

# Índice de Performance em Custos

**Adélia Beatriz Navarro Pascoal**

**Maria Nildes de Mattos Rangel**

**Walter Lídio Nunes**

## **Resumo:**

*A elaboração de índices de desempenho nas organizações tornam-se cada dia mais necessárias e exigidas. A utilização do Balanced Scorecard pelas empresas, tornou isto evidente e a determinação de índices e a utilização de suas informações estão se tornando parte do dia a dia das análises e decisões. Definir um índice de performance que expresse os custos da empresa com relação às melhores práticas levantadas no mercado de forma a posicionar a empresa com relação à estas melhores práticas foi o desafio enfrentado na elaboração do índice de performance de custos de que trata este trabalho. Construir uma lógica simples e eficaz que demonstrasse este desempenho, possibilita à empresa em questão avaliar e tomar ações que a conduzam a ser mais competitiva no seu mercado.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Índice de Performance em Custos**

**Autores:**

**Adélia Beatriz Navarro Pascoal**  
**Esp. Planejamento e Análise – Aracruz Celulose S.A.**

**Maria Nildes de Mattos Rangel**  
**Esp. Planejamento e Análise – Aracruz Celulose S.A.**

**Walter Lídio Nunes**  
**Diretor de Operações – Aracruz Celulose S.A.**

**Resumo:** A elaboração de índices de desempenho nas organizações tornam-se cada dia mais necessárias e exigidas. A utilização do Balanced Scorecard pelas empresas, tornou isto evidente e a determinação de índices e a utilização de suas informações estão se tornando parte do dia a dia das análises e decisões. Definir um índice de performance que expresse os custos da empresa com relação às melhores práticas levantadas no mercado de forma a posicionar a empresa com relação à estas melhores práticas foi o desafio enfrentado na elaboração do índice de performance de custos de que trata este trabalho. Construir uma lógica simples e eficaz que demonstrasse este desempenho, possibilita à empresa em questão avaliar e tomar ações que a conduzam a ser mais competitiva no seu mercado.

## **1 - Introdução**

O estabelecimento de índices pelos governos e empresas é comum no contexto atual de desenvolvimento, estes índices, normalmente medem as variações econômicas, de produção, de custos, e etc., e são amplamente utilizados.

Estabelecer índices que reflitam o desempenho possibilitando aos gestores embasamento para a tomada de decisão e melhorias, de forma estruturada, vem sendo discutidos enfaticamente desde a década de noventa do século passado e neste princípio de século tem se firmado como essencial dada à competitividade cada vez maior nos mercados.

A criação de índices nas empresas atende necessidades muitas vezes apenas de medição e comparação com metas estabelecidas por orçamentos internos, porém gerar um único índice que reflita como a empresa encontra-se frente ao que se conhece no mercado, se torna mais difícil pela complexidade e análise dos pontos importantes que devam ser considerados.

A necessidade de índices que atendam particularidades é importante para a tomada de decisão e fins específicos.

Analisando-se a formação de índices e conhecendo sua filosofia sabemos que muitas vezes não podemos trabalhar com a consolidação dos mesmos para refletir o todo, pois as unidades utilizadas, o período de apuração e outras variáveis podem ser diferentes, o que dificulta sua consolidação em um único índice.

O Balanced Scorecard ( BSC), ferramenta criada por Robert Norton e David Kaplan na década de 90 do século 20, e descrita pelos autores em NORTON & KAPLAN (1997) tem como finalidade alinhar as ações das empresas com suas estratégias , e vem sendo amplamente discutidos por diversos autores, que enfatizam cada vez mais a utilidade e eficácia da ferramenta quando bem conduzida.

A implantação desta ferramenta nas empresas faz com que os gestores se preocupem com sua performance e busquem estabelecer indicadores de desempenho que tornem possível demonstrar a mesma .

Ao implantar o Balanced Scorecard em uma empresa de Celulose, vários indicadores foram criados de forma a evidenciar as ações e sua integração com a estratégia da empresa, porém a criação de um índice que evidenciasse como a empresa está diante das práticas de mercado com relação a seus custos, fez com que os envolvidos refletissem ainda mais sobre a importância dos custos , sua utilidade e base de elaboração.

