientes. No entanto, em virtude da quantidade de empresas a operar no mercado português, podemos dizer que de uma forma geral os clientes apresentam um poder de negociação elevado.

- **Rivalidade entre Concorrentes**

É acentuada nas grandes empresas, sobrando os nichos de mercado e as empresas de menor dimensão para as consultoras com menor expressão. Para além disso, a luta no recrutamento dos recursos humanos também é enorme em virtude da sua escassez. Contudo, devido ao crescimento acentuado do mercado nos últimos anos, a rivalidade tem sido, globalmente, mediana porque até agora ele tem dado para todos os *players*.

Não obstante a sua política global e de posicionamento em termos de preços, a SINFIC não enjeita a liberdade táctica que lhe é proporcionada pelo facto de estar organizada em

Unidades Estratégicas de Negócio, ou seja, cada uma destas estruturas pode adequar os seus preços aos segmentos e nichos que endereça, maximizando desta forma o retorno dos seus activos. A política de preços da SINFIC posiciona-se na ordem dos 75% em relação ao topo do mercado (final do terceiro quartil), ou seja, apresenta preços elevados em relação a empresas de dimensão semelhante mas que são competitivos em relação às empresas líderes do mercado, que são encarados como concorrentes directos. Os preços e as margens praticadas nos produtos que distribui são, normalmente, as aconselhadas pelos fabricantes.

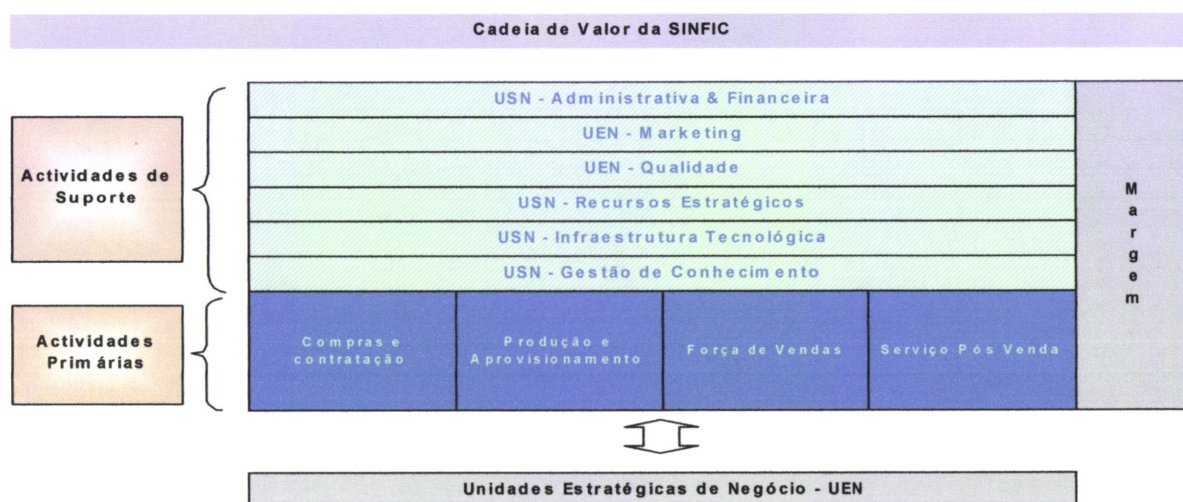
7.2.3. Focalização nos processos, factores críticos de sucesso e oportunidades e ameaças do negócio

A Cadeia de Valor da SINFIC revela duas características diferenciadoras em termos de processos:

- Interligação constante entre as várias Unidades Estratégicas e de Suporte, através da criação de Círculos de Qualidade, que irão permitir a partilha do conhecimento. Isso induz mais eficiência de processos, mais criação de valor e, portanto, maior competitividade global da organização;
- Maior rapidez de resposta e mais proximidade dos intervenientes no negócio, através de uma verdadeira rede electrónica que permite a participação activa no processo operacional e a realização de serviços à medida de cada cliente. Conseguir-se-á, assim, mais incremento de valor na Cadeia.

Esquemáticamente, temos:

Fig. 22: Cadeia de Valor da SINFIC



Fonte: Sinfic

Tendo em atenção tudo o que foi exposto até agora, podemos concluir que os principais Factores Críticos de Sucesso (FCS) no sector de negócio da empresa são:

- **Qualidade**

Este é um dos factores de maior importância para o crescimento e desenvolvimento da SINFIC. O conceito de qualidade engloba as regras e procedimentos de trabalho, a qualidade das tecnologias utilizadas e a competência dos recursos humanos envolvidos. A Cultura e Modelo Organizacional implementados bem como as Parcerias Estratégicas (rede de fornecedores), contribuem claramente para o sucesso empresarial (v. quadro seguinte) fomentando um espírito de busca incessante pela melhoria da qualidade dos processos e dos serviços finais entregues ao cliente. A certificação internacional deverá ser uma aposta prioritária da empresa.

- **Distribuição**

Neste factor, existem duas vertentes extremamente importantes a considerar:

- ***A cobertura regional;***

A localização da empresa é bastante importante porque, quanto mais próxima se encontrar dos seus segmentos de mercado, menor será o tempo de resposta e maior será a eficácia nos custos de distribuição.

- ***A flexibilidade da estrutura;***

Face à instabilidade dos mercados, a empresa deverá ter capacidades para se adaptar quer aos períodos de expansão quer aos de contenção. Estruturas demasiado pesadas, em termos de recursos humanos e de activos, podem condicionar o futuro da empresa num período menos favorável.

A Distribuição é o factor mais problemático para a SINFIC (v. Quadro seguinte), dado que ela apenas detém duas delegações (Angola e Porto) que não permitem uma cobertura eficaz do território.

- **Rede de Fornecedores**

As marcas internacionais desempenham um papel essencial na indústria. Por um lado, colocam as últimas soluções tecnológicas no mercado e, por outro, representam uma bandeira de garantia de qualidade ao cliente final. Como tal, é muito importante que as empresas assegurem uma rede de fornecedores, capaz de garantir o fornecimento das últimas inovações do sector nos prazos necessários.

Há um esforço contínuo por parte da administração da SINFIC em melhorar ainda mais as parcerias estratégicas com marcas reconhecidas internacionalmente. É a busca contínua pela vanguarda das tecnologias e de competências que tem permitido a diferenciação da empresa junto do mercado;

- **Produtividade**

A utilização de equipamentos inovadores com melhores performances ao nível dos processos de trabalho permite uma maior rentabilização dos Recursos Humanos. No entanto, tal só será possível, caso as empresas consigam usufruir de técnicos especializados e de tecnologias que permitam a produção em tempos mais reduzidos. A produtividade na SINFIC não é factor problema (v. Quadro seguinte).

A empresa tem tido particular atenção com a eficiência de processos. Por isso, implementou um Modelo Organizacional baseado em Unidades de Negócio que fomenta a criatividade e resolução de problemas em equipa. Para além disso, o esforço em implementar uma Cultura participativa e envolvente de gestão (Planeamento e Controlo), tem permitido criar equipas motivadas.

- **Notoriedade**

É um factor fundamental neste negócio em virtude da escolha final do cliente se basear muito na experiência acumulada do fornecedor e na marca dos produtos disponibilizados. Como tal, as marcas internacionais com que a empresa trabalha, compensam a sua menor visibilidade junto dos grandes clientes.

- **Finanças**

O sector de SI/TI é um sector que requer investimentos sucessivos, fruto das inovações tecnológicas constantes. Por isso, a facilidade de acesso ao crédito bem como os Modelos Organizacional e de Planeamento e Controlo implementados, permitem que a empresa liberte fluxos financeiros consideráveis para a modernização da sua tecnologia, infraestrutura e desenvolvimento de competências dos recursos humanos.

Se cruzarmos os FCS do negócio com as Competências Centrais da empresa, ficamos com uma percepção do grau de adequação das Competências aos Factores. Um inquérito elaborado pela SINFIC e implementado por uma empresa externa especializada, a todos os trabalhadores da empresa, aos seus principais clientes, parceiros e concorrentes, revelou a existência de uma boa adequação estratégica global. De facto, constata-se (v. Quadro seguinte) que o único factor relativamente problemático é a Distribuição, o que era expectável, pela razões já referidas.

Em suma, os FCS passam sobretudo pela ênfase na Qualidade, Inovação e implementação de plataformas tecnológicas de B2B (Business to Business), envidando práticas de internacionalização e divulgação da marca Sinfic.

Quadro 24: Factores Críticos de Sucesso da SINFIC

Competências Centrais	Factores Críticos de Sucesso					
	Produtividade	Distribuição	Fornecedores	Qualidade	Notoriedade	Finanças
- Modelo Organizacional	4			4		4
- Cultura e Valores	4			4		
- Parcerias Estratégicas			5	5	5	
- Localização em Angola		3				
- Planeamento e Controlo	4					5
- Acesso ao Crédito						5

Pontuação: Insuficiente (1) a Excelente (5)

Fonte: Resultados da entrevista.

Em jeito de síntese conclusiva da análise da vertente estratégica da SINFIC, relevamos as principais oportunidades e ameaças que a empresa enfrenta:

▪ **Oportunidades / clientes**

- Concentração da actividade em nichos de mercado em grande crescimento evitando a concorrência directa das grandes consultoras;
- Constantes inovações tecnológicas, com especial destaque para o incremento da Internet o que leva, a soluções à medida e a uma maior diferenciação de quem se situar na vanguarda das tecnologias;
- Exigência cada vez maior por parte dos clientes em participarem activamente nos processos operacionais, intervindo nas várias etapas da produção por forma a garantirem o produto final com as características pretendidas. É a necessidade de implementação do sistema *Servuction*;
- Grande crescimento potencial de segmentos específicos ainda não saturados: Instituições Públicas e PME's.

▪ **Oportunidades / Parceiros**

- Existência de pequenas consultoras e empresas de informática dispostas a funcionar em regime de parceria que poderão ser um óptimo canal de comercialização a nível nacional.

▪ **Oportunidades / Recursos Humanos**

- Possibilidade de realização de parcerias estratégicas com estabelecimentos de ensino superior, garantindo assim mão de obra especializada e menos cara;
- Contratação de recursos humanos especializados das grandes consultoras, beneficiando da desumanização existente nessas empresas;
- Captação de novos talentos.

