

A Gestão Estratégica de Custos: Vantagens de sua Implementação nas Novas Formas de Organização Empresarial

Giovana Garcia Firmino

Custódio Teixeira Martins da Rocha

Resumo:

Temos acompanhado ao longo das três últimas décadas, um avanço tecnológico nos processos de produção de tal ordem que a competitividade alterou dramaticamente o comportamento estratégico das empresas. Competir e manter-se competitiva tornou-se fator determinante da sobrevivência empresarial, o que levou as empresas a comprometerem-se com a Filosofia de Excelência Empresarial, tendo em vista os novos paradigmas de competição global. Todavia, não obstante essas empresas aplicarem os princípios fundamentais da excelência empresarial, ou seja, contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdícios, a gestão estratégica ressentiu-se da falta de um sistema de custeio adequado às novas necessidades advindas das avançadas tecnologias de produção, as quais reduzem sensivelmente a mão de obra direta, elevando simultaneamente, os Custos Indiretos de Fabricação. Neste contexto, e diante da crescente necessidade de informações precisas e oportunas para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades, surgiu o conceito de Gestão Estratégica de Custos. Este trabalho tem o objetivo de conceituar e contextualizar a Gestão Estratégica de Custos como ferramenta indispensável para as empresas inserirem-se e manterem-se no atual mercado de competições em escalas globais, ou a chamada Excelência de Classe Mundial.

Palavras-chave:

Área temática: GESTÃO DE CUSTOS E AS NOVAS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL.

**A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: VANTAGENS DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO NAS NOVAS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO
EMPRESARIAL.**

Giovana Garcia Firmino. Mestranda em Ciências Contábeis e Financeiras
Custódio Teixeira Martins da Rocha. Mestrando em Ciências Contábeis e Financeiras
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Departamento de Pós Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras
Rua Ministro de Godói, 969 – 4º andar – Sala 4B06 – Perdizes
CEP 05015-901- São Paulo – SP.
email: giovana_firmino@uol.com.br
Classe de Vínculo: Mestrandos

Área Temática (2): GESTÃO DE CUSTOS E AS NOVAS FORMAS DE
ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL.

A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: VANTAGENS DE SUA IMPLEMENTAÇÃO NAS NOVAS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL.

Área Temática (2): GESTÃO DE CUSTOS E AS NOVAS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL.

RESUMO:

Temos acompanhado ao longo das três últimas décadas, um avanço tecnológico nos processos de produção de tal ordem que a competitividade alterou dramaticamente o comportamento estratégico das empresas.

Competir e manter-se competitiva tornou-se fator determinante da sobrevivência empresarial, o que levou as empresas a comprometerem-se com a Filosofia de Excelência Empresarial, tendo em vista os novos paradigmas de competição global.

Todavia, não obstante essas empresas aplicarem os princípios fundamentais da excelência empresarial, ou seja, contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdícios, a gestão estratégica ressentiu-se da falta de um sistema de custeio adequado às novas necessidades advindas das avançadas tecnologias de produção, as quais reduzem sensivelmente a mão de obra direta, elevando simultaneamente, os Custos Indiretos de Fabricação.

Neste contexto, e diante da crescente necessidade de informações precisas e oportunas para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades, surgiu o conceito de Gestão Estratégica de Custos.

Este trabalho tem o objetivo de conceituar e contextualizar a Gestão Estratégica de Custos como ferramenta indispensável para as empresas inserirem-se e manterem-se no atual mercado de competições em escalas globais, ou a chamada Excelência de Classe Mundial.

1. Introdução

Estamos vivendo numa era de grandes e rápidas transformações tecnológicas nos processos de produção, o que tem envolvido as empresas em um acirrado mercado competitivo em escalas domésticas e globais.

Nas últimas três décadas temos assistido a uma rápida evolução da tecnologia dos processos de produção, acompanhada de uma crescente conscientização dos níveis de qualidade dos produtos, processos e atividades.

A competição global, favorecida por avanços tecnológicos que eliminam distância e tempo, aproximando povos e nações, lança todo o globo à um único e poderoso mercado econômico.

Para participar deste mercado, a palavra chave é competitividade, ou seja, domínio e sustentação de vantagens competitivas capazes de garantir a sobrevivência da empresa em seu nicho mercadológico. As empresas que propõem-se a participarem

desta competição, são compelidas a adotarem uma nova postura estratégica, apoiada, via de regra, na chamada Filosofia de Excelência Empresarial.

