

# A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Elias Pereira (Mestrando em Ciências Contábeis e Financeiras na FEA-PUC-SP - iep)

## **Resumo:**

*Discute-se neste estudo a Gestão Estratégica e os Sistemas de Gestão de Custos, face às exigências dos modelos de decisão, de mensuração e de informação, apresentando-se argumentos que corroboram a existência e necessidade de sua existência para a obtenção e manutenção da vantagem competitiva. A Gestão Estratégica e de Custos, integradas, presumida neste estudo pode requerer um investimento elevado, em reorganização, que, deve ser considerado à luz da relação custo-benefício para a empresa que pretende adota-la, entretanto, pode-se afirmar que tecnologicamente é plenamente exequível, factível e executável, em termos de tecnologia da informação disponível, bem como uma questão de atualização tecnológica com investimentos que podem se tornar irrelevantes no jogo competitivo atual, dadas às 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*

VIII Congresso Brasileiro de Custos

**ELIAS PEREIRA**

Mestrando em Ciências Contábeis e Financeiras na PUC-SP, Curso de mestrado em Controladoria e Contabilidade e Administração: Finanças e Marketing, Pós-Graduação *Lato Sensu* em Finanças, Auditoria e Controladoria, Professor de Contabilidade e Finanças da CPPG-UniFMU, CEAP-FECAP, FCA-ESAN.  
Rua Antônio Taborda, 25 – Vila Guilhermina – São Paulo-SP – CEP 03554-100  
Telefone: (0xx11) 6684-1981 – e-mail: [iepereira@uol.com.br](mailto:iepereira@uol.com.br)

Área Temática (1) GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

**A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS****SUMÁRIO**

1 INTRODUÇÃO	1
2 A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS	2
3 ANÁLISE ESTRATÉGICA DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL	8
4 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES EXECUTIVAS E A INTEGRAÇÃO COM O DE CUSTOS E O DE APOIO À DECISÃO	12
5 CONCLUSÕES	15
6 BIBLIOGRAFIA	16

**Resumo:**

Discute-se neste estudo a Gestão Estratégica e os Sistemas de Gestão de Custos, face às exigências dos modelos de decisão, de mensuração e de informação, apresentando-se argumentos que corroboram a existência e necessidade de sua existência para a obtenção e manutenção da vantagem competitiva.

A Gestão Estratégica e de Custos, integradas, presumida neste estudo pode requerer um investimento elevado, em reorganização, que, deve ser considerado à luz da relação custo-benefício para a empresa que pretende adota-la, entretanto, pode-se afirmar que tecnologicamente é plenamente exequível, factível e executável, em termos de tecnologia da informação disponível, bem como uma questão de atualização tecnológica com investimentos que podem se tornar irrelevantes no jogo competitivo atual, dadas às 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, Sistemas de Informação.

**1 - INTRODUÇÃO**

Neste estudo discute-se o tema “A Gestão Estratégica e os Sistemas de Gestão de Custos” 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.

Integrados aos sistemas de apoio a decisão e de Informação Executiva, 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 gerencia tática e executáveis pela supervisão operacional.

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 e

Sistema de Gestão de Custos, no atual ambiente de inteligência em rede, Sistemas de Apoio à Decisão (SAD), Sistema de Informação Executiva (SIE), a integração de ambos, as vantagens e desvantagens em relação a operacionalidade, exequibilidade, atendimento a 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 processo decisórios e de controle.

## 2 – A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Os termos eficiência, eficácia, produtividade, resultado e sucesso, tem sido referido como sinônimos na literatura administrativa e contábil.

Entretanto, estes 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 insumos, isto é, custos, enquanto que eficácia refere-se a produtos, ou resultados e produtividade diz respeito a 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 pode-se 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 na literatura encontre-se textos referindo estratégia a uma 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.