▪ **Oportunidades / Tecnologias**

- Diminuição dos custos de hardware e software;
- Possibilidade de realização de novas parcerias como é o caso da Cisco e do reforço de algumas já existentes (Microsoft, IBM e Oracle);
- Novos canais de relacionamento empresarial – Internet.

▪ **Oportunidades / Outros Recursos**

- Abertura do próximo Quadro Comunitário, que tem como área de eleição as tecnologias de informação;
- Aumento da importância da certificação profissional;
- Estabilização dos mercados Palops em virtude do fim das guerras e do crescimento económico.

▪ **Ameaças / diversas**

- Concorrência cada vez mais acentuada das grandes consultoras, tornando um suicídio a competição directa;
- Crise económica nacional, caracterizada por um déficite orçamental elevado, aumentos dos preços dos combustíveis, aumento de impostos e menor fulgor dos mercados de capitais, o que poderá arrefecer o investimento por parte das empresas;
- Concorrência cada vez maior das empresas espanholas;
- Não realização do processo de certificação de qualidade pode distanciar mais a empresa dos concorrentes directos;
- Deslocalização dos centros de decisão das empresas de TI;
- Crescente competitividade das empresas portuguesas cotadas em bolsa;
- Internet;
- Volatilidade das Novas Tecnologias da Informação e da Comunicação;
- Escassez e custo da qualificação dos recursos humanos.

▪ **Forças**

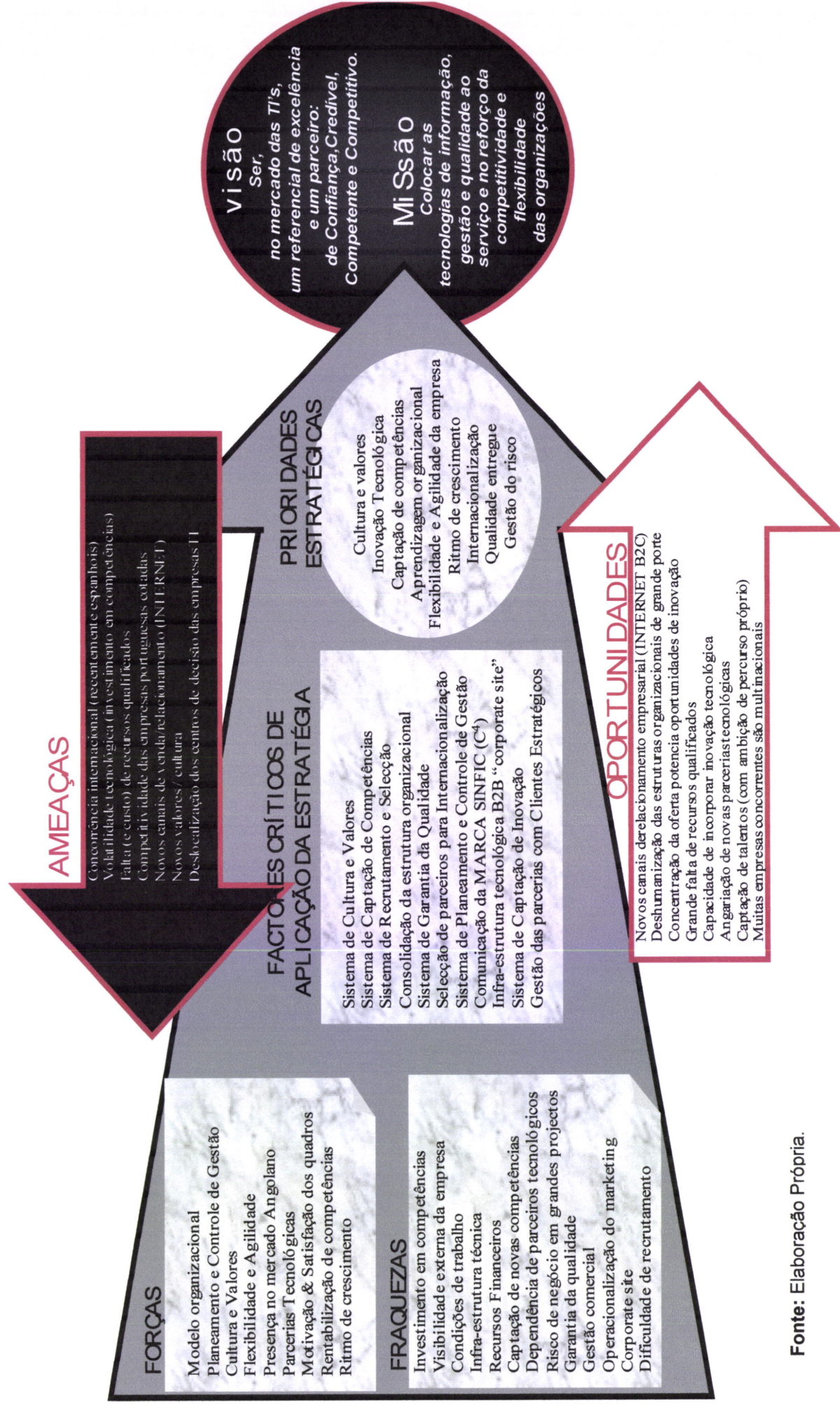
- Modelo Organizacional;
- Planeamento e Controlo de Gestão;
- Cultura e valores da organização;
- Flexibilidade;
- Parcerias Tecnológicas;
- Motivação e satisfação dos Quadros;
- Optimização das competências;
- Ritmo de crescimento sustentado.

▪ **Fraquezas**

- Fraco investimento em competências;
- Pouca visibilidade externa da organização;
- Condições de trabalho;
- Infraestruturas técnicas e recursos financeiros deficientes;
- Dependência de parceiros tecnológicos;
- Corporativismo do *site*;
- Risco negocial significativo relacionado com grandes projectos;
- Dificuldades de recrutamento;
- Fraca operacionalização da área de Marketing.

Em suma, podemos sintetizar esquematicamente (v. Figura seguinte) as ameaças, as oportunidades, os pontos fortes e fracos que decorreram dos diagnósticos, externo e interno, da Sinfic e que serviram de base à formulação da sua estratégia empresarial.

Fig. 23: Análise SWOT



Fonte: Elaboração Própria.

7.2.4 ABC e BSC como sistemas de apoio do processo estratégico

Tal como vimos na abordagem conceptual, mais concretamente nos capítulos 4 e 6, o modelo ABC e o BSC são ferramentas de gestão que se complementam, proporcionando aos gestores uma visão muito mais rigorosa e pormenorizada do seu negócio, quer do ponto de vista dos processos internos, quer das variáveis do contexto ambiental externo. Essa complementariedade traduz-se no facto do ABC ser utilizado para a mensuração dos custos, tornando-se uma ferramenta indispensável sempre que a *função custo* resulte de uma variedade e complexidade de produtos, permitindo ainda medir a eficiência com que as actividades são desempenhadas. Aliás, alguns estudiosos partilham da opinião que o ABC é um sistema de medição e de análise para fins estratégicos, chegando mesmo a afirmar convictamente que é um sistema de informação de custos para fins estratégicos.

Por seu turno, o *Balanced Scorecard*, ligando a gestão corrente à gestão estratégica, centra o seu *focus* na forma como as organizações criam valor para os seus clientes, respondendo a algumas questões consideradas fulcrais em ambientes de elevada competitividade, nomeadamente:

- Onde a empresa deve competir;
- Quais são os clientes que contribuem para a formação do resultado positivo da empresa;
- Como criar valor na “cadeia de valor” no longo prazo;
- Como avaliar se um mercado é atraente ou não para o negócio.

Como preconiza Kaplan (1998a:7), «O ABC é como a curva da oferta: revela-nos o custo de fornecer determinado volume de produtos e serviços. O *Balanced Scorecard* é como a curva da procura, porém é muito mais complexo e abrangente que uma curva de procura tradicional, porque as quantidades são encomendadas não apenas em função do preço (...), mas também em função da qualidade do produto, da inovação, da funcionalidade e da natureza da relação empresa-cliente. O *Balanced Scorecard* é uma forma de construir uma procura multidimensional».

A definição das estratégias empresariais resulta, assim, da interacção da informação fornecida pelo ABC e pelo BSC. A vantagem de “organizar” a estrutura funcional da empresa em UNE’s (Unidades Estratégicas de Negócio) e o seu enquadramento nas actividades definidas pelo ABC, contribuiu de forma decisiva para a formulação da estratégia empresarial.

Como vimos no capítulo 4, um dos primeiros passos no ABC consiste na definição das actividades primárias e de suporte que irão desempenhar um papel decisivo na cadeia de valor. Esta tem como objectivo, identificar o papel das diversas actividades organizacionais na criação de valor para o cliente e integrá-las da melhor forma possível.

Vejam os de que forma, na SINFIC, a definição dos passos necessários à implementação do ABC, articulando também o BSC, permite apoiar a estratégia.

Começamos por lembrar o processo de implementação do ABC na Sinfic. Num primeiro momento, procedeu-se à definição de uma **Proposta de Modelo de cálculo de custos baseado no ABC**. De acordo com o modelo definido e com base na análise de recursos efectuada, identificou-se o tipo de informação necessária para imputar os custos:

- Informação sobre os centros de custos (área ocupada, número de pessoas, valor dos activos);
- Informação sobre as actividades (tempos de utilização, utilização de recursos, eficiência, etc.)
- Informação sobre os produtos (quantidades produzidas, actividades necessárias, clientes, etc.)
- Informação sobre prestações recíprocas (centros de custo que utilizam os serviços ou actividades de outros centros e quantidade dos mesmos).

Num segundo momento, procedeu-se à **Aquisição e implementação de software**. Para isso, foi realizado um estudo de mercado que permitiu identificar os possíveis fornecedores de *software*, devendo ter-se em linha de conta os seguintes aspectos:

- Definir, implementar e testar a relação de afectação entre os recursos e as actividades (trabalho de preparação interno para fornecer informação ao *Software*);
- Definir critérios de avaliação do *software*;
- Realizar procedimentos de contratação;
- Avaliar as diferentes propostas;
- Seleccionar a melhor proposta de *software*;
- Dotar os funcionários de capacidades técnicas de manuseamento do sistema de custeio;
- Implementar o *software* adquirido.