Desta necessidade, de estabelecer um índice único de medida de performance, baseado em custos, estabeleceu-se o índice de performance em custos, que procura refletir a posição da empresa frente sua estratégia, a de excelência operacional, definida por Treacy & Wiersema (1998), que envolve entre outras proposições a liderança em custos descrita por Porter (1995).

Este trabalho entretanto, não tem como objetivo o intuito de discorrer sobre as metodologias de determinação de custos ou examinar as diferenças existentes entre diferentes metodologias, mas sim discorrer a respeito da utilização da informação de custo na composição do índice de performance de custos.

Também não será enfocada a metodologia de implantação do Balanced Scorecard, nem tão pouco sua composição e pontos a favor e contra, para tanto sugere-se a leitura de Kaplan & Norton (2000), Centro de Tecnologia Empresarial / Fundação Dom Cabral (1999).

Análises pormenorizadas da utilidade da ferramenta BSC, bem como, críticas e pontos a serem abordados durante sua implementação, foram apresentadas por Wemke & Bornia (2001) que ressaltam a importância de se desenvolver em conjunto com as estratégias, a definição dos custos estratégicos a serem analisados, Rocha & Selig (2001) que confrontam o BSC e a teoria de custos apresentando inúmeras análises entre os dois, e considerando com essencial a definição do sistema de custeio mais adequado para o sucesso e mensuração do acompanhamento dos retornos esperados pelas estratégias que se baseiem em custos, Walter & Kliemann (2000) discutem uma metodologia para elevar a eficácia na implementação, Gasparetto & Bornia (2000) que enfatizam a importância do comprometimento na busca de melhorias, a consulta a estes autores será de grande utilidade àqueles que pretendem se aprofundar no assunto.

A grande contribuição deste trabalho é apresentar de forma clara como foi estabelecido um índice de performance em custos, e procurará no aporte teórico enfatizar pontos do BSC e de outras ferramentas que foram utilizados neste estabelecimento.

## 2 - Contexto Estudado.

O presente trabalho foi desenvolvido na Aracruz Celulose S.A, líder mundial em produção de celulose branqueada de **Eucalyptus**, com 31% do mercado internacional neste segmento e 12,5 % do mercado global de celulose de mercado, e maior exportadora deste produto no Brasil. Os valores de reposição do empreendimento hoje, giram em torno de US\$ 4 bilhões.

As empresas de celulose são conhecidas pelos altos investimentos necessários à sua implantação (capital intensivo), por estarem inseridas em um mercado de commodities, e portanto não estabelecerem os preços de vendas, o que torna essencial sua estratégia em custos como forma de elevar os lucros e manter-se competitiva.

Atuar num mercado exportador, com as características do mercado de celulose, faz com que a empresa busque a liderança em custos como um dos alicerces de sua estratégia.

Para avaliar a performance da empresa em custos, a empresa criou durante a implantação do Balanced Scorecard o índice de performance em custos, que será objeto deste trabalho.

### **3 - Aporte Teórico**

A importância da gestão de custos é notória nos meios acadêmicos e empresariais, o que é ressaltado entre muito outros por Nakagawa (1995); Mallo et al (2000); Kaplan & Cooper (1998); Shank & Govindarajan (1997), além de inúmeros trabalhos acadêmicos apresentados nos últimos anos em congressos nacionais e internacionais de custos.

Performance ou desempenho são sinônimos de acordo com o HOUAISS – Dicionário da língua portuguesa (2002).

Para se avaliar o desempenho necessitamos de um referencial, este referencial seja ele estabelecido para a comparação em questão ou exista independente dela será o balizador que estabelecerá o % alcançado em relação ao mesmo.

