

ASPECTOS E CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA COMO ELEMENTO DE SUPORTE À COMPETITIVIDADE EMPRESARIAL

JACIRA TUDORA CARASTAN

Resumo:

O futuro aponta para uma maior aproximação com a comunidade internacional e as pessoas tornando-se cidadãos globais. Provavelmente, os produtos de consumo favoritos serão fabricados em outros países ou por empresas estrangeiras operando no Brasil. Nas empresas, a gestão moderna deverá estar atenta à economia global, não somente para obter novas fatias de mercado com novos produtos, mas tornando os atuais produtos competitivos. A gestão estratégica de custos surge como um elemento de suporte à competitividade das empresas que desejam liderar pelos custos mais baixos ou pela diferenciação com produtos de características superiores. Este sistema possui, atualmente, três principais métodos de análise: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos. Cabe aos gestores saber empregá-los para obter o suporte necessário para tomar as melhores decisões de alocação de todos os recursos disponíveis e, assim, alcançar as metas competitivas estabelecidas no planejamento estratégico.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos como Elemento de Suporte da Competitividade*

1.3. ASPECTOS E CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA COMO ELEMENTO DE SUPORTE À COMPETITIVIDADE EMPRESARIAL

Autora:

Jacira Tudora Carastan

Professora dos Cursos de Graduação e do Pós Graduação - Departamento de Contabilidade
Doutora em Controladoria e Contabilidade (Ciências Contábeis) pela FEA/USP
Bacharel em Ciências Contábeis (Contadora)

Instituição:

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Endereço:

Praça Visconde de Souza Fontes, 112 - Fone: (011) 274-1603
CEP 03127-010 - São Paulo - SP

e-mail: carastan@usp.br

vínculo com a instituição: professora do Dept. Contabilidade - FEA/USP

RESUMO

O futuro aponta para uma maior aproximação com a comunidade internacional e as pessoas tornando-se “cidadãos globais”. Provavelmente, os produtos de consumo favoritos serão fabricados em outros países ou por empresas estrangeiras operando no Brasil.

Nas empresas, a gestão moderna deverá estar atenta à economia global, não somente para obter novas fatias de mercado com novos produtos, mas tornando os atuais produtos competitivos.

A gestão estratégica de custos surge como um elemento de suporte à competitividade das empresas que desejam liderar pelos “custos mais baixos” ou pela diferenciação com produtos de características “superiores”.

Este sistema possui, atualmente, três principais métodos de análise: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos.

Cabe aos gestores saber empregá-los para obter o suporte necessário para tomar as melhores decisões de alocação de todos os recursos disponíveis e, assim, alcançar as metas competitivas estabelecidas no planejamento estratégico.

ASPECTOS E CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA COMO ELEMENTO DE SUPORTE À COMPETITIVIDADE EMPRESARIAL

Introdução

O futuro aponta para uma maior aproximação com a comunidade internacional e as pessoas tornando-se “cidadãos globais”. Provavelmente, os produtos de consumo favoritos serão fabricados em outros países ou por empresas estrangeiras operando no Brasil.

As pessoas de várias nações gostam de carros importados da: França, Inglaterra, Alemanha, Japão, etc. Quanto às marcas dos aparelhos eletrônicos estão: Sony, JVC, Philips, Mitsubishi, AIWA, etc. Na alimentação, vê-se como preferidas: Coca-Cola, McDonald's, M&M, Parmalat, Prigles, etc.

Assim, é necessário que a gestão moderna atenda a “complexa arena global” da competitividade e se preocupe não só em como obter novas fatias de mercado por meio de novos produtos, mas também, como fazer com que os atuais produtos sejam competitivos no mercado global. Disso surge a necessidade de “olhar” para os custos de modo a geri-los estrategicamente, tornando os preços e os respectivos produtos aceitáveis na economia global.

Objetivos do Trabalho

Dentro do enfoque exposto, este *paper* tem como objetivo reunir, apresentar e comentar as principais abordagens conceituais sobre os aspectos e características da gestão estratégica de custos, como elemento de suporte à competitividade empresarial.

Características da Economia Global

Diariamente, os eventos e os negócios econômicos são difíceis de serem entendidos sem que se observe os acontecimentos internacionais.

