

BASES CRÍTICAS DE SUSTENTAÇÃO À GESTÃO TOTAL DOS CUSTOS E ÀS OPORTUNIDADES DE MELHORIA CONTÍNUA DO DESEMPENHO

José Moreira da Silva Neto

Resumo:

O foco básico neste trabalho é que a ferramenta tecnologia gestão total dos custos e as oportunidades de melhoria contínua do desempenho se apoia em bases estratégicas e operacionais voltadas para o melhor aproveitamento de todos os recursos e oportunidades que se encontram à disposição de um negócio empresarial. As bases críticas de sustentação para este posicionamento se constituem, portanto, em: a) análise do processo de negócio; b) custeio baseado em atividades; c) processo de melhoria contínua do desempenho e, finalmente; d) conceito do desempenho alcançado informes. Ao focalizar tais bases, prioritariamente, focaliza-se para os fatores que causam e demandam: consumo e níveis de qualificação do capital e da tecnologia necessária, informações acuradas de custos, necessidade de melhoria contínua do desempenho e, obviamente, maximização dos resultados empresariais. A partir destes argumentos, tais bases devem estruturar-se priorizando os fluxos de trabalho (processos) que criam e possibilitam melhorar o resultado do negócio empresarial. A estrutura deve propiciar, também, a melhor maneira de alocação e acumulação dos insumos/custos às atividades e destas, aos objetos de custos. Finalmente, a estrutura deve se apresentar flexível às habilidades para a melhoria contínua do desempenho. Em síntese, as bases críticas de sustentação à gestão total dos custos e às oportunidades de melhoria contínua do desempenho que se pretende analisar com este trabalho, se voltará para a filosofia organizacional que permite identificar fatores contínuos de eficiência e de qualidade nos fluxos de trabalho empresariais.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial*

BASES CRÍTICAS DE SUSTENTAÇÃO À GESTÃO TOTAL DOS CUSTOS E ÀS OPORTUNIDADES DE MELHORIA CONTÍNUA DO DESEMPENHO

José Moreira da Silva Neto – Contador, Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USP, Doutorando no PPGE/UFSC na área de Engenharia de Avaliação e de Inovação Tecnológica, Consultor em Controladoria Empresarial e Sistemas Contábeis.

Instituição: Universidade Federal de Rondônia

Campus Universitário – Br. 364 – Km. 9,5 – Departamento de Ciências Contábeis – Porto Velho – RO. – CEP-78916-100 – e-mail: msilva@unir.br – Tel. (069) 984-4348 – Vínculo: Professor “DE”.

RESUMO

O foco básico neste trabalho é que a *ferramenta – tecnologia – gestão total dos custos e as oportunidades de melhoria contínua do desempenho* se apoia em bases estratégicas e operacionais voltadas para o melhor aproveitamento de todos os recursos e oportunidades que se encontram à disposição de um negócio empresarial. As bases críticas de sustentação para este posicionamento se constituem, portanto, em: a) análise do processo de negócio; b) custeio baseado em atividades; c) processo de melhoria contínua do desempenho e, finalmente; d) conceito do desempenho alcançado – informes. Ao focalizar tais bases, prioritariamente, focaliza-se para os fatores que causam e demandam: consumo e níveis de qualificação do capital e da tecnologia necessária, informações acuradas de custos, necessidade de melhoria contínua do desempenho e, obviamente, maximização dos resultados empresariais. A partir destes argumentos, tais bases devem estruturar-se priorizando os fluxos de trabalho (processos) que criam e possibilitam melhorar o resultado do negócio empresarial. A estrutura deve propiciar, também, a melhor maneira de alocação e acumulação dos insumos/custos às atividades e destas, aos objetos de custos. Finalmente, a estrutura deve se apresentar flexível às habilidades para a melhoria contínua do desempenho. Em síntese, as bases críticas de sustentação à gestão total dos custos e às oportunidades de melhoria contínua do desempenho que se pretende analisar com este trabalho, se voltará para a filosofia organizacional que permite identificar fatores contínuos de eficiência e de qualidade nos fluxos de trabalho empresariais.

Área Temática 2 – Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial

BASES CRÍTICAS DE SUSTENTAÇÃO À GESTÃO TOTAL DOS CUSTOS E ÀS OPORTUNIDADES DE MELHORIA CONTÍNUA DO DESEMPENHO

1 INTRODUÇÃO

1.1 Posicionamento

A gestão fundamental para o elemento custos na metodologia da excelência empresarial* há muito suplantou os limites da área de manufatura. Atualmente, é vital para uma empresa que deseja ser bem sucedida, frente a desafios competitivos e a escassez cada vez mais visível de recursos, que focalize na estratégia do seu negócio e, fundamentalmente, de maneira eficiente, os custos relativos a todos os insumos utilizados nos processos que compõem tal empresa**. Assim sendo, o termo custo que histórica e conceitualmente tem sido tratado pela expressão monetária relativa a todos os gastos incorridos na produção ou aquisição de bens e serviços, tem uma nova dimensão conceitual dentro do atual contexto empresarial. Tal dimensão pode ser vista como o resultado da aplicação de atributos financeiros aos atributos físico-operacionais de todos os insumos consumidos no conjunto de processos/atividades que compõe uma empresa – um negócio.

O termo insumo, aqui empregado, constitui-se do grupo de recursos necessários e consumidos na demanda que os objetos empresariais colocam sobre os processos/atividades que são executados para que uma organização (empresa) alcance seus objetivos estratégicos e operacionais. Assim, o termo custos significa a expressão financeira de todos os insumos utilizados (recursos consumidos) para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar produtos e serviços e, obviamente, para obter bons resultados – lucro.

Em uma composição “stricto sensu”, porém, insumo representa ao mesmo tempo, *capital* e *tecnologia*. Capital quando focalizar para a capacidade de obtenção, de posse e de manutenção de recursos a serem aplicados no processo do negócio empresarial e o conceito de tecnologia por sua vez, quando focalizar para a capacidade de realização, de transformação e de agregação de valor que os recursos aplicados representam. O termo tecnologia, aqui empregado, por conseguinte, incorpora o conceito da maneira pela qual as atividades de trabalho são executadas nos processos, com isso, o binômio indispensável para o sucesso empresarial, ou seja, a “qualidade-tecnológica” representa a maneira correta e eficaz de executar trabalho que agrega valor aos processos e produtos empresariais.

