

Mensuração e avaliação de custos à luz da Gestão Estratégica de Custos

Altair Borgert

Jeane Maria da Costa

Resumo:

A mensuração e a avaliação de custos, enquanto etapas distintas do processo decisório, têm sido um tema de relevada importância para as empresas. O presente trabalho busca critérios para fundamentar a construção de um modelo de avaliação de custos. Acredita-se que, por meio da estruturação de modelos de avaliação de custos, as decisões sejam tomadas com maior consistência pelos administradores, já que os critérios utilizados na avaliação das informações representam os julgamentos de valor dos decisores. Para a construção do modelo, utiliza-se a teoria da Gestão Estratégica de Custos como fonte de obtenção dos critérios de avaliação de custos. Identificam-se os seguintes temas: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos. Após o levantamento destes temas, os mesmos são analisados e passam a compor a estrutura básica do modelo de avaliação de custos. Dessa forma, torna-se possível avaliar os custos dos produtos, no sentido de verificar se estes colaboram com a estratégia da empresa, em termos dos critérios apresentados no modelo de avaliação.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Mensuração e avaliação de custos à luz da Gestão Estratégica de Custos

Autores:

Altair Borgert

Doutor e Professor da UFSC

Jeane Maria da Costa

Mestranda

Universidade Federal de Santa Catarina

Departamento de Ciências Contábeis/CSE

Laboratório de Gestão Contábil da Informação

RESUMO

A mensuração e a avaliação de custos, enquanto etapas distintas do processo decisório, têm sido um tema de relevada importância para as empresas. O presente trabalho busca critérios para fundamentar a construção de um modelo de avaliação de custos. Acredita-se que, por meio da estruturação de modelos de avaliação de custos, as decisões sejam tomadas com maior consistência pelos administradores, já que os critérios utilizados na avaliação das informações representam os julgamentos de valor dos decisores. Para a construção do modelo, utiliza-se a teoria da Gestão Estratégica de Custos como fonte de obtenção dos critérios de avaliação de custos. Identificam-se os seguintes temas: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos. Após o levantamento destes temas, os mesmos são analisados e passam a compor a estrutura básica do modelo de avaliação de custos. Dessa forma, torna-se possível avaliar os custos dos produtos, no sentido de verificar se estes colaboram com a estratégia da empresa, em termos dos critérios apresentados no modelo de avaliação.

1. INTRODUÇÃO

Administrar uma empresa num cenário em constante evolução, como o atual, é um desafio para os gestores. Por isso, diversas áreas do conhecimento procuram auxiliar o processo de tomada de decisão. A Contabilidade é uma destas áreas, que tem por objetivo fornecer informações sobre o patrimônio das empresas e desta maneira dar suporte aos gestores. De forma mais específica, a Contabilidade Gerencial desenvolve sistemas e métodos que apóiam os gestores no estabelecimento de decisões de natureza operacional e estratégica capazes de

superar os desafios lançados pelo mercado. Assim, o processo decisório tem recebido diversas contribuições dessa área, como por exemplo, os métodos de custeio: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, Custeio Baseado em Atividades, entre outros, utilizados pela contabilidade para mensurar os valores dos produtos e conhecer o resultado empresarial.

É reconhecido que a Contabilidade Gerencial exerce um papel importante na gestão das empresas e que o desenvolvimento dos métodos e sistemas de custos, anteriormente mencionados, contribuem de forma significativa para isto. No entanto, o uso de tais métodos, simplesmente para conhecer os custos incorridos, o valor dos produtos e o resultado, não é suficiente e não garante o sucesso, nem o bom desempenho de uma organização, pois o cenário empresarial impõe uma postura diferente àquelas que pretendem permanecer no mercado.

As informações, oriundas dos sistemas de custos, relatam os fatos ocorridos em virtude das atividades da empresa e das decisões estabelecidas. Segundo Maher (2001, p. 41), “em tomada de decisões, informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro”. Deste modo, as informações de custos servem como base para estabelecer decisões futuras. Entretanto, presume-se que tais informações sejam avaliadas pelos gestores segundo seus critérios.

Assim, a partir do pressuposto de que os relatórios de custos de produtos e processos atendem aos aspectos relacionados com a “mensuração”, busca-se por meio deste trabalho levantar os critérios (indicadores, dimensões, pontos de vista, variáveis, entre outros) apontados pela teoria da Gestão Estratégica de Custos para subsidiar o desenvolvimento de modelos de avaliação de custos nas empresas, de modo que as decisões sejam tomadas com maior consistência pelos administradores, já que os critérios utilizados na avaliação representam os julgamentos de valor dos decisores a respeito do assunto.

2. O PROCESSO DECISÓRIO

Tomar decisões é algo inerente ao ser humano. As pessoas tomam decisões em todos os momentos, quer em suas vidas particulares, quer no âmbito empresarial. Entretanto, o fato de as decisões serem, por vezes, rotineiras, não lhes diminui o grau de importância. A tomada de decisão é processo fundamental no que diz respeito ao gerenciamento de empresas.

Segundo Megginson, Mosley e Pietri (1998, p. 194, grifo do autor), “a **tomada de decisão** na administração pode ser definida como a escolha consciente de um rumo de ação entre várias alternativas possíveis para se chegar a um resultado desejado”.

Um dos motivos que, em geral, conduz a este processo, é a existência de um problema, o qual pode ser entendido, segundo Borgert (1999, p. 90, grifo do autor), “[...] como um espaço, ou diferença, entre a *realidade* e o *desejo* de alguma pessoa com relação a alguma situação”.