A era de economia global implica numa interdependência mundial de fornecedores, mercados para os produtos e serviços e competição.

A economia global é ao mesmo tempo, uma parte do dia-a-dia de todos e também um novo modo de vida, o mesmo acontecendo com as empresas e as diversas nações. São os negócios internacionais de todos os tipos que estabelecem o mercado global e o movimento de matérias-primas, serviços especializados e produtos acabados, entre outros, nos mais diferentes países.

Motivos e Formas de Negócios Internacionais

Quando uma empresa pretende ingressar no mercado internacional, tem como explicação um ou mais motivos, a saber:

- a) **potencial de lucros:** são maiores nas operações internacionais;
- b) **venda de produtos e serviços:** as operações internacionais proporcionam a oportunidade de vender produtos e serviços em outros locais;
- c) **matérias-primas:** os negócios internacionais podem trazer um melhor acesso para suprir as necessidades de matérias-primas;
- d) **mão-de-obra direta ou indireta:** as operações internacionais podem alocar suas atividades em países onde os custos de mão-de-obra, direta ou indireta, sejam menores do que no país de origem da empresa;
- e) **recursos de capital:** os negócios internacionais podem possibilitar a obtenção de recursos em vários países.

As formas mais comuns de efetuar negócios internacionais classificam-se em: mercado global, exportação e importação, licenciamento e franquia, *joint-ventures*, subsidiárias próprias (em outros países).

Essas cinco formas conduzem à entrada no mercado direto de estratégias de investimento. Sintetiza-se, assim, cada uma:

- * Mercado Global: ocorre quando a empresa compra e/ou fabrica os componentes de um produto em várias partes do mundo e depois monta o produto final no país onde a empresa está localizada; nessa forma de negócio ocorre uma espécie de “divisão internacional da mão-de-obra”, cujo objetivo é ter menores custos com tais recursos. No Brasil, são várias as empresas que atuam dessa forma, entre elas: General Motors, Motorola, Mitsubishi, IBM, etc.; não raro, vê-se na embalagem do produto a indicação “produzido na Zona Franca de (...)”, ou seja, produto montado com componentes fabricados em outros países, ou adquiridos em países pertencentes a um ou mais mercados econômicos;
- * Exportação e importação:
 - a) exportação: quando a empresa exporta, produz localmente e vende os produtos no mercado externo;
 - b) importação: quando a empresa adquire os produtos no exterior e os vende no mercado interno, doméstico;

Às vezes, os clientes de outros países, principalmente daqueles menos desenvolvidos, querem importar produtos, mas não possuem recursos monetários para pagá-los. Uma forma de resolver esse problema inclui um mercado de trocas, de produtos versus produtos.

As exportações são importantes para a economia do país, desde que o crescimento das empresas exportadoras criem novos empregos. Portanto, com frequência os governos oferecem auxílios e benefícios às empresas que procuram desenvolver ou expandir seus negócios, com exportações.

* Licenciamento e franquia: o licenciamento significa que uma empresa pode pagar uma taxa e se tornar uma licenciada, tendo o direito de produzir ou vender mercadorias de outras empresas. Desta forma há uma concessão para efetuar negócios em que haja uma tecnologia de manufatura específica, ou uma patente especial ou marcas registradas, sob a permissão do licenciador.

A franquia é uma forma de licenciamento, com o diferencial de que o licenciado adquire um “pacote” completo, que inclui o projeto das instalações, os equipamentos e máquinas para produzir e/ou vender os produtos, as matérias-primas e materiais para a fabricação e o sistema gerencial, a ser adotado pelo franqueado, de modo a manter todas as características de produção e venda dos produtos, cuja “marca registrada” pertence ao franqueador. São exemplos de franquias internacionais: McDonald’s, Blockbuster, Hyundai, KFC, Arby’s, entre tantas outras.

* Joint-ventures: normalmente são alianças estratégicas para estabelecer um negócio num país estrangeiro, procurando obter capacidade de fabricação ou ter acesso a pontos de venda de produtos ou às redes de distribuição desses. Em *joint-ventures* o negócio assume a forma de entidades co-proprietárias, formando uma entidade corporativa, onde há a participação de uma ou mais empresas. Num mercado internacional, normalmente, uma *joint-venture* envolve empresas de diferentes países, cooperando umas com as outras. Este negócio envolve aquisições eqüitativas e/ou investimentos diretos de um parceiro estrangeiro, no país (local) em que a *joint-venture* operará; também é possível criar uma entidade totalmente nova.