1.2 Compreensão

Para desenvolver uma compreensão sobre a gestão total dos custos e o aproveitamento de oportunidades da melhoria contínua do desempenho, há necessidade

* Segundo Brimson (In: Silva Neto, 1998, p. 197), os principais fatores para se obter a excelência empresarial são: eficiência nos custos, atividades que se alinham com o negócio da empresa, coerência entre todas as atividades da empresa, oferta de serviços de sustentação, satisfação dos clientes e transferência de custos acurados.

** Para Silva Neto, páginas 12 a 14, a empresa se caracteriza num macro-processo (conjunto de processos que alinham com a estratégia empresarial) que tem como objetivo maior agregar valor ao seu patrimônio. Para tanto, demanda a princípio, concentração de todos os seus esforços, em ações que satisfaçam as necessidades e expectativas dos consumidores de seus produtos e serviços.

a princípio, de efetuar uma análise do processo do negócio. Um negócio – uma empresa é uma série de processos inter-relacionados e constituídos por atividades que convertem insumos em resultados. A projeção e implementação da gestão total dos custos tem como ponto de partida, a análise do macro-processo do negócio empresarial e do conjunto de processos que o constitui e que incorpora filosofias (visões) e princípios estruturais, atributos de análise do negócio e uma série de outras análises importantes para a formulação das estratégias e metas empresariais.

Antes de entrar na análise puramente do objeto, porém, dois parâmetros básicos devem ser considerados. O primeiro refere-se à importância da compreensão e da crença de que o processo do negócio empresarial – a empresa – e o seu contínuo aperfeiçoamento são as forças motrizes que estão por trás da eficaz gestão de custos e, portanto, o modelo organizacional a ser escolhido para o sucesso na operacionalização do negócio deve priorizar esta crença, ou seja, priorizar a organização voltada para o inter-relacionamento dos processos que a compõe. O outro parâmetro refere-se à uma afirmação lógica e fundamental de Hammer¹. Que diz: “para que haja um bom desempenho na empresa, primeiramente, é necessário que os projetos dos seus processos ocorram em uma estrutura de princípios...”. A adaptação esquematizada, na figura a seguir, oferece uma estrutura essencial de princípios.

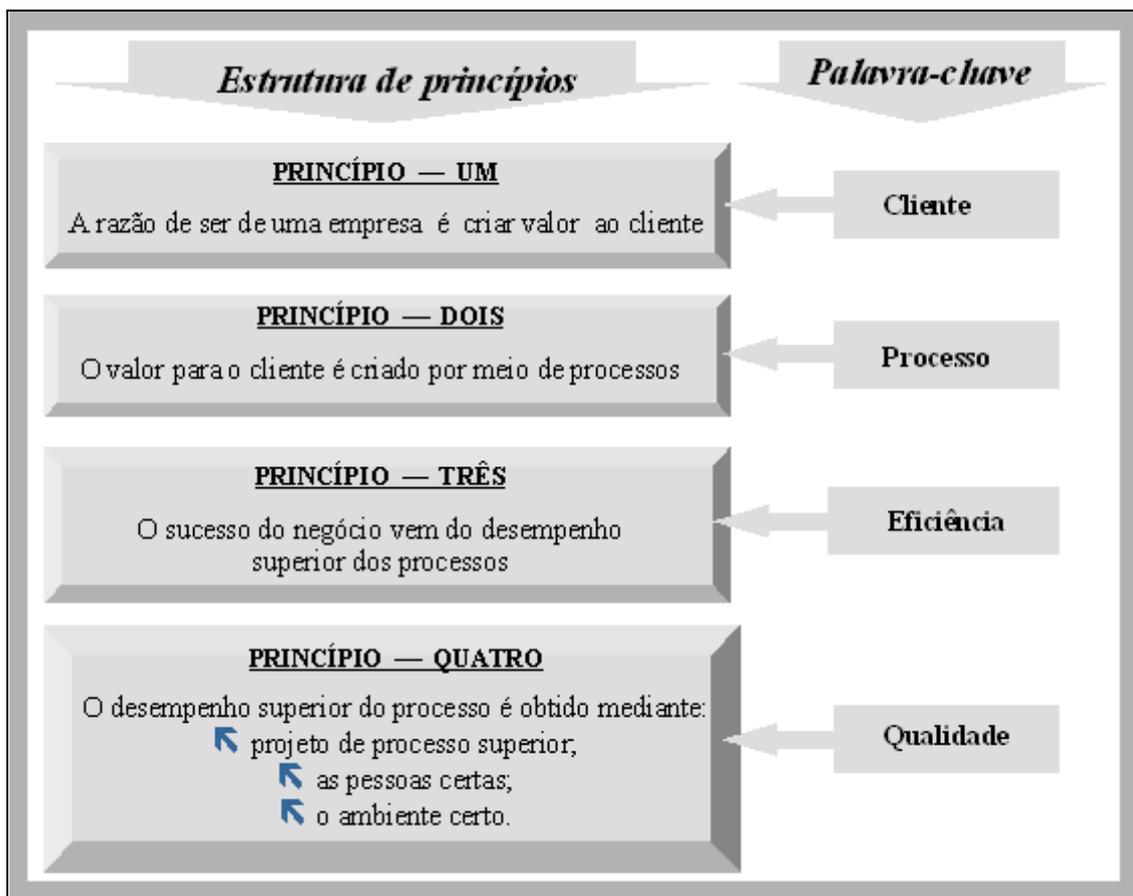


Figura 1 – A empresa deve estruturar seus processos por meio de princípios²

Tais princípios podem ser assim entendidos:

¹ Hammer, 1997, pp. 85-91.

² Silva Neto, 1998, p. 70 (figura criada a partir dos conceitos de Hammer, 1997, pp. 85-91).

