

Além dos Limites do Custo Ideal de Operações e Suporte: Enfoque Também aos Fatores dos Custos de Adequação e de Inadequação

José Moreira da Silva Neto

Resumo:

O foco crítico neste trabalho baseia-se na hipótese de que a gestão dos fatores que causam os custos ideais (custo-meta) de operações e suporte de um processo de negócio empresarial, assim como, daqueles fatores que estão além desses limites, requerem apuradas habilidades estratégicas e operacionais para que tal processo empresarial alcance eficazmente os seus objetivos. Os custos que excedem as fronteiras do ideal são aqui denominados: custos de adequação e de inadequação e, entendidos como: (1) custos que alavancam padrões estratégicos e superiores de qualidade, e que obviamente, inferem nas premissas de crescimento e de novos negócios; e (2) custos que evidenciam a necessidade de acurados esforços para evitar descapitalização causada por inabilidades. A gestão eficaz dos fatores custo ideal, custo de adequação e custo de inadequação pode resultar satisfatoriamente na vantagem competitiva que a empresa esteja buscando em relação aos seus concorrentes, num mesmo setor de negócio. Por exemplo, o simples fato de uma empresa ter hoje excelentes produtos/serviços, mercados e padrões superiores de qualidade, não significa para ela, competência e habilidades suficientemente sustentáveis a longo prazo. O fator estratégico custo de adequação está, portanto, voltado para a sustentabilidade competitiva. Por outro lado, o fator que exige imediatas ações corretivas e que causa o custo de inadequação se caracteriza na existência de inabilidades que descapitaliza a empresa e aumenta o seu risco de insucesso. A discussão sobre esses fatores é, portanto, o objetivo a ser alcançado neste trabalho.

Área temática: GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

**ALÉM DOS LIMITES DO CUSTO IDEAL DE OPERAÇÕES E SUPORTE:
ENFOQUE TAMBÉM, AOS FATORES DOS CUSTOS DE ADEQUAÇÃO
E DE INADEQUAÇÃO**

José Moreira da Silva Neto

Contador, Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USP, Doutorando no
PPGEPS/UFSC na área de Engenharia de Avaliação e de Inovação Tecnológica,
Consultor em Controladoria e Desempenho Empresarial.

Universidade Federal de Rondônia

Campus Universitário – Br. 364 – Km. 9,5 – Departamento de Ciências Contábeis –
Porto Velho – RO. – CEP-78916-100 - Tel. (069) 984-4348.

msilva@unir.br

Vínculo: Professor “DE”.

Área Temática (1):GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

ALÉM DOS LIMITES DO CUSTO IDEAL DE OPERAÇÕES E SUPORTE: ENFOQUE TAMBÉM, AOS FATORES DOS CUSTOS DE ADEQUAÇÃO E DE INADEQUAÇÃO

Área Temática (1):GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

RESUMO

O foco crítico neste trabalho baseia-se na hipótese de que a gestão dos fatores que causam os custos ideais (custo-meta) de operações e suporte de um processo de negócio empresarial, assim como, daqueles fatores que estão além desses limites, requerem apuradas habilidades estratégicas e operacionais para que tal processo empresarial alcance eficazmente os seus objetivos. Os custos que excedem as fronteiras do ideal são aqui denominados: *custos de adequação* e de *inadequação* e, entendidos como: (1) custos que alavancam padrões estratégicos e superiores de qualidade, e que obviamente, inferem nas premissas de crescimento e de novos negócios; e (2) custos que evidenciam a necessidade de acurados esforços para evitar descapitalização causada por inabilidades. A gestão eficaz dos fatores – custo ideal, custo de adequação e custo de inadequação pode resultar satisfatoriamente na vantagem competitiva que a empresa esteja buscando em relação aos seus concorrentes, num mesmo setor de negócio. Por exemplo, o simples fato de uma empresa ter hoje excelentes produtos/serviços, mercados e padrões superiores de qualidade, não significa para ela, competência e habilidades suficientemente sustentáveis a longo prazo. O fator estratégico – custo de adequação está, portanto, voltado para a sustentabilidade competitiva. Por outro lado, o fator que exige imediatas ações corretivas e que causa o custo de inadequação se caracteriza na existência de inabilidades que descapitaliza a empresa e aumenta o seu risco de insucesso. A discussão sobre esses fatores é, portanto, o objetivo a ser alcançado neste trabalho.

PALAVRAS-CHAVE: *Custo Ideal, Custo de Adequação e Custo de Inadequação*

1 INTRODUÇÃO

O cenário de hipercompetição – de “autoflagelação” em que se concentram as empresas atualmente, tem gerado inúmeras situações conflitantes no que concerne a uma visão mais crítica de custos. Por exemplo: é comum encontrar empresas com planilhas de custos de seus produtos/serviços, congregando elementos de imperícias (inabilidade) e de desperdícios como se fossem um custo que aquele objeto (produto/serviço) incorreu. Para que uma empresa se apresente de maneira competitiva nesse ambiente é, fundamentalmente necessário, que os custos dos seus produtos ou serviços agreguem valor, proporcionalmente aos anseios dos seus “Stakeholders”¹, principalmente, para os “Stakeholders”: clientes e empreendedores (sócios). É inconcebível atribuir a um produto/serviço, fatores que não tenham nada a ver com as energias (esforços) despendidas para que um consumidor, por exemplo, satisfaça seus anseios e

¹ Para Atkinson et alii. [2000, 804], **Stakeholders** são grupos de pessoas ou instituições que têm o direito legítimo de ter os objetivos de uma empresa refletindo suas necessidades. Stakeholders incluem clientes, funcionários, sócios, parceiros/fornecedores e comunidade.

recompense, principalmente, com margem econômica, o empreendedor que viabilizou a sua satisfação, quando lhe supriu utilidade em forma de produto/serviço.