As alianças estratégicas, feitas através de *joint-ventures* internacionais, são vistas como um modo de obter ganhos (resultados) com a cooperação mútua, em negócios que seriam difíceis de serem conduzidos independentemente. São exemplos as alianças entre Toshiba e General Electric, Ford e Volkswagen, etc.

* Subsidiárias próprias (em outros países): é o tipo de operação totalmente adquirida por outra empresa. É semelhante às *joint-ventures*; as subsidiárias estrangeiras são formadas através de investimentos diretos em operações iniciais ou em aquisições eqüitativas de operações em funcionamento.

Para as empresas estrangeiras este é um tipo de negócio de risco, portanto deverá ser efetuado com o auxílio de um consultor, que possa indicar como o negócio será conduzido, jurídica, administrativa e operacionalmente, a fim de obter sucesso no novo empreendimento. Como exemplo internacional, têm-se a empresa NUMMI, uma subsidiária da Toyota nos Estados Unidos (inicialmente uma *joint-venture* com a General Motors).

Gestão Estratégica e Vantagem Competitiva

Para atender à dinâmica da demanda na economia global, é necessário obter, para as empresas, respostas criativas e “visionárias” (em termos de futuro), na mesma velocidade em que ocorrem os problemas, os fatos e as necessidades.

Isso implica que todos os gestores, responsáveis em todas as áreas de atividades da empresa, pensem e planejem estrategicamente.

Segundo Shank & Govindarajan (1993, p.94), o conceito de estratégia foi definido por Andrews (1971), Ansoff (1965), Chander (1962), Hofer and Schendel (1978), Miles and Snow (1978) e outros, como: “*the process by which managers, using a three-to five-year time horizon, evaluate external environmental opportunities as well as internal strengths and resources in order to decide on goals as well as a set of action plans to accomplish these goals*”.

Pode-se assim dizer, que uma estratégia é um plano de ação que estabelece uma direção crítica para a organização e guia a alocação dos recursos. Essa ação enfoca a melhor solução, considerando as perspectivas de longo-prazo para a empresa como um todo e/ou para um ou mais subsistemas dessa.

Todas estratégias devem definir a direção na qual a organização pretende seguir, para uma situação de competitividade. Portanto, os gestores, ao tomarem decisões deverão confrontar o plano da organização com as oportunidades e ameaças de desempenho, visto que, as “boas” estratégias trazem vantagens competitivas e as “ruins” desvantagens.

Ainda, Shank & Govindarajan (1993, p.94) indicam que a estratégia de uma unidade de negócios depende de dois aspectos inter-relacionados: (1) da missão e metas (*goals*) e (2) do modo como a empresa escolhe competir para alcançar as metas e ainda obter vantagem competitiva.

Schendel (*apud* Shank & Govindarajan, 1993, p.94) propõe que uma organização adote um dos três tipos de missões, para seus negócios, a saber:

- a) **Build** (construtiva): essa missão implica ter como meta aumentar a participação no mercado, às custas de ganhos no fluxo de caixa no curto-prazo;
- b) **Hold** (mantenedora): essa missão estratégica é alavancada para proteger a participação no mercado e a posição competitiva;
- c) **Harvest** (“recolhedora”): implica que a missão têm como objetivo maximizar os ganhos e fluxos de caixa, no curto-prazo, mesmo às custas de perder participação no mercado;

Uma vez definida a missão, para obter vantagem competitiva, estabelece-se o planejamento estratégico.

O planejamento estratégico é o processo de formular e implementar os planos estratégicos. Este envolve a identificação dos principais objetivos da organização, a escolha das estratégias para alcançá-las e a criação de planos (táticas) para implementar as estratégias e assim colocá-las em operação.

Schermerhorn (1993, p.222) recomenda que, para estabelecer o planejamento estratégico, responda a cinco questões do tipo “solução de problemas”, a saber:

- para identificar os objetivos organizacionais:
 - “O que se pretende ser no futuro?”
- para obter *performance* de acordo com os propósitos e objetivos:
 - “Quão bem se está trabalhando?”
- para criar planos estratégicos, para realizar os propósitos e objetivos:
 - “Como é possível chegar aonde realmente se deseja estar?”
- para implementar os planos estratégicos:
 - “Será que tudo tem sido feito como necessitaria ser feito?”
- para avaliar os resultados e renovar o processo de planejamento estratégico:
 - “As coisas têm sido realizadas como foram planejadas, quando?”