- **cliente** – fonte de receita da empresa (receita da empresa é igual: custos totais mais valor agregado);
- **processo** – mecanismo que consome recursos (incide em custos) para agregar valor;
- **eficiência** – correto aproveitamento de recursos (custos) no cumprimento das metas de um negócio – uma empresa e de suas partes (processos, atividades, tarefas etc.);
- **qualidade** – ausência total de defeitos, de desperdícios, de imperícias e de insatisfações.

Compreendida a importância destes princípios estruturais como filosofia norteadora para o sucesso do negócio empresarial, dá-se início uma outra reflexão: é aquela que se volta para alguns tipos de análises que devem ser proferidas ainda na fase destinada à melhor compreensão do ambiente do negócio como:

- análise para identificação das forças setoriais (competitivas, mercadológicas e regulamentares);
- análise para identificação das principais necessidades, metas e objetivos dos participantes no processo do negócio;
- análise para identificação das necessidades e das perspectivas de clientes e fornecedores do negócio empresarial;
- análise dos produtos/serviços a serem oferecidos aos clientes;
- análise dos fluxos de trabalho (processos) que compõem o negócio – a empresa quanto à documentação de propriedades como:
 - 3 fronteiras de entradas e saídas dos processos;
 - 3 elenco de atividades de cada processo;
 - 3 detalhamento dos insumos de entradas nos processos;
 - 3 atributos dos clientes e fornecedores potenciais dos processos;
 - 3 detalhamento dos produtos de saídas dos processos;
 - 3 declaração de estratégias, metas e objetivos para os processos/subprocessos.
- Análise dos critérios de planejamento e mensuração de custos e desempenho do macro-processo empresarial e das suas partes (processos, subprocessos, atividades etc.).

Este conjunto de análises oferece uma compreensão, embora panorâmica do ambiente do negócio empresarial, porém indispensável para iniciar a projeção e implementação de um programa de melhoria contínua.

1.3 Estrutura

A partir deste entendimento, as bases críticas de sustentação para a gestão total dos custos e para o aproveitamento das oportunidades de melhoria contínua do desempenho, “a priori”, residem nos elementos: *capacidade de capital, capacidade tecnológica, fluxos de trabalho (processos) e habilidade de gestão para aproveitar as oportunidades que aparecerem*. Assim sendo, tal análise se processará, fundamentalmente, nos elementos estratégicos e operacionais esquematizados na figura a seguir:

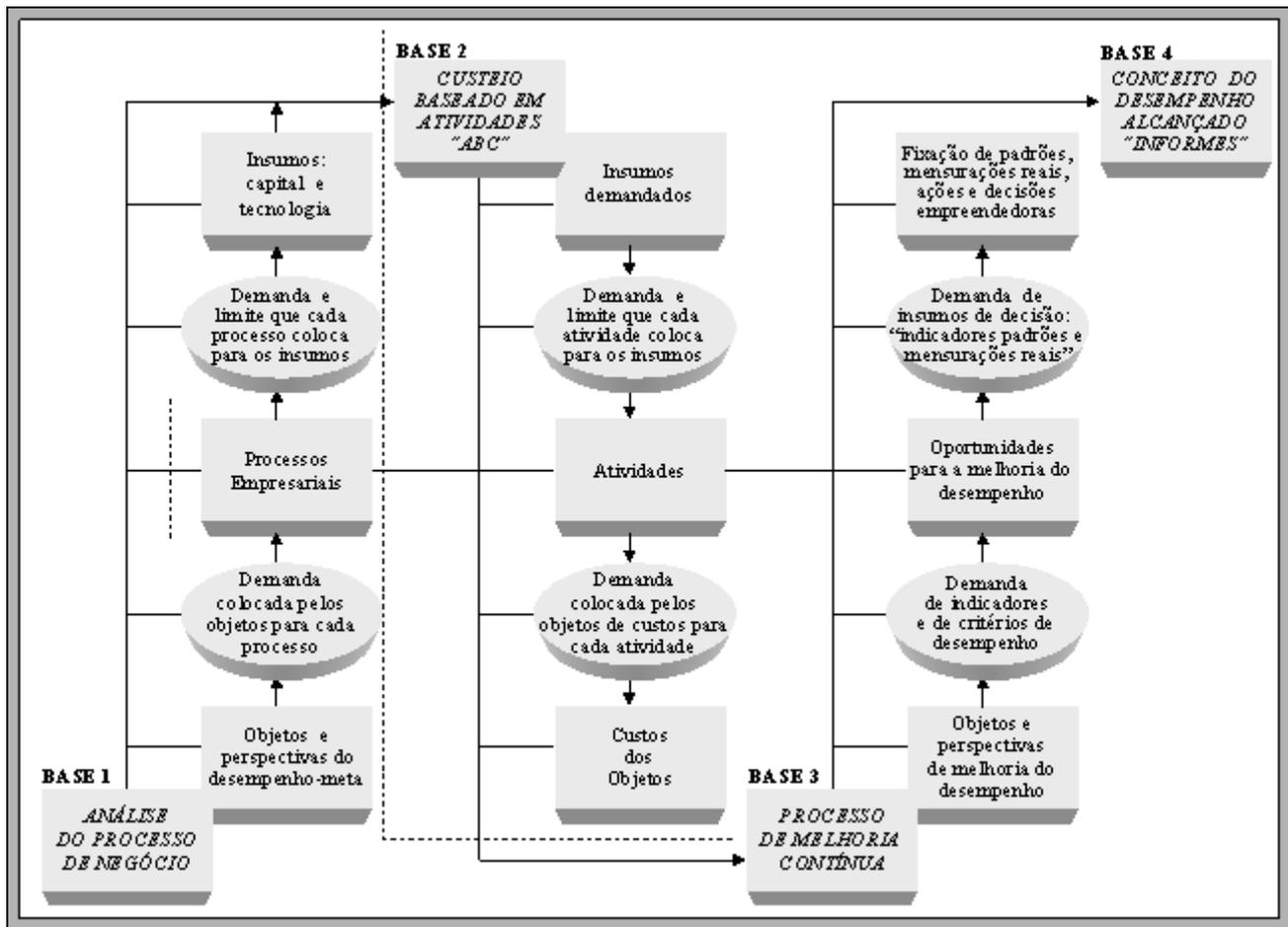


Figura 2 – Bases críticas de sustentação à gestão total dos custos e às oportunidades da melhoria contínua do desempenho