Tal filosofia, tem possibilitado às empresas direcionarem maior atenção à produtividade, à qualidade de produtos e processos, ao serviço ao cliente e à flexibilidade de produção, através da aplicação de seus princípios, quais sejam, contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdícios, a fim de garantirem o domínio de uma das vantagens competitivas: baixo custo ou diferenciação do produto.

A filosofia de excelência de classe empresarial, resulta de decisões estratégicas que objetivam atingir padrões de preço, qualidade e prazo de entrega competitivos com os padrões vigentes no mercado abrangido pela empresa.

Este novo paradigma mundial, ou seja a “Filosofia de Excelência Empresarial”, ou “Manufaturadora de Classe Mundial”, levam as empresas de classe mundial a buscarem permanentemente novas referências competitivas de processos e técnicas de manufatura, os chamados benchmarks, a fim de que possam competir simultaneamente nas quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade.

Entretanto, a despeito desta revolução empresarial em seus processos produtivos, muitas empresas encontram fortes obstáculos que inviabilizam seu sucesso e, conseqüentemente, sua continuidade. A utilização de sistemas de custeio e de controle gerencial desenvolvidos há muitas décadas para um ambiente competitivo completamente adverso, não proporcionam àqueles que buscam a eficiência e a eficácia informações precisas e oportunas necessárias para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.

É nesse contexto que surge o conceito de Gestão Estratégica de Custos como resposta “à necessidade de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle gerencial e de gestão e mensuração de custos” (Nakagawa, 1993) que, segundo Shank e Govindarajan (1997), “pode representar uma mudança de paradigma, embora ao invés de ser totalmente diferente é apenas mais abrangente do que a perspectiva da contabilidade gerencial”.

Figura 1. A Contabilidade Gerencial Versus o Paradigma do Custo Estratégico

	O Paradigma da Contabilidade Gerencial	O Paradigma da Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de : Produtos, clientes e funções; Com um grande enfoque interno; O valor agregado é um conceito chave.	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte; Com um grande enfoque externo; O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito.
Qual o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob

		uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo de degraus, custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos de execução.

Fonte: SHANK, John K. , GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1997.

2. O novo ambiente competitivo

O novo ambiente competitivo caracteriza-se por tecnologias avançadas de produção. Segundo Kaplan e Norton (1997), “as empresas estão a meio caminho de uma transformação revolucionária. A competição da era industrial está se transformando na competição da era da informação. (...) O advento da era da informação das últimas décadas do século XX tornou obsoletas muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial. As empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.”

É fácil observarmos que a produção em escala, a manutenção de grandes inventários e a simples incorporação de novas tecnologias de ponta não determinam mais o sucesso das empresas, sejam elas indústrias ou prestadoras de serviços.

Vivemos um momento de revoluções. Segundo Hong Yuh Ching (1995), podemos distinguir três revoluções simultâneas no mercado:

- Revolução Econômica, percebida especialmente pela globalização dos mercados;
- Revolução Tecnológica, que possibilita o aumento da produtividade das fábricas e escritórios, permitindo a redução do número de funcionários; e
- Revolução Administrativa, que colocam a qualidade e a produtividade em primeiro lugar, através de novas filosofias de gestão empresarial, tais como, o Just-in-Time (JIT), Total Quality Control (TQC), Computer Aided Design (CAD), Computer Aided Manufacturing (CAM), Flexible Manufacturing System (FMS) e Computer Integrated Manufacturing (CIM)

Neste mercado de revoluções, as empresas estão sendo compelidas a competirem em escalas globais e nesse processo as áreas chave vão do Desenvolvimento de Produto, Compras, Produção, Administração da Demanda até a Execução dos Pedidos (Robles Jr. 1996).

Diante desse contexto de competição global, com tecnologias avançadas de produção e administração, surgem necessidades inerentes a esse novo mercado. Para sobreviver no atual ambiente, as empresas são levadas a adotarem novas posturas que lhe garantam a obtenção e manutenção de vantagens competitivas. É claro que para competirem num mercado globalizado, onde as características gerais de um produto devem satisfazer a mais consumidores e de forma mais abrangente, as empresas em geral tendem a concorrerem com altos padrões de eficiência e eficácia.

Conceitos como “Contínuo Aperfeiçoamento” e “Eliminação de Desperdícios” passam a serem adotados como premissas de uma nova filosofia empresarial: a “Filosofia de Excelência Empresarial”, resultante de decisões estratégicas que objetivam atingir padrões de preço, qualidade e prazo de entrega competitivos com os padrões vigentes no mercado atingido pela empresa.