O planejamento estratégico é estabelecido como um todo sob a responsabilidade da alta administração, mas os gestores de todas as áreas de atividades da empresa devem participar e dar apoio ao processo. Todos os gestores devem conduzir o processo de planejamento estratégico em suas áreas de responsabilidade.

Como diz Drucker (1973, p.122): *“The future will not just happen if one wishes hard enough. It requires decision-now. It imposes risk-now. It requires action-now. It demands allocation of resources, and above all, of human resources-now. It requires work-now”*.

Gestão Estratégica

O processo de conduzir a elaboração do planejamento estratégico e assegurar que as estratégias sejam implementadas, dá-se através do que se denomina gestão estratégica.

Uma gestão estratégica inclui a responsabilidade pela formulação e implementação das estratégias. A formulação das estratégias inicia-se no processo de escolha das várias possibilidades de estratégias a serem adotadas, ajustadas às necessidades da empresa; requer procurar obter respostas para os problemas, através da sistematização das funções de planejamento e análise.

Uma vez formuladas, as estratégias devem ser colocadas em andamento, para que os resultados desejados sejam alcançados. Esse será o processo de implementação das

estratégias. O seu sucesso depende de todos os sistemas operacionais e das funções de: organizar, dirigir e controlar, que devem ser aplicadas para dar suporte e “reforço” às estratégias. Para obter os resultados desejados é necessário haver um forte comprometimento de todos membros da organização, por meio do planejamento participativo.

Criando Vantagem Competitiva para a Organização

Porter (1986, p.14) explica que toda empresa possui uma estratégia competitiva, explícita ou implícita. A estratégia chamada explícita pode ter sido desenvolvida pelo processo de planejamento ou pode ter evoluído, implicitamente, dentro das várias áreas de atuação departamentais da empresa.

Por exemplo, nos Estados Unidos, notou-se haver maiores benefícios no processo explícito, sendo que a atenção ao planejamento estratégico formal trouxe à tona questões que sempre preocuparam os administradores:

- a) o que direciona a concorrência da empresa e dos concorrentes, no mercado em que se pretende operar?
- b) quais atitudes os concorrentes assumirão, perante o mercado competitivo?
- c) qual a melhor resposta a ser dada ao mercado?

Estas são algumas das questões levantadas, dentre tantas outras, visto que nos processos formais de planejamento estratégico há uma grande ênfase na fase do levantamento de questões, mas isso ocorre de forma organizada e disciplinada.

Ainda, no mesmo livro, Porter (1986, p.15) apresenta uma metodologia de técnicas analíticas, que podem auxiliar a empresa a efetuar uma análise do negócio como um todo e prever a sua evolução, e compreender a concorrência e a posição do negócio dentro dessa, traduzindo a análise no desenvolvimento das estratégias competitivas.

Segundo Porter (1986, pp.16-17), “o desenvolvimento de uma estratégia competitiva é, em essência, o desenvolvimento de uma fórmula ampla para o modo como uma empresa irá competir, quais deveriam ser as suas metas e quais as políticas necessárias para levar a cabo estas metas”.

Depreende-se que, se a empresa não definir as metas e as políticas necessárias para obter vantagem num mercado competitivo, não poderá formular as estratégias adequadas de ação.

A figura 1, abaixo, demonstra que é necessário, primeiramente, definir as metas (*goals*; o que se deseja obter; os fins) e as políticas (como alcançá-las; como concretizá-las; os meios). A terminologia pode variar entre as diferentes empresas, podendo ser empregado o termo missão ou objetivos no lugar de metas, e táticas no lugar de políticas funcionais (ou operacionais).

Observa-se, também, as diversas políticas operacionais (“raios da roda”), todas atuando em função das metas (*goals*) da empresa, o que demonstra, efetivamente, como a empresa deseja competir e seus objetivos econômicos e não-econômicos.