Um dos pontos críticos na gestão estratégica de custos tem sido a necessidade competitiva que muitas empresas têm de reduzir custos e com isso, as vezes acabam por eliminar fatores causais de custos imprescindíveis, que agregam valor ao seu processo de negócio, e cuja ausência desses fatores, pode acarretar enfraquecimento e comprometer a sinergia que a empresa precisa para viabilizar suas metas e objetivos futuros. Assim sendo, torna-se imprescindível entender a cadeia de valores da empresa.

1.1 Cadeia de valores da empresa

A empresa – o processo de negócio empresarial se constitui em uma cadeia que cria utilidades e satisfação para seu(s) cliente(s), cria valor – maximiza a riqueza econômica dos seus acionistas e satisfaz outros Stakeholders que têm o direito legítimo de ter os objetivos da empresa refletindo suas necessidades.

Segundo Atkinson [2000: 78], uma empresa é uma seqüência de atividades de entrada, de processamento, de saída e de administração. Ela pode ser vista como uma cadeia de valores, porém, desde que cada um dos seus elos na cadeia de valores, possam acrescentar algo, no produto, que o cliente valoriza. A seqüência de atividades articuladas por Atkinson compreende:

- **atividades de entradas** – são aquelas atividades que viabilizam o desenho ideal do produto (conveniência do futuro consumidor), o desenho ideal do processo (conveniência de engenharia e custos), as compras (conveniência de custo, qualidade e quantidade), o recebimento das compras (conveniência de compatibilidade), a contratação do trabalho-emprego ou trabalho-terceirizado (conveniência de custo e habilidade) e o treinamento necessário (conveniência de padrões de habilidades);
- **atividades de processamento** – são aquelas atividades que viabilizam “o fazer” – construir – produzir (atribuir características particulares), a movimentação (passar de uma fase para outra), a estocagem (organizar a disponibilização do produto) e inspecionar (certificar-se das características ideais do produto);
- **atividades de saídas** – são aquelas atividades que viabilizam a venda (acordar com o cliente), a entrega (fazer com que o produto chegue ao cliente conforme acordo), o serviço (montagem, instrução ao cliente, e obviamente, o recebimento da entrega).
- **atividades de administração** – são atividades administrativas ou que apoiam as três primeiras e que possibilitam organizar e gerenciar pessoas, ativos – competências essenciais existentes e passivos. Em fim, são atividades que viabilizam a identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação e interpretação, comunicação, planejamento e controle do fluxo de desempenho operacional, de desempenho financeiro e de retorno (benefícios) sobre o desempenho em geral.

Uma análise criteriosa da cadeia de valores da empresa, possibilita conhecer mais do que as suas atividades viáveis e respectivos elos. Ela permite conhecer também, os direcionadores de recursos e de atividades, as capacidades e os padrões de desempenho de cada atividade. Em fim, conhecer quanto os produtos “A”, “B” e “N” devem receber dos custos de cada atividade “Z”, “Y” e “N”, pois, a razão de ser do trabalho executado pelas atividades do processo de negócio empresarial é agregar valor ou contribuir para que o consumidor dos produtos finais da empresa receba utilidade e satisfaça seus anseios.

1.2 Visão genérica dos custos

Para evitar que uma empresa em sua estratégia de redução de custos acabe fragilizando fatores que alavancam vantagens para seu negócio é conveniente, a princípio, classificar e gerenciar seus custos em três categorias: fatores dos custos ideais (custos-meta), fatores dos custos de adequação e fatores dos custos de inadequação. E depois,

gerenciá-los de maneira a resultar em um desempenho superior. A figura a seguir, cujas propriedades serão discutidas ao longo deste trabalho, mostra uma visão genérica da classificação proposta.