Consequentemente, atingir a Excelência de Classe Mundial, significa atingir um posicionamento de destaque na economia globalizada, e principalmente, manter-se nesta posição. A Excelência pressupõe que se exceda as expectativas do mercado consumidor, daí o conceito de contínuo aperfeiçoamento. E, para exceder, é indispensável antes satisfazer as necessidades dos consumidores, sejam eles internos ou externos, abordagem que satisfaz a eliminação de desperdícios.

O contínuo aperfeiçoamento implica em reconhecer que a produtividade, qualidade, serviços ao consumidor e a flexibilidade com relação às mudanças de desempenho e programação de produção de produtos devem melhorar continuamente.

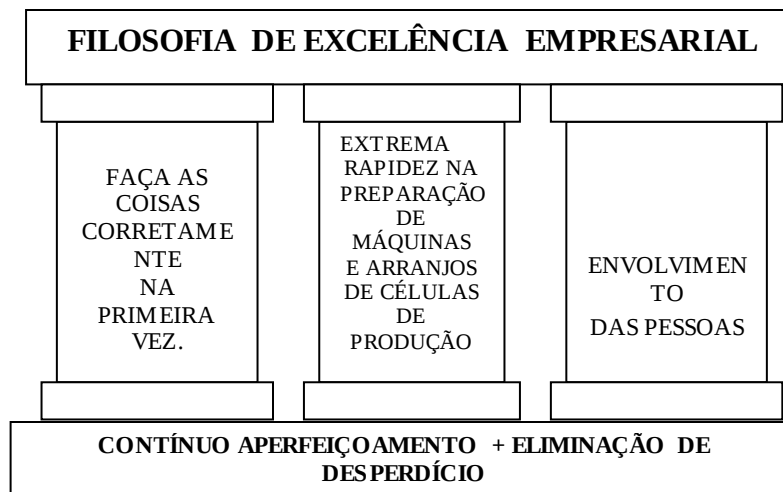
A eliminação de desperdícios reconhece que tudo o que não adiciona qualquer valor ao produto, sob a ótica do consumidor, é um desperdício.

É com base nesses dois princípios que as empresas manufadoras de classe mundial vêm construindo os três pilares que, na verdade, sustentam a sua “Filosofia de Excelência Empresarial” (Nakagawa, 1993), conforme observado na figura 1:

- Fazendo as coisas certas na primeira vez;
- Rápida preparação das máquinas e células de produção; e
- Envolvimento das pessoas.

Figura 2. PILARES DA FILOSOFIA DE EXCELÊNCIA EMPRESARIAL

Fonte: Nakagawa, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo, Atlas, 1993



Todas estas características do novo ambiente competitivo, quais sejam, avançadas tecnologias de processo produtivos, a globalização como nova ordem econômica, e o advento de novas filosofias de gestão empresarial, fazem surgir novas necessidades no controle da eficiência e eficácia empresarial.

Problemas como a constante redução da mão de obra direta em função da crescente automatização dos processos produtivos, e o conseqüente aumento dos Custos Indiretos de Fabricação, como depreciações, gastos com engenharia e processamentos de dados, além da falta de dados e informações suficientes e oportunas para a tomada de decisões visando o contínuo aperfeiçoamento, dentre outros, transformam os

tradicionais sistemas de custeio obsoletos e praticamente sem utilidade para o gerenciamento estratégico da competitividade.

A estratégia competitiva de uma empresa, ou seja, a sua busca pela posição competitiva, cuja meta é “lidar com e, em termos ideais, modificar” as regras da concorrência as quais estão englobadas em cinco forças competitivas: “a entrada de novos concorrentes, a ameaça de substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes existentes.” (Porter, 1989), deve aplicar suas habilidades através da escolha de uma das duas vantagens competitivas: baixo custo ou diferenciação.

