

A Gestão Estratégicas de Custos e Os Custos Revelantes

Isaac Elias Severino Pereira

Elias Pereira

Resumo:

Discute-se neste estudo a Gestão Estratégica de Custos e os Custos Relevantes face às exigências dos modelos de decisão, de mensuração e de informação, apresentando-se argumentos que corroboram a necessidade de discernimento para propiciar a obtenção e manutenção de vantagem competitiva das empresas. A Gestão Estratégica e de Custos integradas, presumida neste estudo, podem requerer um investimento elevado em reorganização, que deve ser considerado à luz da relação custo-benefício para a empresa que pretende adotá-la, bem como, uma questão de atualização tecnológica com investimentos, que podem tornar-se irrelevantes no atual jogo competitivo dadas as possibilidades de obtenção e manutenção de capacidades diferenciadoras para a sustentação das vantagens competitivas que suportam as estratégias de sucesso.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A GESTÃO ESTRATÉGICAS DE CUSTOS E OS CUSTOS REVELANTES

TRABALHO 222

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	0
2 – A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E A RELEVÂNCIA	1
3 – ANÁLISE ESTRATÉGICA DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL....	6
4 – INFORMAÇÕES PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	10
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	14
6 – BIBLIOGRAFIA	15

Resumo:

Discute-se neste estudo a Gestão Estratégica de Custos e os Custos Relevantes face às exigências dos modelos de decisão, de mensuração e de informação, apresentando-se argumentos que corroboram a necessidade de discernimento para propiciar a obtenção e manutenção de vantagem competitiva das empresas.

A Gestão Estratégica e de Custos integradas, presumida neste estudo, podem requerer um investimento elevado em reorganização, que deve ser considerado à luz da relação custo-benefício para a empresa que pretende adotá-la, bem como, uma questão de atualização tecnológica com investimentos, que podem tornar-se irrelevantes no atual jogo competitivo dadas as possibilidades de obtenção e manutenção de capacidades diferenciadoras para a sustentação das vantagens competitivas que suportam as estratégias de sucesso.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Gestão Estratégica, Relevância de Custos.

1 – INTRODUÇÃO

Neste estudo discute-se o tema “A Gestão Estratégica de Custos e os Custos Relevantes” no contexto das empresas que se dedicam à Logística Empresarial, no atual estado da arte, no que concerne a operacionalização, registros das transações, eventos, atividades, processos, áreas de decisão e mensuração de desempenho de empresas.

Os sistemas de gestão de custos devem oferecer possibilidades de revelar o alinhamento das estratégias formuladas e projetadas pela alta cúpula das empresas, tornadas exequíveis pela gerência tática e executáveis pela supervisão operacional. Para este propósito os custos relevantes devem ser definidos e planejados a fim de serem identificados, adequadamente analisados e sistematizados.

A questão que surge desta apreciação e de cunho prático é: “Qual a configuração de um sistema que incorpore os modelos conceituais de Gestão Estratégica, Gestão Operacional de Custos e Contabilidade de Custos Integrada e Coordenada com a Contabilidade Geral?”

O propósito deste estudo, portanto, é apresentar uma discussão e uma reflexão sobre o que se deve entender por sistemas de Gestão Estratégica de Custos e os Custos Relevantes no atual ambiente de inteligência em rede, quais custos são relevantes, as vantagens e desvantagens em relação a operacionalidade, exequibilidade, atendimento à regulamentação do país e sua sustentação teórica.

Inicia-se por efetuar um levantamento bibliográfico, seguido de reflexões que envolvam custos e, finalmente, conclui-se por um modelo conceitual que atenda a função de informar os gestores nos processos decisórios e de controle.

2 – A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E A RELEVÂNCIA

Os termos eficiência, eficácia, produtividade, resultado e sucesso têm sido referidos como sinônimos na literatura administrativa e contábil. Entretanto, eles não correspondem à mesma coisa.

Resultado, na literatura econômica e contábil, refere-se ao excesso de receitas sobre custos, sendo que para economistas e contadores os critérios de apuração de custos e receitas divergem no curto prazo em função do regime de caixa e competência, mas a longo prazo deveriam resultar no mesmo montante (excesso de entrada de caixa sobre as saídas).

Inicialmente, distinguem-se os termos porque eficiência diz respeito a consumo de recursos, isto é, custos, enquanto que eficácia refere-se a produtos ou resultados. Já produtividade diz respeito à relação de eficácia e eficiência, ambas operacionais.

Eficácia, como proposta pela Administração por Objetivo [APO (REDDIN, W. 1978, 1988)], corresponde a efeitos de curto prazo para situações em que as variáveis são conhecidas, bem como o resultado proposto pela teoria neoclássica tradicional para um ambiente estável.

Pode-se medir eficiência relacionando-se consumo planejado de recursos com o consumo real de recursos. Também se pode medir eficácia relacionando-se o produto obtido com o produto planejado e, conseqüentemente, medir produtividade relacionando-se eficácia com eficiência.

Sucesso, no entanto, corresponde a um ato contínuo de longo prazo, cursos de ação alternativos tomados diante de adversidades, situação que envolve o desconhecido (risco, incerteza e desconhecimento). Conseqüentemente, o sucesso é uma variável dependente das estratégias selecionadas.

Embora se encontrem na literatura textos relacionando a estratégia inicialmente à obra de SUN TZU – personagem chinesa que escreveu “A Arte da Guerra” –, na cultura ocidental atribui-se aos gregos a criação do vocábulo *Estrategos* que significa a arte do general ou a ciência de um general da Grécia antiga.

Deixando de lado a batalha que visa aniquilar o inimigo, interessa para efeito deste estudo a ênfase colocada na estratégia empresarial cooperativa que, segundo os textos administrativos, deveu-se a uma acentuada aceleração nas mudanças ambientais a partir dos anos 1960.

Iniciemos o exame com a colocação de DRUCKER, P. F. em sua obra “*The Practice of Management*” de 1954, p.352, que declara: “*Certamente que as decisões táticas são complicadas e importantes, mas sempre são unidimensionais, a situação é dada (certeza) e as exigências são evidentes. O único problema é encontrar a adaptação mais econômica (otimização) dos recursos conhecidos (com certeza). Entretanto, as decisões mais importantes, as decisões que realmente importam, são as estratégicas. Essas envolvem avaliar a situação em que se encontra, alterá-la, descobrir quais são os recursos necessários ou deveriam ser. Estas são especificamente decisões gerenciais. Quem quer que seja gerente deve tomar decisões estratégicas como essa e, quanto mais alto o nível hierárquico, tanto mais decisões estratégicas devem tomar*”.

“*As decisões estratégicas, sejam de que magnitude, complexidade ou importância forem, nunca devem ser tomadas por meio de solução de problema (lógica*

das equações e inequações). Em realidade, nessas decisões gerenciais, o desempenho importante e difícil, não é encontrar a solução certa, mas antes a questão certa”

Nas palavras de DRUCKER percebe-se que a verdadeira estratégia está em descobrir a questão certa e no processo de encontrá-la, sendo que o processo de respondê-la se torna mais operacional do que estratégico.