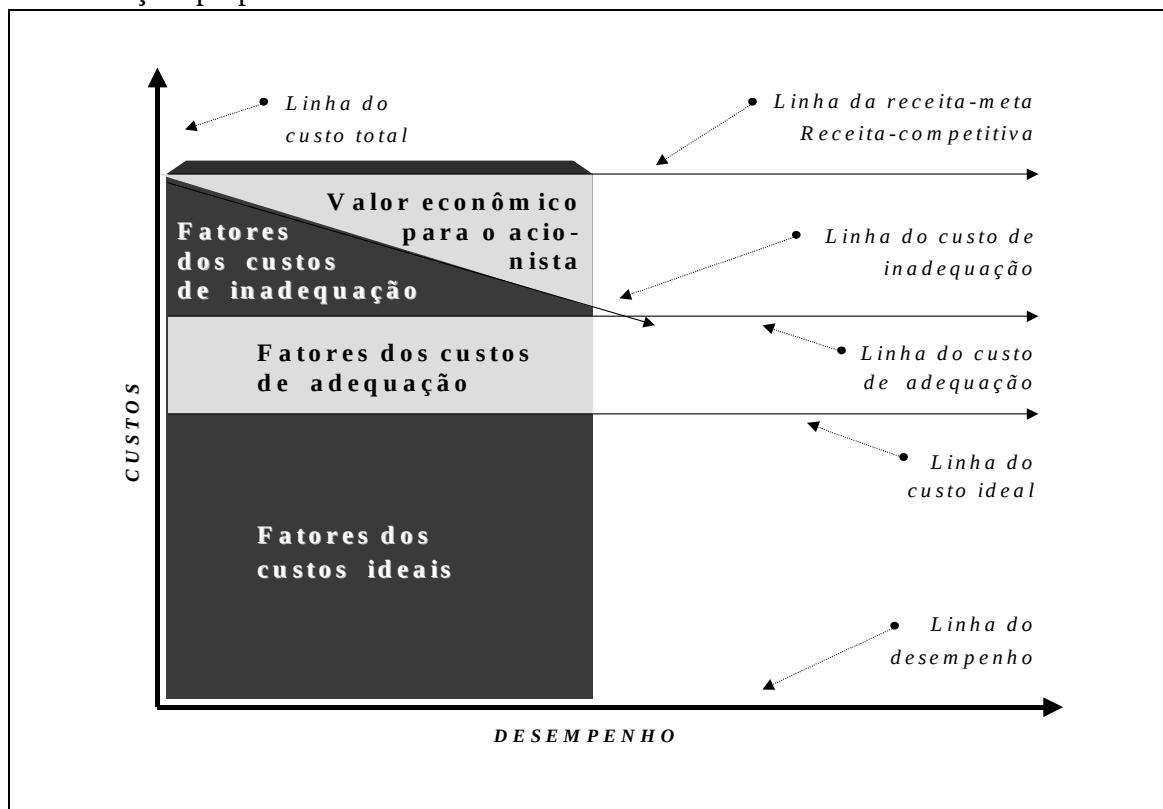


Figura 1.1 – Visão genérica dos custos

A metodologia gráfica apresentada na figura 1.1 possibilita uma compreensão genérica e norteadora em termos de estratégia, decisão e operações sobre os fatores de desempenho que causam os custos totais de um negócio empresarial. A compreensão mencionada anteriormente, deve-se tornar mais clara, à medida que se começa encontrar respostas para questões como:

- qual a concepção do(s) produto(s) da empresa?
- qual a segmentação do negócio empresarial?
- que quantidade e principalmente, que preço o mercado está disposto a pagar pelo(s) produto(s) da empresa?
- quais recursos – características e custos (custo-meta – custo ideal) serão necessários e destinados a tornar os produtos/serviços do negócio empresarial mais competitivos?
- quais recursos – características e custos serão necessários e destinados à adequação do negócio empresarial?
- quais recursos – características e custos de inadequação que têm que ser eliminados em um determinado período?
- qual o valor econômico que o negócio empresarial deve agregar aos acionistas?

Depois de conhecer tais respostas e refletir sobre seus conteúdos, assim como também, sobre as atividades e os elos da cadeia de valores da empresa é, fundamentalmente importante, ter consciência de que a gestão de custos é um processo dependente de uma arquitetura estratégica viável, do todo na empresa, porém, posicionada para um setor de negócio também, exaustivamente estudado. Quando tais condições existem (o que comumente não acontece em muitas empresas), a gestão das operações visando custos

eficazes (competitivos) no desempenho do negócio empresarial, certamente, tem maiores possibilidades de sucesso.

2 FATORES DOS CUSTOS IDEAIS

Fundamentalmente a metodologia para identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação e interpretação, comunicação, planejamento e controle dos custos ideais é basicamente a da “target cost”. Seus elementos causa-efeito estão expostos na figura a seguir, cujos conceitos e metodologia são analisados na sequência:

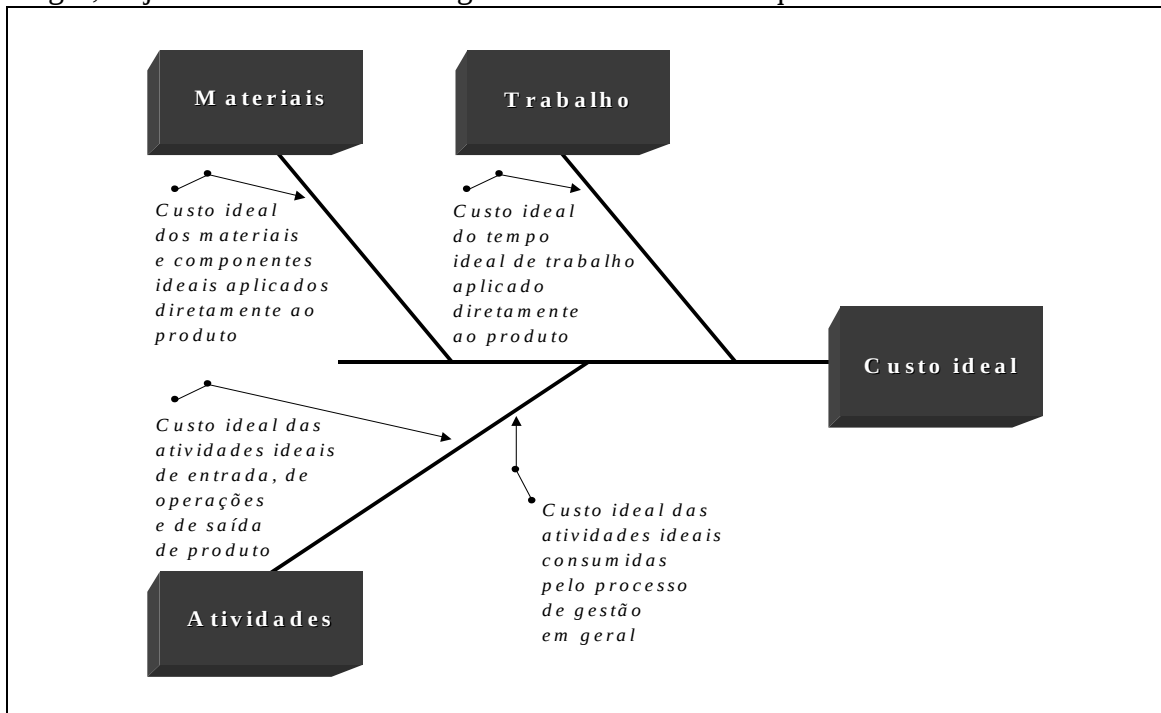


Figura 2.1 – Causa e efeito do custo ideal

2.1 Elementos do custo ideal

Os elementos que compõem o custo ideal de uma empresa se concentram em:

- **materiais e/ou componentes** – três variáveis constituem e direcionam os custos dos materiais e/ou componentes ideais, que são aplicados diretamente em um produto. São elas:
 - 3 quantidade (demanda no plano de produção);
 - 3 qualidade (característica utilitária e funcional); e,
 - 3 custo (preço ideal negociado com o fornecedor).
- **trabalho** – três variáveis consistentes direcionam para a mensuração dos custos do trabalho ideal, que é aplicado diretamente em um produto. São elas:
 - 3 quantidade (tempo ideal para produzir cada unidade de produto);
 - 3 qualidade (habilidade – preparo ideal para empreender o esforço compatível no processamento de uma unidade do produto; e finalmente,
 - 3 custo (preço ideal pago pelo trabalho em si e idealmente emprego para processar (produzir) cada unidade de produto);
- **atividades** (ver cadeia de valores da empresa no item 1.1) – são unidades de trabalho no processo de negócio. Uma atividade utiliza-se de um composto de elementos como:
 - 3 organização (como os elementos ideais se interagem na unidade de trabalho);
 - 3 ativos – competências essenciais existentes e/ou necessárias (custos das quantidades utilizadas de materiais de consumo, de depreciações de equipamentos, de

“royalties” pelo uso de tecnologia e/ou de direitos autorais etc, de informações e de outros itens de capital);

3 trabalho – habilidades (custos dos esforços contratados e implementados por pessoas na execução de operações em uma ou em mais de uma unidades de trabalho).

Estes elementos que compõem as atividades são submetidos à análises mais criteriosas, quando da aplicação do método de custeio ABC (Activity-Based Costing). Embora, o “ABC” seja imprescindível para identificação dos custos das atividades e dos seus produtos/serviços derivados, neste trabalho o “ABC” não será objeto de análise, já que ele deverá constituir no escopo básico do próximo artigo que dará seqüência a este ora desenvolvido.

2.2 Custeio Ideal

Kaplan e Cooper[2000: 244-7] argumentam que a metodologia do custeio ideal abrange quatro etapas que são: custeio ideal no contexto de mercado; custeio ideal no contexto de produto; custeio ideal no contexto de componente; e custeio ideal no contexto de encadeamento.

2.2.1 Custeio ideal no contexto de mercado

Segundo esses autores, o processo de custeio voltado para o mercado começa com a identificação do preço ideal de venda, ou seja, o preço projetado do produto quando ele é lançado no mercado. Para eles, tal preço deve refletir o valor do produto aos olhos do cliente, a funcionalidade relativa prevista e o preço de venda de ofertas concorrentes, além dos objetivos estratégicos da empresa em relação ao produto.

O esforço nessa etapa é direcionado para identificar o que os clientes querem e quanto estão dispostos a pagar para obter o que querem. Kaplan e Cooper argumentam que após conhecer o preço ideal para os seus produtos, a empresa deve conhecer também, os preços dos produtos de seus concorrentes e aconselham: “se os produtos dos concorrentes possuem maior funcionalidade e melhor qualidade, o preço ideal deverá ser inferior ao da concorrência. Quando a funcionalidade é maior e a qualidade melhor, os preços de venda podem ser iguais aos dos concorrentes (aumentando, conseqüentemente, a participação de mercado) ou superiores (aumentando os lucros)”.

2.2.2 Custeio ideal no contexto de produto

Nessa etapa, o processo de custeio ideal segundo esses autores começa com o custo atual do produto proposto, ou seja, trata-se do custo com que a empresa poderá lançar hoje o novo produto sem incorporar alterações de projeto ou introduzir melhorias nos processos de produção existentes. Levar o custo do produto em um ponto aceitável – ideal é sempre o propósito, portanto, a diferença inicial entre o custo atual e o custo ideal se constitui em um custo que deve ser diluído – eliminado por meio de habilidades e técnicas de engenharia. Quando essas técnicas não forem suficientes a diferença a reduzir passa a ser um desafios estratégicos a suplantá-lo.

As habilidades e técnicas de engenharia para adequar – eliminar tal diferença segundo Kaplan e Cooper são três:

- engenharia de valor (aqui se inicia também, o desenvolvimento do método de custeio “ABC”);
- desdobramento da função qualidade (continua o desenvolvimento do método de custeio “ABC”);
- projeto para fabricação e montagem (continua com muita ênfase o desenvolvimento do método de custeio “ABC”).

Por sua vez, o desafio estratégico a ser vencido na adequação daquela diferença de custos que as habilidades e técnicas de engenharia não conseguem suplantam, consiste

em identificar a distância entre a posição atual da empresa e uma posição competitiva viável, que ela deve alcançar, implementando ações estratégicas de superação.

2.2.3 Custeio ideal no contexto de componente

Nesse estágio, a equipe de projeto define o custo ideal de cada componente do futuro produto. Esses custos ideais no contexto de componentes, segundo Kaplan e Cooper tem uma função importantíssima, pois, possibilitam a adequação do preço de venda dos fornecedores, transmitindo a eles parte da pressão competitiva que a empresa enfrenta no seu setor de negócio. Cada produto detém e deve ser analisado nas suas duas categorias de funções:

- principais – são aquelas funções que suprem as necessidades básicas do consumidor do produto. Referem-se as funções que representam a razão de ser do produto. Por exemplo: a função primária de um veículo é transportar passageiros do ponto “A” para o ponto “B”; e,
- secundárias – são aquelas funções necessárias para ampliar as funções principais e que resultem em maior conforto e satisfação do consumidor. Referem-se aos componentes essenciais, ou seja, no exemplo do veículo, as funções principais: motor, sistema de transmissão etc., são necessidades para atingir o objetivo básico, outros objetivos, como o ar condicionado e o sistema de áudio etc., são necessidades para ampliar a função básica.