As quatro bases apresentadas na figura anterior podem ser compreendidas como metodologias de sustentação para o modelo de gestão total dos custos e para o aproveitamento e implementação das oportunidades de melhoria do desempenho como:

- análise do processo do negócio – metodologia de análise dos fluxos de trabalho executados em um negócio – uma empresa;
- custeio baseado em atividades – metodologia de alocação e acumulação de custos que fornecem, também, elementos para a mensuração do desempenho face a demanda colocada pelos objetos empresariais às atividades;
- processo de melhoria contínua – metodologia para o crescimento e sustentação do posicionamento estratégico – para a eficácia empresarial;
- conceito do desempenho alcançado – informes – metodologia de avaliações realísticas, de retroalimentação e, principalmente, de formulação de novas estratégias de melhoria.

2 BASE 1 – ANÁLISE DO PROCESSO DO NEGÓCIO

Trata-se de um fluxo de abordagens conceituais e de atividades de pesquisas associadas com metas, estratégias e objetivos empresariais e, fundamentalmente, com fatores de trabalho no negócio em si.

2.1 *Objetos e perspectivas do desempenho-meta*

Referem-se aos fins e as probabilidades, que por meio das quais, em um determinado ramo de negócio, implementam-se ações e obtêm-se resultados satisfatórios. Por exemplo:

- processos eficientes em termos de custo, qualidade, tempo de processamento etc.;
- retorno sobre os ativos;
- posição financeira com boa capacidade de liquidez;
- posição satisfatória com os clientes;
- posição vantajosa sobre os concorrentes etc.

Esforços devem ser concentrados e trabalhados, portanto, dentro de probabilidades realísticas e criativas para que estes e outros importantes objetos tenham êxito.

2.2 *Demanda colocada pelos objetos para cada processo*

Um objeto empresarial está, como tudo que ocorre em uma empresa, dependente de um ou mais processos e o êxito deste objeto depende de como se deu o desempenho naquele(s) processo(s). Por exemplo, para que um processo tenha qualidade requer demanda de:

- projeto que compatibilize o resultado do processo com o fim pelo qual ele foi projetado;
- insumos aplicados em processo totalmente livre de falhas, desperdícios, imperícias etc.;
- ambiente adequado para a execução dos fluxos trabalho no processo.

É fundamental, que o objeto empresarial imponha-se sobre o(s) processo(s) que propiciem e seu efeito.

2.3 Processos empresariais

Trata-se do conjunto de processos que constitui uma empresa – um negócio empresarial. Dada a vital importância dos processos (fluxos de trabalho) para o sucesso de um empreendimento, duas visões metodológicas de diferentes e renomados autores serão, na seqüência apresentadas e discutidas: *dicionário de atividades e processos* e, *modelo de negócio baseado em processos*.

2.3.1 Dicionário de atividades e processos³

Segundo Cooper e Kaplan, há em uma empresa um conjunto de atividades distribuídas em processos, conforme mostra a figura abaixo, cujas especificações conceituais são:

- **compreender mercado e clientes** – trata-se de um processo que incorpora atividades de trabalho com os seguintes objetivos: determinar necessidades e desejos do cliente, medir satisfação do cliente e monitorar mudanças no mercado ou nas expectativas do cliente;
- **desenvolver visão e estratégia** – este processo contempla atividades de trabalho que objetivam: desenvolver visão e estratégia para monitorar o ambiente externo, para definir o conceito do negócio e a estratégia organizacional, para projetar a estrutura organizacional e os relacionamentos entre unidades organizacionais, e para desenvolver e definir metas organizacionais;