Ou seja, no final desta etapa o *software* deveria estar instalado e acessível a todas as entidades do projecto.

Num terceiro momento, iniciou-se a **Implementação do Modelo de Custos**. Após a aquisição, instalação e formação do pessoal procedeu-se à alimentação de todos os modelos desenhados e implementados.

Este passo contemplou as seguintes fases:

- Parametização do *software* de custos;
- Realização das provas funcionais e técnicas;
- Recolha de informação financeira;
- Alimentação inicial do modelo;
- Validação da estrutura do modelo no *software*;
- Documentação de estruturas e dados;
- Capacitação dos funcionários para manusear o modelo.

Num quarto momento, procedeu-se à **Análise de Resultados preliminares**. Após a alimentação do sistema com os dados do período base, obteve-se o custo dos produtos ou serviços definidos pela organização, analisando-os de seguida e procedendo aos ajustes necessários ao sistema. É nesta fase que se deve ter em conta os seguintes aspectos:

- Elaboração do manual do sistema de custeio;
- Assessoria na alimentação do *software* com os dados de período base real;
- Realização das alterações necessárias; [e que estão relacionadas com a]
- Parametização;
- Acompanhamento durante os três primeiros meses pela equipa de consultadoria.

Por fim, **Implementou-se, em definitivo, o Modelo de Custos**.

O objectivo desta derradeira fase é de dar continuidade ao sistema de custeio, de forma a convertê-lo numa ferramenta fundamental para a tomada de decisão, identificando-o como um verdadeiro sistema de apoio à gestão. Os *itens* considerados foram os seguintes:

- Desenho de relatórios de gestão;
- Alinhamento estratégico;
- Elaboração dos pressupostos baseados nas actividades;
- Construção de indicadores;
- Estabelecimento de sinais de alerta;
- Desenho de metodologia para análise de desvios (executado vs planeado);
- Desenho de estratégias a implementar.

Assim, depois de identificadas as actividades e seleccionados os respectivos *cost drivers*, passou-se ao cálculo do custo destas actividades. O modelo refere-se apenas a uma das fases do processo produtivo e a sua aplicação experimental consiste no cálculo de custos de

uma actividade, do respectivo *cost driver* e a imputação do custo desta actividade a uma ordem de produção. De seguida, apresentamos um mero exemplo do cálculo do custo de uma actividade e respectivo *cost driver*.

Quadro 25: Cálculo de custo total de cada actividade e do custo unitário do respectivo *cost driver*

ACTIVIDADES	CUSTOS
A2	Custos com pessoal
	Amortizações do equipamento
	Amortizações do edifício fabril
	Energia
	Seguros
	Conservação e reparação técnicas
	Material de desgaste rápido
Custo total da Actividade	€ X
Total de <i>cost driver</i>	Y ($Y = Y_1 + Y_2$)
Custo unitário do <i>cost driver</i> (C_u)	€ x / metro linear

Fonte: Adaptado de SINFIC, 2004.

Depois de calculado o custo unitário dos diversos *cost drivers*, procede-se à imputação dos custos indirectos ao objecto de custo que, neste caso, são as unidades de negócio.

Quadro 26: Imputação dos custos das actividades ao objecto de custo

Actividades	Cost Driver		UN A		UN B	
	Designação	C_u	Qt	Valor	Qt	Valor
A1						
A2		€ x	Y_1 ml	V_1	Y_2 ml	V_2

Fonte: Adaptado de SINFIC, 2004.

$$V_1 = \text{€ x} \cdot Y_1 \text{ cost driver}; V_2 = \text{€ x} \cdot Y_2 \text{ cost driver}$$

No caso da SINFIC, as actividades definidas foram as seguintes:

- **Actividades primárias;**

São representadas pelas Unidades Estratégicas de Negócio uma vez que são elas, que realizam toda a produção de serviços e produtos e o esforço comercial junto do mercado alvo; A implementação do ABC veio permitir a definição destas actividades como estratégicas para o negócio, uma vez que põem em causa o desempenho da empresa nos Factores Críticos de Sucesso do negócio. No caso da SINFIC, e de acordo com as ponderações definidas, foram consideradas como actividades estratégicas as Unidades Estratégicas de Negócio que são responsáveis pelo **Marketing Directo, Produção e Serviço Pós-venda**.

A definição das actividades estratégicas resultou do próprio processo de implementação do ABC, que as permitiu identificar como aquelas que são consideradas como cruciais para o sucesso da estratégia perseguida. A sua integração em cada uma das Unidades Estratégicas de Negócio (UEN) obedece a critérios que se relacionam com os seguintes factores:

- Competência dos Recursos;
- Sinergias de Mercado;
- Sinergias de Comunicação;
- Sinergias de Produção;
- Risco e capacidade Financeira.

Estes *itens* revelaram-se de extrema importância para a definição da estratégia do negócio, a partir da implementação do ABC. Caso se detectem falhas nestas actividades, o sucesso da empresa estará em causa e o rumo da estratégia terá de ser “repensado”.

- **Actividades de suporte ou táticas;**

São compostas pelas Unidades de Suporte ao Negócio (USN) que embora não participem directamente no *Core Business* da empresa, são importantes para a realização dos objectivos perseguidos. Representam as operações sem as quais a Estratégia da empresa não consegue ser aplicada.

No caso da Sinfic temos:

- USN – **Administrativa e Financeira** devido ao rigoroso planeamento e controlo de gestão que permite garantir os fluxos financeiros necessários à realização da estratégia;
- USN – **Recursos Estratégicos** que é responsável pela prospecção constante de novas tecnologias e parcerias essenciais para o crescimento sustentado, através de uma forte diferenciação;
- USN – **Marketing** que assegura a criação da imagem institucional da empresa;
- USN – **Qualidade** que assegura o recrutamento, selecção e formação dos Recursos Humanos.

Foram ainda definidas outras **actividades de Base**, necessárias ao desenvolvimento da empresa, mas cujo impacto directo no seu desempenho competitivo é considerado reduzido:

- USN – **Infra-estrutura tecnológica** que é responsável pela manutenção das tecnologias utilizadas;
- USN – **Gestão de Conhecimento** que é responsável pela inovação constante nos processos, produtos e serviços oferecidos.

Esquemáticamente, a figura seguinte representa as Unidades de Negócio da Sinfic:

Fig. 24: Unidades de Negócio Estratégicas e de Suporte



Fonte: Sinfic.

Através da Entrevista realizada à Gerência e aos elementos da equipa de implementação do Projecto, constatámos que a empresa persegue uma estratégia de diferenciação (Porter, 1992). Tal torna-se evidente quando em resposta a uma das questões (v.g. Guião Entrevista, em anexo) se conclui que o objectivo central era “... fazer o melhor [produto], investindo para tal no foco do nosso negócio - a marca”.

Ou seja, a Estratégia é centrada no produto. Os gestores, quando questionados sobre qual a função organizacional de maior prestígio e a mais crítica, foram unânimes: **Desenvolvimento do Produto**. Essa é claramente uma função que suporta a estratégia de diferenciação através da marca.

Pragmaticamente, a **Marca** evidencia-se como a “dimensão competitiva” praticada, destacada nas afirmações feitas pelos executivos (e anteriormente citadas). Por outro lado, os investimentos realizados em **Marketing Directo** evidenciam também a estratégia de diferenciação.

Tornou-se assim um imperativo consolidar a *marca SINFIC* com base no seu propósito externo $C^4 = \text{Confiança} + \text{Competitividade} + \text{Competência} + \text{Credibilidade}$ e no seu posicionamento “Flexibilidade, Agilidade e Qualidade em tecnologias de Informação”.

O “*site da SINFIC*” é considerado um dos veículos de implementação da estratégia da empresa. Tendo-se cumprido um primeiro estágio de evolução em que esta infra-estrutura foi utilizada essencialmente como meio de divulgação da empresa, está agora lançado o desafio – corporizado através de um projecto horizontal da empresa – para ser atingido um novo estágio de desenvolvimento que permita à SINFIC responder aos desafios colocados pela economia digital. Falamos nomeadamente do serviço e da dinamização das comunidades que endereçamos, do estabelecimento de infra-estruturas de prestação de serviços remotos e da difusão de conhecimento e realização de transacções económicas.

Acresce ainda o objectivo de servir as necessidades da comunidade interna da SINFIC e de federar toda a política de marketing e comunicação da empresa.

Na linha de desenvolvimento a seguir pelo site corporativo da SINFIC, a USN Marketing planeia desencadear um conjunto de acções de comunicação directa (*maillings*, inquéritos, telemarketing) com o objectivo de iniciar a dinamização das várias comunidades que serve. Nesta linha, enquadram-se eventos tais como *maillings* a responsáveis de empresas para divulgar soluções SINFIC, nomeadamente soluções de BI para controlo de gestão; *maillings* a promover *cross-selling*; acções directas em instituições de ensino, etc.

Em cada unidade de negócio os gestores de área são responsáveis pelos planos de acção e objectivos traçados, sendo depois o seu desempenho avaliado. No entanto, convém referi-lo, a luta pela obtenção dos objectivos definidos e consequentes incentivos, provoca um *espírito de quinta* que não contribui para a partilha de informação e de conhecimento. Assim, não espanta que muitas vezes a eficiência de processos não seja alcançada, afectando a capacidade de resposta e, consequentemente, a competitividade global da empresa.

Por esta razão, está a ser implementada uma filosofia de *Círculos de Qualidade e Servuction* que pretende interligar as várias unidades através do debate de ideias e resolução partilhada de problemas.

Deste modo, pretende-se fomentar o espírito de grupo e fortalecer a cultura organizacional, bem como tornar o processo operacional cada vez mais eficiente, mantendo a proximidade do cliente.

A implementação do ABC veio chamar ainda a atenção para a necessidade do controlo, principalmente de custos, se estender a outras áreas para além da administrativo-financeira, para que a competitividade da empresa não fosse afectada.