No entanto, qual o fator determinante para se estabelecer que dada situação é um problema a ser resolvido? Como é possível diagnosticar a existência de um problema? Segundo Pounds (*apud* STONER, 1982), existem pelo menos quatro

situações que indicam a existência de um problema. A primeira é quando há um desvio da experiência passada. A segunda é quando há um desvio do planejamento, ou seja, não se alcançam as metas estabelecidas. Numa terceira situação alguém revela ao administrador que um problema existe e, na última, o desempenho do concorrente torna-se uma causa potencial de problemas para a empresa.

Das várias situações acima se deduz que, para determinar que dada situação é um problema, são necessários: a base de comparação, as formas de mensuração e também as formas de avaliar a situação mensurada (RODRIGUEZ, 1994).

- *Uma base para comparação* – É preciso que exista uma outra situação, definida pela empresa como ideal, com a qual a situação real pode ser confrontada. O diagnóstico só é possível pela comparação destas situações.
- *Formas de medir a situação atual* – segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21), “medir é importante: o que não é medido não é gerenciado”. De fato, se não houver a mensuração dos valores (monetários, numéricos, etc.) de um determinado objeto, torna-se impossível determinar qualquer coisa sobre este objeto.
- *As formas de avaliar dizem respeito à relevância da diferença entre as situações* – quando existe uma situação ideal e uma situação real e entre estas existe uma lacuna, é preciso determinar o peso, a importância desta diferença. Algo que, a priori, se apresenta como um problema, pode não sê-lo se a sua avaliação assim o determinar, pois seu peso pode ser pequeno. O peso da diferença entre uma situação e outra é dado pelos critérios que envolvem a avaliação das situações. Estes critérios são atribuídos pelos decisores.

Quando se fala em custos dentro do processo decisório, muitas empresas o consideram como um fator crítico que precisa ser gerenciado. Por essa razão é que existem planejamentos, previsões, metas de custos a serem alcançadas e existem também as formas de mensuração de custos, função dos métodos de custeio, que informam qual é o desempenho da empresa em relação aos planos.

Por fim, quando se chega nas formas de avaliação de custos, onde se atribui um “peso” para a situação resultante da comparação entre o planejamento e a realidade dos custos, é difícil encontrar algum modelo que represente os critérios adotados para realizar tal avaliação. Sabe-se que esta função não é dos métodos de custeio. Estes, somente apropriam os custos conforme os seus critérios. Não conseguem determinar se o custo de um produto é bom ou ruim para a empresa, uma vez que eles apenas mensuram o seu valor.

2.1. MENSURAÇÃO

Segundo Chambers (*apud* BEUREN, 1998, p. 22), “[...] mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade”.

O conceito define o propósito dos métodos de custeio, ou seja, atribuir aos

produtos, atividades e processos (objetos), valores (números), de acordo com os critérios de rateio (regras). Dessa forma, os métodos de custeio, mediante os seus critérios de alocação de custos, permitem a atribuição de valores monetários aos objetos de mensuração.

Roberts (1979) afirma que a principal diferença entre uma ciência bem desenvolvida – como a física – e algumas das ciências menos desenvolvidas – como a psicologia ou a sociologia – está relacionada ao grau em que as coisas são medidas. E, que num estágio inicial de desenvolvimento científico a mensuração é executada em um nível mais bruto, o da classificação. O estágio da classificação é aquele que os métodos de custeio proporcionam aos objetos mensurados. Pela mensuração identificam-se os recursos que um produto, atividade ou processo consome, ou seja, consegue-se determinar o seu custo. Desse modo, a mensuração permite que estes objetos sejam classificados. Esta classificação se dá em relação às metas, em determinar quanto um objeto fica longe ou perto da sua meta inicial.

Entretanto, Hempel (*apud* ROBERTS, 1979) afirma que se as coisas podem ser medidas, além de classificá-las, é possível estabelecer diferenças entre elas. Ou seja, além de dizer que o custo de um produto está longe ou perto do esperado é possível diferenciá-lo dos demais, atribuindo-lhe graus, pesos, importâncias. Isto permite afirmar se o mesmo é bom ou ruim para a empresa e determinar se com a estrutura de custos existentes é possível atender as expectativas da empresa quanto aos seus demais objetivos, entre outras formas de diferenciar um custo dos demais. Para abordar esta questão, entra-se no campo da avaliação, cujos conceitos tornam mais compreensível esta diferença.

2.2. AVALIAÇÃO

Segundo Rodriguez (1994, p. 22), “o termo ‘avaliação’ engloba três sentidos subjacentes que são: como medida, como congruência e como julgamento”. Ainda, de acordo com o autor, a avaliação num sentido de medida requer uma escala de valores já existente e instrumentos que consigam medir o atributo que se pretende avaliar. Assim, por exemplo, pode-se desejar avaliar o custo de fabricação de um produto em termos do atributo consumo de energia elétrica, que pode ser medido em Kw/h. Desse modo, através da medição do consumo de energia na fabricação de um produto em comparação com escalas de consumo de energia existentes torna-se possível avaliar a situação do custo de fabricação de determinado produto em termos do atributo consumo de energia. Com isso, pode-se constatar se o atributo consumo de energia colabora para o aumento ou diminuição do custo de produção.

A avaliação como congruência é conhecida também como avaliação de desempenho. Neste tipo de avaliação é preciso que os indicadores ou critérios de desempenho estejam bem definidos, assim como os objetivos. Serve para avaliar se a situação presente está em conformidade com a situação planejada. Segundo Rodriguez (1994, p. 24), “o resultado assim obtido permite mostrar a proximidade ou o distanciamento entre a situação real e a planejada”.