Os benefícios básicos do custeio ideal no contexto de componentes são, portanto, a alternativa de dar mais ou menos ênfase a um determinado componente do produto e fundamentalmente, criar parâmetros ao preço de venda permitido para os fornecedores.

2.2.4 Custeio ideal no contexto de encadeamento

Quanto a característica e propósito do custeio ideal no contexto de encadeamento é importante compreender a dimensão desse argumento de Kaplan e Cooper, que diz: “... não basta ser o jogador mais eficiente, pois é preciso também, participar da cadeia de suprimento mais eficiente”. Para esses autores os sistemas de custeio ideal são encadeados quando a saída do sistema de custeio ideal do comprador torna-se a entrada do sistema de custeio ideal do fornecedor. Assim, os custos ideais no contexto de componente do comprador tornam-se o preço de venda almejado do fornecedor. Tais autores observam, ainda, que o sistema de custeio ideal do fornecedor desenvolve custos ideais tanto no nível de produto quanto no nível do componente, transmitindo assim a pressão competitiva do comprador aos projetistas de produtos do fornecedor.

Os aspectos metodológicos da análise destas quatro etapas sugeridas por Kaplan e Cooper são fundamentais para uma gestão eficaz de custos em ambientes altamente competitivos e caracterizados por intensos movimentos.

3 FATORES DOS CUSTOS DE ADEQUAÇÃO

São os custos de um importante desempenho no contexto estratégico competitivo de uma empresa e podem ser analisados em três subcategorias de atividades, conforme elementos da figura 3.1, cujos escopos práticos consistem em características como:

3.1 Custos das atividades de prevenção

São custos para assegurar que a empresa produza produtos de acordo com padrões de qualidade (p. ex. série ISO 9000). As atividades que incorrem nesse custo são: engenharia de qualidade, treinamento em qualidade, controle estatístico do processo, certificado do fornecedor e pesquisa das necessidades do cliente.

Embora, o custo da qualidade deveria vir contemplado nos projetos das partes do processo do negócio empresarial, com necessidade complementar mínima de custos de prevenção, pois, se se observar cuidadosamente, essa quantidade complementar têm a sua função mais estratégica do que propriamente operacional. O custo preventivo da

qualidade é, portanto, causado por fatores que se voltam para a melhoria contínua, que se constitui obviamente, em um processo estratégico com premissas competitivas.

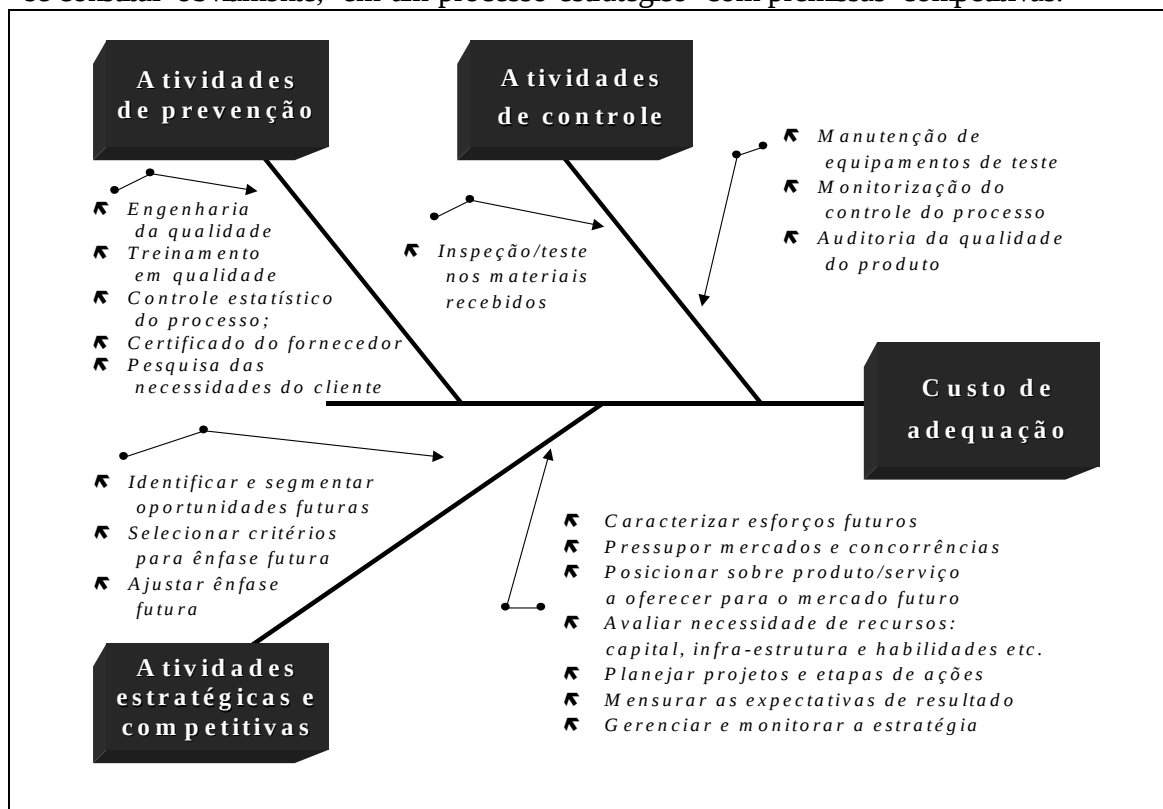


Figura 3.1 – Causa e efeito dos custo de adequação

3.2 Custos das atividades de controle

São custos que estão freqüentemente relacionados à inspeção dos produtos para assegurar que as exigências de clientes internos e externos, sejam atendidas de maneira conveniente. As atividades que incorrem nesse custo são: inspeção/teste nos materiais recebidos, manutenção do equipamento de teste, monitorização do controle do processo e auditoria do controle da qualidade do produto.