A esse respeito CHANDLER Jr. (1962: p.13) apresenta o conceito de estratégia como: “(...) a determinação das metas e objetivos básicos de longo alcance de uma empresa, e a adoção de cursos de ação e alocação de recursos necessários para por em prática essas metas”.

ANSOFF, H. I. (1977: p.100-101), por sua vez, conceitua a estratégia empresarial em termos de decisões que se preocupam com os problemas enfrentados no ambiente externo, para diferenciá-la de política empresarial da seguinte maneira: “Uma política é uma decisão condicionada ao passo que uma estratégia é uma regra para a tomada de decisão”...“Decisões dentro de uma empresa podem ser ordenadas em nível crescente de ignorância: procedimentos padronizados de operação e programas, em condições de certeza, ou risco parcial; políticas, em condições de risco e incerteza; e estratégia, em condições de desconhecimento parcial”.

Tem-se presente que, dado um aumento na turbulência ambiental, uma nova composição das ligações externas se torna necessária, bem como, maior capacidade adaptativa da empresa. A passagem da posição estratégica corrente para a posição estratégica favorável deve ser alinhada para assegurar a sobrevivência da empresa, vista tridimensionalmente. Essa passagem não ocorre espontaneamente, deve ser induzida por meio da atuação dos gestores.

Esses autores apontam, não apenas a internacionalização (globalização) dos negócios, mas também as inovações tecnológicas – como a tecnologia de informações e comunicações, transportes e *modus operandi* na gestão – como responsáveis pela faísca inicial que exigiu um repensar. Repensar a organização e as mudanças necessárias para a adaptação da organização a um ambiente em rápida mutação (alta volatilidade).

Pensar a empresa como um todo holístico e seus subconjuntos ou subsistemas está na raiz da Administração Estratégica, mas é muito mais amplo do que apenas estabelecer objetivos. A ênfase deve mudar de Administração Empresarial focando o interior da organização para focar as relações externas a ela, numa dimensão de longo alcance.

Pode-se presumir então que as decisões estratégicas em uma empresa ocorrem em nível corporativo, que diz respeito às variáveis do ambiente externo, próximo e remoto; em nível funcional, que diz respeito aos aspectos da tradução das decisões corporativas para o operacional interno; e em nível competitivo, em termos de posicionamento e de adaptação, sendo que o alto desempenho diz respeito à complementaridade e correlação de suas vantagens comparativas e competitivas e, estas últimas, de suas capacidades diferenciadoras, que consistem em última instância em especificidades de ativos e de capital humano.

A noção de vantagens econômicas nas transações comerciais aparece na teoria econômica por meio da teoria dos “custos comparativos”, de David Ricardo, em 1817, na qual, tratando-se de comércio exterior, Ricardo propunha que “os países especializassem-se na produção de produtos em que são mais produtivos”...“O princípio da vantagem comparativa mostra que a especialização beneficiará todos os países, mesmo quando um deles é em absoluto mais eficiente na produção de todos os bens. Se os países se especializarem em produtos nos quais têm vantagem comparativa (maior eficiência relativa), então o comércio beneficiará todos os intervenientes” (Samuelson & Nordhaus, 1988: p.1035).

Equivalente à Lei das Vantagens Comparativas, estudada pela Macroeconomia na seção em que se estudam os mercados imperfeitos, há a Lei das Vantagens Competitivas, estudada na cadeira de Economia Setorial (ES), Economia das Organizações (EO), ou ainda *Industrial Organizations* (I/O).

PORTER, M. (1980) com base nos conceitos apresentados nessa disciplina (I/O) introduziu no livro *Estratégia Competitiva* (1980) as técnicas para análises dos setores econômicos e competidores, apresentando cinco forças de mercado que impõem a necessidade de as empresas escolherem um posicionamento estratégico para competir, que consistem em: (1) Ameaça de novos entrantes, (2) Poder de barganha dos compradores, (3) Poder de barganha dos fornecedores, (4) Rivalidade entre competidores do setor, e (5) Produtos substitutos.

Juntamente com o conceito das cinco forças, PORTER (1980), introduz o conceito das estratégias competitivas genéricas, que consistem em: (1) Liderança em custos, (2) Diferenciação do negócio, e (3) Foco.

Em seguida, PORTER (1985) introduziu os conceitos das vantagens competitivas, no livro “*Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior*”, com as quais uma organização deve esperar ter um desempenho superior.

Em realidade, uma separação entre as abordagens analíticas da estratégia e vantagens competitivas pode ser identificada: (a) focada nas forças estruturais da Economia Setorial (ES), na qual focaliza-se nas forças estruturais dentro do setor empresarial, no ambiente competitivo das empresas e como esses influenciam a vantagem competitiva; e (b) focada na Visão Baseada nos Recursos (VBR), na qual tomam-se por base os recursos da empresa como mais importantes do que a estrutura setorial para a obtenção e manutenção da vantagem competitiva.

O conceito de vantagem competitiva pode ser expresso da seguinte maneira: “*a capacidade única ou rara (de uma organização) para criar e distribuir, produtos ou prestar serviços valiosos aos olhos dos clientes*” [ser e atuar de maneira diferente para conquistar a preferência do consumidor por seus produtos e serviços].

O conceito de estratégia competitiva pode ser expresso como: “*a busca por uma posição competitiva favorável em um setor ou linha de negócios*” [posição única privilegiada para a disputa].

Deve-se ter com clareza que: competitividade é uma característica dos agentes, enquanto que concorrência é uma característica dos mercados.

O conceito de competitividade pode ser expresso como: *a capacidade de uma empresa crescer e sobreviver de modo sustentável.*

O conceito de concorrência pode ser expresso como: *a disputa entre as empresas pela renda limitada dos consumidores ou pelo acesso aos insumos.*

A respeito da estratégia, QUINN, J.B. em MINTZBERG, H. & QUINN, J. B. (2001 p. 24-25), estrutura a análise estratégica em 4 dimensões ou pilares para o projeto de estratégias formais: (1) *Metas, políticas e Programas*, (2) *Coerência, equilíbrio e foco nos conceitos-chave*, (3) *Hierarquia das estratégias*, e (4) *Risco, incerteza e desconhecido.*

A busca por capacidade competitiva teve por aliada a tecnologia da informação em que muitas empresas se apoiaram para obter uma diferenciação e também redução de custos, uma vez que a preferência do consumidor pelo produto é a mais forte vantagem competitiva, ter os custo interno e externo baixos representa a segunda e terceira vantagens competitivas mais poderosas.

A fim de alcançar esse objetivo uma organização se formou para estudar e desenvolver sistemas que produzissem meios adequados de compreender as novas realidades e gerar informações apropriadas para orientar os gestores.

Essa organização, sem fins lucrativos, *Computer Aided Manufacturing – International, Inc.*, sediada em Arlington-Texas, formou (1984) o *Consortium for Advanced Manufacturing International's* (CAM-I), composta das grandes empresas industriais de serviços, auditoria e consultoria com propósitos de estudar e propor um novo Sistema de Gestão de Custos que atendesse a demanda por informações relevantes.