Os dois primeiros conceitos são os mais conhecidos. No entanto, eles limitam a atuação dos decisores, no processo de avaliação, em constatar as diferenças existentes entre o planejamento e a realidade. A seguir, está um terceiro conceito que vem suprir esta lacuna dos conceitos anteriores.

Avaliar com sentido de julgamento “[...] é formar uma opinião ou um conceito da situação analisada [...]. No entanto a avaliação assim definida se sustenta numa certa parcela de subjetividade”. (RODRIGUEZ, 1994, p. 25). Este tipo de avaliação pode variar de acordo com as preferências dos decisores, com as experiências, com os interesses, com os conhecimentos, entre outros fatores.

A avaliação, de acordo com este último significado, se harmoniza com a forma que os autores Roberts (1979) e Hempel (*apud* ROBERTS, 1979) entendem o processo seguinte ao da mensuração, qual seja, o de atribuir valores e opiniões para determinar qual a diferença entre os dados mensurados e o planejamento. E, verificar se esta diferença é relevante ou não para a empresa, tendo em vista o(s) critério(s) de avaliação adotado(s) por esta. Este último conceito é utilizado como base para se falar em avaliação de custos ao longo deste artigo.

Por fim, a diferença entre os conceitos de mensuração e avaliação é perceptível, onde aquele é o processo que quantifica, que mede o que acontece dentro de uma empresa, e este é o que determina o peso daquilo que anteriormente foi medido. No entanto, com base em que se atribui um determinado peso ou opinião a um custo mensurado? Nos conceitos da Gestão Estratégica de Custos identificam-se os critérios para responder esta questão.

3. A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Para Shank e Govindarajan (1995), a Gestão Estratégica de Custos - GEC é subsequente a análise gerencial de custos e representa um desafio no âmbito da gestão das empresas. A diferença entre as duas fundamenta-se em que a GEC

é uma análise de custos sobre um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 4).

O entendimento proveniente desta afirmação é que as estratégias devem ser formuladas com base nos dados da Contabilidade de Custos e, posteriormente, estes dados devem ser analisados em relação à estratégia. Assim, a estratégia serve como direcionador da análise dos dados de custos e verifica se os mesmos estão adequados a ela.

A base conceitual da Gestão Estratégica de Custos compreende os temas representados na Figura 1. Embora a análise de custos já tenha abordado estes temas, os mesmos são tratados com novo sentido pela gestão estratégica, de forma mais ampla. A partir daqui, estes são os objetos de atenção deste tópico.



Figura 1: Temas da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)

3.1. A ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

O conceito de cadeia de valor, de acordo com Shank e Govindarajan (1995), é compreendido, em parte, pela ampliação do conceito de valor agregado. Conforme a concepção contábil, o valor agregado, ou valor adicionado, representa a diferença entre o valor das vendas e dos bens intermediários num período. Desse modo, excluindo-se os bens adquiridos de terceiros das vendas de um período, encontra-se o valor agregado pela empresa a um determinado produto.

Segundo Athar (1999, p. 55), “o conceito de valor adicionado corresponde, portanto, ao quanto a empresa acrescenta de valor sobre o que é pago a terceiros. Este acréscimo, esta adição representa um *bônus* pago pelo mercado pelo que ela (a empresa) produziu num determinado período”.

A exposição acima evidencia que o conceito de valor agregado possui enfoque interno, pois diz respeito somente às atividades da empresa. Devido a isto, este conceito torna-se limitado. Assim, para gerenciar uma empresa é necessário utilizar-se de um enfoque externo, ao qual Porter (1991) denomina de cadeia de valor. Segundo Shank e Govindarajan (1995), a cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor e cada empresa é apenas uma parte desta cadeia, ou seja, a cadeia de valor é composta por várias empresas e cada uma delas contribui com parte desta cadeia.

Para retirar benefícios deste conceito, as empresas devem compreender a sua posição na cadeia de valor em relação à concorrência, e como se relacionar com os outros integrantes de sua cadeia para, a partir deste relacionamento, alcançar vantagem competitiva, seja em termos de custos baixos ou diferenciação. De acordo com Shank e Govindarajan (1995), é possível que cada uma das empresas alcance vantagem competitiva, qualquer que seja a sua posição na cadeia de valor. Para isso, é importante observar os passos descritos na Figura 2:

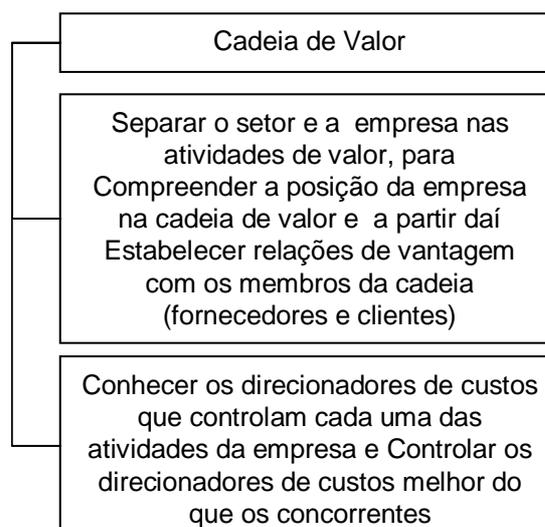


Figura 2: Principais contribuições da cadeia de valor (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)

A Figura 2 pode ser explicada, de acordo com Shank e Govindarajan (1995), da seguinte forma:

- *Identificação da cadeia de valor do setor* – neste ponto relacionam-se as atividades estratégicas do setor. Em seguida, atribuem-se as receitas, custos e ativos para cada atividade com a finalidade de saber quais as receitas geradas por esta, os custos incorridos e os ativos utilizados. Isto é feito para cada atividade visto que é mais significativo, em termos de gestão, medir o desempenho de cada uma do que o da cadeia como um todo.
- *Identificação dos direcionadores de custos* – esta identificação é necessária para se entender o comportamento dos custos nas atividades e para que seja possível explicar as variações ocorridas nos custos destas atividades.
- *Desenvolvimento de vantagem competitiva sustentável* – a construção de vantagem competitiva acontece por dois caminhos: a) controlando-se os direcionadores de custos de forma mais eficiente do que os concorrentes; e b) promovendo-se uma re-adequação das atividades que compõem a cadeia de valor, de modo que as mesmas sejam executadas de forma eficiente.