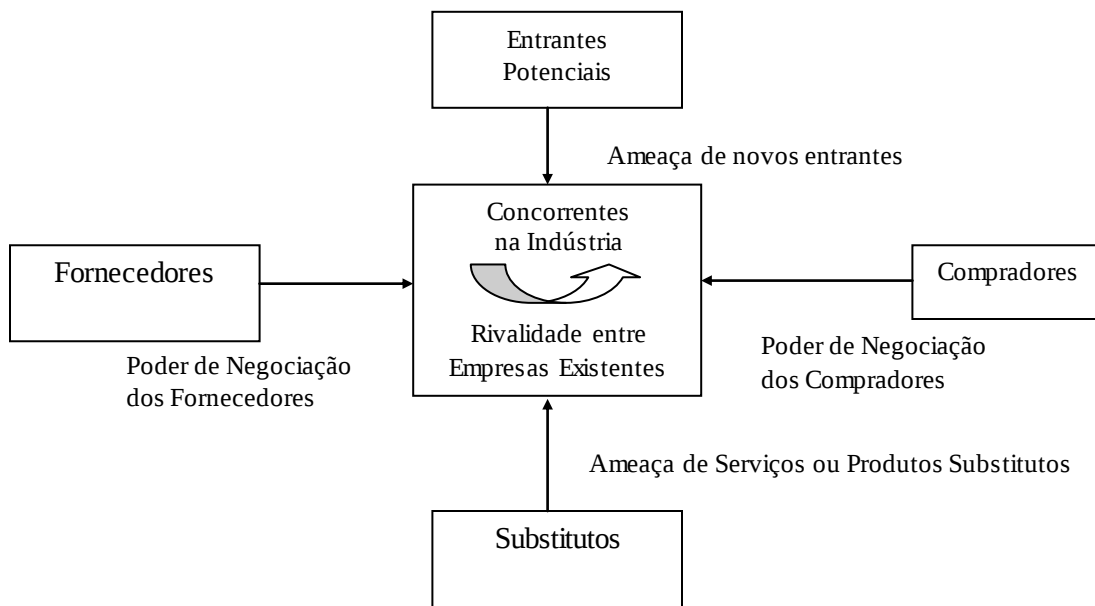


Figura 3. As Cinco Forças Competitiva que Determinam a Rentabilidade da Indústria.

Fonte: Fonte: Porter, Michael E. Vantagem Competitiva – Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro. Ed. Campus. 1989.

“ Os dois tipos básicos de vantagem competitiva combinados com o escopo de atividades para quais uma empresa procura obtê-los levam a três estratégias genéricas para alcançar o desempenho acima da média em uma indústria: liderança de custo, diferenciação e enfoque. A estratégia do enfoque tem duas variantes: enfoque no custo e enfoque na diferenciação.” (Porter, 1989).

		VANTAGEM COMPETITIVA	
		Custo mais Baixo	Diferenciação
ESCOPO COMPETITIVO	Alvo Amplo	1. liderança de custo	2. Diferenciação
	Alvo Estreito	3A. Enfoque no custo	3B. Enfoque na Diferenciação

Figura 4. Três Estratégias Genéricas

Fonte: Porter, Michael E. Vantagem Competitiva – Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro. Ed. Campus. 1989.

Essas necessidades de estabelecer estratégias competitivas a fim de manter-se em determinada posição competitiva no mercado, são traduzidas pela “necessidade de se desenvolver uma forma de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle gerencial e de gestão de manufatura”, conforme Nakagawa (1993).

3. Gestão Estratégica de Custos

Muitos trabalhos têm tratado do conceito de Gestão Estratégica de Custos como a consolidação das novas tecnologias de gestão, mensuração e análise de custos, baseado nos conceitos do Cost Management System (CMS).

É importante salientar que tais tecnologias têm surgido como respostas às necessidades advindas do novo contexto competitivo, onde os sistemas tradicionais de custeio deixaram de atender às exigências das modernas estratégias competitivas. Reduzir custos e aumentar a qualidade do produto são premissas chaves para o atingimento de vantagens competitivas.

Os sistemas tradicionais de custeios impossibilitam aos gestores a tomada de decisões estratégicas que visem a eliminação de desperdícios e melhoria contínua. Os motivos são vários:

- os sistemas tradicionais apropriam custos indiretos de fabricação através de rateios desvinculados da relação de causa e efeito;
- sensível redução da mão-de-obra direta, (que usualmente constitui-se na base de alocação dos custos indiretos pelos sistemas tradicionais) e conseqüente aumento dos custos indiretos de fabricação ocasionado, como já foi dito, pela automação dos processos produtivos, elevando consideravelmente as taxas de aplicação dos custos indiretos;
- desconsideração da análise do custo no ciclo de vida dos produtos, deixando-se de considerar o custo-meta;
- não identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto;

- indução da produção em larga escala, gerando grandes estoques, a fim de diluir os custos fixos;
- não mensuração dos custos da qualidade;
- inexistência de mensurações e avaliações de desempenho através de medidas não financeiras, sendo as medidas financeiras existentes insuficientes e precárias para a tomada de decisões estratégicas.