3.3 Custos das atividades estratégicas e competitivas

Existem nas empresas custos que se caracterizam por esforços estratégicos, cuja ocorrência de benefícios se dá somente no futuro – a longo prazo. Estes custos são causados por atividades estratégicas que são, portanto, vitais para construir e garantir o futuro de empresa. Assim, os custos derivados de tais atividades, cujo retorno ocorre a longo prazo, deve ser gerenciado com habilidades fundamentalmente estratégicas. As condicionantes para a gestão, controle e melhoria destas atividades, assim como, dos seus respectivos custos tem se constituído, porém, em uma área de conflitos entre estrategistas e gerentes operacionais. O que está ocorrendo a duas décadas aproximadamente é que, as atividades estratégicas estão sendo colocadas em segundo plano em detrimento de uma busca “autoflagelatória” pela eficácia operacional.

O custo e escopo prático das atividades estratégicas que possibilitam associar a visão estratégica à ação, segundo Tregoe [1993: 76] demanda algumas atividades importantes, como:

- **segmentar (identificar) oportunidades futuras** – o conceito desta atividade pode ser definido através de resposta à seguinte questão: qual a melhor forma de agrupar ou classificar nossos produtos e mercados, dada a força propulsora de nossa visão empresarial? Aqui deve apresentar:

3 características do produto;

3 características do mercado;

3 recursos ideais; e

3 tipo de retorno.

▪ **selecionar critérios para ênfase futura** – esta atividade pode ser compreendida através da resposta a seguinte questão: que critérios nossa visão empresarial sugere para os futuros produtos e mercados? A resposta deve contemplar:

3 critérios derivados da força propulsora e do impulso para o desenvolvimento de novos negócios; e

3 critérios genéricos, relacionados a mercados, produção, rentabilidade etc.

▪ **ajustar (mudar) ênfase futura** – esta é uma atividade voltada para a flexibilidade estratégica e seu conceito básico pode ser compreendido via resposta à seguinte questão: qual deve ser a futura ênfase estratégica dos produtos/mercados? A resposta contempla:

3 aplicação de critérios a células específicas de produtos/mercados, a fim de determinar em que medida, a futura ênfase estratégica difere da ênfase atual.

▪ **caracterizar esforços futuros** – esta atividade pode ser conceitualizada através da resposta a seguinte pergunta: nos casos em que existem mudanças na ênfase de produtos/mercados, que tipo de esforços se faz necessário? A resposta inclui:

3 maior ênfase – esforço de desenvolvimento;

3 menor ênfase – esforço de desativação; e

3 mesma ênfase – esforço de manutenção.

▪ **pressupor mercados e concorrências** – esta é uma atividade cujo conceito básico pode ser compreendido na resposta da seguinte questão: para cada área de alta prioridade de mudança, qual a validade das pressuposições subjacentes sobre mercado e concorrência? Aqui deve entender:

3 estrutura do mercado;

3 tamanho do mercado;

3 crescimento do mercado;

3 motivos de compra;

3 posição/participação no mercado; e

3 pontos fortes e fracos dos produtos e serviços.

▪ **posicionar sobre produto/serviço** – esta atividade requer resposta a seguinte questão: como posicionamos um produto/cliente de grande ênfase que se oferece para dar apoio às nossas pressuposições? A resposta inclui:

3 recursos/benefícios;

3 exigências de serviços;

3 preço;

3 embalagem,

3 promoção; e

3 distribuição.

▪ **avaliar necessidade de recursos** – esta atividade requer resposta para a seguinte questão: quais os recursos necessários para satisfazer às exigências de esforço e posicionamento? A resposta inclui informações de:

3 pesquisa & desenvolvimento;

3 produção;

3 vendas;

3 distribuição;

3 marketing;

3 sistemas de informações empresariais; e
3 serviço ao cliente.

▪ **planejar projetos e etapas de ações** – esta atividade requer resposta para a seguinte questão: quais os principais planos necessários para se obter o posicionamento e as exigências de recursos e para levar os projetos a um término bem sucedido? A resposta inclui informações de:

3 pesquisa de mercado;
3 “design” do produto;
3 exigências de produção;
3 desenvolvimento de mercado;
3 sistema de distribuição; e
3 atividades de venda.

▪ **mensurar as expectativas de resultado** – esta atividade requer resposta para a seguinte questão: com base nos principais planos de ações e nos negócios operacionais restante, que retorno financeiro esperamos? A resposta inclui informações de:

3 receita;
3 custo;
3 capital exigido;
3 retorno de investimento; e
3 retorno das vendas.

▪ **gerenciar e monitorar a estratégia** – esta atividade demanda resposta para a seguinte pergunta: como se pode determinar que os projetos de recursos e produtos/mercados derivados de nossa visão estão no caminho certo e que as pressuposições subjacentes continuam válidas? A resposta inclui informações de:

3 medidas de desempenho;
3 acompanhamento das principais pressuposições;
3 resolução dos problemas críticos; e
3 revisões e atualizações constantes.

Como se pode perceber as atividades estratégicas e competitivas demandam fatores de grandes habilidades, incorrem em custos imediatos cujo retorno se dá a longo prazo. São atividades de adequação, porém, imprescindíveis para o futuro de uma organização empresarial.