Interessa para efeito deste estudo, entretanto, a ênfase colocada na estratégia empresarial que, segundo os textos deve-se a uma acentuada aceleração nas mudanças ambientais a partir dos anos 60.

A colocação de DRUCKER, P. F. em sua obra “*The Practice of Management*” de 1954 p. 352, 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, altera-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”

CHANDLER Jr. (1962 : 13) apresenta o conceito de estratégia como “Estratégia pode ser definida 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”.

H. IGOR ANSOFF em seu livro “*Corporate Strategy*” de 1965 formulou, com base nas idéias de Drucker e Chandler Jr., mais a sua própria experiência como militar e industrial, a noção de estratégia, sendo considerado como pioneiro a oferecer estudos sobre a estratégia corporativa.

ANSOFF, H. I. (1977 : 100-101) por sua vez conceitua a estratégia empresarial em termos de decisões que se preocupam com os problemas enfrentados no ambiente externo para diferencia-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”.

ANSOFF, H. I., DECLERCK, R. P. & HAYES, R. L. (1985 : 89) esquematizaram, já em 1976, a idéia do problema de passagem de uma posição estratégica para outra mais favorável para a gestão estratégica num ambiente competitivo, como na Figura 1.

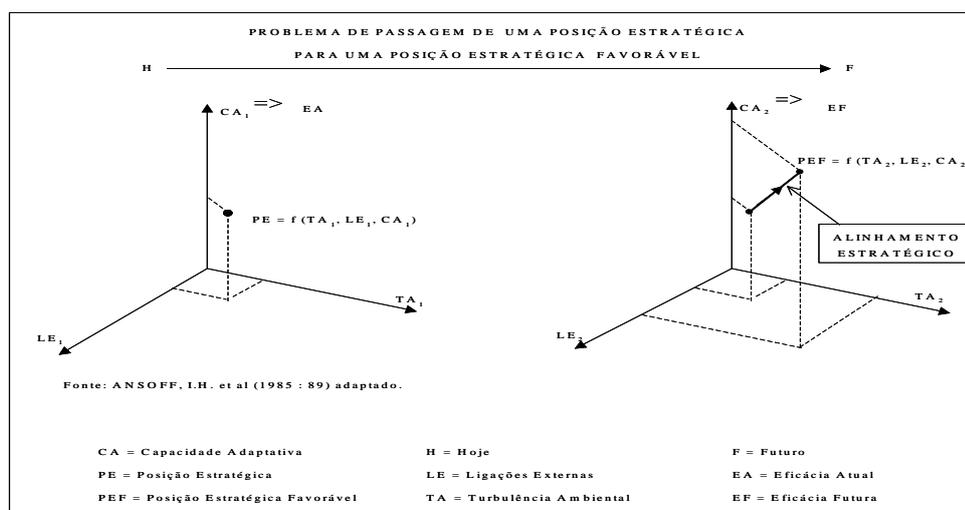


Figura 1 – Esquema de Passagem de Posição Estratégica

A Figura 1 sugere 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 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 que exigiam um repensar a organização e nas mudanças necessárias para a adaptação ao ambiente em rápida mutação (volatilidade).

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

Presume-se então que as decisões estratégicas em uma empresa ocorrem em nível corporativo, em nível funcional e em nível competitivo, sendo que o alto desempenho tem correlação com suas vantagens comparativas e competitivas.

A noção de vantagens econômicas nas transações, 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 especializar-se-ão 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 (ou maior eficiência relativa) então o comércio beneficiará todos os intervenientes” (Samuelson & Nordhaus 1988 p. 1035)

Equivalente a Lei das Vantagens Comparativas estudada pela Macroeconomia, na secção em que se estuda os mercados imperfeitos há a Lei das Vantagens Competitivas, estudada na cadeira de Economia Setorial (ES), ou Economia das Organizações (EO), ou ainda *Industrial Organizations (IO)*.

PORTER, M. (1980) com base nos conceitos apresentados nessa disciplina, após ter defendido sua tese de doutorado (1975) 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.