Conforme Porter (1991), a vantagem competitiva tem origem nas atividades distintas da empresa e não no todo. Por esta afirmação é possível compreender a importância de se utilizar o conceito de cadeia de valor para verificar o potencial de cada atividade para o resultado global do setor, num todo, e da empresa, de modo específico. O conceito de cadeia de valor torna-se mais importante, ainda, quando permite à empresa visualizar fontes de vantagem competitiva, fruto de relações entre atividades da cadeia de valor e entre membros do setor.

A outra forma de se chegar à vantagem competitiva é pelo controle dos direcionadores de maneira mais eficiente do que os concorrentes (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). Assim, depois de descobrir quais são as atividades de valor executadas pela empresa, é necessário saber quais são os direcionadores de custos destas atividades e controlá-los, de modo a otimizar a execução de tal atividade, para que a empresa alcance um desempenho melhor do que os concorrentes.

3.2. O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

No entendimento de Shank e Govindarajan (1995), a análise do posicionamento estratégico é fundamental para elaboração do sistema de controle de gestão e para a eficácia da gestão de custos, pois ambos dependem da postura estratégica adotada pela empresa. A estratégia é um dos fatores que influencia o estabelecimento dos controles gerenciais; outros são: o ambiente, a tecnologia, a interdependência das empresas. Em virtude do enfoque deste tópico fala-se especificamente sobre a estratégia.

Ainda, segundo os autores, a estratégia varia de acordo com a missão da empresa e com a forma que esta escolhe para competir no mercado. A combinação destas duas variáveis leva a uma série de formulações estratégicas que possuem prioridades, fatores-chave de sucesso, habilidades, perspectivas e comportamentos

diferentes. Em razão disso, a Gestão Estratégica de Custos ressalta a importância de que os sistemas de controle das empresas incorporem as características da missão e da forma de competição que estas adotam.

As empresas se posicionam quanto à missão e as alternativas de competição no mercado de acordo com a Figura 3.

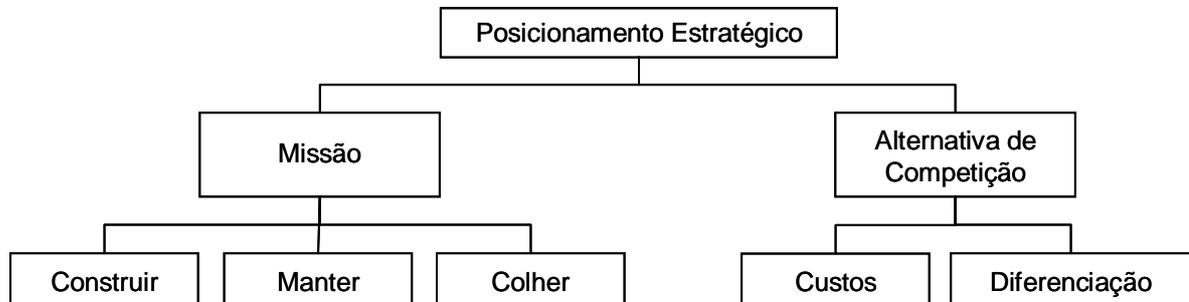


Figura 3: Elementos formadores do posicionamento estratégico (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)

Inicialmente, cabe destacar que, segundo Shank e Govindarajan (1995), algumas missões são conflitantes com certas alternativas de competição devido as diferentes perspectivas. É o caso da junção da missão construir com a alternativa de competição liderança em custo, ou da junção da missão colher com a alternativa de competição diferenciação. Em relação a cada missão, de acordo com os autores, sabe-se que:

- *Construir* – empresas com esta missão expõem-se a um ambiente de incertezas, visto que estão em setores novos, lidam com inovações tecnológicas, produtos com ciclo de vida em crescimento, dependência de capital de terceiros. São empresas que fazem grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento e têm como meta o aumento da participação no mercado.
- *Manter* – as empresas que optam pela missão de manter preocupam-se em proteger a sua fatia do mercado. São empresas com caráter conservador, que não buscam correr riscos com inovações. O capital geralmente retorna na mesma proporção em que são investidos.
- *Colher* – as empresas aqui inseridas, em geral, trabalham num ambiente estável. Seus produtos têm ciclo de vida maduro ou em fase de declínio. Estas empresas detêm grande parte do mercado de seu setor e baixa concorrência. São empresas que buscam lucros no curto prazo e por essa razão, muitas vezes, colocam em risco uma parte de seu mercado.