Destes estudos surgiram o modelo ou método de custeio ABC – *Activity Based Costing* e, na sequência, o ABM – *Activity Based Management*, cuja preocupação principal é identificar o consumo de recursos em nível de atividade e não necessariamente em nível unitário de produto.

Pesquisadores acadêmicos empenharam-se na busca, entre eles MILLER, J. G. & VOLLMAN, T. E. (1985 :142-150) publicaram na *Harvard Business Review* o artigo intitulado “*The Hidden Factory*”, no qual expressavam a preocupação e algumas constatações de que os custos indiretos (overhead) das empresas representavam uma segunda empresa oculta dentro da empresa, tal era o volume de custos ocultos sem uma adequada revelação.

Outros, como JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S., em 1987 no livro “*Relevance Lost*”, apontam que os sistemas de contabilidade, elaborados no início do século XX, já não atendiam às expectativas dos gestores de negócios devido à falta de foco ou relevância, bem como, revelavam informações do passado, que não apoiavam o processo decisório das empresas, ao contrário, aumentavam a desorientação.

Nessa obra, JOHNSON & KAPLAN (p.126), apontam que a contribuição das obras e ensinamentos dos contadores gerenciais acadêmicos para a perda da relevância da Contabilidade de Custos para a Gestão de Custos pode ter sido significativa, devido à utilização de modelos representacionais de empresas reais em modelos de decisão supersimplificados, forjando, a partir da programação matemática derivada da Pesquisa Operacional e da teoria econômica neoclássica da firma, soluções lógicas de otimização, mas não aplicáveis no mundo real.

COOPER, R. (1987-1989) em uma série de artigos para o “*Journal of Cost Management*”, intitulados “*Elements of Activity Based Costing*” e “*The Rise of Activity Based Costing*” – este último em quatro partes –, inicia a grande busca por explicações de como deveria ser configurado um sistema de custos que fornecesse à gestão das empresas informações relevantes para administrar suas empresas no ambiente competitivo da época.

SHANK, J. & GOVINDARAJAN, V. (1989) no livro “*Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*”, aponta que a análise de custos convencional deveria migrar para uma análise mais ampla, a fim de contemplar todo o ambiente externo que influenciava os custos das empresas, iniciando a busca por um sistema de Gestão Estratégica de Custos (SCM – *Strategic Management Costing*).

O que surpreende é o fato de que as análises devam começar na seleção das estratégias, o que ocorre bem antes de se ter registros contábeis para gerar informações contábeis, isto é, na garimpagem das questões certas.

Na Contabilidade tradicional, o que é revelado retrata decisões e ações do passado e do interior da organização devidamente estruturada, enquanto que estratégia diz respeito ao futuro de longo alcance e principalmente com fatores externos.

Embora a preocupação com a estratégia empresarial se manifestasse presente nos diversos autores desde a década de 70 com a geração do planejamento estratégico, e se acentuasse nos anos 80 e 90, a mensuração propriamente dita da estratégia tornou-se mais clara (mesmo que não definitiva) apenas ao final da década de 90 com as iniciativas dos professores KAPLAN, R. S. e NORTON, D. P., por meio da obra

Balanced Scorecard, (Painel de Indicadores Estratégicos) de 1992, 1993 e 1996 e livro subsequente “*The Strategy-Focused Organization*” (Organização Orientada para a Estratégia), publicada em 2001, com ênfase nos aspectos: (1) Financeiro, (2) Processos Internos, (3) Cliente, e (4) Aprendizado e Crescimento.

A perspectiva financeira refere-se à visão dos acionistas e é medido pelo Retorno sobre o Capital Empregado (ROCE), enquanto que a dos processos internos diz respeito ao conjunto de atividades como sequência de unidades dentro dos processos. A perspectiva do cliente diz respeito à satisfação que este tem em relação aos benefícios que recebe em troca pelo preço que paga e, finalmente, a perspectiva de aprendizado e crescimento diz respeito ao capital humano.

A noção de uma organização que aprende permite que a empresa modifique ou adapte-se ao ambiente, sendo possível perceber a ocorrência desse aprendizado em mensurações de desempenho prospectivo ou passado da organização, principalmente se as mensurações forem prospectivas, do tipo painel de indicadores estratégicos acoplados ao sistema de contabilidade.

Neste caso, não se trata de aplicar soluções padronizadas a problemas que vão surgindo, mas uma mudança de postura corrente para uma diferenciada.

A esse respeito, ZACCARELLI, S. B. (2000: p.59) aponta que a palavra problema denota uma preocupação mental que pode se desdobrar nos mais variados tipos: problemas de lógica, problemas de passagem de uma situação à outra (mudança), problemas de psicologia, entre outros.

Aos problemas de lógica, um correto enunciado do problema pode significar metade da solução. Quando se tem certeza das variáveis, um sistema de certas variáveis para igual número de equações, ou inequações, encontra-se solução matemática determinística, no qual a maximização da solução não é difícil de se calcular, até para problemas estocásticos, com apoio de planilha eletrônica que contém a ferramenta “solver” por iterações, economiza-se tempo e memória de computador para resolver e se obter uma solução quantificada única.

Aos problemas de Passagem, entretanto, segundo ZACCARELLI, “é preciso que se verifiquem, simultânea e obrigatoriamente, três condições:

- 1) a situação atual tem de ser considerada insatisfatória;
- 2) deve existir uma nova situação considerada melhor do que a atual;
- 3) deve existir alguma dificuldade (maior do que zero e menor do que o infinito) para a passagem de uma situação para outra”.

“Grande parte dos problemas que ocorrem em uma empresa são problemas de passagem que não podem ser transformados em problemas de lógica (pelo simples fato de estar-se tratando com o desconhecido, não de risco ou incerteza)”

A terceira condição de ZACCARELLI é a que mais caracteriza um problema de estratégia pois, um problema que envolve muitas variáveis para as quais não se consegue um número igual de equações, ou inequações, sabe-se da matemática que em geral são problemas que não têm solução única, isto é, existem muitos graus de liberdade a serem consumidos até que se possa transformar o problema de passagem em problema de lógica e, mesmo assim, pode-se encontrar duas ou mais soluções para o mesmo problema, restando para os gestores a decisão por aquelas que melhor representem a percepção, o processamento e o julgamento mentalmente idealizado, quando muito, tratamento pela lógica difusa ou paraconsistente.

Isto significa que, quando a situação futura nos negócios contém incertezas ou riscos não otimizáveis matematicamente, tem-se caracterizado um problema de estratégia (que necessita de um artifício) e o melhor que se consegue pode ser um

alinhamento com limites superior e inferior para direcionar as seleções de cursos de ação a serem tomados.