Juntamente com o conceito das cinco forças, PORTER (1980) introduz o conceito das estratégias competitivas.

Em seguida, PORTER (1985) introduziu os conceitos das vantagens competitivas, no livro “*Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando 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

toma-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].

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]

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.

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.

Enquanto que PORTER introduzia os conceitos da Estratégia (1980) e Vantagem (1985) Competitivas, por meio de pesquisas econômicas, uma organização se constituía para analisar o impacto das novas tecnologias computadorizadas nas empresas e seus reflexos nos sistemas de informações contábeis.

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 seqüência 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.

MILLER, J. G. & VOLLMANN, 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.

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 as expectativas dos gestores de negócios devido a falta de foco, ou relevância, bem como, revelarem informação do passado, cuja, 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 a 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) numa série de artigos no “*Journal of Cost Management*” intitulados “*Elements of Activity Based Costing*” e “*The Rise of Activity Based Costing*”, este em quatro partes, inicia a grande busca por explicações de como deveria ser configurado um sistema de custos que fornecesse a 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*”, apontando 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 é surpreendente 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, ou financeiras.

Na Contabilidade tradicional, o que é revelado retrata decisões e ações do passado, enquanto que estratégia tem a ver com o futuro de longo alcance e 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 do professor 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 noção de um organização que aprende permite que a empresa adapte-se ao ambiente, sendo possível perceber a ocorrência desse aprendizado em mensurações de desempenho da organização, principalmente se as mensurações forem prospectivas, do tipo painel de indicadores estratégicos.

ZACCARELLI, S. B. (2000 : 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 com ferramentas “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 se poder transformar o problema de passagem em problema de lógica e mesmo assim poder-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 : 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”, “Esta visão está limitada ao curto prazo. “

“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 o planejamento, a execução e o controle, em níveis estratégicos, operacionais e financeiros no qual poderá ser capturado, registrado, organizado, armazenado e recuperado para consumo humano em um sistema de informação.

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.

É bem conhecido que, embora se possa tipificar pessoas segundo as características psicológicas de introversão, extroversão, sensação, intuição, pensamento, sentimento, julgamento e percepção, segundo a tipologia de JUNG, C. G. (1921) em MYERS, I.B. & MYERS, P.B. (1997), não há dois indivíduos iguais.

Assim também ocorre entre as empresas, não há duas exatamente iguais, o que permite inferir que não há um modelo genérico único de solução para todas as circunstâncias e todas as empresas, 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.

### **3 – ANÁLISE ESTRATÉGICA DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL**

Diante da complexidade, diversidade e volatilidade experimentada na década de 80 e 90 as empresas reagiram.

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 estão sendo revisados para encaixarem-se ao 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 formações de clusters para melhor competirem.

Competir em clusters requer análises de custos que envolvam os parceiros do negócio a montante e a jusante da 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 a 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.

Diante do quadro descrito acima, pode-se representar o edifício da Contabilidade, considerando presentes as teorias de mensuração a partir dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sustentando a empresa em quatro níveis ou pilares como raciocínio instrumental, em bases teóricas, representada na Figuras 2.