Para finalizar, importa salientar que todas estas constatações só foram possíveis com a implementação do ABC. A identificação de áreas estratégicas para o negócio conduziu à preocupação pela monitorização de custos com o *Desenvolvimento dos Produtos*, pese embora a dificuldade que encerra a sua mensuração e controlo. Como afirma um dos Directores: “[...] a criação ou desenvolvimento de um produto não tem muito a ver com o acto de controlar [...]; há uma maior dificuldade de controlar pela própria natureza da actividade”.

A preocupação com o controlo de custos é também extensível aos custos com a *Marca*. (embora sejam também difíceis de mensurar) e com o *Serviço pós-Venda*, por envolverem valores significativos e pela convicção de que são áreas que o cliente valoriza e que, portanto, são muito importantes para a criação de valor e competitividade da organização.

A implementação do ABC tem implicações ao nível da gestão estratégica, pois o maior rigor do ABC no apuramento dos custos dos produtos/serviços e a informação daí retirada para o controlo de gestão, permitiu restringir alguns custos, sobretudo em áreas que são consideradas como a base da estratégia empresarial, como é o caso da Produção. A influência do sistema de custeio ABC na estratégia é ainda visível na apresentação de indicadores e *reportings* mensais que visam estruturar, para cada uma das áreas, um conjunto de informação quantitativa que permita fazer o acompanhamento da *performance* das áreas consideradas chave para a estratégia empresarial.

O ABC, para além da definição das actividades, veio também introduzir na Sinfic o conceito de geradores de custos ou “*cost drivers*” (factores que originam os custos), sendo alguns deles considerados pela empresa como cruciais para o seu plano estratégico e operacional (v. g. Quadro seguinte):

Quadro 27 – Cost Drivers Estruturais e de Execução

Cost Drivers Estruturais	Cost Drivers de Execução
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do <i>Layout</i> das Instalações
Complexidade	Configuração do produto Exploração de ligações com fornecedores e clientes

Fonte: Adaptado de Shank & Govindarajan (1997).

Se a definição e a análise desses geradores de custo são elementos fundamentais na implementação do ABC, tal como vimos no capítulo 4, e se este é considerado como um instrumento de controlo de gestão e de apoio à estratégia da empresa, então será de esperar que uma adequada implementação do ABC confira primazia às características que estejam mais directamente vinculadas com o controlo dos geradores de custo mais representativos da estrutura organizacional da Sinfic e do sector em que esta se insere, confirmando-se assim que a implementação do ABC encerra, em si, o objectivo de funcionar como instrumento de aumento de competitividade.

Um sistema de controlo e de diagnóstico de custos deve monitorizar as *variáveis críticas* da organização, entendendo estas como os indicadores ligados aos seus factores críticos de sucesso e ainda os processos e os projectos que, por serem estratégicos, devem ser mantidos sob controlo do *top management* de forma a assegurar a viabilidade estratégica. De seguida, veremos como, na Sinfic, o BSC efectua o tratamento da informação resultante da implementação do sistema de controlo ABC. O Quadro que se segue estabelece a ponte entre as actividades definidas, e resultantes do ABC, e cada uma das perspectivas integradoras do BSC.

Quadro 28 : Articulação entre o ABC e o BSC na Sinfic

Actividades - ABC	Balanced Scorecard	
Marketing Directo Serviço Pós-venda	Perspectiva de Clientes	} Estratégias
Produção	Perspectiva dos Processos Internos	
Administrativa e Financeira	Perspectiva Financeira	} Suporte
Recursos Estratégicos Marketing Qualidade Infra-estrutura tecnológica Gestão de Conhecimento	Perspectiva da Aprendizagem e Inovação	
		} Base

Fonte: Elaboração Própria.

Ou seja, a *Perspectiva dos Clientes* revela-se como sendo uma das áreas-chave da estratégia empresarial, pois ao longo da entrevista foi notória a preocupação pelos resultados gerados pelos diferentes segmentos de mercado explorados pela empresa. Assim, os resultados gerados por um cliente ou por um determinado segmento de mercado pode significar uma

estratégia vocacionada para a melhoria da posição competitiva ou, ainda, fornecer pistas para um potencial desinvestimento num determinado segmento ou cliente. Neste sentido, o departamento de marketing desempenha um papel importante ao avaliar a participação de mercado e as estratégias de manutenção e satisfação de clientes. Como sabemos que as preocupações dos clientes são enquadradas em quatro grandes categorias, nomeadamente o tempo, a qualidade, o desempenho e o serviço, então justifica-se a pertinência da utilização de indicadores tais como o *lead time* que agrupa o tempo que decorre do pedido até à entrega do produto, o *time-to-market* para os novos produtos, os defeitos de produto e ainda o atendimento das especificações do produto definidas pelos clientes.

A Sinfic, na *Perspectiva dos Processos Internos* (também considerada estratégica), construiu indicadores que avaliam o processo produtivo e mais detalhadamente o processo de lançamento de novos produtos, nomeadamente as actividades que agregam valor e as que não agregam, tentando evidenciar o grau de eficiência produtiva. Os processos inerentes aos serviços pós-vendas realizados, à gestão da marca e à logística também são objecto de análise. O sucesso de uma empresa reside, em grande parte, na forma como são organizados e geridos todos esses processos de criação de valor.

Quanto à *Perspectiva Financeira* na Sinfic, o seu objectivo é avaliar a gestão do risco operacional e financeiro. O risco operacional está vinculado à estrutura de custos da empresa (relação proporcional entre custos fixos e variáveis), enquanto que o risco financeiro é o resultado da sua estrutura de capital (relação proporcional entre os recursos próprios e os alheios), ou seja, o seu grau de alavanca financeira. Como vimos no Capítulo 4, no ABC todos os custos são variáveis, pois são as actividades que permitem responder à questão: porque foram realizados os custos? E não onde foram realizados (óptica dos centros de custos), conduzindo a uma melhor avaliação da gestão efectuando as correcções julgadas necessárias, aumentando assim a eficácia da empresa.

Na *Perspectiva da Aprendizagem e Inovação* a Sinfic reúne três pilares fundamentais, a saber as pessoas, os sistemas e os procedimentos organizacionais.

Vejamos de seguida (quadro seguinte), a título de exemplo, como se articula a lógica de funcionamento do ABC, em termos de informação, com duas das perspectivas integradoras do BSC, nomeadamente a *Perspectiva dos Processos Internos* e a *Perspectiva dos Clientes*, para definir objectivos, evidenciar áreas de actuação, recursos e medidas mais adequadas para a prossecução desses objectivos.

Quadro 29: As Perspectivas dos Processos Internos e dos Clientes

Captar as Tendências Tecnológicas e as Fontes de Informação	Obtenção de informação relativa à evolução das tecnologias e o impacto que estas terão no negócio: 1 – da SINFIC 2 – dos nossos concorrentes 3 – dos nossos clientes
Captar as Tendências da Governação	Obtenção de informação relativa às acções do Governo com impacto no nosso negócio, no dos nossos concorrentes e no negócio dos nossos clientes;
Planeamento e Controlo de Gestão	Planeamento das acções a implementar e dos recursos necessários à obtenção dos objectivos
Avaliar, Estudar e Acompanhar a Evolução dos Clientes	Manter uma relação íntima com os nossos clientes, ganhar a sua confiança, perceber e antecipar as suas necessidades de forma a poder preparar soluções
Seleccionar e Aceder à Informação Relevante	Garantir o acesso privilegiado à Informação Relevante e aos Fornecedores de Know How, garantir o acesso a Competências e Tecnologias requeridas pelos Clientes
Contratação com os Fornecedores de Know-how	Garantir a aquisição e/ou contratação em condições vantajosas de Tecnologias e Competências requeridas pelos clientes, através de parcerias, contratos de distribuição, certificação de técnicos SINFIC, etc.
Adquirir as Competências Necessárias ao Negócio	Aquisição de competências por parte dos recursos da Organização, através da participação em acções de formação, do auto-estudo e outros ou ainda através da Contratação de Novos Recursos de Valor acrescentado para a Organização;
Divulgação, Promoção, Publicidade e Geração de “Leads”	Publicidade, Diferenciação, Reconhecimento público Seminários, Mailings, etc
Informação e Formação	Compradores e Utilizadores e “politique”
Seleção de “leads”	Selecionar os contactos dos potenciais compradores e utilizadores
Análise do Cliente	O que é pedido, qual o objectivo, os utilizadores, ambiente de utilização, Valor p/ o Cliente/Decisor
Elaboração da Proposta	O que propomos face ao que é pedido; A nossa solução (Vantagens e desvantagens face ao pedido)
Acompanhamento Proposta	Informação e Formação Cliente/Utilizador/Decisor/Grupos de pressão
Contrato de Fornecimento	Detalhar actividades, preços, pagamentos, datas, testes; e limitações;
Especificação dos Inputs do Cliente	Especificar inputs do Cliente para o processo e o impacto nos nossos fornecimentos;
Traceabilidade do Fornecimento	Registo das operações e informação ao cliente com o objectivo da avaliação pelo Cliente e pela Empresa
Produção	Desenvolvimento dos trabalhos especificados pelo cliente
Entrega ao Cliente da Solução	Acto formal de entrega ao cliente da solução contratada.
Demonstração da Solução	Demonstração ao cliente de que o que se está entregar corresponde ao que foi contratado.
Formação e Assistência Após – Venda	Após a entrega dos serviços/produtos contratados garantir ao cliente a disponibilidade de recursos com as competências necessárias para o poder continuar a servir.
Avaliação da Satisfação do Cliente	Avaliação formal do grau de satisfação do cliente, durante e após o serviço prestado.

Fonte: Sinfic

Ou seja, este exemplo permite destacar como a estrutura organizativa da empresa, definida através das actividades que constituem e apoiam o *core business*, é crucial para se poder atingir os resultados estabelecidos *à priori*. Há, assim, uma ponte entre essa estrutura organizativa “reduzida” a actividades, os Processos Internos e a preocupação com a definição de medidas de avaliação da satisfação dos Clientes.

No que concerne ao modelo organizacional por actividades e sua ligação à Perspectiva da Aprendizagem e Inovação do BSC, constata-se, na opinião dos entrevistados, uma “alavancagem” dos índices de criatividade e de motivação, alicerçados por uma maior autonomia e descentralização de autoridade. Existe um envolvimento efectivo de todos os colaboradores, denotando-se um cuidado explícito e formal com o seu perfil para as diversas funções. Há a convicção de que ter as pessoas certas nos lugares certos conduzirá os seus subordinados em direcção à estratégia formulada.