Para medir o desempenho ou a performance, precisamos de um indicador, que nada mais é do que a fórmula que expressará a medição ou conjunto de medições realizadas para se estabelecer a grandeza que será comparada a uma meta que estabelecerá o desempenho, Bogan & English (1996)

De acordo com Kaplan & Cooper (1998), as empresas para serem mais competitivas devem administrar seus custos, medindo seu desempenho e traçando estratégias para melhorá-los. Entretanto, segundo estes autores, apesar de sistemas de custeios apropriados, e de uma avalanche de informações, muitos gestores encontram dificuldades de estabelecer o seu desempenho e de tornar suas empresas mais competitivas.

Kaplan & Norton (2000) enfatizam que indicadores financeiros e não financeiros são essenciais para se avaliar a estratégia das empresas e verificar o rumo que a mesma está tomando, ao definir um indicador a empresa precisa estabelecer uma meta de comparação para o mesmo, esta meta tem por finalidade verificar o desempenho deste indicador frente a meta estabelecida.

Para o Centro de Tecnologia Empresarial (CTE)/ Fundação Dom Cabral (FDC) (1999), indicadores de performance e sistema de medição são fundamentais por permitir às empresas ferramentas para avaliar sua competitividade e seus processos. A análise realizada por este centro, destaca que devemos diferenciar a medição da performance, medir é um ato, um procedimento, e performance é uma avaliação, a medição individualmente não expressa como está o processo ou o objeto de análise, apenas a avaliação permitirá definir o desempenho.

Para os autores o importante para as empresas é definir que expressão mensura seu desempenho, e a partir desta definição estabelecer o que será medido.

Estabelecer as medidas de desempenho de um processo, atividade ou produto, é muito mais do que apenas estabelecer uma meta final a ser alcançada, estabelecer o parâmetro de comparação do desempenho pode ser o maior desafio.

Uma prática que é aplicada a questão de se estabelecer uma comparação é o benchmark, descrito por Bogan & English ( 1996), para estes autores (1996:54), **“benchmark é o valor para se calibrar o desempenho de uma função, operação ou empresa em relação às outras”**, portanto, ele pode ser considerado um padrão de comparação que será encontrado internamente ou externamente.

Entretanto, segundo estes autores, existe uma confusão conceitual entre benchmark e benchmarking, o benchmark é a medida, o valor ou grandeza que se toma como referência, porém apenas isto não é suficiente para nos conduzir futuramente a alcançar esta referência ou se aproximar dela; para tanto, é necessário o benchmarking que resulta na investigação que evidenciará os métodos e ações utilizadas nas atividades, que conduziram ao valor tomado como referência, ou seja a análise dos processos e ações envolvidos neste estabelecimento.

Até 1980 o benchmarking era considerado como um processo de comparação com os principais concorrentes, a partir de 1980 ele passou a ser visto como um processo de comparação com as melhores práticas da atividade existentes no mercado, independente da área de atuação.

Para Bogan & English ( 1996 : 57), **“o benchmarking é o processo sistemático pelo qual uma organização tenta identificar as melhores práticas e implementar aquelas que levam a sua empresa a um desempenho superior”**.

Os procedimentos de como efetuar um benchmarking e definir os benchmarks , bem como, a análise das dificuldades e exemplos de aplicação da ferramenta são detalhadamente explorados por Camp (1993); Spendolini ( 1993); Bogan & English (1996).

Ao se focar um índice de performance em custos, é preciso discorrer sobre benchmark pois será através dele que em muitos casos será estabelecido o referencial citado como necessário para se medir o desempenho; e o benchmarking pela mesma razão é essencial para se estabelecer qual a ação ou sistemática adotada pela empresa ou processo analisado, que conduziu ao benchmark eleito.

O estabelecimento de um indicador de desempenho do BSC, segundo Kaplan & Norton (2000), Wemke & Bornia ( 2001 ) e Walter & Kliemann (2000); CTE/FDC (1999) deve de acordo com a metodologia e sistemática da ferramenta, estar associado necessariamente a uma das perspectivas apresentadas por Norton & Kaplan ( 1997) , ou à perspectiva financeira, ou, à perspectiva dos clientes, ou, à perspectiva interna, ou, à perspectiva de aprendizado e atendimento.