Figura 1 - A Roda da Estratégia Competitiva (Porter, 1986, p.17)

Ainda, quanto à formulação de uma estratégia competitiva, Porter (1986, p.18), conforme mostra a figura 2 (com adaptações), indica que é necessário considerar quatro fatores básicos, para determinar os limites de atuação da empresa, de forma a obter sucesso.

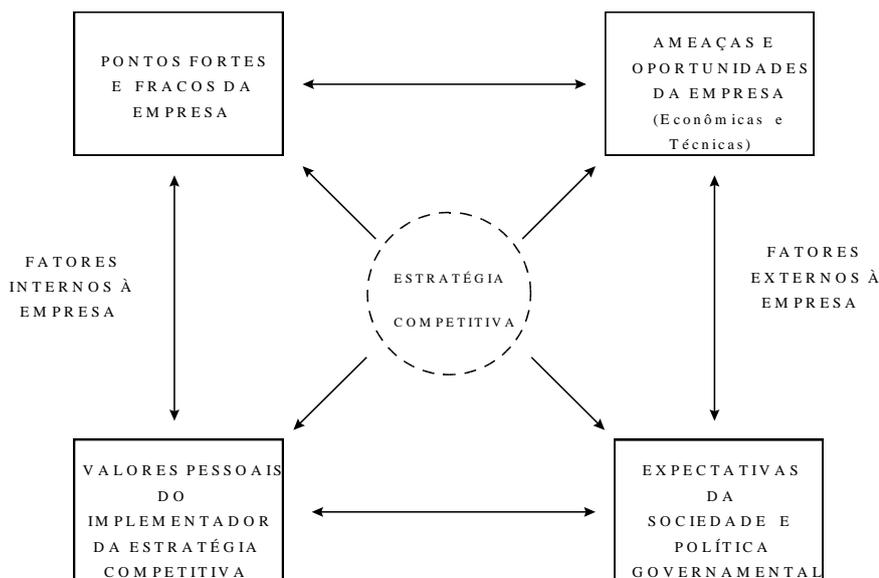


Figura 2 (com adaptações) - Contexto onde a Estratégia Competitiva é Formulada (Porter, 1986, p.17)

Os fatores básicos são: a) os pontos fortes e fracos da empresa, em relação à concorrência (incluindo: os ativos, os recursos financeiros e tecnológicos, a força da “marca”, entre outros itens); b) os valores pessoais da organização, representados pelas motivações e necessidade das pessoas envolvidas com o processo da formulação da estratégia; c) os pontos fortes e fracos combinados aos valores limitativos internos, para que a organização conquise vantagem competitiva, com êxito; e por último, d) as ameaças e as oportunidades da sociedade, refletidas nas políticas governamentais, nos interesses sociais, etc.

Porter (*op.cit.*) sugere dois modos genéricos, nos quais as empresas podem seguir, para desenvolver uma vantagem competitiva sustentável:

- a) “CUSTOS BAIXOS” (liderança de custos): o foco principal é ter custos menores que os concorrentes; através de economias de escala de produção pode-se ter um controle de custos “apertado”, minimizá-los com pesquisa e desenvolvimento, serviços, pessoal de vendas, publicidade, etc.;
- b) DIFERENCIAÇÃO (produção de produtos “superiores”): diferenciar-se pelos produtos oferecidos no mercado, criando “um algo mais”, tal que os clientes percebam ser “único” do produto.

c)

Gestão Estratégica de Custos como Suporte à Vantagem Competitiva

As análises de custos tradicionais sempre têm um enfoque voltado para as decisões em que há alternativas de caminhos a seguir, face aos impactos financeiros decorrentes do processo. Normalmente, utiliza-se o sistema de custeio variável, porque o primeiro ponto, financeiramente importante, está na análise dos custos variáveis e na margem de contribuição resultante de: Receitas - Custos Variáveis (Operacionais, como: mão-de-obra direta e matéria-prima; e Financeiros, como os juros na compra de matérias-primas, a prazo).

A gestão estratégica de custos é diferente das análises tradicionais, visto que as análises apresentam uma abordagem mais ampla, em que os custos são observados para fins estratégicos.

Na gestão estratégica, os custos são itens considerados no planejamento estratégico e operacional, formulados com a participação de todas as áreas de atividades, para que efetivamente seja cumprida a missão e sejam atingidas as metas da empresa, no todo.