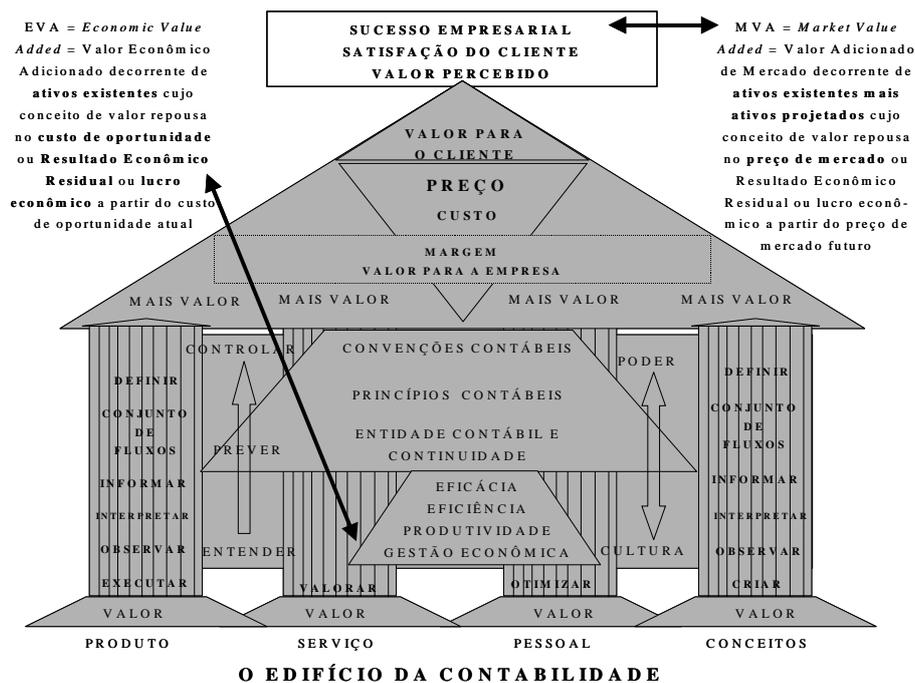


Figura 2 – O Edifício da Contabilidade

Da mesma forma que as teorias de Administração, as teorias de Gestão Econômica fazem parte do raciocínio instrumental desde a base de sustentação conceitual para decisões e controle, competindo esclarecer que a grande contribuição da Contabilidade na representação da empresa são os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC), por meio dos quais procura-se mensurar os atributos dos recursos e produtos da gestão, com os quais avaliar o desempenho das entidades por meio de informações dos estados patrimoniais, a dinâmica e a revelação da atuação para permitir 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 PFC, não contemplam necessariamente em toda sua extensão (essência) os valores criados e destruídos em função de gestão bem ou mal conduzida, sendo necessários ajustes nas bases conceituais por critérios econômicos, que não os estabelecidos nos PFC mas, indicado em Contabilidade Gerencial, dado que os critérios de valorização da entidade empresa com 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 a exigência de sistemas de informações que apoiem os gestores nas tomadas de decisão devem então 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.

A questão que surge imediatamente é: se os custos são para serem mantidos sob controle, portanto uma área de atuação da gerência tática, por quê então a preocupação em adequá-los ao sistema estratégico? A resposta à esta questão vem da perspectiva de que os custos de hoje já foram objeto de planejamento no

passado e os custos do futuro são hoje uma questão estratégica para a empresa em atuação contínua, o que denominados neste estudo de “Custos Devir”.

A função básica de manter um sistema de padrões num banco de dados para recuperar informações de planejamentos passados conduzem a que custos padrão estabelecidos no passado impactam 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 até o custo ambiental de descarte dos produtos.

Assim pode-se projetar uma Demonstração de Resultados que contemple os avanços tecnológicos, processo de projeto e produto, produção, finanças, marketing, logística e serviços ao cliente, como ilustrado na Figura 3.

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 torna-lo inócuo a 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 4.