O segundo fator que atua sobre a formação da estratégia e influencia a forma de se avaliar as informações é a escolha da forma como a empresa compete no mercado. Esta escolha está relacionada à teoria de Porter (1991) sobre vantagem competitiva. Segundo o autor “[...] existem dois tipos básicos de vantagem competitiva que uma empresa pode possuir: baixo custo ou diferenciação” (p. 9). A escolha destas alternativas influencia de forma significativa a maneira de se analisar custos. Competir na liderança de custos implica em possuir o menor custo em relação aos concorrentes. Entretanto, quem escolhe esta alternativa de vantagem competitiva não pode descuidar dos aspectos relacionados à utilidade do produto

para os clientes.

Segundo Shank e Govindarajan (1995, p. 118), algumas fontes para conseguir a liderança em custos são: “[...] as economias de escala de produção, efeitos da curva de aprendizagem, rígido controle de custos e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento”. Porter (1991, p. 621) cita outras fontes para a vantagem em custos, quais sejam: “[...] o padrão de utilização das capacidades, elos, inter-relações, integração, momento oportuno, políticas discricionárias, localização e fatores institucionais”. Posteriormente, constata-se que estas fontes de vantagem são os direcionadores de custos.

Por outro lado, competir em termos de diferenciação implica em fornecer um produto, um serviço de forma diferente para os clientes. A vantagem nesta estratégia está no fato de que estes produtos alcançam um preço de mercado maior que os produtos de baixo custo. No entanto, quem trabalha com diferenciação não pode ignorar os aspectos relativos a custos, pois o atributo, o diferencial oferecido não deve ser oneroso, de tal forma que comprometa a receita maior dos fornecedores deste segmento (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

Pode-se imaginar que seja difícil para uma empresa mesclar estas duas alternativas. Mas, conforme Shank e Govindarajan (1995, p. 112) “os esforços para, simultaneamente, reduzir os custos e aumentar a diferenciação são possíveis considerando cuidadosamente custos, receitas e ativos em cada atividade de valor frente aos concorrentes”. Nota-se que a exposição dos autores relaciona estes conceitos à cadeia de valor, e que os mesmos consideram que é através da cadeia de valor que a empresa pode determinar a melhor alternativa para sua posição estratégica.

Com relação à análise das missões e alternativas competitivas, percebe-se que estas envolvem perspectivas diferentes. Em empresas com a missão construir, por exemplo, acredita-se que é mais relevante controlar o grau de retenção de clientes do que em empresas com a missão colher. Em empresas com a missão colher, talvez, seja mais importante controlar o segmento de clientes mais lucrativos, visto que as empresas com esta missão buscam ter retornos compensadores, e não controlar a fatia do mercado. Já, empresas que buscam diferenciação, provavelmente dão menor ênfase a um aumento de seus custos, que pode derivar da compra de uma matéria-prima de maior qualidade, do que empresas que têm a estratégia voltada para custos baixos.

Assim, dependendo do enfoque estratégico da empresa, a forma de avaliar o desempenho em relação às metas é diferente, pois a empresa não leva em conta só as informações, os dados em si, mas as perspectivas que permeiam a sua missão e a sua estratégia de competição. Este entendimento, derivado do posicionamento estratégico, revela-se como contribuição ao processo de avaliação de custos e serve, também, como critério que atua sobre a opinião e a visão dos decisores sobre uma situação, os quais avaliam de forma diferente uma mesma situação dependendo das preocupações/perspectivas estratégicas da empresa.

Assim, o posicionamento estratégico é um fator importante para entender os critérios de avaliação dos custos, pois dependendo da missão (construir, colher, manter) e, principalmente, das opções de competição no mercado (diferenciação, baixo custo), as decisões sobre determinada situação são diferentes para cada decisor.

3.3. OS DIRECIONADORES DE CUSTOS

De acordo com Shank e Govindarajan (1995), os custos são frutos das inter-relações de diversos fatores. E são estes fatores, denominados pelos autores como direcionadores de custos, e por Porter (1991) como condutores de custos, os responsáveis por explicar as variações nos custos das atividades e dos produtos. Para Shank e Govindarajan (1995), achar que os custos podem ser explicados, unicamente, pelo volume de produção, idéia predominante na Contabilidade Gerencial, é uma visão muito simplista do problema.

Deste modo, alguns autores da Gestão Estratégica de Custos procuram desenvolver uma relação de direcionadores. Porter (1991) cita uma relação de dez direcionadores de custos, de acordo com a Figura 4.

Sobre cada um dos direcionadores, o autor ressalta:

- *Economias de escala* – representa a habilidade para executar atividades de formas diferentes e eficientes em um volume cada vez maior.
- *Aprendizagem* – o custo de uma atividade de valor pode cair devido à aprendizagem que aumenta a sua eficiência.
- *Utilização da capacidade* – um desempenho adequado neste condutor é importante para empresas com um percentual alto de custos fixos, pois promove uma distribuição destes por um volume de produção maior.
- *Elos* – podem ocorrer quando as atividades executadas pela empresa ou executadas pelos fornecedores (elos verticais), exercem influência sobre o custo de determinada atividade.
- *Inter-relações* – é compartilhar determinada atividade de valor, como por exemplo, serviço de publicidade entre divisões de uma empresa.
- *Integração* – uma empresa deve avaliar os benefícios em potencial da integração para cada insumo em uma atividade de valor. Entretanto, o processo de desintegração também deve ser estudado, pois às vezes, desintegrar uma atividade é a solução mais recomendável.
- *Momento oportuno* – relaciona-se às vantagens que uma empresa consegue obter devido a fatos esporádicos, a épocas, a circunstâncias econômicas, ou seja, são determinadas situações que possibilitam benefícios para a empresa.
- *Políticas discricionárias* – dizem respeito às escolhas que a empresa realiza sobre a forma como deve executar as suas atividades de valor.
- *Localização* – este condutor de custos, se bem estudado, pode alcançar vantagens para a empresa. Alguns itens de custo podem variar dependendo da localização: mão-de-obra, impostos, insumos, energia elétrica, transporte e outros.
- *Fatores institucionais* – este condutor é de difícil controle por dizer respeito a regulamentações do governo, a tarifas, a sindicalizações, a tributos e outros.