Com relação à perspectiva interna, Kaplan & Norton ( 2000), mencionam que a mesma deve identificar os processos e as atividades que conduzirão à proposição de valor estabelecida pela empresa, esta proposição segundo os autores deve definir se a estratégia da empresa será a de intimidade com o cliente, a de liderança

ou inovação de produtos, ou a de excelência operacional. A definição da estratégia da empresa, como proposição de valor, é detalhadamente analisada por Treacy & Wiersema (1998), e segundo Kaplan & Norton, deve ser o ponto de partida para se estabelecer os indicadores da empresa na perspectiva interna.

Estes autores evidenciam que a adoção da estratégia de excelência operacional ressalta entre outros, os indicadores relacionados a custos, e é necessário alinhá-los com a estratégia adotada.

Nas análises do CTE/FDC os custos também estão associados à perspectiva interna, sendo um dos indicadores mais comuns o custo por unidade produzida.

#### 4 - Elaboração do Índice de Performance em Custos

A elaboração do índice será apresentada passo a passo de forma a evidenciar todos os pontos analisados no seu estabelecimento.

##### 1º Passo:

Definição de que este índice estaria relacionado à perspectiva interna, e estaria atendendo a um dos requisitos da estratégia de excelência operacional, e que o mesmo está relacionado à dimensão estratégica de produtividade no que se refere ao mapa estratégico básico estabelecido por Kaplan & Norton (1997).

O posicionamento deste índice no mapa estratégico da empresa é ilustrado na figura 1.

FIGURA 1 : POSICIONAMENTO DO ÍNDICE NO MAPA ESTRATÉGICO

CRESCIMENTO	PRODUTIVIDADE
PERSPECTIVA FINANCEIRA	
PERSPECTIVA DO CLIENTE	
PERSPECTIVA INTERNA	- Índice de Performance em Custos
PERSPECTIVA DE APRENDIZADO E CRESCIMENTO	

##### 2º Passo:

Definir quais custos da empresa que estarão sendo analisados para estabelecer o desempenho neste quesito. Neste passo foram levantados os custos ( natureza) que seriam passíveis de realização de benchmark / benchmarking. Adotamos os

critérios definidos por Camp (1993), que define os benchmarking em diferentes tipos, sendo ele:

- Benchmarking interno – práticas dentro da empresa.
- Benchmarking funcional – práticas relacionada a uma função específica (interno ou externo).
- Benchmarking competitivo – práticas dos concorrentes.
- Benchmarking genérico – práticas baseadas em processo que podem ser encontradas na maioria da empresas.

Por entendermos que cada empresa possui seu respectivo detalhamento, o da empresa em questão não será aqui apresentado, por julgarmos que esta abertura não é essencial para o entendimento da composição e lógica estabelecida na determinação do índice.

### **3º Passo**

Estabelecer a unidade de custo a ser utilizada, no caso específico, foi estabelecida o US\$/ tsa ( tsa = tonelada seca ao ar, unidade padrão na indústria de celulose, ou adt = air dry t on ).

Quando o benchmarking é funcional ou genérico, necessita-se atentar para a adequação das informações de custos de forma que a mesma possibilite uma comparação para a unidade eleita pelo índice.

### **4º Passo**

Estabelecer a ponderação e lógica a ser utilizada na produção do índice. Este passo fica mais evidente se o analisarmos baseado na figura 2, que apresenta o modelo da estrutura do mesmo em colunas numeradas de 1 a 16.

Nesta estrutura poderá ser percebido que são apresentados três índices de performance em custos , cada um deles possui a mesma lógica de cálculo, porém estes cálculos são feitos em momentos distintos de análise, e foram estabelecidos para avaliar o comportamento dos custos frente o estabelecido como meta.

A abertura e os dados apresentados aqui são hipotéticos, apesar do desenvolvimento ter sido real.

**Coluna 1** : Apresenta a abertura de custos que irão compor o índice de performance.

**Coluna 2** : Custo no Ano Base.

Apresenta o custo da empresa expresso na unidade escolhida (US\$/tsa). O ano referência eleito, foi o exercício anterior à apuração.

**Coluna 3** : Peso Relativo ao Custo Total no Ano Base

Apresenta o percentual que cada um dos custos eleitos tem na composição total dos mesmos.