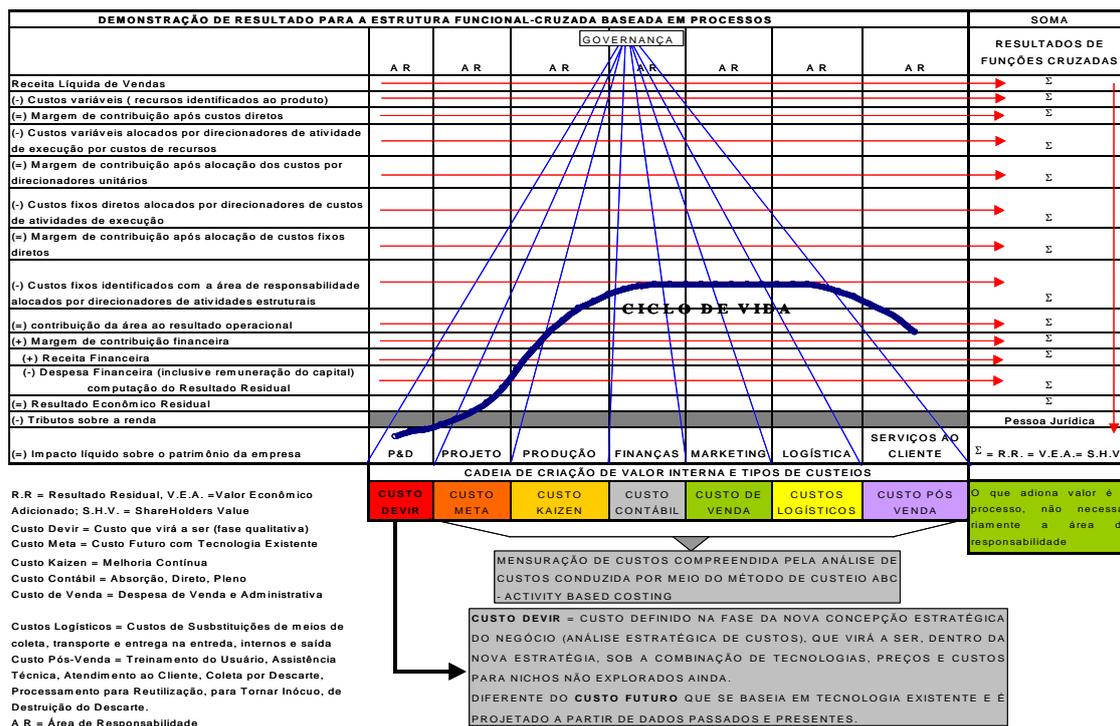


Figura 3 - Resultados Estruturados por Processos

**A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS**

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 4 - 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 a demanda da produção e a 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 paletes, transportados até as docas de embarque, arranjados em containers 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 tem 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 a medida que necessário.

As características de um SAD como sistema de tratamento e comunicação do conhecimento pode ser visualizado na Figura 5.

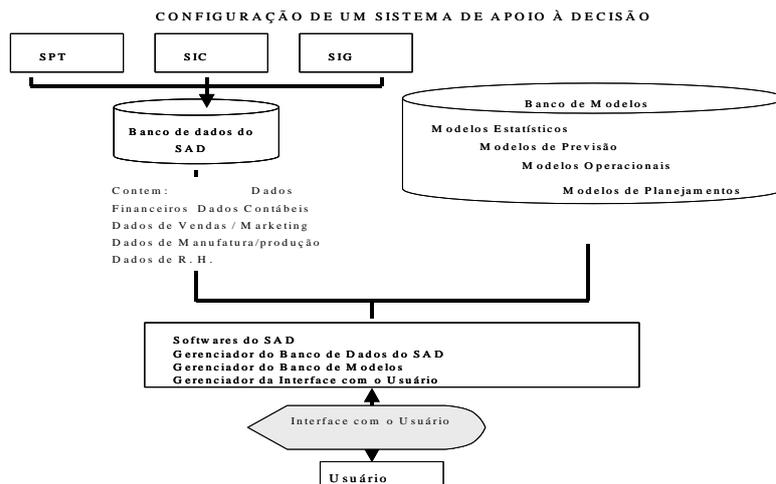


Figura 5 – Configuração de um SAD

Na figura 5 percebe-se que o usuário pode e deve obter informações do ambiente externo que poderá chegar em forma de texto, imagem, gráficos, hipertexto, estatísticas, fórmulas, planilhas, e em várias linguagens como HTML, Javascript, C++, UML, entre outras.

O 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 Área Network e em WAN-Wide Área 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 portfolio existente e projetado para o futuro, cotejados ao planejamento operacional e estratégico da empresa.