Nas palavras de Nakagawa, temos o resumo da situação: “As razões básicas desta perda de relevância dos sistemas tradicionais, quando colocados no contexto das decisões tomadas, tendo em vista o inteiro ciclo de vida dos produtos, residem no fato de que os mesmos não só distorcem os custos dos produtos, como também não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a produção de tais produtos.”

Em contrapartida a estes sistemas, surge a **Gestão Estratégica de Custos**, englobando conceitos como custo-meta, ciclo de vida do produto, cadeia de valor e com uma “espinha dorsal” inovadora, o ABC (Activity Based Costing), ou custeio baseado em atividades.

3.1 – O custo-meta

Segundo Nakagawa (1993), o custo-meta “representa o custo baseado no mercado, que é calculado a partir do preço de venda necessário para se obter uma predeterminada participação de mercado. Em setores industriais competitivos, o preço de venda de um produto é estabelecido independentemente de seu custo inicial. Se o custo meta estiver abaixo do custo inicialmente previsto do produto, a empresa deve reduzir este custo dentro de determinado período de tempo, a fim de torná-lo competitivo.”

Custo Meta = Preço de venda (para se atingir a meta de participação de mercado) – Lucro Desejado

3.2 – A cadeia de valor e o ciclo de vida

A estrutura da gestão estratégica de custos exige um enfoque amplo, externo à empresa a fim de gerenciar com eficácia. Este enfoque é denominado, segundo Porter de *cadeia de valor*.

No enfoque competitivo, valor é o montante que os consumidores estão dispostos a pagar pelo que a empresa lhes oferece: produto ou serviço. A meta de qualquer estratégia é criar valor que exceda o custo do produto. Não é o custo, mas sim o valor que deve ser usado para análise da posição competitiva.

Atividades de valor (assim reconhecidas pelos clientes através de atributos que incluem nos produtos pelos quais pagam quando os compram), são atividades física e tecnologicamente distintas, vista como blocos de construção de vantagem competitiva. Assim, Shank e Govindarajan (1997), definem a cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor como o “conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mão do consumidor”.

Este enfoque externo à empresa, coloca a mesma como parte da cadeia global geradora de valor.

É importante ressaltar, entretanto, a diferença do conceito de cadeia de valor do conceito de valor agregado, utilizado pela contabilidade gerencial tradicional.

Enquanto a cadeia de valor amplifica o enfoque da gestão estratégica para níveis externos à empresa, o conceito de valor agregado apresenta um enfoque interno, começando pelas compras e terminando com os encargos aos consumidores, ou seja, começa tarde e termina cedo. Este enfoque interno do valor agregado elimina as oportunidades de explorar as ligações com fornecedores e/ou clientes da empresa.

Um exemplo disso é a adoção do conceito de gerenciamento just-in-time (JIT) - importante filosofia de gestão de estoque inserida no contexto de competição global - onde apenas com um estreito envolvimento do fornecedor pode-se obter êxito em sua implantação.

No relacionamento com os clientes, deparamo-nos com o conceito de *custeio de ciclo de vida*.

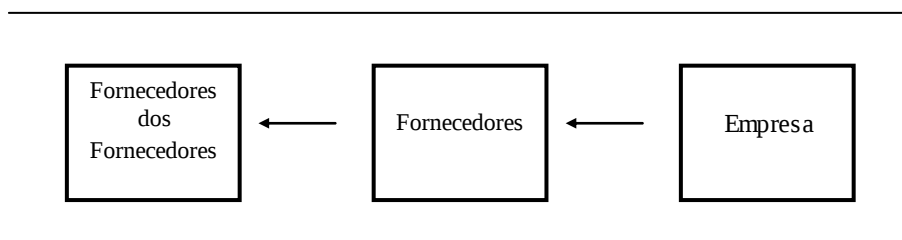
O custeio de ciclo de vida do produto analisa a relação entre o valor pago pelo consumidor por um produto e o custo total incorrido por esse consumidor ao longo do ciclo de vida útil do produto. Assim, projetar um produto para reduzir os custos pós-vendas pode ser uma grande arma para se obter uma vantagem competitiva.

A gestão estratégica de custos, com seu enfoque exterior à empresa, analisa e avalia tal oportunidade de estabelecer uma vantagem competitiva numa posição da cadeia de valor que está além de seus domínios internos, os clientes, e utiliza esta análise para projetar um produto que minimize os custos pós vendas, ou seja, sua estratégia é atuar no projeto ou na engenharia do produto, antes mesmo do processo de produção do mesmo.

É desta maneira que o enfoque de cadeia de valor global elimina certos problemas de gestão de custos ocorridos numa estrutura de gestão de enfoque interno.