**Coluna 4 :** Custo Acumulado Ponderado dos Últimos doze meses.

Apresenta o custo expressos na unidade escolhida (US\$/tsa), acumulado nos últimos doze meses.

Esta coluna foi idealizada para expressar a sustentabilidade das melhorias alcançadas.

**Coluna 5 :** Peso Relativo ao Custo Total Acumulado dos últimos doze meses.

Apresenta o percentual que cada um dos custos eleitos tem na composição total dos mesmos nos últimos doze meses.

**Coluna 6 :** Custo da Referência – Benchmark

Apresenta o custo na unidade escolhida (US\$/tsa) com base no benchmark estabelecido. Este custo quando necessário foi adequado à unidade em questão.

**Coluna 7 :** Performance Individual do Ano Base em Relação à Referência – Benchmark

Apresenta o percentual que cada item de custo possui do benchmark, ou seja, qual a eficiência dele naquele item.

Calculado da seguinte forma:  $1 - \frac{(\text{coluna 2} - \text{coluna 6})}{\text{coluna 2}}$

**Coluna 8 :** Índice de Performance Global dos Custos do Ano Base X Benchmark

Apresenta o percentual de contribuição que cada item de custo tem na formação do performance global dos custos.

Esta coluna apresenta o primeiro dos três índices de performance em custos que a companhia poderá analisar.

Ele representa a performance dos custos de partida (ano base) em relação ao benchmark (referencial).

O cálculo deste índice é :  $\text{coluna 7} \times \text{coluna 3}$

**Coluna 9 :** Performance Individual dos Últimos Doze meses em Relação à Referência – Benchmark

Apresenta o percentual que cada item de custo acumulado e ponderado dos últimos doze meses possui do benchmark, ou seja, qual a eficiência dele naquele item.

Calculado da seguinte forma:  $1 - \frac{(\text{coluna 4} - \text{coluna 6})}{\text{coluna 4}}$

**Coluna 10 :** Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 meses X Benchmark

Apresenta o percentual de contribuição que cada item de custo do acumulado ponderado dos últimos 12 meses tem na formação do performance global dos custos acumulados ponderados nos últimos doze meses.

Esta coluna apresenta o segundo dos três índices de performance em custos que a companhia poderá analisar.

Ele representa a performance dos custos em doze meses em relação ao benchmark (referencial), seu objetivo é avaliar a ocorrência de melhorias em relação ao Índice de Performance Global dos Custos do Ano Base X Benchmark, e se as mesmas estão se sustentando ao longo do tempo.

O cálculo deste índice é : **coluna 9 x coluna 5**

**Coluna 11:** Meta de Custos

A meta de custos será um valor atribuído pela empresa para cada item de custo em análise, este valor poderá ser o benchmark, um valor entre o benchmark e o custo atual ou ainda um valor abaixo do benchmark, sua determinação dependerá da expectativa que a empresa possui em relação ao plano de ação que estabelecerá para cada item de custo, após analisar os benchmarking realizados.

Caso a empresa deseje estabelecer valores abaixo do benchmark inicial, este valor deverá ser utilizado como benchmark hipotético, a fim de não comprometer a lógica das análises.

**Coluna 12:** Peso Relativo ao Custo Total da Meta

Apresenta o percentual que cada item das metas de custos tem na composição total da meta de custo.

**Coluna 13:** Performance da Meta em Relação ao Benchmark

Apresenta o percentual que cada item de custo da meta possui do benchmark, ou seja, qual a eficiência esperada naquele item.

Calculado da seguinte forma:  $1 - \frac{\text{coluna 12} - \text{coluna 6}}{\text{Coluna 12}}$

**Coluna 14 :** Índice de Performance Global da Meta de Custos X Benchmark

Apresenta o percentual de contribuição que cada item de custo da meta estabelecida terá na formação da meta de performance global dos custos.

Esta coluna apresenta o terceiro dos três índices de performance em custos que a companhia poderá analisar.