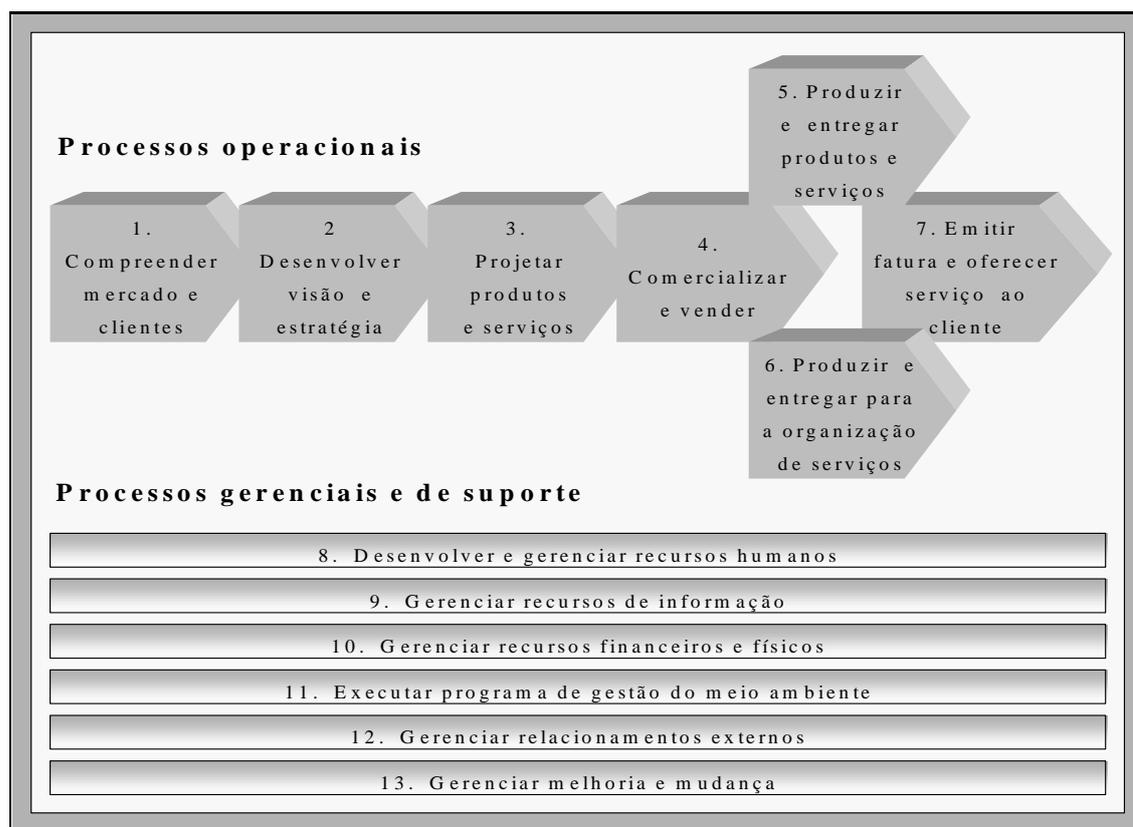


Figura 3 – Dicionário de atividades e processos⁴

³ Cooper & Kaplan, 1998, pp. 123-6.

⁴ Ibidem, p. 123

- **projetar produtos e serviços** – constitui-se no processo que contempla atividades de trabalho que objetivam: desenvolver conceitos e planos para novos produtos/serviços, projetar/construir e avaliar protótipo de produtos e serviços, aprimorar produtos/serviços existentes, testar a eficácia de produtos ou serviços novos e revisados, preparar para produção, gerenciar o processo de desenvolvimento de produtos/serviços;
- **comercializar e vender** – caracteriza-se no processo que contempla atividades de trabalho que objetivam: comercializar produtos ou serviços para segmentos relevantes de clientes e processar pedidos de clientes;
- **produzir e entregar produtos e serviços** – refere-se ao processo que contempla atividades de trabalho que objetivam: produzir e entregar produtos e serviços, planejar e adquirir recursos necessários, converter recursos (insumos) em produtos, entregar produtos, gerenciar a produção e o processo de entrega;
- **produzir e entregar para organização de serviço** – constitui-se no processo que incorpora atividades de trabalho que objetivam: planejar e adquirir recursos necessários, desenvolver habilidades de recursos humanos, oferecer serviços ao cliente, garantir qualidade do serviço;
- **emitir fatura e oferecer serviço ao cliente** – contempla atividades de trabalho que objetivam: cobrar cliente, oferecer serviço pós-venda e responder às solicitações de clientes;
- **desenvolver e gerenciar recursos humanos** – constitui-se no processo que incorpora atividades que objetivam: criar e gerenciar estratégia de recursos humanos, expandir estratégia ao nível de trabalho, gerenciar a distribuição de pessoal, desenvolver e treinar funcionários, gerenciar desempenho e recompensa (reconhecimento) dos funcionários, garantir bem-estar e satisfação dos funcionários, gerenciar relacionamento entre mão-de-obra e gerência, desenvolver sistemas de recursos humanos;
- **gerenciar recursos de informação** – este processo contempla atividades de trabalho que objetivam: planejar gestão de recursos de informação, desenvolver e distribuir sistemas empresariais de suporte, implementar segurança e controles dos sistemas, gerenciar armazenamento e acesso de informações, gerenciar instalações e operações de rede, gerenciar serviços de informação, facilitar compartilhamento e comunicação de informações e finalmente, avaliar e verificar qualidade da informação;
- **gerenciar recursos financeiros e físicos** – constitui-se no processo que contempla atividades que objetivam: gerenciar recursos financeiros, processar transações financeiras e contábeis, divulgar informações, conduzir auditorias externas, gerenciar função de impostos, gerenciar recursos físicos;
- **executar programa de gestão de meio ambiente** – contempla atividades de trabalho que objetivam: formular estratégia de gestão do meio ambiente, garantir conformidade com regulamentações, treinar e instruir funcionários, implementar programa de prevenção da poluição, gerar esforços de correção, implementar programa emergencial de respostas, gerenciar relações com governo e com entidades/público, gerenciar questões ambientais de aquisição/desenvolvimento, desenvolver e gerenciar sistema de informações ambientais, monitorar programa de gestão do meio ambiente;
- **gerenciar relacionamentos externos** – constitui-se no processo que congrega atividades de trabalho que objetivam: comunicar-se com acionistas, gerenciar

relacionamento com governo, desenvolver relacionamentos com credores, desenvolver programa de relações públicas, manter contato com membros do conselho, desenvolver relações com comunidade e gerenciar questões legais e éticas

- **gerenciar melhorias e mudanças** – trata-se do processo que contempla atividades de trabalho que objetivam: medir desempenho organizacional, conduzir avaliações da qualidade, fazer benchmarking do desempenho, melhorar processos e sistemas e finalmente, implementar TQM.

O conjunto de processos e respectivas atividades que contempla o *dicionário de atividades e processos* sugerido por Cooper e Kaplan, representa eficazmente todos os objetivos que devem contemplar uma organização que pretende atingir e sustentar a eficácia empresarial, porém, a visão organizacional apresentada a seguir no Guia da Ernst & Young para a gestão total dos custos, cuja esquematização denominada: *modelo de negócio baseado em processos*⁵, fornece um idéia mais simplificada do todo, como pode ser compreendido no próximo tópico.

2.3.2 Modelo de negócio baseado em processos⁶

Trata-se de uma esquematização sistêmica que possibilita visualizar de maneira ampla, os constituintes fundamentais que representam uma empresa – um negócio empresarial e principalmente, os elementos insumos/custos que são neste negócio aplicados. A próxima figura mostra tal esquematização, cujas definições de alguns de seus elementos são:

- **pressões** – trata-se de fatores regulamentares e competitivos aos quais o processo de negócio deve ser compatibilizado;
- **regulamentações e registros** – refere-se às restrições que as forças sistêmicas, setoriais e até mesmo internas impõem para a entidade empreendedora em um determinado ramo de negócio;
- **questões competitivas** – trata-se de forças que podem impactar na rentabilidade do negócio empresarial. As influências causadas por tais forças inclui preço, custo e investimentos estratégicos. Tais forças segundo Porter⁷ são: entrada de novos concorrentes, ameaça de substitutos, poder de negociação dos compradores, poder de negociação dos fornecedores e rivalidade entre os concorrentes. Como forças mercadológicas destacam-se: dimensão de mercado, produtos atuante e necessidades, distribuição do mercado, composição etária, sazonalidade, rentabilidade ao ciclo econômico e sensibilidade ao “mix” de marketing;
- **Participantes do negócio** – refere-se às pessoas que participam de maneira direta ou indireta no negocio empresarial e que devem portanto, ter metas e objetivos a alcançar;
- **Resultado** – contempla-se satisfações de clientes/consumidores com os objetivos do negócio, e também, com as metas e objetivos dos participantes do negócio;

⁵ Ostrenga, 1997, p. 77.