Nas palavras de ZACCARELLI (2000: p.71-73) “*A estratégia é vista como um jogo competitivo, e a essência da competição é agir em função do que os concorrentes já fizeram ou avaliamos (estima-se) que farão*” (...) “*Estratégia é um guia [uma faixa entre limites superior e inferior] para decisões sobre interações com oponentes, de reações imprevisíveis, o que envolve ação e reação e a preparação para obter-se vantagens competitivas [posicionamento para a disputa]*”.

Aplicada às empresas, a mensuração da estratégia, ou estratégias, deve permitir alinhá-las ao processo de gestão, incluindo a formulação da estratégia, o planejamento, a implementação e o controle, em níveis estratégicos, operacionais e financeiros, em escala monetária, o qual poderá ser coletado, registrado, organizado, armazenado e recuperado para consumo humano em um sistema de informação contábil.

A exigência de sistemas de informações que apoiem os gestores nas tomadas de decisão, seja estratégica ou operacional, devem estar estruturados sobre uma arquitetura de hardware e software que reflitam a arquitetura organizacional, segundo os modelos de gestão, decisão, mensuração e informação requeridos para conduzir as empresas ao sucesso empresarial desejado, não necessariamente por função, área de responsabilidade como departamento, divisão, e assim por diante.

Pode-se inferir disso que entre as empresas competitivas, não há duas exatamente iguais, e conseqüentemente que não há um modelo genérico único de solução para todas as circunstâncias e todas as empresas, isto é, cada uma deve buscar o seu próprio.

Muitos fatores determinam essas diferenças, como: tempo de vida, estágio de evolução tecnológica, atratividade do setor, competência gerencial, estágio do ciclo de vida e assim por diante.

Apenas um sistema de registros adequadamente formatado para representar a estratégia pode retratar as condições reais de competitividade da empresa e revelar aos executivos as informações necessárias para avaliar suas condições para competir.

Nesse ambiente evolutivo, a questão da relevância dos custos deve conduzir a mapas de processos diferentes para cada arquitetura competitiva que a empresa adotar, significando que os custos relevantes para uma arquitetura, podem não ser os mesmos para empresas que adotam arquitetura diversa.

3 – ANÁLISE ESTRATÉGICA DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL

Diante da complexidade, diversidade e volatilidade experimentada na década de 80 e 90, as empresas reagiram adotando arquiteturas diferenciadas a fim de explorar as oportunidades de nichos de mercado surgidas do caos.

Os sistemas de informação adotam atualmente, como modo de organizar os sistemas, arquiteturas justapostas, a fim de permitir o entendimento e o desenvolvimento da modelagem de sistemas e de estruturas organizacionais.

A base conceitual dos modelos, até há pouco existentes e novos, está sendo revisada para encaixar-se no imbricamento lógico da arquitetura organizacional, de forma a permitir a aprendizagem desses novos conceitos por gestores dos vários escalões, treinados e acostumados ao raciocínio instrumental das teorias da economia de empresas neoclássicas, dentro do arcabouço no qual a empresa era vista como agente isolado, sem fazer parte de uma cadeia produtiva e cadeia de valores, competindo para derrotar os concorrentes, enquanto que na economia dos custos de transações – dentro

do raciocínio instrumental da “Organização Industrial” – as empresas buscam a cooperação em forma de *clusters* (aglomerados) para melhor competirem.

Competir em clusters requer análises de custos que envolvam os parceiros do negócio a montante e a jusante na cadeia de valores, num posicionamento estratégico em que o alinhamento dos custos estruturais e de execução devem ser analisados de acordo com a estratégia do conjunto de parceiros, desde a extração do insumo mais básico, passando pela logística e processos de entrada, logística e processos de conversão, logística e processos de saída, até os processos de conversão de produtos perigosos em substâncias inócuas à saúde humana, bem como dos serviços ao cliente.

Decorrente disso, maior importância tem sido atribuída aos modelos de Gestão Estratégica, sob a qual sistemas adequados com a modelagem adequada, tanto em termos conceituais quanto tecnológicos práticos, sejam factíveis, agora representado não mais pelo lucro contábil ou econômico do negócio, mas em função do alinhamento das estratégias, estruturas, capacidades diferenciadoras, fatores críticos de sucesso e vantagens competitivas sustentáveis, em busca do sucesso empresarial, cuja maturação dos investimentos podem experimentar retornos negativos inicialmente, mas altos retornos ao longo do ciclo de vida do negócio como um todo.

Disso decorre que, na Administração, as teorias de Gestão Econômica fazem parte do raciocínio instrumental, desde a base de sustentação conceitual para decisões e controle. Compete esclarecer que a grande contribuição da Contabilidade na representação das empresas são os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA) e os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC). Através dos quais procura-se mensurar os atributos dos recursos e produtos da gestão, por meio do que se avalia o desempenho das entidades estruturadas, através de informações dos estados patrimoniais destas, a dinâmica e a revelação da perspectiva. Isto é o que permite a tomada de decisão e a prestação de contas (*accountability*) à hierarquia superior de comando, bem como ao Estado e a sociedade como um todo.

Compete ainda esclarecer que os modelos conceituais de mensuração de ativos, custos, passivos e patrimônio líquido derivados dos PCGA e PFC não contemplam necessariamente, em toda sua extensão (essência), os valores criados e destruídos em função de gestão bem ou mal conduzida. Assim, fazem-se necessários ajustes nas bases conceituais por critérios econômicos, que não os estabelecidos nos PCGA e PFC, mas indicado em Contabilidade Gerencial, dado que os critérios de valorização da entidade empresa como personalidade jurídica deve prestar contas à sociedade como estado de direito que obedece às normas legais e, portanto, limitado ao que é exigência legal.

Há, então, a exigência de que sistemas de informações que apoiem os gestores nas tomadas de decisão devem estar estruturados sobre uma arquitetura de hardware e software que reflitam a arquitetura organizacional, segundo os modelos de gestão, decisão, mensuração e informação requeridos para conduzir as empresas ao sucesso empresarial desejado identificável com a estrutura. Isto é o que propõe a Contabilidade Gerencial convencional.

A questão que surge imediatamente é: Se a legislação exige que as empresas tenham um sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade geral, na qual implícito está que as empresas devem ter uma estrutura presumida como funcional, é possível, no mesmo sistema, ter-se uma estruturação diferente? Se sim, o custo de manter dois ou mais sistemas em paralelo seria maior ou menor do que o benefício da informação prestada?

A resposta a estas perguntas pode ser: depende da relevância dos custos como, por exemplo, a função básica de manter um sistema de padrões num banco de dados serve para recuperar informações de planejamentos passados, conduzem ao uso de

custos padrão – estabelecidos no passado – que irão afetar o futuro de curto prazo das empresas. Mas o futuro de longo prazo, para o qual os padrões ainda não foram estabelecidos merecem atenção da gestão pela ótica da Gestão Estratégica de Custos, desde o custo devir, mencionado na Figura 1, até o custo ambiental de descarte dos produtos. O que não é relevante agora pode sê-lo num futuro próximo.

Assim, pode-se projetar uma Demonstração de Resultados que contemple os avanços tecnológicos, processos de projeto e produto, produção, finanças, marketing, logística e serviços ao cliente, como ilustrado na Figura 1.