Por último, vejamos uma síntese de indicadores que resultaram da definição das actividades e que foram compilados na seguinte proposta BSC.

Quadro 30: Proposta *Balanced Scorecard*

PERSPECTIVAS	INDICADORES
CLIENTES	Pricing Index (Tier II Customers) Customer Ranking Survey Customer Satisfaction Index Market Share (Business Segment, Tier (Customers, Key Accounts)
FINANCEIRA	Return-on-Capital-Employed Cash Flow Project Profitability Profit Forecast Reliability Sales Backlog
PROCESSOS INTERNOS	Hours w/ Customers on New Work Tender Success Rate Rework Safety Incident Index Project Performance Index Project Closeout Cycle Aumentar a eficácia e eficiência dos serviços. Obtenção de reconhecimento de qualidade e acreditação ISO
APRENDIZAGEM E INOVAÇÃO	% Revenue from New Services Rate of Improvement Index Staff Attitude Survey # Employee Suggestions Revenue per Employee Formação, motivação e sistema de incentivos ao pessoal;

Fonte: Sinfic (2004).

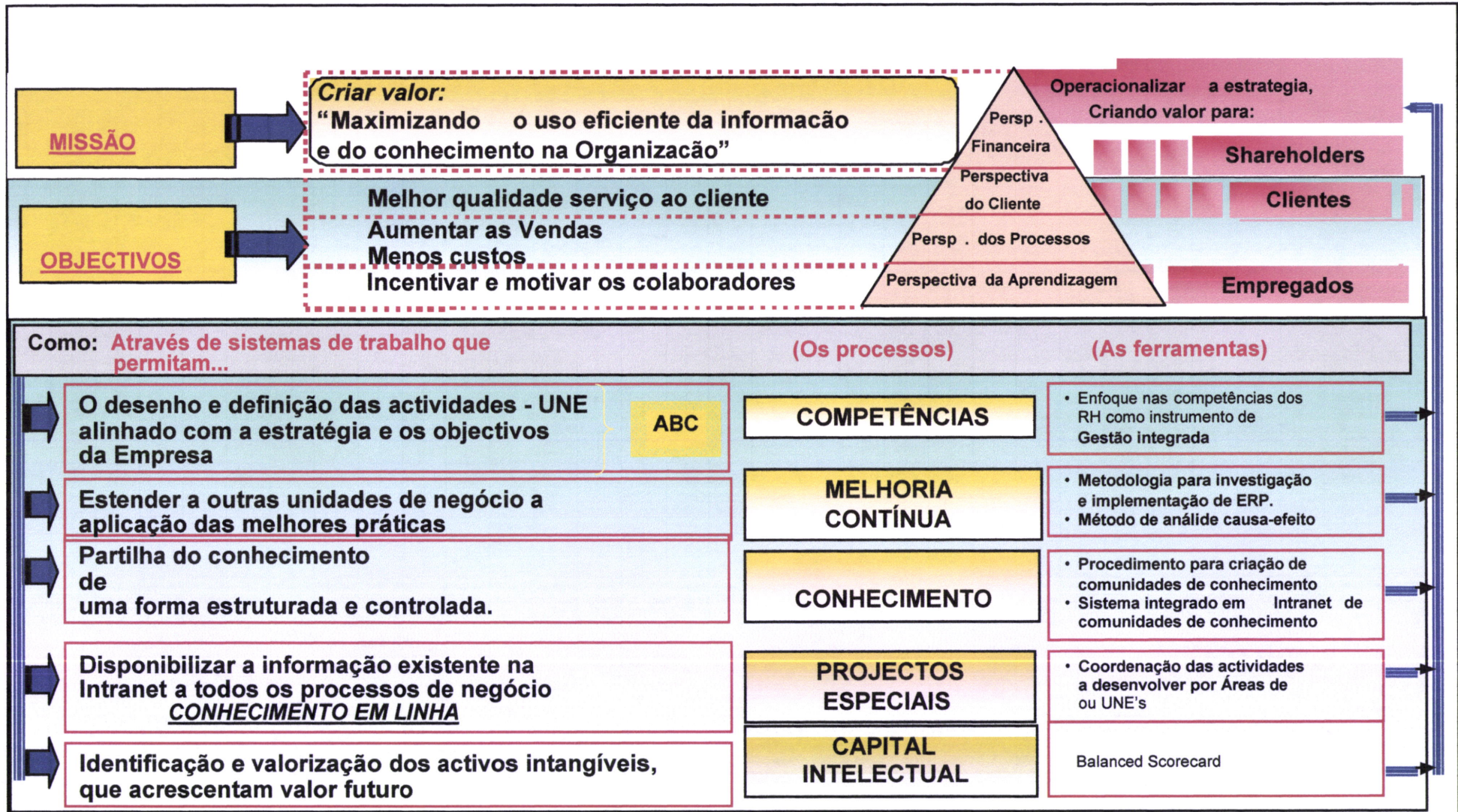
Ou seja, estes indicadores visam avaliar e medir parâmetros, tais como:

- A excelência dos processos;
- A capacidade de resposta da empresa;
- A gestão e envelhecimento do *backlog*;
- A segurança (*security and safety*);
- O valor para o negócio dos projectos de TI;
- A gestão dos investimentos em TI;
- A satisfação do cliente;
- A parceria Negócio/TI;
- O desempenho no desenvolvimento de aplicações;
- O desempenho ao nível dos serviços;
- A melhoria da capacidade de serviço;
- A eficácia da gestão de pessoal;
- A evolução da arquitectura da empresa;
- A investigação em tecnologias emergentes;

traduzindo-se tudo isto nos objectivos financeiros da organização.

Por fim, apresentamos na figura seguinte a combinação ABC – ESTRATÉGIA – BSC, condensando os itens estudados ao longo deste capítulo.

Fig. 25: ABC - ESTRATÉGIA - BSC



Fonte: Elaboração própria (referente a Sinfic).

Em jeito de síntese ...

A empresa do nosso Estudo de Caso passou a aplicar o controlo de custos para fins estratégicos no seguimento da implementação do ABC. O grau de detalhe e de profundidade do controlo de custos da empresa, apesar de ainda pouco desenvolvido, é compatível com a opção estratégica de *Diferenciação* (Porter, 1992), uma vez que, normalmente, as empresas que seguem este tipo de estratégia concentram a sua actuação na monitorização de áreas com repercussão directa nos seus FCS, nomeadamente a *Produção* e a *Marca*, como é o caso da Sinfic.

Contudo, há que ter em linha de conta que uma excessiva burocratização da empresa pode conduzir à criação de uma série de normas restritivas e perniciosas. Há que encontrar um equilíbrio entre o sistema de criação de unidades de negócio e o sistema de controlo de gestão, sob pena de colocar em causa competências de flexibilidade e criatividade, nomeadamente ao nível do Desenvolvimento de Produtos/Serviços, indispensáveis à manutenção da competitividade da empresa.

A metodologia seguida neste trabalho possibilitou a identificação de um conjunto de factores que permitiram compreender as relações entre o ABC e a estratégia. A empresa Sinfic, com uma opção estratégica muito clara, facilitou o trabalho de pesquisa, na medida em que a sua estrutura em unidades de negócio veio simplificar a implementação do ABC e estabelecer a ponte com um instrumento de controlo de gestão, o BSC, através da compilação de alguns indicadores considerados importantes para o acompanhamento da *performance* da empresa.

Sendo esperadas arquitecturas estratégicas diferentes em empresas com estruturas organizacionais diferentes, será expectável também que existam desenhos de sistemas de custeio ABC diferentes para cada situação.

O ABC é um sistema de gestão estratégica de custos alicerçado em três grandes pilares: a Cadeia de Valor, o Posicionamento Estratégico e os *Cost Drivers*.

A análise da cadeia de valor permite identificar *cost-drivers* e evidenciar a contribuição da empresa na formação dos custos do produto. As características do sistema de custos ABC permitiu à Sinfic identificar *cost-drivers*, medir e monitorizar custos, quer ao nível da cadeia de valor externa (inter-empresas ou inter-unidades), quer ao nível da cadeia de valor interna.

A Análise de Posicionamento Estratégico deu-nos a compreender a estratégia genérica que a empresa seguiu e como deve ser desenhado o sistema de custos ABC para apoiá-la.

Neste aspecto, é importante compreender que abordagens estratégicas diferentes exigem estruturas organizacionais diferentes.

Para finalizar, importa referir que a análise tripartida das relações **ABC - Estratégia – BSC**, na Sinfic, possibilitou a identificação de um conjunto importante de acções estratégicas para um futuro próximo, tal como se evidencia no Quadro seguinte:

Quadro 31: Linhas de Acção Estratégica para o futuro

**Acção
Qualidade**

Sistema de Objectivos:

- Garantir a qualidade entregue ao cliente CERTIFICAÇÃO ISO 9001
- Controlar os processos de produção de soluções SI e conseqüentemente diminuir o risco de execução dos projectos
- Minimizar os riscos de negócio inerentes à tendência de rotação de quadros
- Construir as bases de um Sistema de Aprendizagem Organizacional
- Criar forças de coesão intra UNE (processos comuns)
- Facilitar a integração de novos quadros e reduzir o risco de iniciativas de “cross-selling”
- Melhoria das condições de trabalho (higiene & segurança)

**Acção
Recursos Humanos**

Sistema de Objectivos:

- Melhorar as competências e capacidades de gestão dos quadros superiores
- Melhorar as competências comerciais (envolvente mais competitiva e exploração de novos canais)
- Reforço das competências técnicas necessárias para a
- Aquisição de competências em metodologias de desenvolvimento de soluções de TI/SI
- Implementação de um Sistema de Gestão de Competências e
- Implementação de um Sistema de Avaliação de Satisfação dos colaboradores da empresa
- Melhoria do sistema de recrutamento e selecção

**Acção
E-Business**

Sistema de Objectivos:

- Reformulação do “site corporativo” (virado para as comunidades que servimos)
- Adequação da infra-estrutura técnica de modo a possibilitar transacções B2B
- Implementação de um Sistema centralizado de gestão da relação com os clientes - CRM
- Automatizar e integrar os sistemas de comunicação com os clientes (CRM “in bound & out bound”)
- Integração da estrutura de telecomunicações na estrutura informática
- Actualização da plataforma tecnológica

**Acção
Internacionalização**

Sistema de Objectivos:

- Aumentar a visibilidade da marca SINFIC em Angola e Moçambique
- Criar bancadas de demonstração (“showroom”) em Angola e Moçambique que permitam agilizar o esforço comercial
- Criação de infra-estruturas de comunicação que permitam a prestação de serviços de assistência remota
- Consolidar as parcerias existentes.