⁶ Ibidem, p. 77.

⁷ Porter, 1992, p. 3

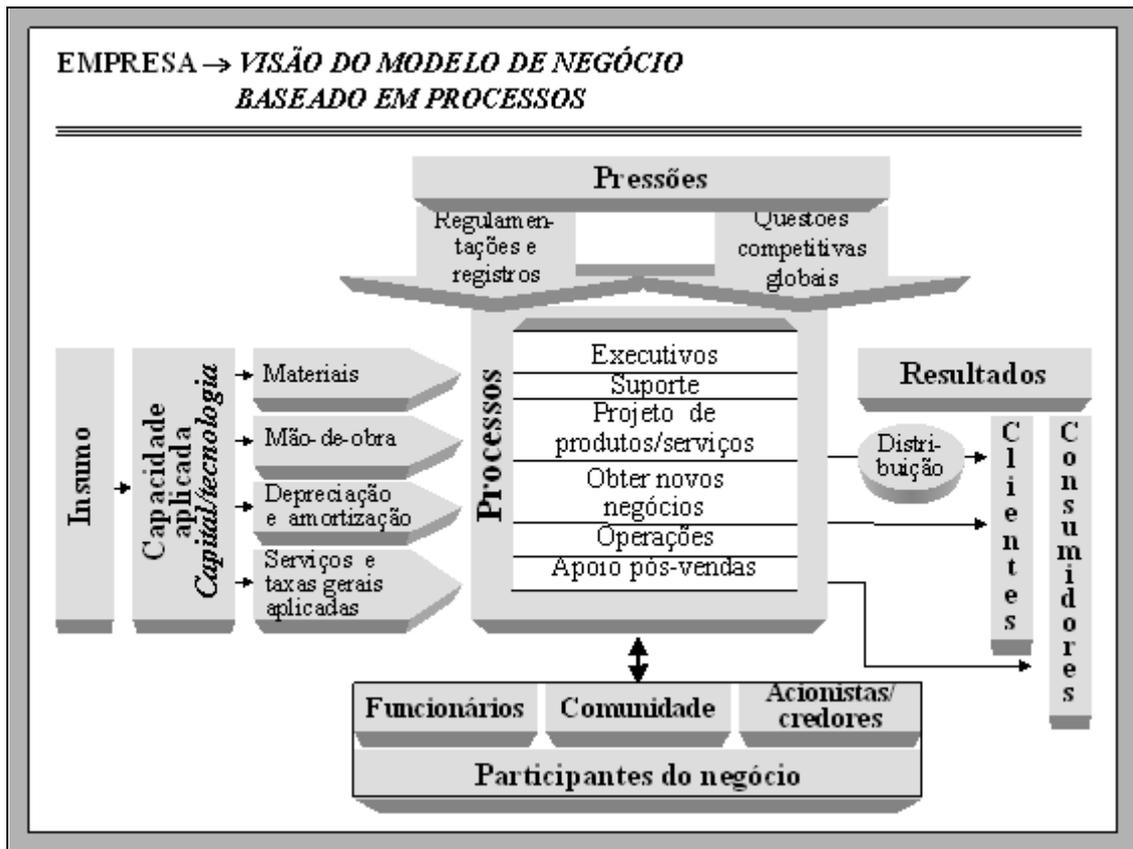


Figura 4 – Modelo de negócio baseado em processo⁸

- **executivos** – refere-se aos processos/atividades que se destinam: planejar informações estratégicas, alocar capital e elaborar/controlar orçamentos;
- **suporte** – trata-se de processos/atividades que se destinam: relacionar com recursos humanos, treinar pessoal, controlar fluxos financeiros, gerenciar caixa, apoiar a administração, estruturar e operacionalizar os sistemas de informações empresariais;
- **projetos de produtos e serviços** – refere-se aos processos/atividades que se destinam: avaliar pesquisa de mercado; planejar produtos, projetar produtos e processos, desenvolver produtos e serviços, testar a aceitação do mercado aos produtos;
- **obter novos negócios** – trata-se de processos/atividades que se destinam: promover vendas e publicidade, treinar vendedores de produtos e serviços, preparar pedidos, estudar preços e cotações, negociar e obter pedidos;
- **operações** – refere-se aos processos/atividades que se destinam: previsão de produtos e serviços, planejar produtos, adquirir insumos, planejar instalações e equipamentos, produzir produtos e executar serviços, fazer manutenção de equipamentos e instalações;
- **apoio pós-vendas** – trata-se dos processos/atividades que se destinam: embalar produtos, operacionalizar a logística externa, educar e treinar clientes, dar consulta a clientes, repor peças, consertar e reparar produtos e serviços.

⁸ Ibidem, Ostrenga, p. 77 (com pequena adaptação nos elementos insumos).

2.4 Demanda e limite que cada processo coloca para os insumos

Um vez que processos empresariais consomem insumos para produzir resultado – criar valor – é fundamental que no projeto de cada processo a combinação dos elementos insumos, assim como os seus limites e fatores que causam o consumo sejam devidamente identificados, quantificados e qualificados em termos físicos e monetários. Por conseguinte, o desempenho real de tais processos e de seus respectivos produtos deve ter mensurações compatíveis a fim de promover controle e melhorias contínuas.