Decorrente do exposto até aqui, constata-se facilmente na realidade a exequibilidade da interpretação dos sistemas de contabilidade de custos e de apoio a decisão.

Assim, um SAD que se adapta as exigências decisórias e regulatórias estará plenamente integrado ao sistema de custos nos aspectos conceituais e práticos, tecnológica e teleologicamente.

#### 4 – SISTEMAS DE INFORMAÇÕES EXECUTIVAS E A INTEGRAÇÃO COM O DE CUSTOS E DE APOIO À DECISÃO

Um SAD deve ter em seu banco de dados, informações que embora sejam resumidas, são em quantidade grande de detalhes, bem como no banco de modelos tenha aplicativos de modelos de otimização, que requerem treinamento acadêmico multidisciplinar, graus de programação que variam entre a

programação finita, programação zero ou infinita, e modelos representacionais que buscam a simplificação como os casos das técnicas japonesas (JIT e KANBAN) centradas em aspectos visuais.

Esse treinamento multidisciplinar exige dos usuários familiaridade com diversos ramos de conhecimento dos quais obter subsídios para a formulação de estratégias consistentes.

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 à níveis aceitáveis para determinadas circunstâncias, ou administra-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 parece 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”.

Essa condição de lidar com fatores não-controláveis é reconhecida na literatura como pertencente ao alto escalão das empresas, onde reside o maior poder de decisão e também de responsabilidade.

Ocorre que as pessoas que ocupam tais posições, não dispõem de tempo suficiente para dedicação às análises, obedecendo às regras científicas em seus mínimos detalhes.

Como conseqüência, esses tomadores de decisão necessitam de um tipo de Sistema de Apoio à Decisão menos analítico mas, não menos sofisticado, apenas com padrões representacionais perceptíveis à cognição e capazes de gerar estímulos cognitivos, por meio de lógica paraconsistente ou difusa, com gráficos e imagens, estáticos e dinâmicos.

Essa constatação feita pelos cientistas que desenvolvem sistemas de informações permitiu o surgimento dos SIE.

A integração de um SIE com o Sistema de Contabilidade de Custos, pode ocorrer como ilustrado na Figura 6.

Entende-se por SIGE um Sistema de Informação Gerencial Estratégica, por SIVA um Sistema de Informação das Variáveis Ambientais, por DPO Direção Por Objetivos como contraparte do planejamento e controle do lucro, PFC – Princípios Fundamentais da Contabilidade, VME – Valor Monetário Esperado, VPL – Valor Presente Líquido, SHV – *Share Holders Value*, EVA – *Economic Value Added*, MVA – *Market Value Added*, PL – Patrimônio Líquido,  $T_a$  = Tempo atual e  $T_f$  – Tempo futuro.

Tendo em vista que a avaliação de desempenho da estratégia superior das empresas tem no retorno do investimento acima da média do setor, segundo Porter, M. (1992), os modelos de avaliação acima devem ser considerados.

Assim, as características de um SIE podem ser distinguidas como:

Um SIE é projetado para o uso pelos executivos, sendo que a maioria das aplicações disponíveis são do tipo para consulta “display-only”, podendo-se consultar e imprimir sem permitir a manipulação de dados. Além disso, um SIE permite a visualização de exceções por meio de vários níveis de detalhe. Por outro lado, um SAD é tipicamente projetado para o nível gerencial intermediário de gerência.