Fonte: Sinfic.

CONCLUSÃO

O cerne deste estudo esteve na articulação entre o método ABC (*Activity Based Costing*) e o BSC (*Balanced Scorecard*) e o seu contributo para a formulação da estratégia empresarial. A integração destes dois instrumentos vem galvanizar as vantagens de utilização de cada um deles, evidenciando as áreas em que a gestão deve centrar a sua atenção de forma a conseguir manter a empresa competitiva no mercado.

Na sua vertente conceptual, o estudo faz uma importante revisão bibliográfica, onde se apresenta e se discute o Custeio Baseado nas Actividades como alternativa ao modelo tradicional de apuramento de custos. Dado que os custos indirectos têm um peso cada vez mais significativo no custo dos produtos ou serviços e porque a sua repartição é efectuada, no modelo tradicional, através de bases de repartição questionáveis, a veracidade do custo apurado começou a revelar-se menos credível. No modelo ABC este problema é ultrapassado, prevalecendo o Princípio da Contribuição sobre o Princípio da Absorção. O ABC permite identificar em que medida as decisões tomadas influem nos objectivos traçados pela organização. Consegue-o através da identificação das actividades que são necessárias para a prossecução dos planos de acção e a realização desses objectivos. Revela-se, assim, como uma poderosa ferramenta estratégica.

Em termos concretos, começámos por, no primeiro capítulo, fazer a análise da evolução da Contabilidade, colocando o foco na sua visão tripartida, nomeadamente a Geral, de Custos e de Gestão (Estratégica), e no papel crucial que desempenha o Controlo de Gestão nos nossos dias.

No segundo capítulo realçámos o contexto interno e externo em que a Contabilidade tem vindo a evoluir, com especial destaque para a importância da Contabilidade de Gestão para a tomada de decisão.

No terceiro capítulo explorámos a Contabilidade enquanto subsistema de Informação, o desenvolvimento tecnológico e o seu impacto na Contabilidade, bem como a importância crescente da informação contabilística para os *stakeholders*.

O ABC foi o alvo de estudo no capítulo quarto, fazendo ressaltar as suas vantagens comparativamente aos modelos de custeio tradicionais, bem como as limitações de que enferma. A abordagem do ABC foi feita tendo em vista evidenciar a sua utilidade para a tomada de decisão estratégica.

No capítulo quinto focámos a relação entre a Contabilidade e a Estratégia como factor gerador de vantagens competitivas e de criação de valor, culminando na articulação entre o ABC e o BSC explorada no capítulo sexto e na construção de um *Balanced Scorecard* (BSC) no capítulo sétimo. Neste capítulo, procedemos, em concreto, à identificação da metodologia adoptada e à apresentação da SINFIC, interligando a Estratégia, o ABC e o BSC como sistemas de apoio ao Processo Estratégico da empresa. Foram compilados indicadores de natureza financeira e não financeira, estabelecendo a ligação entre objectivos de curto (operacionais) e longo (estratégicos) prazos.

Ao longo da fundamentação teórica fizemos realçar como diferentes estruturas internas implicam diferentes articulações de informação e como diferentes actividades implicam diferentes necessidades de informação. Logo era necessário o conhecimento prévio da organização antes da definição do desenho da Contabilidade de Gestão. Perante esta realidade, optámos pela adopção do “*Case Study*” como método mais adequado ao estudo que nos propusemos realizar. A metodologia seguida articulou, assim, uma revisão bibliográfica sobre “o estado da arte” da temática em causa, com um estudo empírico, consubstanciado numa investigação de terreno, sob a forma de estudo de caso, a uma empresa do sector dos Sistemas e Tecnologias de Informação, a SINFIC, SA..

Em concreto, na sua vertente empírica, o estudo explorou a aplicação e o desenvolvimento de um modelo de Custeio Baseado nas Actividades (ABC). A aplicação de um modelo idêntico ao que foi exposto é, nos dias que correm, facilitada pelos recursos informáticos ao dispor da maioria das empresas e ao crescente grau de qualificação dos recursos humanos. No entanto, não se deve esquecer que a informação, para além dos benefícios que pode proporcionar, também tem custos, devendo a organização balancear este facto com os interesses de todos os utilizadores e com as características de relevância, materialidade, comparabilidade, fiabilidade e utilidade da informação, não perdendo de vista que é sua função apetrechar-se com instrumentos de gestão adequados às características de uma sociedade, como a actual, que se pretende de maior rigor, precisão e de conhecimento.

O Estudo de Caso permitiu verificar como a segmentação da estrutura organizativa em unidades estratégicas de negócio, no âmbito do custeio baseado nas actividades, veio realçar os pontos nevrálgicos da actuação da empresa, permitindo delinear um conjunto de informação que, articulada a diferentes níveis através das perspectivas integradoras

do BSC, apoia e acompanha a estratégia da empresa num contexto de constante mudança.

O Estudo de Caso tornou claro como a SINFIC conseguiu definir as suas actividades estratégicas e de suporte e como essa identificação permitiu estabelecer objectivos de nível estratégico, tático e operacional, contribuindo, assim, com alguns elementos de resposta para a problemática central subjacente a este trabalho de investigação e inicialmente identificada: analisar de que forma o ABC contribui para a formulação da estratégia empresarial e como o BSC, enquanto sistema de gestão estratégica, efectua o tratamento da informação resultante da aplicação do ABC.

Deste modo, este trabalho, entre outras coisas, permitiu-nos confirmar e materializar a necessidade de um conhecimento prévio da organização antes de definir o desenho da Contabilidade de Gestão e a necessidade de uma adequada definição de actividades e respectivos geradores de custo, por forma a minimizar ou acabar com o problema da imputação dos custos indirectos.

A gestão baseada nas actividades permite ter “um domínio” do funcionamento da organização, identificando os recursos necessários para os níveis de serviço pretendidos e, conseqüentemente, as ineficiências nos processos de trabalho. Em simultâneo, ao partir-se do princípio que os objectivos definidos são obtidos através da realização de actividades, o conhecimento dos seus custos permite ao gestor “controlar” mais facilmente as acções desenvolvidas e medir o alcance do sucesso da organização com mais fiabilidade. É aqui que se constata como o ABC é uma peça importante na formulação da Estratégia empresarial, indo, assim, ao encontro do tema central deste estudo: o ABC como instrumento de gestão relevante para a tomada de decisão estratégica.

Conclui-se, portanto, que a importância do sistema de informação resultante da Contabilidade de Gestão é tanto maior quanto maior for a sua capacidade para apoiar a gestão e avaliar o seu desempenho. A sua adequação à organização e aos diferentes níveis hierárquicos é fundamental, pelo que, neste contexto, a selecção de indicadores e sua articulação no âmbito do *Balanced Scorecard* assume grande relevância.

Tendo em conta que um dos objectivos deste trabalho era estabelecer a relação entre o ABC e a criação de valor e o seu contributo para a competitividade, será importante fazer salientar que a implementação do ABC na SINFIC delineou algumas pistas para a futura Cadeia de Valor da empresa, baseando-se em duas características diferenciadoras:

- Interligação constante entre as várias Unidades Estratégicas e de Suporte, através da criação de Círculos de Qualidade que irão permitir maior partilha de conhecimento. Isso induzirá maior eficiência de processos e, conseqüentemente, uma maior competitividade global da organização; Logo, uma maior criação de valor.
- Maior rapidez de resposta e maior proximidade junto dos intervenientes do negócio através da criação de uma verdadeira rede electrónica que permite a participação activa no processo operacional e a realização de serviços à medida de cada cliente. Obter-se-á um maior incremento na Cadeia de Valor.

Este estudo permitiu também reconhecer o papel do ABC como instrumento de acompanhamento de *performance* (outro objectivo deste trabalho), ao revelar como um sistema de avaliação de desempenho das actividades, cujo impacto nos resultados, na satisfação dos clientes ou na melhoria dos processos internos, pode influenciar o comportamento dos agentes organizacionais e a própria estratégia empresarial. De facto, incentivando as pessoas a agir em conformidade com um determinado sistema de medição pode, em última instância, determinar a estratégia efectivamente realizada.

A SINFIC reconhece o ABC como um instrumento fundamental no *follow up* da *performance* e diferenciador relativamente a outras empresas do sector, ao proporcionar um conjunto de informações que vão possibilitar a avaliação das actividades estratégicas para o negócio e, dessa forma, potenciar aumentos de competitividade. O ABC fornece, assim, à SINFIC informações que outros sistemas de custeio não dão, nomeadamente:

- O custo da empresa distribuído por actividades, mostrando quais são as actividades mais caras da empresa, vislumbrando-se, claramente, quais são as linhas/processos com que a empresa se deve preocupar mais e concentrar esforços (inclusivé para, a partir daí, fazer análises sobre a missão da empresa e sobre as suas vantagens competitivas em relação aos concorrentes);
- Custo, margem e receita unitários por produto e por mercado, contribuindo para que a empresa seleccione as áreas ou nichos de mercado e escolha um mix de produtos/mercados mais rentável;
- Avaliação de actividades, custos e pessoal, de acordo com critérios de valor acrescentado, possibilitando a tomada de decisões no que se refere a processos de extinção e/ou incorporação de actividades, subcontratação de mão-de-obra e investimentos em actividades que acrescentam mais valor ao produto;

- Ponderação das hipóteses de verticalização da empresa ou de concentração dos processos que trazem maiores vantagens competitivas em relação aos concorrentes;
- Análises para fixação de preços e obtenção de margens de rendibilidade para definição do mix de produtos adequado às estratégias da SINFIC, levando em conta a exclusão (ou inclusão) de determinados produtos e/ou mercados;
- Estabelecer plataformas de análise com fins de reengenharia de processos, *benchmarking* e controlo de qualidade através dos certificados ISO;
- Apoiar a tomada de decisão na afectação de recursos consumidos pelos produtos, permitindo uma melhor análise da utilização dos recursos pelas actividades que os consomem;
- Distinguir entre actividades estratégicas, táticas e de suporte, identificando as actividades que não acrescentam valor.