De acordo com Shank & Govindarajan (1993, p.6), os gestores do negócio devem ter um processo contínuo de:

- **formulação de estratégias:** conforme explicado anteriormente, e segundo Porter (1986 p.18), as estratégias competitivas deverão considerar os pontos fortes e fracos da empresa, as ameaças e oportunidades (concorrentes e mercados, ou produtos com clientes pouco explorados), as crenças e valores das

pessoas que compõem a organização (isto se refere à cultura organizacional da empresa) e também, as exigências e expectativas da sociedade e do governo;

□ **comunicação das estratégias formuladas:** significa adotar uma postura participativa dos gestores não só no processo de formulação, mas também na implementação, disseminando as estratégias traçadas em todas as áreas da empresa;

□ **desenvolver e fazer cumprir o plano tático relacionado às estratégias:** um plano tático é a determinação do “como” as estratégias serão implementadas para serem realizadas; um plano tático pode estabelecer o aperfeiçoamento contínuo das atividades, ou a busca de menores custos e menores desperdícios, ou operações de *marketing* para divulgar os produtos em outros mercados e assim por diante;

□ **desenvolver e implementar controles:** todo processo de planejamento terá seu ciclo concluído com o estabelecimento de controles que monitorem a implementação das estratégias, passo a passo; os controles são importantes porque permitem uma verificação e análise entre o planejado e o realizado, buscando aplicar as correções, quando necessárias, ou efetuar a manutenção das atividades executadas corretamente.

A figura 3 pode representar o ciclo contínuo a ser seguido pelas empresas:

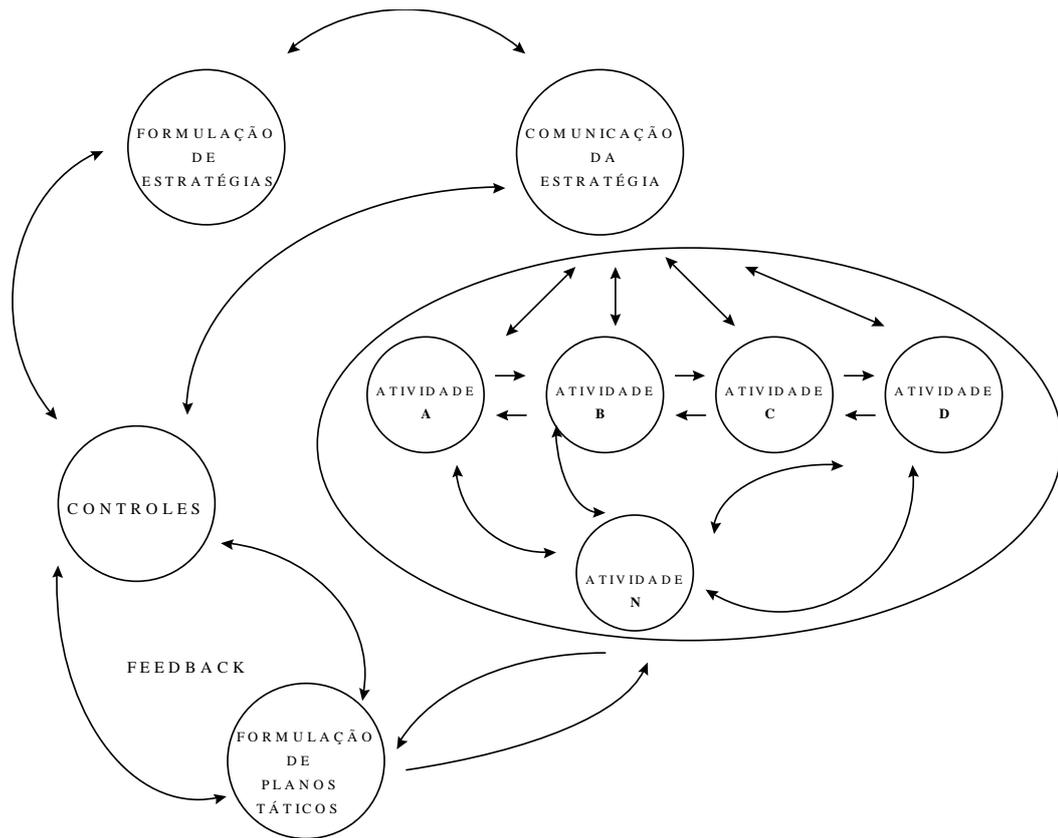


Figura 3 - Processo Contínuo: Formulação e Comunicação de Estratégias

Portanto, a gestão estratégica de custos mostra-se bastante diferenciada das análises tradicionais de custos variáveis e margem de contribuição.