Os dois quadros seguintes apresentam uma idéia resumida do aproveitamento de oportunidades estratégicas, derivadas da aplicação do conceito de cadeia de valor.

Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Fornecedores



Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Clientes

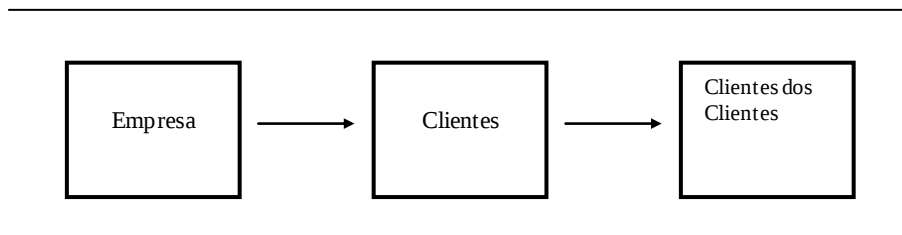


Figura 5.

Fonte: SHANK, John K. , GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1997.

3.3 – O Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O reconhecimento de que os sistemas tradicionais já não atendem satisfatoriamente à administração, pois dificultam a gestão e mensuração de atividades de manufatura, somado ao fato de que as empresas têm que competir mediante estratégias de melhor qualidade, menor tempo de produção e entrega, além de uma agressiva redução de custos, determina um novo enfoque, segundo o qual são as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos, e os produtos consomem então, as atividades.

O desempenho destas atividades é que consome recursos e que, portanto, deve ser observado e analisado cuidadosamente, objetivando elencar as atividades que adicionam o valor e as que não adicionam nenhum valor aos produtos.

Este é o pressuposto que permeia o sistema de custeio baseado em atividades

Alega-se que os rateios são as principais causas das distorções nos custos dos produtos, e que estas têm provocados inúmeros erros de decisões.

Utilizando bases específicas de alocação de custos para cada atividade, o sistema ABC vem permitindo mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o processo de sua manufatura. Eventualmente, o ABC também pode fazer uso de “rateio”, mas o que ele faz essencialmente é o rastreamento do consumo de recursos pela alocação dos custos através de maior número de bases.

Cada produto é custeado no sistema ABC, de acordo com o número de direcionadores de custos.

As razões que justificam a importância do “rastreamento” são diversas, mas Nakagawa destaca algumas que vêm ocorrendo com intensidade cada vez maior:

1. a compressão do tempo (no lançamento e manutenção de novos produtos no mercado);
2. a complexidade do processo de produção (com produtos cada vez mais diferenciados e lotes de produção cada vez menores);
3. a crescente taxa de inovações tecnológicas e metodológicas (novas gerações de materiais, computadores e softwares, tecnologias de informações, etc.).

É através do rastreamento das atividades mais relevantes de uma empresa, supostamente as que consomem a maior parte dos recursos da empresa, que o sistema ABC identifica, classifica e mensura, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos, e numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades.

Conforme nos mostra Nakagawa, “a informação gerada pelo “rastreamento” é ainda um meio para se chegar a um fim, que é a identificação das ações necessárias à sobrevivência e competição com sucesso da empresa no cenário descrito, e isto só se conseguirá efetivamente se ocorrerem mudanças significativas e permanentes de atitudes dos recursos humanos. É para isso que, fundamentalmente, o ABC se propõe contribuir, através do “rastreamento”.

4. Objetivos e Vantagens da Gestão Estratégica de Custos

A Gestão Estratégica de Custos, ou o CMS (Cost Management System) tem um posicionamento mais dinâmico e participativo que os sistemas tradicionais, uma vez que está voltado para o planejamento, gestão e redução de custos, de forma mais útil e compreensiva. Neste sentido, servirá para fornecer os parâmetros que permitem avaliar e mensurar a eficiência e a eficácia das estratégias competitivas assumidas.

Algumas das mais importantes vantagens do novo sistema sobre as práticas tradicionais podem ser citadas:

- Permite o contínuo aperfeiçoamento através da eliminação de custos de atividades que não adicionam valor, especialmente pela aplicação de novos métodos de custeio;
- Contabilidade baseada em atividades. (ABC – diversificando os direcionadores de custos);
- Apoia-se em metas determinadas pelo mercado, incluindo-se o custo-meta, possibilitando a empresa assumir um posicionamento estratégico de competição e, conseqüentemente, a gestão de seus recursos voltados para a estratégia assumida;
- Melhor monitoramento dos custos, tendo em vista os objetivos dos relatórios gerenciais (Técnicas de Mensurações de Desempenho – Benchmark).