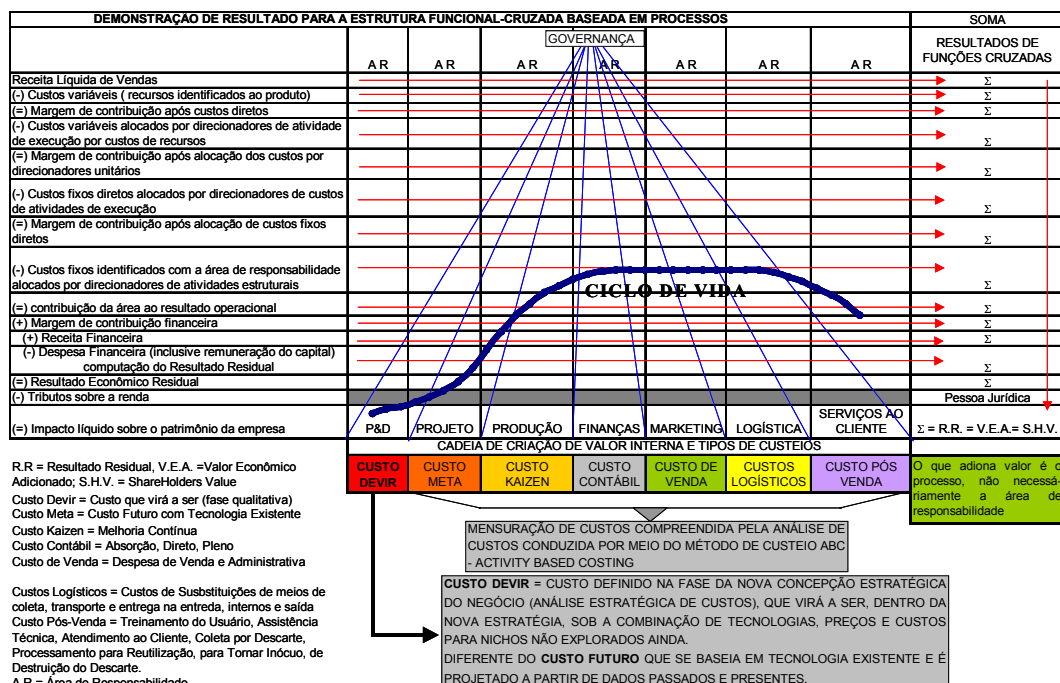


Figura 1 - Resultados Estruturados por Processos

Custos de prevenção de danos causados ao meio ambiente relativos ao Processo de Produção e funções do produto – que incidem durante a fase de transformação das matérias-primas, a insalubridade e na reciclagem ou tratamento do produto para torná-lo inócuo à saúde humana – podem ser previstos desde o desenvolvimento de novas tecnologias (custo devir) até os custos pós-venda (descarte).

Os custos que são transferidos de uma área de responsabilidade para outra numa seqüência de processo, ocorrerão segundo a lógica de acumulação ilustrada na Figura 2.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO PARA SISTEMA DE CUSTOS POR ATIVIDADE (ABC)							
	Centro de Custo 1	Centro de Custo 2	Centro de Resultado A	Centro de Resultado B	Outros Centros Resultado	Centro de Resultado Marketing	Empresa
Receita Líquida de Vendas	(CP)	(CP)	(CP)	(CP)	(CP)	(PM)	X
(-) Custos variáveis (recursos identificados ao produto)	(CO)	PT	PT	PT	PT	PT	CT
(=) Margem de contribuição após custos diretos	X	X	X	X	X	X	X
(-) Custos variáveis alocados por direcionadores de atividade de execução por custos de recursos	X	X	X	X	X	X	X
(=) Margem de contribuição após alocação dos custos por direcionadores unitários	X	X	X	X	X	X	X
(-) Custos fixos diretos alocados por direcionadores de custos de atividades de execução	X	X	X	X	X	X	X
(=) Margem de contribuição após alocação de custos fixos diretos	X	X	X	X	X	X	X
(-) Custos fixos identificados com a área de responsabilidade alocados por direcionadores de atividades estruturais	N/A	X	X	X	X	X	X
(=) contribuição da área ao resultado operacional	X	X	X	X	X	X	X
(+) Margem de contribuição financeira	N/A	N/A	X	X	X	X	X
(+) Receita Financeira	N/A	N/A	X	X	X	X	X
(-) Despesa Financeira (inclusive remuneração do capital) computação do Resultado Residual	N/A	N/A	X	X	X	X	X
(=) Resultado Econômico Residual	N/A	N/A	X	X	X	X	X
(-) Tributos sobre a renda	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	X
(=) Impacto líquido sobre o patrimônio da empresa	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	X

CO = Custo de Oportunidade
 CP = Cost Plus = Custo Total mais Margens Planejadas
 CT = Custo Total (Custo Pleno, Full Cost)
 M = Marketing
 PM = Preço de Mercado
 PT = Preço de Transferência
 N/A = Não Aplicável

Figura 2 - Acumulação de Custos por Transferência entre Áreas de Responsabilidade

Um sistema de informação que integra os raciocínios instrumentais e gera relatórios do tipo ilustrados acima tem potencial para atender o processo decisório e as várias demandas por controle.

Além dos custos internos de operações, a visão de cadeia de relacionamentos (ligações externas) revela que os custos externos são muito importantes para o sucesso das empresas, isto é, quando se compra insumos deve-se manuseá-los para descarregamento na fábrica, movimentá-los para o armazém, acondicioná-los e identificá-los nos estoques para estocagem e recuperação, bem como, nas requisições para atender à demanda da produção e à movimentação interna para transferência entre postos de trabalhos requer o uso de equipamentos especiais. Gerados os produtos, estes devem ser embalados, identificados e estocados em locais apropriados para facilitar a recuperação e acondicionamento para a expedição e, finalmente, movimentados para *pallets*, transportados até as docas de embarque, arranjados em contêineres ou dispostos em lastros nos veículos de transportes. Além destes, deve haver a consideração dos custos ambientais internos e externos.

Os sistemas de informações ligados em rede têm a facilidade de obter dados on-line em real time, importar e exportar documentos eletrônicos (EDI-*Electronic Data Interchange*: Intercâmbio Eletrônico de Dados) por meio de redes de telecomunicações, armazenar e recuperar tais documentos dos bancos de dados à medida que necessário.

Um Sistema de Apoio à Decisão (SAD) deve ser capaz de traduzir o que recebe para sua linguagem residente e poder armazenar e recuperar quando necessário tais informações a fim de dar conhecimento aos gestores na linguagem da rede local, onde o Sistema de Processamento de Transações (SPT), o Sistema de Informações Contábeis (SIC) e o Sistema de Informações Gerenciais (SIG) sejam capazes de traduzir. Assim, o SAD permite o compartilhamento em LAN-*Local Area Network* e em WAN-*Wide Area Network*, com janelas apropriadas para a comunicação.