Este índice “ meta “ expressa o objetivo da companhia com relação à performance global de custos, após avaliar os benchmarking e ter estabelecido seus planos de

ação. Sua comparação com o Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 meses X Benchmark, apresentado na coluna 10, permitirá à empresa observar o progresso gradual na direção do mesmo.

### Coluna 15 : Origem do Benchmark, e Benchmarking

Identifica o tipo de benchmarking realizado ( interno, funcional, competitivo ou genérico) e a empresa onde foi realizado, bem como faz um " link" para as análises realizadas. (Memória de cálculo e análise)

### Coluna 16 : Plano de Ação

Identifica e faz "link" com o plano de ação traçado para atingir a meta estabelecida.

Estes plano de ação promovem a abertura do item de custo identificando baseado no benchmarking o que será efetivamente realizado e em qual prazo.

**FIGURA 2 : ÍNDICE DE PERFORMANCE EM CUSTOS**

1	2 Custo Ano Base	3 Peso Relativo ao Custo Total no Ano base	4 Custo nos Últimos 12 meses	5 Peso Relativo Últimos 12 meses	6 Custo da Referência (Benchmark)	7 Performance Individual do Ano Base em Relação à Referência – Benchmark	8 Índice de Performance Global dos Custos do Ano Base X Benchmark	9 Performance Individual dos últimos Doze meses em Relação à Referência – Benchmark	10 Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 Meses X Benchmark
	US\$/tsa	%	US\$/tsa	%	US\$/tsa	%	%	%	%
<b>CUSTOS VARIÁVEIS</b>	<b>173,00</b>	<b>49,7%</b>	<b>163,0</b>	<b>50,2%</b>	<b>131,00</b>	<b>75,7%</b>	<b>37,6%</b>	<b>80,4%</b>	<b>40,3%</b>
<u>Madeira</u>	100,00	28,7%	95,0	29,2%	75,00	75,0%	21,6%	78,9%	23,1%
<u>Químicos</u>	48,00	13,8%	46,0	14,2%	38,00	79,2%	10,9%	82,6%	11,7%
<u>Energéticos</u>	20,00	5,7%	18,0	5,5%	15,00	75,0%	4,3%	83,3%	4,6%
<u>Embalagens</u>	5,00	1,4%	4,0	1,2%	3,00	60,0%	0,9%	75,0%	0,9%
<b>CUSTOS FIXOS</b>	<b>65,00</b>	<b>18,7%</b>	<b>62,0</b>	<b>19,1%</b>	<b>58,00</b>	<b>89,2%</b>	<b>16,7%</b>	<b>93,5%</b>	<b>17,8%</b>
<u>Pessoal</u>	21,00	6,03%	20,0	6,2%	18,00	85,7%	5,2%	90,0%	5,5%
<u>Materiais</u>	28,00	8,05%	26,0	8,0%	24,00	85,7%	6,9%	92,3%	7,4%
<u>Serviços</u>	15,00	4,31%	15,0	4,6%	15,00	100,0%	4,3%	100,0%	4,6%
<u>Outros</u>	1,00	0,29%	1,0	0,3%	1,00	100,0%	0,3%	100,0%	0,3%
<b>CUSTO PRODUÇÃO</b>	<b>238,00</b>	<b>68,39%</b>	<b>225,0</b>	<b>69,2%</b>	<b>189,00</b>	<b>79,4%</b>	<b>54,3%</b>	<b>84,0%</b>	<b>58,2%</b>
<b>COMERCIALIZAÇÃO</b>	<b>80,00</b>	<b>23%</b>	<b>72,0</b>	<b>22,2%</b>	<b>65,00</b>	<b>81,3%</b>	<b>18,7%</b>	<b>90,3%</b>	<b>20,0%</b>
<b>ADMINISTRAÇÃO</b>	<b>30,00</b>	<b>9%</b>	<b>28,0</b>	<b>8,6%</b>	<b>25,00</b>	<b>83,3%</b>	<b>7,2%</b>	<b>89,3%</b>	<b>7,7%</b>
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>348,00</b>	<b>100%</b>	<b>325,0</b>	<b>100,0%</b>	<b>279,00</b>	<b>80,2%</b>	<b>80,2%</b>	<b>85,8%</b>	<b>85,8%</b>

FIGURA 2 : ÍNDICE DE PERFORMANCE EM CUSTOS ( cont.)