2.5 Insumos: capital e tecnologia

- **insumo** – trata-se de uma combinação de fatores (recursos) que são consumidos em um processo ou convertido num bem e serviço. O insumo ao receber a aplicação de atributos financeiros passa a ser chamado de custos dos objetos empresariais (processo, atividade, produto, serviço etc.);
- **capital** – refere-se a qualquer bem suscetível de ser aplicado na criação de valor em uma organização. Todos recursos que estão à disposição de uma empresa caracteriza-se como capital, portanto, de alguma maneira é capaz de agregar valor – gerar renda;
- **tecnologia** – conjunto de métodos, instrumentos e processos aplicados a um determinado ramo de atividade para a criação de novas ferramentas e seus produtos derivados;
- **mão-de-obra** – refere-se a tecnologia humana (esforço/trabalho executado por meio de pessoas) aplicada a um processo e a seu produto derivado;
- **materiais** – substâncias ou componentes físicos a ser aplicados diretamente em um produto ou convertido no próprio processo;
- **depreciação/amortização** – parte da capacidade de equipamentos, instalações, modelos, métodos etc., que é aplicada no processo de negócio. Tal capacidade é portanto, considerada um insumo de capital e/ou de tecnologia, que contribui com adição de valor aos objetos empresariais;
- **serviços e taxas gerais aplicadas** – para realizar seu negócio e obter resultado, uma empresa utiliza-se de vários serviços e taxas gerais, como: transportes, passagens, alimentação, prêmios de seguros, serviços de manutenção, energia elétrica etc. Assim, esta natureza de insumos, dependendo do ramo de negócio pode ter proporções significativas.

3 BASE 2 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

É um método de custeio – de identificação e análise do comportamento de fatores que causam o consumo de recursos e a incidência de custos nas atividades de trabalho de uma organização. Este método de custeio permite, por sua vez mensurar, controlar e comunicar os custos de maneira acurada. Por incorporar na sua estrutura de princípios, toda uma filosofia analítica do comportamento dos recursos/custos, dos fatores que causa o consumo nas atividades e que direta ou indiretamente cria algum valor para os objetos empresariais, tal método oferece também, uma série de outras informações úteis, ou seja, oportunidades para a melhoria contínua do desempenho.

3.1 Insumos demandados

É um composto de elementos – recursos necessários – para que os fluxos de trabalho (processos) de uma organização criem valor aos seus clientes e participantes.

3.2 Demanda e limite que cada atividade coloca para os insumos

Trata-se de uma importante atividade no método “ABC”. No contexto da alocação de custos, porém, tal atividade é operacionalizada por meio de fatores denominados popularmente por “direcionadores de recursos/custos” – “cost drivers” que constituem-se nos dados de natureza, de qualificação e de quantificação para os insumos demandados pelas atividades/processos.

3.3 Atividades

Consiste fundamentalmente na execução dos fluxos de trabalho em uma organização. Uma atividade é um composto de elementos físico-operacionais (recursos humanos, materiais, tecnologia etc.) claramente destinada a um fim.

3.4 Demanda colocada pelos objetos de custos para cada atividade

Assim como no item 3.2, esta atividade também é importante no método “ABC”, principalmente, no que refere aos custos dos objetos para os quais se executam atividades. Tal execução se dá por meio de fatores denominados popularmente de “direcionadores de objetos” – “object drivers” que se constituem nos dados que determinam o grau de demanda que cada objeto impõe para as atividades/processos do negócio empresarial.

3.5 Custos dos objetos

Diz respeito às informações necessárias (acuradas) de custos a um determinado fim. Exemplos de objetos: produtos, serviços, processo, cliente, região de negócio etc.

4 BASE 3 – PROCESSO DE MELHORIA CONTÍNUA

É fundamentalmente um processo de competência, aprendizado e inovação – um processo estratégico à continuidade e crescimento de qualquer organização. A operacionalização deste processo na empresa pode ser desenvolvido conforme os tópicos a seguir.

4.1 Objetos e perspectivas de melhoria do desempenho

Referem-se aos fins e as probabilidades que uma organização possui para promover aprimoramentos e inovações contínuas nos processos e produtos, e continuar obviamente, eficaz em termos de realização dos resultados pretendidos.

4.2 Demanda de indicadores e de critérios de desempenho

Conforme argumentos de Silva Neto & Martin⁹, as organizações empresariais (os processos – os fluxos de trabalhos e os seus resultados derivados) são complexas demais para serem avaliadas e melhoradas satisfatoriamente com base em um único critério de desempenho. Tal complexidade pode ser rompida, portanto, se as bases de avaliação

⁹ Ibidem, Silva Neto, p. 95

reunirem um conjunto de indicadores de desempenho que traduzam as metas, estratégias e objetivos do negócio empresarial.

4.3 Oportunidades para a melhoria do desempenho

Constituem-se das condições favoráveis que devem ser aproveitadas para o bom desempenho no processo de negócio empresarial. O insumo e o mecanismo básico para o aproveitamento das condições favoráveis são as informações e os sistemas que as produzem.

4.4 Demanda de insumos de decisão “indicadores padrões e mensurações reais”

Somente se faz e implementam decisões eficazes, com fundamentos (informações) também eficazes, por exemplo: indicadores de potencialidades como:

- Necessidades e expectativas de clientes e mercados;
- Grau de realização das metas e objetivos dos participantes do negócio;
- Capacidade tecnológica e estratégica de produtos, processos e insumos empresariais para satisfazer clientes/mercados potenciais e metas/objetivos dos participantes do negócio;
- Habilidades na gestão das capacidades potenciais para a consecução do desempenho e dos resultados objetivados etc.

4.5 Fixação de padrões, mensurações reais, ações e decisões empreendedoras

As pessoas empreendedoras em um negócio empresarial têm que conhecer todos os padrões e restrições que favoreçam para o sucesso daquele negócio. Conhecer estes padrões e efetuar mensurações reais sobre o desempenho equitativo de tais padrões, constitui-se no principal instrumento para a eficácia do processo de melhoria contínua do desempenho e dos seus resultados derivados.