Através da **eliminação de custos de atividades que não adicionam valor**, as empresas buscam tornar-se e manter-se competitivas no mercado global.

“Uma atividade que não adiciona valor ao produto é aquela que pode ser eliminada, sem que os atributos do produto (desempenho, função, qualidade, valor reconhecido) sejam afetados.” (Nakagawa, 1997).

Nakagawa afirma que “a **Contabilidade por Atividades** objetiva a coleta de informação sobre o desempenho operacional e financeiro de atividades significativas da empresa e é de fundamental importância para o CMS, porque é através dela que se consegue:

- descrever o processo de manufatura;
- estabelecer um denominador comum entre a contabilidade de custos, mensuração de desempenhos e gestão de investimentos; e
- a visibilidade de atividades que não adicionam valor.”

Quanto ao **custo-meta**, conforme conceituado anteriormente, é através dele que a empresa viabiliza a possibilidade de assegurar sua entrada e permanência no mercado.

A implementação de tecnologias avançadas de produção contribui para o aumento percentual dos custos fixos, já que muda o perfil da empresa de uso intensivo de mão de obra para uso intensivo de capital. Quando uma empresa está completamente automatizada, todos os custos, exceto materiais, serão considerados diretos. Neste contexto as análises baseadas na relação fixo-variável, perde significado, ganhando importância a questão da apropriação direta de custos.

“O **aperfeiçoamento na apropriação de custos** é algo que se obtém determinando-se as relações de causa e efeito entre as atividades e o custeio de produtos, que é um dos objetivos dos relatórios gerenciais.”

Segundo BERLINER e BRIMSON (1988) citado por Nakagawa, o CMS pode ser definido como um sistema de planejamento e controle com os seguintes objetivos:

- Identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa (modelos contábeis);

- Determinar a eficiência e eficácia das atividades desempenhadas (mensuração de desempenho);
- Identificar e avaliar as novas atividades que possam contribuir para a melhoria do desempenho da empresa no futuro (gestão de investimento); e
- Cumprir os três objetivos acima em um ambiente caracterizado por mudanças tecnológicas (práticas de manufatura).

Segundo Kaplan e Cooper (1998) “as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.”

Os sistemas tradicionais de custeio estão voltados principalmente para a avaliação de inventários, objetivando calcular e informar custos históricos para serem apresentados em demonstrações contábeis.

Com as novas características do mercado competitivo e atendendo às suas necessidades, a gestão estratégica de custos vem respondendo com maior eficácia aos objetivos acima. Através da aplicação de seus conceitos, os “elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais” (Shank e Govindarajan, 1997).

Assim, a tarefa de extrair do novo sistema informações estratégicas que garantam à empresa o domínio de vantagens competitivas, acentua-se como uma das funções mais vantajosas da gestão estratégica de custos.

Muito se tem comentado: não se pode gerenciar sem medidas de avaliações.

Portanto, é relevante considerar que, para oferecer o feedback econômico sobre a eficiência do processo e da gestão, são necessárias medidas comparativas, passíveis de avaliações para acompanhamento do desempenho estratégico-operacional da empresa. A mensuração e avaliação de desempenho em excelência de classe mundial deve estar estreitamente relacionada com a estratégia assumida pela empresa, tendo em vista o enfoque competitivo assumido. Desta maneira, as mensurações na gestão estratégica de custos, extrapolam o caráter financeiro de suas informações, assumindo enfoques não financeiros como motivação, eficiência, eficácia, satisfação do cliente, etc. Tanto mensurações financeiras, quanto não financeiras devem ser avaliáveis na medida em que possam ter seus efeitos associados diretamente ao resultado econômico da empresa.