No banco de dados do SAD estarão residentes os dados internos de planos e orçamentos realizados e no banco de dados de modelos estarão aplicativos que permitem dar um tratamento adequado, matemático, às alternativas para aproveitamento de oportunidades coletadas externamente, bem como, otimizar as decisões através de simulações apropriadas a fim de evitar as ameaças externas, manter as forças internas e minimizar as debilidades internas, no conjunto do portfólio existente e projetado para o futuro, cotejados ao planejamento operacional e estratégico da empresa.

Assim, um SAD que se adapta às exigências decisórias e regulatórias estará plenamente integrado ao sistema de custos nos aspectos conceituais e práticos, tecnológica e teleologicamente. Entretanto, fundamentado na Contabilidade Gerencial convencional, não responde às questões de relevância plenamente, uma vez que está focada na estrutura, no produto e no resultado de curto prazo.

Uma parte das questões aparentemente está respondida em relação ao custo de produzir as informações, que estão se tornando mais baratas à medida que se integram os sistemas e as redes de comunicação.

A outra parte das questões, relativa a quais custos são relevantes, merece ainda algumas considerações, expostas a seguir.

4 – INFORMAÇÕES PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

O convívio com a incerteza requer apoio de equipamentos, “hardware e software”, para conduzir os processos de análises e se obter otimizações probabilísticas com redução de riscos a níveis aceitáveis para determinadas circunstâncias, ou administrá-los por planos contingenciais.

Além da complexidade científica do tratamento do conhecimento exigido, o fator tempo e a dedicação para lidar com questões estratégicas requer muito de intuição (cérebro direito, imagético, sintético) dos gestores.

A percepção da granulometria dos fatores envolvidos e suas interações parecem depender mais da coragem de assumir riscos – por meio de alinhamentos estratégicos – do que de análises (cérebro esquerdo, fonético, analítico-lógico), que por vezes promovem a “paralisia por análises”.

Um Sistema de Informação Executiva (SIE) assiste os executivos *seniors* com os problemas não-estruturados, focalizando as informações necessárias, combinando dados de fontes internas e externas, criando ambientes genéricos e comunicações que podem ser focalizadas e aplicadas a um arranjo de problemas em mutação.

A integração do SIE com o SAD, e logicamente com o SIG/SIC, permite que a comunicação da visão, da missão e o processo de planejamento estratégico das organizações elejam as diretrizes estratégicas, definam cenários, definam objetivos parciais da organização, bem como objetivos das áreas de responsabilidade, projetos de investimentos e, conseqüentemente, os “custos devir” ou custos planejados que, ao entrar em operação, serão os custos operacionais, padrão e realizado com as informações disponíveis no Banco de Dados, o que torna fácil a apuração dos Indicadores Econômicos e Estratégicos.

De uma perspectiva estratégica, a alta administração estará preocupada em gerir a participação da organização no setor econômico em que está inserida, seus relacionamentos externos e, a longo prazo, com os clientes, fornecedores e concorrentes, numa cadeia de criação de valores permanentes.

Entretanto, as informações que devem estar nos relatórios para a tomada de decisão devem refletir: (a) as perspectivas dos proprietários em termos de retorno sobre o capital empregado, (b) as perspectivas de satisfação dos clientes, (c) as perspectivas

dos processos internos, e (c) as perspectivas de aprendizagem e crescimento, segundo orientação do Painel de Indicadores Estratégicos propostas por KAPLAN & NORTON (1996).

A exigência de indicadores de resultados e de desempenho, propostas no Painel de Indicadores Estratégicos (*Balanced Scorecard*), combinando cifras financeiras com as não financeiras, envolvem os custos com a cadeia de suprimentos, os custos com a arquitetura adequada para a implementação da estratégia, os custos com a qualidade, os custos ambientais e outros assuntos relevantes.

Os custos com a Cadeia de Suprimentos, na qual se obtém uma vantagem competitiva para assegurar a sobrevivência no longo prazo, devem ser a meta da gestão estratégica de custos.

Estratégias diferentes criam conjuntos diferentes de atividades. Ao atribuir custos para atividades, os custos de estratégias diferentes podem ser avaliados. A combinação específica e ênfase relativa das estratégias definem a posição estratégica de uma empresa.

O objetivo da gestão estratégica de custos é reduzir os custos, enquanto simultaneamente se fortalece a posição estratégica de uma empresa. O conhecimento das atividades estruturais e executacionais, e dos seus direcionadores de custos, é fundamental para a análise estratégica de custos.

O conhecimento da cadeia de valores da empresa e da cadeia de valores setorial também é crítico. Uma boa gestão de custos das ligações com fornecedores e clientes exige um entendimento do quanto acuradamente custam os fornecedores e o processo de servir os clientes. As atribuições de custos por atividade para fornecedores e clientes fornecem as informações acuradas sobre custos que são necessárias.

A gestão do custo do ciclo de vida está relacionada à estratégia da empresa e é também fundamental para a análise estratégica de custos. A gestão do custo do ciclo de vida exige um entendimento de três pontos de vista: (1) marketing, (2) produção, e (3) vida consumível do produto. Os inter-relacionamentos entre os três pontos de vista fornecem discernimentos que ajudam os gestores a otimizar os resultados.

O custeio alvo tem um papel essencial na gestão do custo do ciclo de vida ao fornecer uma metodologia para a redução de custos no estágio de projeto, ao considerar e explorar as ligações com o cliente e com o fornecedor.

O suprimento e a manufatura sob a filosofia Just-In-Time (JIT) oferecem um conjunto muito diferente de atividades estruturais e executacionais daquelas oferecidas na organização funcional tradicional. As diferenças entre as estruturas JIT e as estruturas organizacionais tradicionais podem ser usadas para ilustrar os tipos de atividades organizacionais e direcionadores de custos, que podem ser geridas para que uma vantagem competitiva possa ser criada e mantida. Os procedimentos JIT também têm um impacto sobre o sistema de gestão de custos ao mudar a rastreabilidade de custos, aumentando a precisão do custeio do produto e do processo, oferecendo um sistema de contabilidade de custos menos complexo.

O custo com a arquitetura competitiva envolve a decisão por uma das opções entre três abordagens possíveis de contabilidade por responsabilidade: (1) Contabilidade por responsabilidade baseada em função, que focaliza as unidades organizacionais como departamentos ou divisões, usa medidas de resultados financeiros e padrões estáticos, e se beneficia dos níveis de referência para avaliar o desempenho, enfatiza o *status quo* e a estabilidade organizacional; (2) a contabilidade por responsabilidade baseada em atividade por sua vez se concentra em processos, usa medidas de desempenho e de resultado, emprega padrões dinâmicos, enfatiza e apóia a melhoria contínua; (3) a

contabilidade por responsabilidade baseada em atividade adiciona a perspectiva do processo às perspectivas da área de responsabilidade.

A contabilidade por responsabilidade baseada em estratégia expande o número de dimensões de responsabilidade adicionando as perspectivas do cliente e de aprendizagem e crescimento. As medidas de desempenho se tornam um conjunto integrado de medidas, identificadas à missão e a estratégia da organização.