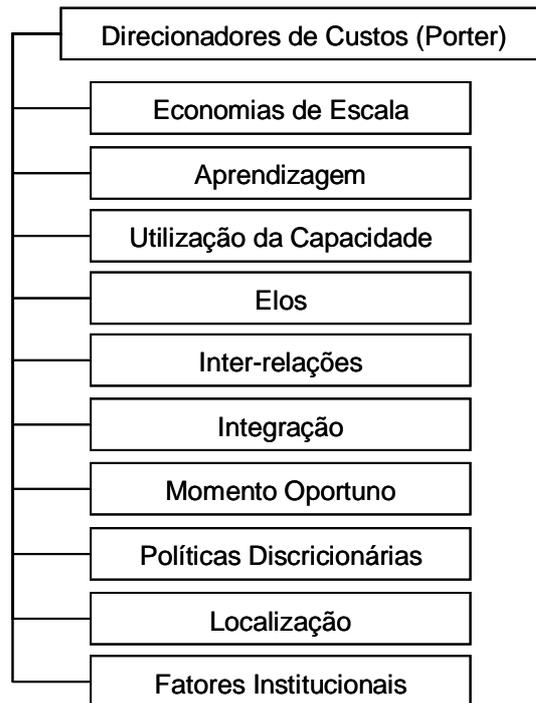


Figura 4: Direcionadores de custos (estruturado com base em PORTER, 1991)

Segundo Shank e Govindarajan (1995), a tentativa de Porter (1991) em criar a lista acima é mais importante do que a lista em si. Dos autores que apresentam uma proposta de direcionadores de custos, a de Riley (*apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995) é considerada uma das melhores. Tal lista divide os direcionadores de custos em dois grupos, os estruturais e os de execução, conforme se apresentam na Figura 5.

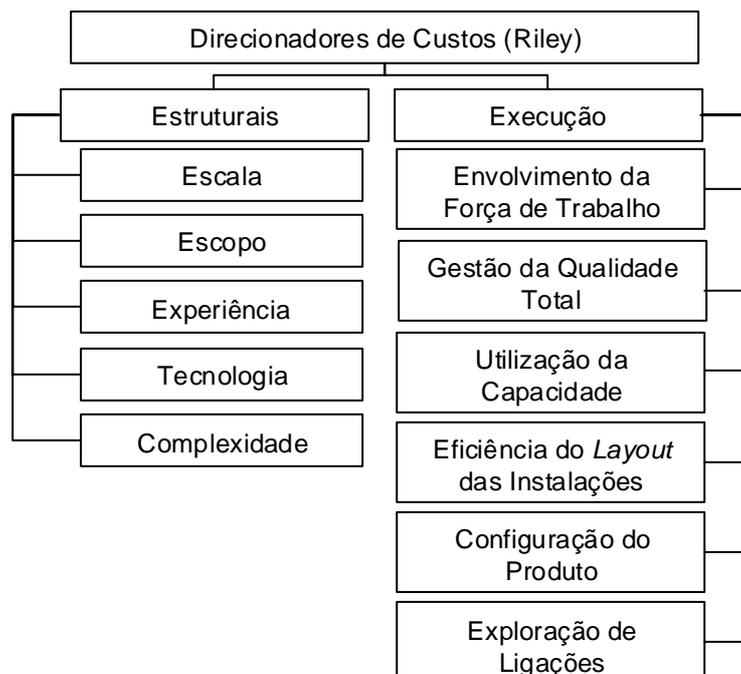


Figura 5: Direcionadores de custos segundo Riley (*apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)

O primeiro conjunto possui relação com as escolhas que a empresa realiza em termos estruturais e que direcionam os custos do produto. Neste conjunto existem pelo menos cinco itens:

- *Escala* – os direcionadores de escala são aqueles relacionados com o “[...] tamanho de um investimento a ser feito”. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 23).
- *Escopo* – reflete o grau de integração vertical entre as atividades da empresa. Este conceito do escopo tem relação com parte do conceito de Porter (1991) sobre o condutor de custos denominado “elos”.
- *Experiência* – este direcionador relaciona-se com a aprendizagem, de Porter (1991). Diz respeito ao grau de conhecimento que uma empresa adquire ao longo do tempo pela execução de determinada atividade.
- *Tecnologia* – o intuito deste condutor é identificar as tecnologias utilizadas em cada parte da cadeia de valor da empresa.
- *Complexidade* – a proposição deste direcionador é descobrir a “[...] amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 23).

Conforme Riley (*apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995), os direcionadores de execução relacionam-se com o desempenho da empresa. Quando executados de forma eficiente, são determinantes da posição de custos da empresa. Quanto maior forem os direcionadores de execução melhor é para a empresa, relação esta que não serve para os direcionadores estruturais.

Os direcionadores de execução apresentados por Riley (*apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995) são os seguintes:

- *Envolvimento da força de trabalho* – este condutor de custos reflete o nível de compromisso da força de trabalho com a empresa.
- *Gestão da qualidade total* – revela a postura da empresa em relação à qualidade de seus produtos e processos.
- *Utilização da capacidade* – aponta as escolhas de utilização da capacidade da empresa.
- *Eficiência do layout das instalações* – indica, de forma comparativa, a eficiência do *layout* das unidades da empresa.
- *Configuração do produto* – demonstra se o projeto do produto é eficaz para alcançar vantagens para a empresa.
- *Exploração de ligações com os fornecedores e/ ou clientes para a cadeia de valor da empresa* – de que maneira a empresa conduz as relações com clientes e fornecedores de modo a influenciar o custo e/ou diferenciação de seus produtos e serviços.