Por outro lado, a informação segmentada por actividade permite tirar maior partido das potencialidades da Contabilidade de Gestão Estratégica, se o ABC interagir com o BSC. Esta interacção permite a definição clara dos objectivos a atingir no médio/longo prazos, através de uma visão objectiva das dificuldades, dos pontos fortes e dos pontos fracos da organização e de como tomar medidas para o efeito.

Em suma, fazendo a ponte entre a teoria e a prática, ficamos convictos da importância do ABC como instrumento de informação para a tomada de decisão de natureza estratégica, não só pelas suas potencialidades técnicas, mas também pelas sinergias que aproveita e que fluem entre todos os elementos que compõem a organização.

Propusemo-nos, no início deste trabalho evidenciar como a aplicação do ABC não permite apenas aferir, com objectividade, os custos de desenhos alternativos mas, sobretudo, aferir da viabilidade financeira de cada produto.

Se ficou claro que a implementação do ABC facilitou a formulação da estratégia empresarial da SINFIC, permitindo-lhe apostar nas áreas e segmentos de mercado mais apetecíveis em termos de rendibilidade económica, o mesmo não foi conseguido ao nível dos produtos. Esta é decerto uma das limitações deste trabalho, mas que poderá e deverá ser alvo de um estudo complementar futuro. Fica, assim, a vontade de uma próxima abordagem centrada na interligação do ABC com a viabilidade económico-financeira dos produtos.

Este estudo despoletou ainda outras pistas de investigação para futuros trabalhos. Uma possibilidade prende-se com o alargamento (*porque não?*) desta temática a sectores com fins não lucrativos e públicos. Urge analisar os prós e os contras do método do custeio baseado nas actividades aplicado em contextos diferentes e analisar o seu papel perante um conjunto de novas situações a que a Contabilidade Interna ou de Gestão tem vindo a ser solicitada para dar respostas atempada e oportunamente.

Neste sentido, manifestamos a nossa preocupação com uma adequada gestão dos recursos públicos, devendo conduzir os gestores à procura de modelos que permitam medir custos de forma mais correcta e fazer análises custo/benefício mais rigorosas, que possam informar não só os gestores, mas também os clientes, utentes, alunos e população em geral. A obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão nas organizações de pendor público, a aplicação do ABC e a sua interligação com *Tableaux de Bord* ou *Balanced Scorecards*, constituem desafios e campos de estudo ainda relativamente pouco explorados e que devem continuar a merecer a atenção de abordagens futuras.

BIBLIOGRAFIA

- **AECA (1998).** Princípios de Contabilidad de Gestión: el sistema de costes basado en las actividades. Doc. Nº 18, Octubre, Madrid: Espanha.
- **ALMEIDA, Rui (1997).** Contabilidade de Gestão, Uma perspectiva de Futuro. Eurocontas – mensário de Fiscalidade, Contabilidade e Gestão, nº 33 de Dezembro de 1997, Protocontas, Lisboa: Portugal.
- **ALVAREZ, J. (1996).** Obtencion de Information Estratégica para Mejorar la Competitividad. Técnica Contable, Outubro, pp. 649-654. Espanha.
- **ALVAREZ, J. (1999).** La Contabilidad de Dirección Estratégica y el Euro. Técnica Contable, Janeiro, 1-10. Espanha.
- **ALVAREZ, J. & BLANCO, F. (1992).** La Contabilidad de Dirección Estratégica en la Toma de Decisiones Empresariales. Técnica Contable, Abril, 350-374. Espanha.
- **AMARAL, L. (2000).** Planeamento de Sistemas de Informação. 2ª Ed. FCA, Lisboa: Portugal.
- **AMAT, Oriol (2001).** XI Congresso AECA, Madrid: Espanha.
- **AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966).** A Statement of Basic Accounting Theory, 1-4, Sarasota: EUA.
- **ANSOFF, (1989).** Corporate Strategy. Ed. Organisation. Paris.
- **ATKINSON, A. e Epstein. M. (2000).** Measure for Measure. CMA Management, Setembro, 22-28.
- **BLAIR, J. P. (1995).** Local Economic Development: Analysis and Practice. Thousand Oaks: Sage.
- **BORGES, A. (2002).** Elementos de Contabilidade Geral. Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa: Portugal.
- **BROMWICH, M. (1988).** Managerial Accounting Definition and Scope – From a Managerial View. Management Accounting, Setembro, 26-27.
- **BROMWICH, M. (1990).** The Case for Strategic Management Accounting: the role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. Accounting, Organization and Society, Vol. 15, nº 1.
- **CAIADO, António Pires (1997).** Contabilidade de Gestão. Áreas Editora, Lisboa: Portugal.
- **CAIADO, António Pires (1999).** Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais. Tese de Doutoramento em Gestão – Contabilidade, Víslis Editores, Lisboa: Portugal.
- **CAIADO, António Pires. (2002).** Contabilidade de Gestão. Áreas Editora, Lisboa: Portugal.
- **CALDEIRA, M. (1998).** Understanding the Adoption and Use of Information Systems / Information Technology in Small and Medium - Sized Manufacturing Enterprises: A Study in Portuguese Industry. PhD Thesis, supervised by John Ward, Cranfield University (School of Management).
- **CAMPOS, E. (2002).** La empresa Ibérica ante la globalización – La empresa en una sociedad global del conocimiento: retos y oportunidades. X Encuentro de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Setembro, Setúbal: Portugal.
- **CAÑIBANO, Leandro Calvo (1987).** Teoría Actual de la Contabilidad. Pirámide, pp. 32, Madrid: Espanha.

- CARVALHO, José M. Matos & AZEVEDO, Graça (2001). A Contabilidade de Gestão como instrumento de competitividade: um caso prático. AECA: Espanha.
- CHAUVEY, Jean-Noel (1997). La Méthode ABC à L'épreuve des Faits. Revue Française de Comptabilité, nº 294, Novembro: França.
- CHOW, C. et al (1997). Applying the Balanced Scorecard to Small Companies. Management Accounting, Agosto, 21-27.
- COKINS, Gary et al (1993). An ABC Manager's Primer. New Jersey: Institute of Management Accountants: EUA.
- CRAVO, Domingos (1993). Contingências e Demonstrações Financeiras. Comunicação das V Jornadas de Contabilidade; Aveiro: Portugal.
- CUNHA, C (2002). Os PCGA na Contabilidade Privada e na Contabilidade Pública. APOTEC nº 306 – Jornal de Contabilidade, Boletim da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, Setembro, 265-273: Portugal.
- D'ATRI, António et al (1999). Control Integral Estrategico y Operativo. Revista de Contabilidade e Comércio, nº 222: Portugal.
- DAVENPORT, T. H. & PRUSACK L. (1998). Conhecimento Empresarial – Como as Organizações Gerem o seu Capital Intelectual. Editora Campus, S. Paulo: Brasil.
- DIAS L. et al (2002). An Aggregation/Disaggregation Approach to Obtain Robust Conclusions with Electre MI. European Journal of Operational Research, 138, 332-348.
- Directriz Contabilística nº 18 (1996). Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites. Comissão de Normalização Contabilística, Lisboa: Portugal.
- Directriz Técnica de Informática nº 3 (2000). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. DTI nº 3 de Julho, Lisboa: Portugal.
- DRUCKER, P.(1989). As novas realidades. Pioneira, São Paulo: Brasil.
- DRURY, C. (1996). Management and Cost Accounting. International Thomson Business Press, London: Inglaterra.
- EILER, Robert G. & KEEGAN, Daniel P. (1994). Let's reengineer cost accounting. Management Accounting, August, 26-31: EUA.
- EPSTEIN, M. J. & MANZONI, J. F. (1997). The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action. Management Accounting, Agosto, 28-36.
- FERNANDES, Gastambide (1997). Só há uma Contabilidade. Eurocontas, Junho/Julho, Lisboa: Portugal.
- FERREIRA, Rogério F. (1997). Gestão, Contabilidade e Fiscalidade. Editorial Notícias, Vol. II, 2ª Ed., Lisboa: Portugal.
- Financial Accounting Standard Board – FASB (2000). SFAC'S #1: EUA.
- FLICK, U. (1998). An Introduction to Qualitative Research. Thousand Oaks, CA: Sage.
- FRANCO, Victor Seabra (2001). Sobre os Conceitos de Contabilidade de Gestão e de Custos. Revista de Contabilidade e Comércio - RCC, nº 230, Lisboa: Portugal.
- FREIRE, Adriano (1997). Estratégia – Sucesso em Portugal. Editorial Verbo: Lisboa.
- GARCIA, F. Javier Martinez (2002). Análisis de Estados Contables, Comentarios y Ejercicios. Ed. Pirâmide, Madrid: Espanha.
- GLAD, Ernest & BECKER (2000). Activity Based Costing and Management. Ed. Wiley, pp. 187, 199, University of Brighton: Inglaterra.
- GLAUTIER, M. W.E. & UNDERDOWN, Brian (1997). Accounting theory and Practice. Pitman Publishing, Sixth Edition.