A análise do valor do processo é o cerne da contabilidade por responsabilidade por atividade. A análise do valor do processo fornece informações sobre por que o trabalho é feito, e quão bem este é feito. Envolve a análise dos direcionadores de custos, a análise da atividade, e a mensuração do desempenho. Um ponto chave do controle por atividade é a análise desta – o processo de identificação e descrição das atividades de uma empresa, mensurando o seu valor para a organização, e selecionando as atividades de valor. A redução de custos é obtida ao diminuir, eliminar, selecionar, e partilhar atividades. A ênfase é colocada na identificação de custos que não adicionam valor e eliminando-os, ou mensurando aquelas atividades que mesmo não adicionando valor são essenciais para a manutenção das vantagens competitivas.

Os relatórios de custos que adicionam valor, e que não adicionam valor, tendências nos custos, níveis de referência, e padrões de melhoria contínua são exemplos de medidas financeiras da eficiência da atividade.

Os orçamentos por atividade são o reverso do custeio por atividade. Começam ao identificar o volume e o composto de produtos e de clientes: depois avaliam as demandas que estes objetos de custos colocam nas atividades; e finalmente, estimam os recursos físicos, os custos dos recursos e a capacidade da atividade necessários para satisfazer as demandas para a produção da atividade.

Produzir orçamentos em nível da atividade permite que os gestores administrem melhor os custos e que façam ajustes para as mudanças na capacidade. Os orçamentos flexíveis da atividade possibilitam orçamentos precisos, porque reconhecem que o comportamento de custos é mais complexo do que as definições tradicionais – por função, de custos variáveis e fixos, análise custo-volume-lucro.

O Painel de Indicadores Estratégicos funciona como um sistema de gestão estratégico que traduz a visão e a estratégia de uma organização em objetivos e metas operacionais. Isto produz uma estratégia que pode ser testada e que fornece feedback estratégico para os gestores. O Painel de Indicadores Estratégicos torna-se compatível com a contabilidade por responsabilidade baseada em atividade porque focaliza os processos e requer o uso de informações por atividade para implementar muitos de seus objetivos e mensurações.

Os custos com a qualidade exigem o entendimento de que primeiro é necessário entendimento adequado do que é a qualidade. Há dois tipos de qualidade: a qualidade do projeto e a qualidade da conformidade. A qualidade do projeto se preocupa com as diferenças de qualidade que surgem para produtos com a mesma função mas com especificações diferentes. Por outro lado, a qualidade da conformidade se preocupa em satisfazer as especificações exigidas pelo produto.

Há também duas abordagens filosóficas para a qualidade: (1) a abordagem de defeitos zero, que permite uma variação de um alvo dentro de certos limites das especificações; e (2) a abordagem da qualidade robusta, que enfatiza a redução da variação, observando que qualquer variação acarreta custos ocultos de qualidade.

Custos de qualidade são aqueles custos incorridos porque os produtos podem falhar ou realmente falham em satisfazer as especificações do projeto (e, portanto, estão associados com a qualidade da conformidade).

Há quatro categorias de custos da qualidade: (1) prevenção, (2) avaliação, (3) falhas internas, e (4) falhas externas. Os de prevenção são aqueles incorridos para prevenir a má qualidade. Os de avaliação são aqueles incorridos para detectar a má qualidade. Os de falhas internas são aqueles incorridos porque os produtos falham em estar em conformidade com os requisitos, e esta falta de conformidade é descoberta antes de uma venda externa. Os de falhas externas são aqueles incorridos porque os produtos falham em estar em conformidade com os requisitos após uma venda externa ser efetuada.

Um relatório de custos deve revelar os quatro tipos de custos com a qualidade. Em geral há dois pontos de vista com relação a atribuição ótima dos custos da qualidade: o ponto de vista convencional mantém que existe uma substituição entre os custos de falhas e os custos de prevenção e avaliação. Esta substituição produz um nível ótimo de desempenho denominado “nível aceitável de qualidade (*Allowable Quality Level*- AQL)”. O AQL é o nível no qual o número de defeitos aceitáveis minimiza o total dos custos da qualidade. Por outro lado, o ponto de vista da manufatura de classe mundial adota o controle da qualidade total (TQC). Este último mantém que o conflito entre os custos de falhas e os custos de prevenção e de avaliação é mais conjectura do que real. O nível ótimo de defeitos seria o nível de defeitos zero. Embora os custos da qualidade não desapareçam neste nível, eles devem ser muito mais baixos do que o ótimo previsto pelo ponto de vista convencional.

As informações sobre a qualidade são muito importantes para a estratégia, talvez a mais importante seja de que essas informações são fundamentais na busca por melhorias contínuas de uma empresa.

Os custos com a produtividade demonstram o quão eficiente e eficazmente os recursos são consumidos para produzir o produto. Medidas parciais da produtividade avaliam o uso eficiente de entradas únicas. Medidas totais da produtividade avaliam a eficiência de todas as entradas. Essencialmente, o efeito no resultado é computado ao analisar a diferença entre o custo dos recursos que teriam sido consumidos sem nenhuma mudança na produtividade e o custo dos recursos realmente consumidos. Por causa da possibilidade de substituições de recursos, é essencial avaliar as mudanças na produtividade.

Somente desta forma é que o efeito das mudanças na produtividade pode ser corretamente julgado. Há duas abordagens que podem ser usadas para avaliar a eficiência da atividade: análise da produtividade da atividade e análise da produtividade do processo. A análise da produtividade da atividade é usada principalmente para avaliar mudanças na eficiência das atividades que adicionam valor. A análise da produtividade do processo pode ser usada para avaliar a produtividade de processos e de atividades que adicionam valor e que não adicionam valor, mas que definem o processo.

Os custos da gestão ambiental envolvem o entendimento de que os custos cada vez mais altos de conformidade e o surgimento da disciplina denominada eco-eficiência intensificaram o interesse no custeio ambiental. A eco-eficiência sugere que reduções de custos podem ser realizadas ao melhorar o desempenho ambiental.

Além disso, para muitas empresas os custos ambientais são uma porcentagem significativa dos custos totais de operação. Este fato, junto com a eco-eficiência, enfatiza a importância em definir, medir, e relatar os custos ambientais. Os custos ambientais são aqueles incorridos por causa da existência de má qualidade ambiental, ou porque esta má qualidade ambiental pode existir. Há quatro categorias de custos ambientais: (1) prevenção, (2) detecção, (3) falhas internas, e (4) falhas externas.

A categoria de falhas externas é dividida em custos realizados e não realizados. Os custos realizados são os externos que a empresa precisa pagar, e os custos não

realizados, ou sociais, são aqueles causados pela empresa, mas que são pagos pela sociedade.

O relato de custos ambientais por categoria revela a sua importância e mostra a oportunidade para reduzir os custos ambientais ao melhorar o desempenho ambiental.