Embora Shank e Govindarajan (1995, p. 25) afirmem que “nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo”, a compreensão destes ajuda a empresa a entender e gerenciar adequadamente as suas atividades. Saber avaliar o comportamento de cada condutor e estabelecer uma relação destes com a posição estratégica da empresa revela aquilo que não contribui com o sucesso da empresa. Como afirma Porter (1991), um melhor

gerenciamento dos condutores de custos que os concorrentes é uma fonte de vantagem competitiva para a empresa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A distinção entre a mensuração de custos e a avaliação de custos ainda é algo novo, tanto que o assunto é pouco discutido em termos bibliográficos. A proposta lançada pelo presente trabalho identifica na teoria da Gestão Estratégica de Custos, algumas contribuições para o processo de avaliação de custos nas empresas, bem como para estruturação do modelo de avaliação de custos. A seguir apresentam-se estas contribuições bem como o modelo estruturado.

A primeira contribuição da Gestão Estratégica de Custos vem da análise da cadeia de valor, na medida em que esta teoria destaca que as empresas devem: a) descobrir quais são as atividades de valor do seu setor e quais destas atividades ela (a empresa) executa para, a partir daí, compreender a sua posição na cadeia de valor, e através desta posição descobrir quais são as relações de vantagens possíveis de serem estabelecidas, entre a empresa e os demais membros da cadeia, e entre as atividades de valor da própria empresa; e b) conhecer os direcionadores de custos que atuam sobre as suas atividades e promover um melhor controle destes direcionadores do que os concorrentes.

A segunda contribuição vem do posicionamento estratégico que ajuda a empresa a entender que diferentes posições estratégicas conduzem a diferentes avaliações, pois utilizam perspectivas e visões diferentes. Dessa forma, pela compreensão da posição estratégica ocupada pela empresa, a mesma pode investigar quais são as perspectivas e fatores que influenciam o seu posicionamento, e assim, avaliar os seus custos com base no acompanhamento do desempenho destes fatores e perspectivas.

A terceira e última contribuição da Gestão Estratégica de Custos relaciona-se com a análise dos direcionadores de custos. De acordo com as exposições da pesquisa sobre este item, podem ser identificados vários direcionadores. A relação dos direcionadores com a avaliação de custos diz respeito ao comportamento destes em relação à posição estratégica assumida pela empresa. Conforme a maneira com que os direcionadores se comportam, estes ajudam ou prejudicam a estratégia da empresa. Esta diversidade, entre ajudar e prejudicar a estratégia, ocorre por dois fatores: primeiro, porque os direcionadores, normalmente, estão associados a outros direcionadores, já que as atividades de valor possuem mais do que um direcionador. E, segundo, porque, às vezes, o comportamento de um direcionador pode ser bom para quem possui a estratégia de competição baseada nos baixos custos, no entanto ruim para quem tem um enfoque para a diferenciação.

Percebe-se que os principais temas da Gestão Estratégica de Custos: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos são interligados, ou seja, a avaliação de determinado critério do modelo de avaliação de custos é influenciada pela composição dos demais temas. Assim, por exemplo, para avaliar o critério complexidade é necessário constatar a posição estratégica da empresa que está avaliando este item, e a atividade da cadeia de valores que contém este item. Pois, muitas vezes, o critério complexidade é importante para algumas atividades, mas não para outras, bem como pode ser um critério importante

para empresas que trabalham com a diferenciação e com a missão construir, mas que não são relevantes para empresas que visam o baixo custo, já que a complexidade normalmente eleva os custos. Desse modo, pela ponderação entre o item avaliado e os demais temas, torna-se possível emitir opinião mais apropriada sobre o desempenho de determinado critério para a estratégia da empresa.

Diante destas conclusões a Gestão Estratégica de Custos possibilita estruturar um modelo de avaliação de custos, conforme se apresenta na Figura 6. Para compreender a sua utilização é preciso ter uma seqüência de passos:

- Inicialmente, é necessário identificar as atividades de valor que a empresa executa e os direcionadores de custos que controlam estas atividades.
- Feito isto, é preciso mensurar os direcionadores de cada atividade, ou seja, aqueles representados no modelo.
- Em seguida, é necessário obter as bases de comparação, ou seja, dados dos concorrentes, do mercado, de padrões existentes, de experiências passadas.
- O processo segue com a confrontação entre aquilo que foi mensurado e aquilo que se tem como base de comparação.
- Desta confrontação é feita uma avaliação inicial que contempla apenas a situação daquele direcionador em relação a sua base de comparação.