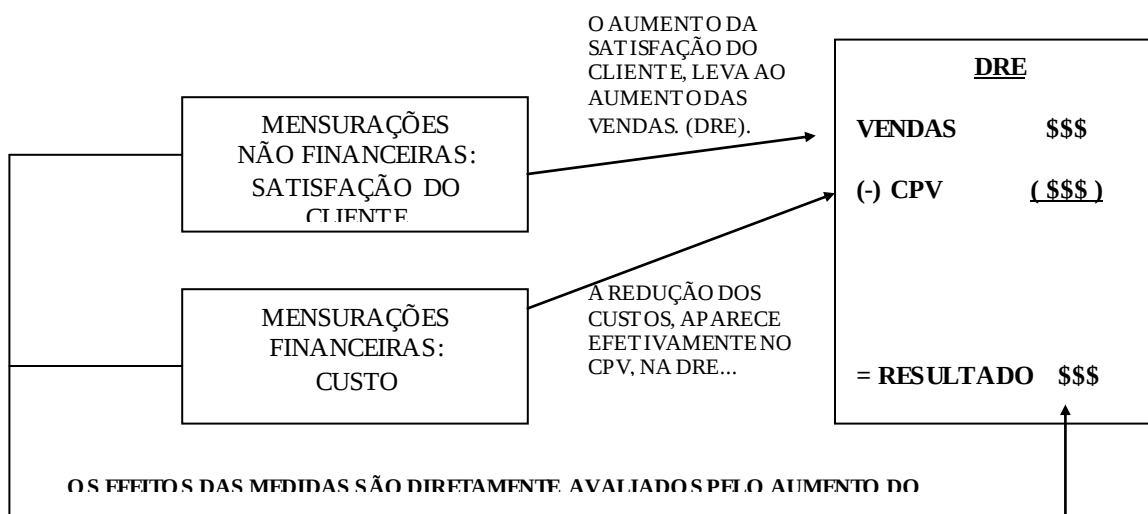


Figura 6. As Relações dos Efeitos das Medidas Financeiras e não Financeiras com o Resultado Econômico.

Fonte: os autores.

5. Conclusão

A era da informação que nas últimas duas décadas globalizou o mundo em todos os níveis de relacionamentos, alavancou o mercado competitivo de tal sorte que as empresas são compelidas a flexibilizarem suas filosofias estratégicas em termos de concorrência. A crescente necessidade de se adaptar a este novo cenário competitivo, propiciou o advento de modernas tecnologias de processos e gestão. O enfoque competitivo capaz de assegurar o sucesso das empresas migra de volume (inventários) para qualidade (produto). O mercado passa a ditar regras de aceitação de produtos/serviços que devem ser satisfeitas a fim de garantir a permanência da empresa no seu mercado. O custo, enfocado como uma das vantagens competitivas, passa a ser fator relevante para a tomada de decisões estratégicas. Entretanto, aliado ao custo, questões como qualidade de produtos/serviços, eliminação de desperdícios, atendimento ao cliente, tempo, entre outros, crescem em importância estratégica competitiva.

Os tradicionais sistemas de custeio, que usualmente se utilizam da mão-de-obra direta como base de alocação de custos, perderam sua relevância informativa porquanto seus métodos de rateio não alocavam aos produtos/serviços custos diretamente relacionados aos mesmos, ignorando as relações de causa e efeito. As avançadas tecnologias de produção, a queda de mão de obra e o crescimento dos custos indiretos de fabricação, tornaram os custos alocados pelos sistemas tradicionais, cada vez mais distorcidos, na medida em que as taxas de apropriação dos custos indiretos com base na mão-de-obra direta aumentaram desproporcionalmente.

Para atender as necessidades de gestão, mensuração e avaliação de custos e desempenhos, a Gestão Estratégica de Custos consolida-se como um sistema de gestão capaz de responder a questões competitivas com eficiência e eficácia.

Através da aplicação de seus conceitos-chaves, tais como, cadeia de valor, ciclo de vida do produto, custo-meta e posicionamento estratégico, além do sistema ABC, importantes decisões estratégicas podem ser tomadas viabilizando a eliminação de desperdícios e o contínuo aperfeiçoamento, premissas básicas da filosofia de excelência empresarial, filosofia esta capaz de consolidar a empresa como manufaturadora de classe mundial. Atingido este título, estará garantido à empresa uma fatia do atual mercado competitivo, em bases globais. Restará ainda, entretanto, a tarefa de manter-se nesta posição, e novamente, o papel da Gestão Estratégica de Custos, evidencia-se como ferramenta de controle contínuo.

6. Bibliografia

CATELLI, Armando (coordenador). FIPECAFI. Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo, Atlas, 1999.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividades – Activity Based Management. São paulo, Atlas, 1995.

KAPLAN, Robert S., **COOPER**, Robin. Custo & Desempenho. São Paulo, Ed. Futura, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos – Conceito, Sistemas e Implementação. São Paulo, Ed. Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Massayuki. ABC Custeio Baseado em Atividades. São Paulo, Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva – Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1989.

ROBLES JR., Antonio. Custos da Qualidade. Uma Estratégia para a Competição Global. são Paulo, Atlas, 1996.

SHANK, John K., **GOVINDARAJAN**, Vijay. A Revolução dos Custos – Como reinventar sua estratégia de Custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1997.