Os gerentes precisam decidir se atribuirão apenas os custos privados, ou se todos os custos sejam atribuídos (custo total). Depois, precisam decidir usar uma abordagem por função ou uma abordagem por atividade.

Por meio do custeio por função um grupo de custos ambientais é criado e uma taxa é calculada usando direcionadores em nível unitário como as horas de mão-de-obra direta ou as horas-máquina.

Os custos ambientais são então atribuídos a cada produto, baseado no seu consumo de horas de mão-de-obra direta ou horas-máquina. Esta abordagem é provavelmente satisfatória para empresas com pouca diversidade de produto.

Para empresas com grande diversidade de produtos as atribuições por atividade devem ser superiores. O custeio por atividade atribui os custos às atividades ambientais e depois calcula os índices das atividades. Estes índices são então usados para atribuir-se os custos ambientais aos produtos.

A avaliação do custo do ciclo da vida atribui custos para os impactos ambientais de projetos concorrentes de produtos. Estes custos são uma função dos materiais usados, da energia consumida, e das emissões de poluentes para o meio ambiente que resultam da manufatura de um produto. Assim, antes de avaliar as atribuições de custos, é necessário analisar o inventário que detalha os materiais, a energia e as emissões ambientais. Esta análise é executada ao longo do ciclo de vida do produto em si. Uma vez completada, os impactos financeiros e operacionais podem ser avaliados, e medidas tomadas para melhorar o desempenho ambiental.

O controle dos custos ambientais depende de um sistema de contabilidade ambiental por responsabilidade baseado em estratégia. Este usa duas características importantes: uma estratégica e uma operacional. A estratégica usa a estrutura do Painel de Indicadores Estratégicos. A adaptação para o controle ambiental é a adição de uma quinta perspectiva: a perspectiva ambiental.

A perspectiva ambiental possui cinco objetivos principais relativos a: (1) consumo de materiais, (2) de energia, (3) a produção, (4) a emissão de poluentes ambientais, e (5) a reciclagem.

Algumas medidas para materiais reciclados são desenvolvidas para cada objetivo. A gestão baseada em atividade fornece o sistema operacional que produz melhorias ambientais. Atividades ambientais que não adicionam valor e as suas causas raízes são então identificadas. Melhorias eco-eficientes devem produzir efeitos financeiros favoráveis que podem ser medidos por meio de tendências nos custos ambientais totais.

As mensurações de custos da estrutura organizacional, dos processos, da qualidade, ambientais e da produtividade respondem as outras partes das questões levantadas neste estudo.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo apontado que os custos que interessam na fase de formulação da estratégia referem-se aos custos futuros e principalmente os custos devir, a serem estimados assim que os processos estratégicos forem mapeados, inclui-se na análise das variáveis ambientais, remotas e próximas as considerações sobre os custos ambientais, os custos com a qualidade, os custos da funcionalidade dos produtos e serviços,

denominados custos metas na fase de projeto e *kaizen* na fase de produção, pode considerar-se como claro que:

- a) na figura 1, os custos devir, meta e *kaizen* devem ser mapeados por meio de processos semelhantes aos utilizados no sistema de custeio baseado em atividade (ABC), para adequada identificação dos atributos de recursos que serão consumidos em cada atividade da seqüência que forma o processo;
- b) a identificação do impacto ambiental e a respectiva contingência, para se responder mediante exigência fiscal ou regulatória, poderá ser estimada em cada atividade e respectivo processo mapeado, identificando conseqüentemente os custos das estratégias;
- c) numa perspectiva de longo alcance, todos os custos estimados para a fase pré-operacional, bem como o custo contábil, de venda, logístico e pós-venda revelados na figura 1, podem ser controlados e submetidos a avaliação de desempenho;
- d) assim, a cadeia de valor refletirá nos relatórios da gestão estratégica de custos o custo do ciclo de vida dos produtos e serviços;
- e) a contabilidade por responsabilidade baseada em função, como é tradicional, revelará o custo e o valor adicionado dos processos por todo o ciclo de vida, fornecendo indicadores de resultados que podem ser cotejados e complementados com os indicadores de desempenho operacional;
- f) um relatório de custos, com a formatação oferecida neste estudo, atende a contabilidade por responsabilidade baseada em atividade e em estratégia igualmente bem, tendo em vista revelar os processos tanto operacionais quanto estratégicos;
- g) tal relatório de custos pode apoiar significativamente o desenvolvimento e implantação no sistema de informação de um orçamento baseado em atividade e em estratégia, bem como será de fundamental importância para o desenvolvimento e implantação de um Painel de Indicadores Estratégicos, mais conhecido por *Balanced Scorecard*;
- h) crê-se ter contribuído para a clarificação dos termos empregados neste estudo, bem como para um adequado entendimento dos aspectos envolvidos por uma gestão estratégica de custos e os custos relevantes a serem revelados para a eficácia operacional e o sucesso estratégico das organizações que adotam as tecnologias avançadas citadas no estudo.

6 – BIBLIOGRAFIA

- ANSOFF, H. I. *Estratégia Empresarial*. São Paulo, McGrawHill, 1977.
- CHANDLER Jr., A D. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, Cambridge, MIT Press, 1962.
- COOPER, R. & KAPLAN, R. S. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*, 1st edition [The Rise of Activity Based Costing – Part One, p.355, Part Two, p. 366], Englewood Cliffs, Prentice hall, 1991
- DRUCKER, P. F. *The Practice of Management*, New York, Harper & Row, 1954.
- , *Managing for Results*, London : Pan Books, 1967.
- JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. *Contabilidade Gerencial (Relevance Lost)*, Rio de Janeiro, Campus, 1993.
- JOHNSON, H. T. *Relevância Recuperada*, São Paulo, Pioneira, 1994.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. *Organização Orientada para a Estratégia*, Rio de Janeiro, Campus, 2001.

- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard*, Boston, H. B. S. Press, 1996.
- MILLER, J.G. & VOLLMANN, T.E., *The Hidden Factory*, HBR, set-out/1985, pp. 142-150.
- MINTZBERG, H. & QUINN, J.B. *O Processo da Estratégia*, 3.ed., Porto Alegre : Bookman, 2001.
- PEREIRA, E. *A Contabilidade e o Capital Intelectual*, Goiânia, XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – CFC, 18/10/2000.
- PORTER, M. E. *Competição*, Rio de Janeiro, Campus, 1999.
- _____. *Estratégia Competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1991.
- _____. *Vantagem Competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1992.
- REDDIN, W. *Administração por Objetivos: o método 3-D*. São Paulo, Atlas, 1978.
- _____. *The Output Oriented Organization*, Hampshire, Gower Publishing, 1988 (versão traduzida para o português por Editorial Presença, 1989).
- SAMUELSON, P. A. & NORDHAUS, W. D. *Economia*. 12. ed. Lisboa, McGraw-Hill, 1988.
- SHANK , J. & GOVINDARAJAN, V. *Gestão Estratégica de Custos*, Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- ZACCARELLI, S. B. *Estratégia e Sucesso nas Empresas*, São Paulo, Saraiva, 2000.