- HENDERSON, B. (1998). *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*. Div. Autores, BR Book, Ed. Campus, S. Paulo: Brasil.
- HORNGREN, C.T. et al. (1997). *Contabilidad de Costes: un enfoque gerencial*. Prentice-Hall Hispano Americana, SA, 8ª Edição, Neucalpan de Juárez: México.
- HUBERMAN, A. & Miles, M. (1998). *Data Management and Analysis Methods*. In N. K. Denzin e Y. S. Lincoln (Eds.). *Collecting and Interpreting Qualitative Materials*. Thousand Oaks, CA: Sage, 179-210.
- JIMENEZ, Ângela (2000). *Contabilidad de Gestion – Apontamentos de aulas*. Espanha.
- JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R.S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press: EUA.
- JORDAN, H. et al (2002). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. Ed. Overgest, Lisboa: Portugal.
- JORDAN, H., RODRIGUES, J. A. e NEVES, J. C. (2002). *O Controlo de Gestão – ao serviço da estratégia e dos gestores*. Áreas, 4ª Ed., Lisboa: Portugal.
- KAPLAN, R. S. e ATKINSON, A. A.(1998). *Advanced Management Accounting*. Prentice-Hall, 3ª Edição, New Jersey: EUA.
- KAPLAN, R.S & COOPER, R. (1998a). *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Futura. São Paulo: Brasil.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*. Harvard Business Review, Janeiro-Fevereiro, 71-79.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (1993). *Putting the Balanced Scorecards to Work*. Harvard Business Review, Setembro-Outubro, 134-147.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Bóston, Massachussets: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.S. & NORTON, D.P. (1996a). *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. Harvard Business Review, Janeiro-Fevereiro, 75-85.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D.P. (1996b). "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", *California Management Review*: EUA.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D.P. (1996c). "Strategic Learning & the Balanced Scorecard", *Strategy & Leadership*, Setembro-Outubro, pp. 18-24;
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (2000). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. HBS Press, Boston, Massachusetts.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. (2000a). *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. Harvard Business Review, Setembro-Outubro, 167-176.
- LIZCANO, Jesus ALVAREZ et al (1996). *La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos*. Ed. Gráficas Ortega, SA. Madrid: Espanha.
- LIZCANO, Jesus ALVAREZ (2002). *La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos*. AECA, Madrid: Espanha.
- LOPES DE SÁ (1994). *Perspectivas do conhecimento contábil*. RCC, nº 203.
- MACHADO, A. J. Cardão (2002). *A Contabilidade de Custos por Actividades*. APOTEC, Lisboa: Portugal.
- MALLO, Carlos (1988). *Contabilidad de Costes y de Gestión*. Ed. Pirâmides SA. Madrid: Espanha.
- MALLO, Carlos (1997). *Contabilidad de Costs*. Ed. Pirâmide, Madrid: Espanha.
- MARCOS, Jorge S. & NAIA, Paulo (2001). *A Contabilidade Analítica – estudos previsionais e formação no século XXI*. Revista TOC, Nº 10, 26-37.

- MARQUES DE ALMEIDA, José Joaquim (2002). *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa – JTCE*. Julho, Lisboa: Portugal.
- MARQUES DE ALMEIDA, José Joaquim (2001). *O Paradigma da Auditoria*. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa - JTCE*, Lisboa: Portugal.
- MARTINS, C. L. (2001). *O Controlo de Gestão e a Contabilidade*. *Vislis*, Lisboa: Portugal.
- MATTESSICH, Richard (1995). *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*. Quorum Books.
- MATZ, Adolph et al (1978). *Contabilidade de Custos*. Volume I, Editora Atlas SA, 32, S.Paulo: Brasil.
- McCUNN, P. (1998). *The Balanced Scorecard: ... the Eleventh Commandment*. *Management Accounting*, Dezembro, 34-36.
- MENGUZZATO, M. & RENAU, J. J. (1991). *La Dirección Estratégica de la Empresa*. Ariel, Economia, Barcelona: Espanha.
- MINTZBERG, H. (1994). *The Rise and Fall of Strategic Planning: reconceiving roles for planning, plans and planners*. New York: The Free Press.
- MOTA, Rui Mário M. Gomes (1996). *Contabilidade de Gestão e Seu Futuro*. ISCA, Aveiro: Portugal.
- NEVES, J.F. & BAPTISTA, Carla (2003). *Quadro de Comando*. *Revista TOC* nº 39, 58.
- NEWING, R. (1995). *Wake up to the Balanced Scorecard*. *Management Accounting*, Março, 22-23.
- NORTON, David (2002). *Managing Strategy is Managing Change*. HBS Publishing, volume 4, nº 1, January-February.
- NORREKLIT, H. (2000). *The Balanced Scorecard: What is the score? – A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard*. Working Paper 00-4, Aarhus School of Business, Faculty of Business Administration, Department of International Business.
- OLIVEIRA, A. (1999). *O papel dos Sistemas de Informação em contexto de turbulência*. *Galileu, Revista de Economia e Direito*, Vol. IV, nº 1.
- PLAYER, Steve, KEYS, David & LACERDA, Roberto (1997). *ABM – Lições do Campo de Batalha*. Makron Books, São Paulo: Brasil.
- PORTER, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York, The Free Press.
- PORTER, M. E. (1989). *Estratégia Competitiva – Técnicas para Análise de Indústrias e de Concorrência*. Ed. Campus. Rio de Janeiro: Brasil.
- PORTER, M.E. (1992). *Vantagem Competitiva*. Ed. Campus Rio de Janeiro: Brasil.
- PUNCH, K. (1998). *Introduction to Social Research: Quantitative & Qualitative Approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- *Revista de Contabilidade e Comércio* (1999). *RCC*. nº 222, 329, Lisboa: Portugal.
- RIPOLL, V. FELIU (1990). *Revista Técnica Contable*, Madrid: Espanha.
- ROBERTO, J. (2005). *O desempenho organizacional numa perspectiva de integração de interesses vários - casos do sector vitivinícola do Alentejo*. Tese de Doutoramento, Orientada por António Serrano, Universidade de Évora (Departamento de Gestão de Empresas).
- RODRIGUES, José A.(1992). *C.B.A. – Custeio Baseado na Actividade (ABC – Activity Based Costing)*. *Revista Portuguesa de Gestão*, III/IV, 29-38.

- RODRIGUES, Lúcia Lima & SOUSA, M^a Gabriela Pombo (2002). O Balanced Scorecard – Um instrumento de gestão estratégica para o século XXI. Ed. Rei dos Livros, 1^a Ed., Porto: Portugal.
- SERRANO, António (1997). Sistemas de Informação de Potencial Estratégico -Modelo referencial para exploração em PME. Dissertação de Doutoramento, Universidade de Évora.
- SHANK, Y. K. & GOVINDARAJAN, V. (1993). Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage. www.amazon.com/exec/obidos/ts/book-excer.pt.
- SIERRA, Guillermo J. MOLINA (1993). Sistemas de información Y contabilidad para la gestion. Comunicação no V *Encuentro de profesores universitários de contabilidad*, Sevilha: Espanha.
- SILVA, Gonçalves da (1991). Contabilidade Industrial. Ed. Porto Editora.
- SILVA, F.M. Gonçalves (2002). O paradoxo objectividade vs utilidade da informação financeira. Revista TOC, nº 31, Lisboa: Portugal.
- SMITH, M. (2000). Strategic Management Accounting – The Public Sector Challenge. *Management Accounting*, Janeiro, 40-42.
- SOUSA, António J. (2000). Estratégias Empresariais em Contexto Dinâmico: Lógicas de reorganização das empresas vitivinícolas do Alentejo e da Extremadura face à evolução do Mercado Comum Europeu. Tese de Doutoramento, Universidade de Évora.
- STACEY (1998). Pensamento Estratégico e Gestão da Mudança. Biblioteca de Economia e Empresa, Publicações Dom Quixote, Lisboa: Portugal.
- TORRECILLA, Angel Sáez et al (1994). Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestion. Volume 2, Cap.16, McGraw-Hill, Madrid: Espanha.
- TUA, Jorge PEREDA (1995). Lecturas de Teoria e Investigacion Contable. Centro Interamericano Jurídico-financieiro, 5^a Edição.
- TURNER, Peter B.B. (1991). Common Cents: the ABC performance breakthrough. Hillsboro: Cost Technology.
- WEBBER, A. (2000). New Match for a New Economy. Ed. Fast Company. January-February.
- WEETMAN, Pauline (1996). Financial & Management Accounting. Pitman Publishing.
- www.sinfic.pt;
- YIN, Robert K. (1989). Case Study Research: design and methods. Thousand Oaks: Sage Publications, 1.^a edição.
- YIN, Robert K. (1994). Case Study Research: design and methods. Thousand Oaks: Sage Publications, 2.^a edição.
- ZORRINHO, J. Carlos (1991). Gestão da Informação. Biblioteca da Gestão Moderna. Editorial Presença, Lisboa: Portugal.

GUIÃO DE ENTREVISTA

1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

1.1. Número de Trabalhadores

Até 10

De 11 a 250

Mais de 250

1.2. CAE

1.3. Tempo de actividade da organização (anos):

Até 2

De 3 a 5

De 6 a 10

Mais de 10

2 CONTABILIDADE DE GESTÃO

2.1. A gestão efectua o “*follow up*” da execução da Contabilidade?

2.2. Tem implementado algum sistema de Contabilidade Analítica?

2.3. A informação contabilística é orientada para o apoio à tomada de decisão?

2.4. Qual a sua opinião sobre o grau de importância da utilização da informação retirada da Contabilidade nos seguintes aspectos?

a) Análise

b) Controlo

c) Medir a Eficácia / Eficiência

2.5. Na gestão da produção de bens ou serviços considera informações do seu sistema de Contabilidade Analítica?

2.6. Como efectua o apuramento dos custos do produto?

2.7. Como repartia os Custos Indirectos?

2.8. Com o ABC, quais as Actividades definidas pela empresa?

2.9. Quais os *cost drivers*?

2.10. Quais os benefícios da implementação do ABC?

3. ESTRATÉGIA EMPRESARIAL, ABC e BSC

3.1. Qual a estratégia seguida pela empresa, segundo a classificação de Porter?

3.2. Quais as áreas que suportam a estratégia empresarial?

3.3. O ABC é visto como um sistema de custeio ou como um Sistema de gestão estratégico de custos?

3.4. De que forma é feita a interligação entre o ABC e o posicionamento estratégico da empresa?

3.5. De que forma é feita a interligação entre a informação do ABC e o BSC?

3.6. De que forma utiliza os indicadores económicos e financeiros retirados do sistema de Contabilidade para efectuar o diagnóstico interno da sua empresa?

3.7. É feita a comparação dos resultados obtidos pelos indicadores? De que forma?