# A GESTÃO ESTRATÉGICA E OS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

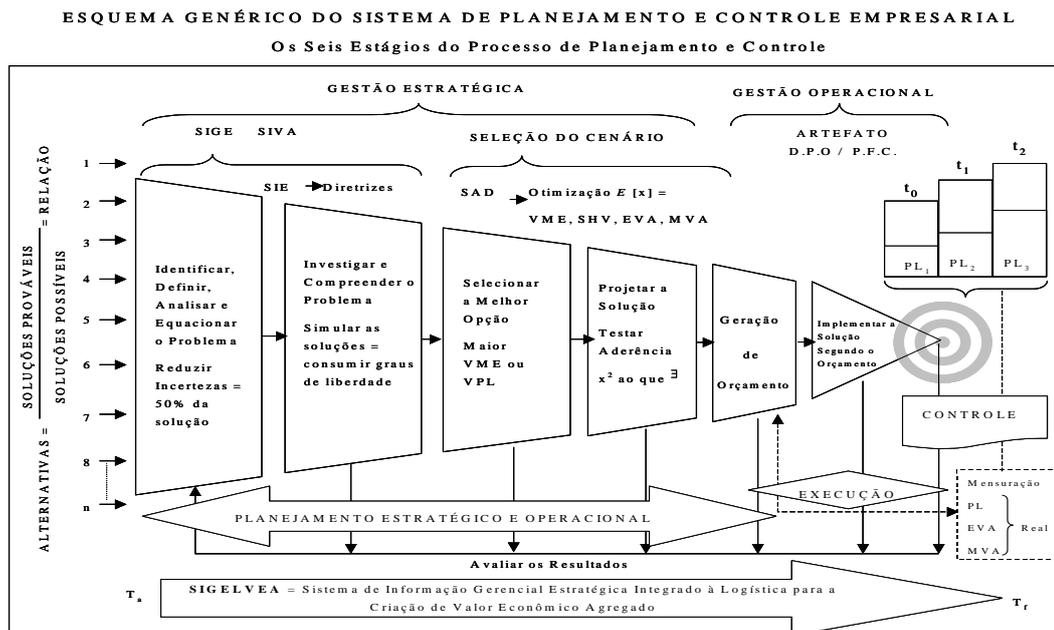


Figura 6 - Esquema Genérico do Sistema de Planejamento e Controle

Um 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 se focalizadas e aplicadas a um arranjo de problemas em mutação.

A partir disso, o uso dos SAD pode falhar, sendo necessário um SIE, devido a:

- 1) Há algumas habilidades e talentos de gestão do conhecimento humano inatos que não podem ser incorporados aos SAD. Há outras que podem ser apenas parcialmente incorporados. Por exemplo: criatividade, intuição, imaginação, na realidade, o computador por meio de inteligência artificial, imita apenas o cérebro esquerdo, fonético e analítico lógico mas, não o direito, sintético intuitivo e imaginativo.
- 2) Um SAD é restrito ao conhecimento que possui. O sistema não pode algo que não tem. O conhecimento que possui pode e as vezes pode não responder às necessidades dos gestores tomadores de decisão, isto é, é limitado na capacidade de aprender, o que é capacidade do ser humano.
- 3) Um SAD é restrito pelos tipos de conhecimento que possui e pode desempenhar. Por exemplo, se um SAD não tem habilidade para processar raciocínio, então faz pouco sentido armazenar este tipo de conhecimento nele. O SAD não estará apto a raciocinar no curso de processamento de respostas que o gestor precisa.
- 4) Um SAD é limitado na capacidade de processar pela capacidade do hardware e do software no qual está sendo usado. Será ainda mais limitado se rodado em um sistema vagaroso e pequena capacidade de memória do que se estiver sendo usado em um computador mais poderoso. Um computador muito poderoso, custa mais caro e a relação custo-benefício pode não ser vantajosa para o usuário.
- 5) Em um nível fundamental, o melhor SAD não pode superar a ausência de um tomador de decisões, não pode forçar um gestor a fazer questionamentos, prestar atenção à suas respostas, ou ponderar suas respostas em relação à decisão que está sendo feita.

Percebe-se a partir dos itens acima que um SIE compõe-se de equipamento mas, a parte mais atuante ainda é o cérebro humano, em interação.