5 BASE 4 – CONCEITO DO DESEMPENHO ALCANÇADO - INFORMES

Para analisar e entender este tópico, a princípio, deve-se recorrer a uma entre as muitas fundamentações precisas de Hammer¹⁰, que é: *o termo “bom” no contexto do desempenho do processo de negócio, requer definição conceitual que traduzam dimensões parametrizadas, benefícios e desafios*. Uma exemplificação genérica é aqui apresentada com o propósito ilustrativo: um lucro líquido de 10% sobre as vendas de um determinado mês pode até ser considerado “bom”, se os esforços a serem despendidos naquele mês não comprometam por exemplo, o desempenho normal dos próximos meses – se o resultado dos concorrentes no referido período for inferior a 10% etc.

O desempenho alcançado em um negócio empresarial deve por sua vez, ter seus conceitos expressos e comunicados claramente. Como o desempenho tanto em termos de custos como para outros critérios indispensáveis se volta para um ou mais objetos, apresentamos para fins de análise, o objeto resultado econômico do negócio empresarial que traduz para termos econômicos, o desempenho também de outros objetos. Observa-se que o foco da análise será para o modelo, pelo qual, o desempenho é demonstrado.

¹⁰ Ibidem, Hammer, p. 69

Os elementos do modelo estão esquematizados na figura a seguir, cujas definições conceituais são:

- A produção deve ter o seu valor fundamentado pelo mercado;
- Os custos dos materiais diretos (histórico, meta ou corrente) aplicados nos produtos deve adicionar valor real, de tal dimensão, que suportem todos os demais custos e contemple obviamente, o lucro objetivado;
- Os custos de conversão (histórico, meta ou corrente) somente aqueles direta e totalmente aplicados no fluxo de trabalho da conversão;
- Os custos do negócio (histórico, meta ou corrente) com valor real agregado (exceto: materiais diretos e conversão) são custeado nos processos que operacionaliza tal negócio;
- Os custos (históricos ou correntes) referente aos fatores da não-qualidade devem ser identificados e informados no fluxo de trabalho (processo) ao qual tenha ocorrido.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DO PROCESSO DE NEGOCIO EMPRESARIAL	PADRÃO		REAL		VARIÇÕES	
	R\$	%	R\$	%	% DE REALZ.	% DE VARIAC.
1. Valor venal líquido da produção						
2. Custo dos materiais diretos aplicados nos produtos						
3. Adição real de valor aos materiais diretos (1-2)						
4. Custo do processo de conversão						
5. Resultado bruto com adição real de valor (3-4)						
6. Custo do negócio com valor real agregado						
6.1 Executivos						
6.2 Suporte						
6.3 Projetos de produtos e serviços						
6.4 Operações (exceto conversão - item 4)						
6.5 Obter novos negócios						
6.6 Apoio pós vendas						
7. Result.operacional do negócio c/valor agregado (5-6)						
8. Custo sem valor agregado (custo da não-qualidade)						
8.1 Executivos						
8.2 Suporte						
8.3 Projetos de produtos e serviços						
8.4 Operações						
8.5 Obter novos negócios						
8.6 Apoio pós vendas						
9. Resultado total do processo de negócio (7-8)						
<i>Conceito do resultado:</i>						

Figura 5 – Desempenho dos processos empresariais – objeto e perspectiva econômica

- Os resultados nos diversos níveis, ou seja: adição real de valor aos materiais diretos, resultado bruto com adição real de valor, resultado operacional do negócio com valor agregado e o resultado total do processo de negócio, este ultimo, incluindo custos da não-qualidade, devem ter seus conceitos em termos de resultado do desempenho, em conformidade com a posição estratégica culminada com as metas e objetivos do negócio empresarial.

Finalizando este tópico, observa-se para o objeto em questão, os valores padrões devem ser determinados na base 1 – análise do processo do negócio e revisados na base 3 – processo de melhoria contínua do desempenho, enquanto que, os valores reais e

variações devem ser mensurados e analisados na base 2 --custeio baseado em atividades/processos.

6 CONCLUSÃO

A idéia desenvolvida no trabalho, a princípio conceitual, porém, fundamentada em experiências profissionais na implementação e gestão de processos de controladoria empresarial, se mostrou como uma importante opção metodológica para a consecução e revitalização da melhoria contínua do desempenho nos fluxos de trabalho (processos empresariais) e nos seus resultados derivados. No campo prático, tal metodologia – *Bases Críticas de sustentação à gestão total dos custos e às oportunidades de melhoria do desempenho* – está sendo testada por este autor, em uma empresa do ramo de agroindústria, já com alguns resultados altamente positivos. Entretanto, como os resultados neste tipo de estudo envolve postura crítica, cautelosa e até mesmo ética, no momento, estão sendo proferidas avaliações conclusivas e habilitadoras dos resultados até então obtidos e em perspectivas. Tão logo conhecidos porém, informações acuradas sobre a eficaz consistência destes resultados – produtos da metodologia em questão – eles deverão integrar futuras divulgações e debates em eventos e ambiente propício como é, por exemplo: o fórum do Congresso Brasileiro de Custos.

Finalizando, enfatiza-se que no escopo desenvolvido no trabalho ficou evidente que um método de custeio, seja ele qual for, necessariamente deve haver compatibilização total com a filosofia do modelo de gestão e com a visão organizacional e estratégica dos fluxos de trabalho (processos) e seus respectivos resultados, assim como também, compatibilização com as oportunidades de melhoria contínua do desempenho. Tal evidência, pode ser constatada principalmente, na esquematização sistêmica e nos constituintes da figura 2, denominada de bases críticas de sustentação à gestão total dos custos e às oportunidades da melhoria contínua do desempenho.

BIBLIOGRAFIA

- COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. *Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- OSTRENGA, Michael et alii. *Guia da Ernst & Young para Gestão total dos custos*. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- SILVA NETO, José Moreira da. *O papel do sistema de mensuração de processos na melhoria do desempenho empresarial*. São Paulo: Dissertação de mestrado FEA/USP., 1998.
- PORTER, Michael E. *Vantagens competitivas: criando e sustentando um desempenho superior*. RJ. Campus, 1992.
- HAMMER, Michael. *Além da Reengenharia*. Rio de Janeiro, 1997.