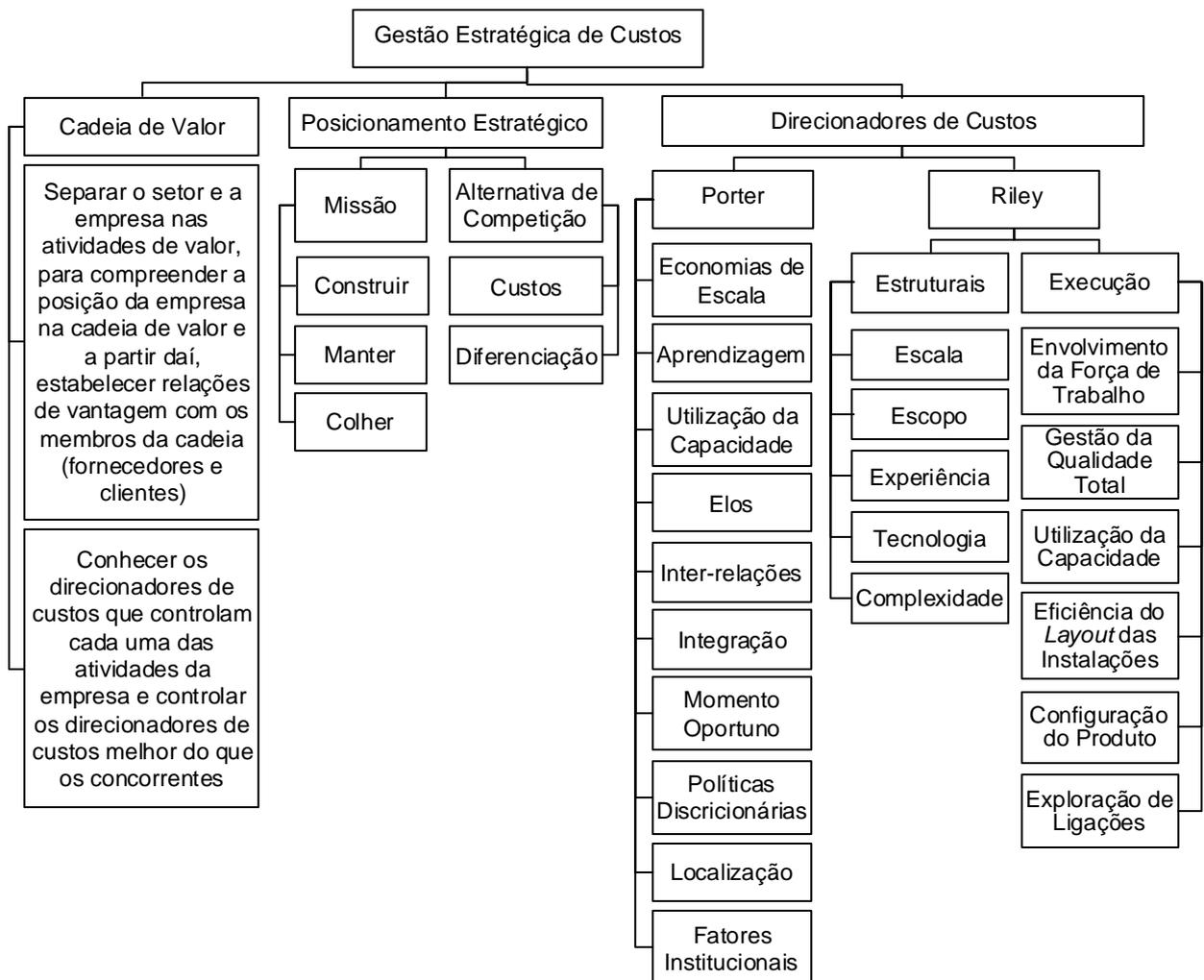


Figura 6: Modelo de avaliação de custos à luz da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995 e PORTER, 1991)

É importante salientar a necessidade de mensuração do número máximo de direcionadores das atividades, visto que os direcionadores de custos atuam em conjunto sobre a atividade. Por isso, medir apenas um direcionador não diz muito sobre a situação real da empresa. Em razão de atuarem em conjunto, os direcionadores de custos podem se compensar. Assim, o mau desempenho de um direcionador pode ser compensado pelo bom desempenho de outro, no momento de avaliar o desempenho total da atividade em relação aos seus custos. Por exemplo, se o critério de localização prejudicar o desempenho da empresa, pode ser que o critério economia de escala compense o mau desempenho do critério anterior. Portanto, a situação final pode não ser tão prejudicial.

A segunda parte do processo de avaliação consiste em relacionar a avaliação do conjunto dos direcionadores com o posicionamento estratégico. Porque, como as diferentes posições estratégicas têm critérios variados, o desempenho de um conjunto de direcionadores pode ser favorável para quem atua por meio da estratégia de diferenciação, mas pode ser desfavorável para quem atua estrategicamente com baixos custos.

Assim, após a avaliação preliminar dos direcionadores, em relação a sua

base de comparação, é feita a avaliação do seu conjunto em relação ao posicionamento estratégico da empresa, ou seja, se aquele conjunto, em seu todo, permite que a empresa melhore em relação a sua estratégia. Caso o desempenho não seja conforme o planejado, a empresa pode recorrer à cadeia de valor e verificar quais atividades executadas ocasionam o problema, ou mais especificamente, verificar qual o direcionador que ainda não é bem controlado por esta.

5. BIBLIOGRAFIA

ATHAR, Raimundo Aben. Demonstração do valor adicionado – DVA. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 96, p. 53-66, maio 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 441f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI, Paul H. Tomada de decisão na administração. In: _____. **Administração**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998. cap. 7, p. 191-212.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

ROBERTS, Fred. S. **Measurement Theory**: with applications to decisionmaking, utility, and the social sciences. London: Addison-Wesley, 1979. (Encyclopedia of mathematics and its applications, v. 7)

RODRIGUEZ, Adolfo René Santa Cruz. Problemática de avaliação de projetos de investimento. In: _____. **Avaliação de projetos de investimento de grande porte com enfoque multicritério**. 1994. f. 22-26. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

STONER, James A. F. Solução de problemas e decisão. In: _____. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice_Hall do Brasil, 1982. cap. 6, p. 108-125.