1	11 Meta de custo	12 Peso relativo meta	13 Performance da Meta em Relação Referência - Benchmark	14 Índice de Performance Global da Meta de Custos X Benchmark	15 Origem do Benchmark / Benchmarking	16 Plano de Ação
	US\$/t <sub>sa</sub>	%	%	%		
<b>CUSTOS VARIÁVEIS</b>	<b>142,50</b>	<b>47,6%</b>	<b>91,9%</b>	<b>43,7%</b>		
<u>Madeira</u>	80,00	26,7%	93,8%	25,0%	VERACEL	Mad 001/03
<u>Químicos</u>	44,00	14,7%	86,4%	12,7%	FAB-C	Quim 004/03
<u>Energéticos</u>	15,00	5,0%	100,0%	5,0%	FAB-C	Ene 001/03
<u>Embalagens</u>	3,50	1,2%	85,7%	1,0%	PPP	Emb 001/03
<b>CUSTOS FIXOS</b>	<b>60,00</b>	<b>20,0%</b>	<b>96,7%</b>	<b>19,4%</b>		
<u>Pessoal</u>	19,00	6,3%	94,7%	6,0%		
<u>Materiais</u>	25,00	8,3%	96,0%	8,0%		
<u>Serviços</u>	15,00	5,0%	100,0%	5,0%		
<u>Outros</u>	1,00	0,3%	100,0%	0,3%		
<b>CUSTO PRODUÇÃO</b>	<b>202,50</b>	<b>67,6%</b>	<b>93,3%</b>	<b>63,1%</b>		
<u>COMERCIALIZAÇÃO</u>	<b>70,00</b>	<b>23,4%</b>	<b>92,9%</b>	<b>21,7%</b>		
<u>ADMINISTRAÇÃO</u>	<b>27,00</b>	<b>9,0%</b>	<b>92,6%</b>	<b>8,3%</b>		
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>299,50</b>	<b>100,0%</b>	<b>93,2%</b>	<b>93,2%</b>		

Apesar da lógica de estabelecimento do índice não ser complexa, sua elaboração é trabalhosa com relação ao estabelecimento do benchmark, e no que se refere aos planos de ações que aparecem na coluna 16, baseados nos benchmarking e as necessárias adaptações para a realidade em questão.

## 5 - Análise do Índice de Performance em Custos

A análise da figura 2, possibilitará informações do comportamento do desempenho da empresa com relação aos seus custos em três momentos, o primeiro relacionado ao Índice de Performance Global dos Custos do Ano Base X Benchmark (coluna 8), o segundo ao Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 Meses X Benchmark (coluna 10), e o terceiro com relação quando compararmos o acumulado dos últimos doze meses com o Índice de Performance Global da Meta de Custos X Benchmark (coluna 14).

O Índice de Performance Global dos Custos do Ano Base X Benchmark (coluna 8), evidencia a posição da empresa ao comparar sua performance no exercício anterior, com o benchmark realizado, no exemplo de dados hipotéticos aplicados ao modelo (que teve seu desenvolvimento real), ao analisarmos a coluna 8 com relação ao custo total, observaremos o valor 80,2%, o que significa que a empresa deveria reduzir seus custos em 19,8% no total, para estar igual às melhores práticas por ela levantada.

A análise na coluna 10, Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 Meses X Benchmark, apresenta no custo total o valor 85,8%, o que significa que a empresa nos últimos doze meses acumulados, conseguiu reduzir seus custos, as análises futuras desta coluna evidenciarão se as reduções estão sendo sustentadas.

Por outro lado, o Índice de Performance Global da Meta de Custos X Benchmark (coluna 14), nos apresenta no custo total o valor 93,2%, o que significa que a empresa tem como meta no período estabelecido chegar a este valor, isto não significa que a empresa não almeje 100% de desempenho em custos, mas como aqui a performance é em relação ao benchmark, e a empresa sabe que é impossível ser a melhor em todas as linhas de custos, o ganho se for atingida a meta já será significativo, lembrando-se que novos desafios poderão ser traçados anualmente, ou de acordo com os períodos estabelecidos.