4 FATORES DOS CUSTOS DE INADEQUAÇÃO

São aqueles custos que não deveriam ocorrer em uma empresa. Seja ela pequena, média ou grande, independente do seu tamanho os custos de inadequação são inconcebíveis, principalmente, a longo prazo. Esses custos, além de representar descapitalização, coloca em risco a continuidade do negócio empresarial, já que comprometem o desempenho, a lucratividade, a concepção e imagem do negócio empresarial.

A análise dos fatores causa-efeito dos custos de inadequação pode ser efetuada sobre quatro elementos causais: materiais, pessoas, vendas perdidas e capital. A figura – diagrama de causa e efeito a seguir, dá uma melhor visão dos fatores dos custos de inadequação (não-qualidade).

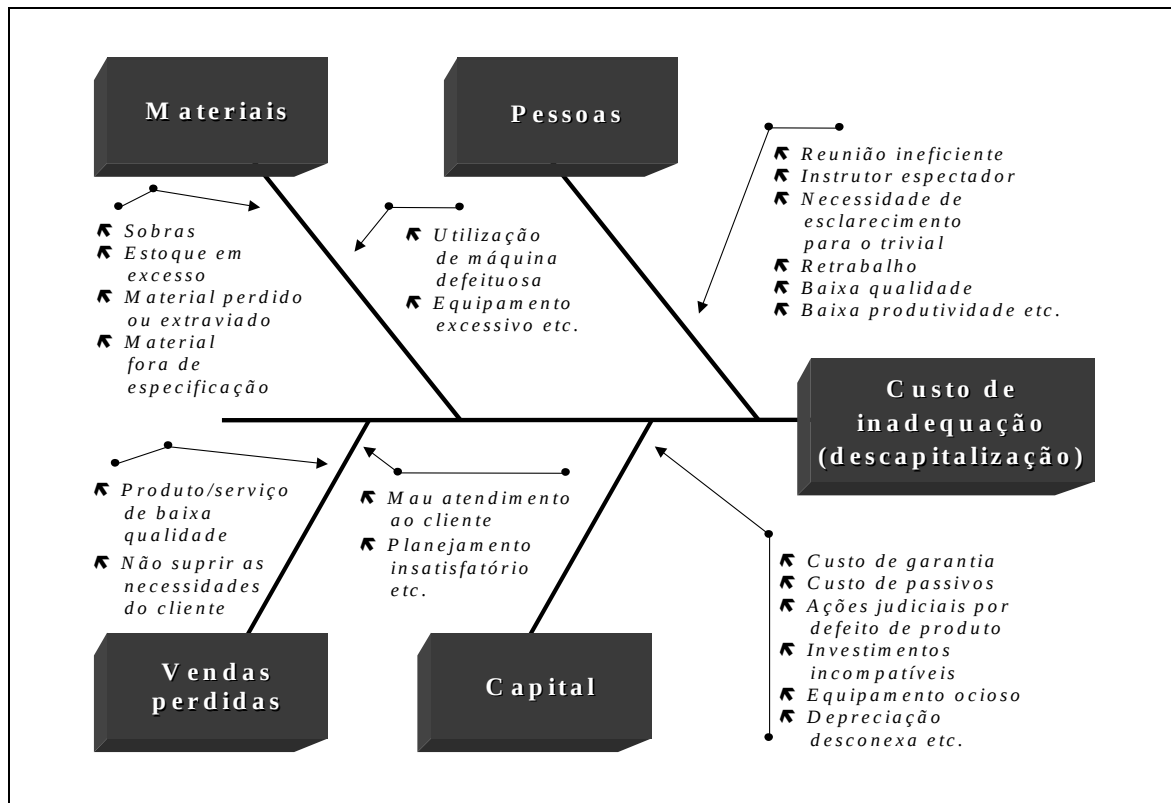


Figura 3.1 – Causa e efeito dos custos de inadequação

4.1 Materiais

Os custos de inadequação mais comuns, com o elemento materiais são:

- **sobra** – refere-se ao custo daquela parte desperdiçada do material utilizado;
- **estoque em excesso** – trata-se do custo de manutenção e obsolescência daquela quantidade excedente à capacidade do processo no tempo e espaço;
- **material perdido ou extraviado** – refere-se ao custo daquele item de material ou causado por ele, e que por razões diversas não chega ao processo, ou chega após o momento ideal;
- **material fora de especificação** – refere-se ao custo daquele material que não tem as características compatíveis com aquelas existentes na concepção do produto e do negócio empresarial;
- **utilização de máquinas defeituosas** – trata-se do custo relativo as perdas promovidas pelo uso de máquinas, que por encontrarem-se com algum tipo de defeito, compromete com elevação de custos e baixa qualidade, o processo e seus produtos/serviços derivados;
- **equipamento excessivo** – refere-se ao custo de manutenção e da falta de giro do capital empregado naquele equipamento que está sem função. Ele se torna no ambiente empresarial, um ativo não-econômico que não deveria fazer parte do patrimônio, uma vez que não contribui para a realização das atividades do negócio empresarial.