Junte-se ao conhecimento humano, o apoio da Tecnologia de Informação e tem-se um sistema, extremamente sofisticado ao qual denomina-se Sistema de Informação Executiva (SIE).

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, também 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.

## 5 – CONCLUSÕES

A configuração de um sistema que incorpore os modelos conceituais de gestão estratégica de custos, gestão operacional e a contabilidade geral, pode ser conseguida mediante decisões apropriadas para cada empresa em particular, seguindo as orientações gerais contidas neste estudo, o que acredita-se ter deixado claro que:

- Um sistema de gestão de custos cuja função é fornecer dados para planejamento e controle por meio de custos devir, custos padrão sob modelos conceituais de métodos de custeio diferentes é plenamente factível, exeqüível e executável com a tecnologia de informação de relacionamentos por bancos de dados, comercialmente disponível, com possibilidade de geração de informações com multiformatações
- Um sistema de informação contábil, cuja função é processar dados a partir de resumos acumulados de um banco de dados que recebeu informações previamente definidas num plano de contas instalado e preparado para coletar, acumular, organizar os dados em estruturas de contas por natureza, por eventos, por atividades e por áreas de responsabilidade, ou funções, bem como por estrutura de produtos, por clientes, por região, por contrato, ou qualquer nível de desdobramento (*deployment*) requerido pela gestão, pode fornecer o nível de detalhe que um SAD esteja preparado para coletar e submeter à análise de otimização em aplicativos de pesquisa operacional.
- A geração de estimativas de resultados das alternativas analisadas em um SAD pode interagir com imagens gráficas de um SIE, e vice-versa, fornecendo informações em nível de abstração que pode ser decodificado por um SAD e traduzido em caracteres numéricos para serem submetidos a análise por aplicativos de um SAD.
- As análises e dados quantitativos gerados por um SAD podem ser incorporados ao banco de dados do sistema de padrões do sistema de custos, bem como as contas de máquinas de um Planejamento das Necessidades de Materiais (PNM = MRP) nas estruturas de produtos e serviços.

- A Gestão Estratégica de Custos pode ser implantada com a integração dos sistemas presumida neste estudo e pode requerer um investimento elevado que, deve ser considerado à luz da relação custo-benefício para a empresa que pretende adota-la, entretanto, pode-se afirmar que tecnologicamente é plenamente exequível, factível e executável, em termos de tecnologia da informação disponível, bem como uma questão de atualização tecnológica com investimentos que podem se tornar irrelevantes no jogo competitivo atual, dadas as possibilidades de obtenção e manutenção de capacidades diferenciadoras para a sustentação das vantagens competitivas que suportam as estratégias de sucesso.

## 6 – BIBLIOGRAFIA

- ANSOFF, H. I. *Estratégia Empresarial*, São Paulo, McGrawHill, 1977
- ANSOFF, H. I. et al. *Do Planejamento /Estratégico à Administração Estratégica*, São Paulo, Atlas, 1981
- CHANDLER Jr., A. D. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, Cambridge, MIT Press, 1962
- DRUCKER, P. F. *The Practice of Management*, New York, Harper & Row, 1954  
-----, *Managing for Results*, London : Pan Books, 1967
- JOHNSON, H. T. *Relevância Recuperada*, São Paulo, Pioneira, 1994
- JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. *Contabilidade Gerencial (Relevance Lost)*, Rio de Janeiro, Campus, 1993
- 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
- MYERS, I.B. & MYERS, P.B. *Ser Humano é Ser Diferente*, São Paulo, Gente, 1997
- PEREIRA, E., *A Contabilidade e o Capital Intelectual*, Goiânia, XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – CFC, 18/10/2000
- PORTER, M. E. *Estratégia Competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1991
- PORTER, M. E. *Vantagem Competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1992
- PORTER, M. E. *Competição*, Rio de Janeiro, Campus, 1999
- REDDIN, W., *The Output Oriented Organization*, Hampshire, Gower Publishing, 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