A análise do comportamento destes índices, e da evolução do plano de ação traçado para atingir a meta em cada linha de custos (coluna 16), permitirá que a empresa acompanhe os impactos que suas ações estão tendo nos custos acumulados, Índice de Performance Global dos Custos do Últimos 12 Meses X Benchmark, sendo este o índice a ser acompanhado mês a mês, que refletirá os impactos dos planos nos custos e sua sustentação.

## 6 – Considerações Finais e Conclusões

Para medir o desempenho ou performance em custos as empresas devem delimitar claramente quais custos e o referencial para avaliação dos mesmos, no trabalho em questão, a empresa optou por utilizar todos os tipos de benchmark e seus respectivos benchmarking para auxiliá-la.

O Índice de Performance em Custos, da forma como foi elaborado, permite que a empresa analise seu desempenho em três momentos distintos, possibilitando uma avaliação do seu desenvolvimento e correções quando necessárias via plano de ação.

É importante para as empresas poderem se comparar com as melhores práticas associadas às suas operações / atividades, de forma a visualizarem seu comportamento frente a estes benchmark e avaliar de óticas diferentes suas possibilidades de ganhos .

Empresas que tem como estratégia a Excelência Operacional, devem buscar índices que reflitam mais do que um índice de performance, uma medida de competitividade, e este foi o norteador no desenvolvimento do índice apresentado.

## 7 - Bibliografia

BOGAN, Christopher E. & ENGLISH, Michael J. **Benchmarking** , Aplicações práticas e melhoria contínua. São Paulo : MAKRON Books, 1996.

CAMP, R.C. **Benchmarking**, o caminho da qualidade total. São Paulo: Pioneira. 1993.

CENTRO DE TECNOLOGIA / FUNDAÇÃO DOM CABRAL. **Pensamento Empresarial**, teoria e prática. Belo Horizonte: Ex Libris, 1999.

GASPARETTO, V. & BORNIA A .C. O Balanced Scorecard como ferramenta de feedback do aprendizado estratégico. In cd-rom: VII Congresso Brasileiro de Custos-ABC. Recife, 2000.

KAPLAN, R.S. & Cooper, R. **Custo e Desempenho** ; Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo:FUTURA, 1998.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. **Balanced Scorecard** : a estratégia em ação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. **Organização Orientada para a Estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MALLO,C.et.al. **Contabilidad de Costos y Estrategia de Gestión**. Madrid:PRENTICE HALL IBERIA, 2000.

MINTZBERG,H; AHLSTRAND, B. & LAMPEI, J. **Safari de Estratégia** - Um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: KOOKMAN, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo:Atlas. 1995.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: Técnicas Para Análise de Indústrias e da Concorrência**. 7 ed, Rio de Janeiro : Campus.1997.

ROCHA, J.S. & SELIG, P.M. **Estudo Comparativo Entre As Premissas Básicas da Teoria de Custos X Teoria do Balanced Scorecard**. In cd-rom: VIII Congresso Brasileiro de Custos-ABC. São Leopoldo - RS, 2001.

SAKURAI, M . **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo:ATLAS, 1997.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vivay. **A Revolução dos Custos** : como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SPENDOLINI, M.J. **Benchmarking**. São Paulo: MAKRON Books, 1993.

TREACY, Michael & WIERSEMA, Fred . **A Disciplina dos Líderes de Mercado**: escolha seus clientes, direcione seu foco, domine seu mercado. Rio de Janeiro: Rocco, 1998.

WALTER, Fábio & KLIEMANN, F.J. **Uma Proposta de Metodologia de Elaboração do Balanced Scorecard**. . In cd-rom: VII Congresso Brasileiro de Custos-ABC. Recife, 2000.

WEMKE, R. & BORNIA, A . C. **Balanced Scorecard** : considerações e comentários .In cd-rom: VIII Congresso Brasileiro de Custos-ABC. São Leopoldo -RS, 2001.