4.2 Pessoas

Os custos de inadequação mais comuns, com o elemento pessoas são:

- **reunião ineficiente** – trata-se do custo daquela reunião que nem sequer deveria ter ocorrido ou, que deveria resultar conhecimento em prol do aprendizado e melhoria do negócio empresarial e não resultou;
- **instrutor espectador** – refere-se ao custo daquele instrutor que não se enquadra nos aspectos contemporâneos das organizações empresariais ou seja, as pessoas são elementos dinâmicos nos fluxos dos processos;

- **necessidade de esclarecimento para o trivial** – trata-se do custo de pessoas que mesmo sendo treinadas para realizar operações em um processo estão sempre necessitando de esclarecimentos triviais. Essas pessoas acabam inibindo o desempenho dos processos, e obviamente, aumentando os custos de inadequação;
- **retrabalho** – refere-se ao custo de operações implementadas para fazer novamente (total ou parcial) o produto/serviço que foi feito inicialmente de modo incompatível;
- **baixa qualidade** – trata-se do custo de esforços inadequados implementados por pessoas nos processos empresariais e que resultaram em produtos/serviços com características não compatíveis àquelas oferecidas e esperadas pelo consumidor;
- **baixa produtividade** – refere-se ao custo ocasionado pelo declínio dos “outputs” dos processos empresariais, que, embora estejam utilizando o mesmo volume e característica de recursos utilizados anteriormente (antes do declínio) apresentam resultados menores etc.

4.3 Vendas perdidas

Os custos de inadequação mais comuns, com o elemento vendas perdidas são:

- **produtos e serviços de baixa qualidade** – refere-se ao custo daquele produto ou serviço que está em desacordo com as características oferecidas e esperadas pelo consumidor. E por isso, compradores potenciais acabam desistindo da compra;
- **não suprir as necessidades do cliente** – refere-se ao custo daquele produto/serviço que não tem ou que deixou de ter uma concepção adequada, daquela que o mercado consumidor realmente necessita;
- **mau atendimento ao cliente** – trata-se do custo de inabilidades comerciais, sociais e culturais no relacionamento com compradores potenciais, que acabam por afugenta-los e com isso, inibem possibilidades presentes e futuras de vendas;
- **planejamento insatisfatório** – refere-se ao custo que um planejamento inadequado causa, por não considerar variáveis importantes como por exemplo: disponibilidade do produto em pontos estratégicos do cliente, tempo de entrega e ausência de outros procedimentos que facilitam e aguçam a utilização daquele produto pelo consumidor etc.

4.4 Capital

Os custos de inadequação mais comuns, com o elemento capital são:

- **custo de garantia** – refere-se ao custo de reposição total ou parcial de um produto/serviço quando esse não correspondeu ao prometido para o cliente;
- **custo de passivos** – refere-se ao custo do capital de terceiros contraído e/ou gerenciado inadequadamente;
- **ações judiciais por defeito de produto** – trata-se do custo causado por processos judiciais. Entretanto, esse custo ocorre por que houve (no passado) desempenho inadequado em alguma parte do processo do negócio empresarial;
- **investimento incompatível** – refere-se ao custo de investimento que nunca deveria ter sido feito, pois, ele nada tem a ver com o desempenho ideal ou com aquele desempenho de adequação do negócio empresarial;
- **equipamento ocioso** – refere-se ao custo de equipamento que está ocioso no processo do negócio empresarial e que a sua permanência no patrimônio, continuará gerando algum tipo de custo de inadequação;
- **depreciação desconexa** – refere-se ao custo da capacidade utilizada para gerar um “output” no processo do negócio, porém, não mensurada adequadamente na variação da capacidade patrimonial, conforme o objetivo a que se destinou a utilização. Obviamente, os custos de inadequação em um processo de negócio empresarial são inadmissíveis, pois, se tratam de imperícias e desperdícios que ocorreram em algum

momento do processo. São custos, portanto, que não devem ocorrer, exceto quando a empresa está passando por um processo de reestruturação – “downsizing” ou reengenharia, porém, desde que não seja por muito tempo.

5 POSICIONAMENTO CONCLUSIVO

A articulação de idéias e análises desenvolvidas neste trabalho, certamente contribuíram um pouco mais para a compreensão do relacionamento: custos e desempenho no processo de negócio empresarial. Ao focalizar a gestão estratégica sobre os fatores que causam os custos ideais (custos da eficiência operacional do negócio empresarial) e também, para aqueles que estão além de suas fronteiras, ou seja: os fatores dos custos de adequação (analisados como fatores causais de custos estratégicos) e os fatores dos custos de inadequação (analisados como fatores causais de custos de imperícias e de desperdícios), possibilitou a obtenção de uma visão ampla – do todo, porém, crítica já que na análise focalizou para as diversas categorias de fatores, cujos objetivos específicos são diferentes. Finalizando, como o aprendizado neste trabalho representa uma vertente teórica-metodológica, a materialidade (validação) de sua contribuição deverá ocorrer quando da aplicação compreensiva em empresas, ou seja, percebida por meio de resultados oriundos de sua aplicação em casos reais.

6 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ATKINSON, Anthony A. et alii. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- CHRISTOPHER, William F. The cost of non-quality. In: *Handbook for productivity measurement e improvement*. Portland, Productivity Press, 1993.
- FORREST, Edward. *Activity-based management: a comprehensive implementation guide*. New York, McGraw-Hill, 1996.
- HRADESKY, John L. *Aperfeiçoamento da qualidade e da produtividade: guia prático para implementação do controle estatístico do processo*. São Paulo: McGraw-Hill, 1989
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- SHANK, John K. et alii. *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro, Campus, 1997.
- SILVA NETO, José Moreira da. *O papel do sistema de mensuração de processos na melhoria do desempenho empresarial*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP., 1998.
- , *Gestão total dos custos e as oportunidades de melhoria contínua do desempenho*. Braga – Portugal: Anais do VI Congresso Internacional de Custos. Setembro de 1999.
- TREGOE, Benjamin B. et alii. *Visão empresarial na prática: como integrar os objetivos estratégicos de sua empresa às decisões gerenciais do dia-a-dia*. Rio de Janeiro; 1993.