Shank & Govindarajan (*op.cit.*) e Porter (1986) indicam três temas-chaves, que farão parte da gestão estratégica de custos:

- * análise da cadeia de valor;
- * análise do posicionamento estratégico;
- * análise dos direcionadores de custos;

Análise da Cadeia de Valor

Porter (1992) indica ser necessário abordar os custos através do enfoque chamado de “cadeia de valor”. Essa abordagem tem relação com as características do Sistema de ABC - *Activity Based Costing*, quanto ao fato de analisar, nas diferentes atividades exercidas, quais as que agregam e as que não agregam valor à empresa.

Como este autor recomenda, a análise da cadeia de valor pode ser efetuada desde as fontes de matérias-primas básicas, passando pelos fornecedores de componentes até o produto chegar às mãos do cliente/consumidor.

Este tipo de abordagem evidencia uma visão de empresa como um sistema aberto, onde se tem a cadeia global externa, influenciando e sendo influenciada pelos negócios e atividades exercidas.

Analisar os fornecedores de componentes e de matérias-primas, na cadeia de valor, implica que os produtos e/ou serviços estão sendo produzidos pela empresa, procurando atender ao que o mercado consumidor solicita, como por exemplo: produtos diferenciados, preços menores, qualidade, etc.; esses fatores pertencem à cadeia de valor do mercado consumidor.

Cabe, aqui, lembrar que o conceito de cadeia de valor é diferente do conceito de valor agregado, porque em termos estratégicos a análise de valor agregado é efetuada no fim do processo, após a apuração do resultado entre Receitas x Custos e Despesas.

A análise da cadeia de valor, estrategicamente é mais útil, porque ocorre antes que o produto e/ou serviço esteja concluído:

- inicia-se com as análises sobre o mercado potencial: por meio de pesquisas de *marketing* sobre novos produtos;
- segue-se com as análises dos Fornecedores: buscando a qualidade das matérias-primas e outros materiais; a especialização dos serviços de terceiros; cumprimento de prazos para entrega dos materiais e conclusão dos serviços contratados; a negociação do custos e preços; as melhores condições de pagamento (prazo e encargos financeiros), etc.

Estas informações podem ser verificadas nos estudos de casos que demonstram como a aplicação do *JIT - Just-in-Time*, nas empresas estrangeiras levaram à redução ou eliminação de custos que não adicionam valor.

Análise do Posicionamento Estratégico

Esta análise refere-se ao uso das informações da Contabilidade Gerencial, que será diferenciada em função de como a empresa escolheu competir.

No caso de competitividade pelos “custos mais baixos” (liderança de custos) as informações deverão considerar: os investimentos em novos ativos, relacionados: 1) à produção; 2) aos custos e os preços “alvo”, planejados; 3) à aplicação dos programas de aperfeiçoamento constante, envolvendo os custos da qualidade, os custos dos produtos defeituosos, as sobras de materiais e matérias-primas, os desperdícios, as reclamações dos clientes; etc.

Quando a empresa adotar a estratégia de diferenciação por produto, talvez as informações dos custos totais não sejam tão relevantes, mas as informações gerenciais sobre o processo produtivo, sobre as atividades administrativas e produtivas que agregam ou não valor ao produto, sobre a identificação e análise dos direcionadores de custos, sobre os recursos gastos com planejamento e desenvolvimento de produtos ou a publicidade relativa serão destacadas, tanto para fins estratégicos como táticos (operacionais).

O quadro, extraído de Gupta e Govindarajan(1984b) e Govindarajan(1986), apud Shank & Govindarajan (*op.cit.*, p. 20) resume as principais diferenças entre a ênfase nos sistemas de controle ou em gestão de custos, dependendo da estratégia adotada.

Diferenças na Gestão de Custos Causadas por Diferenças na Estratégica

	Principal Ênfase Estratégica	
	Diferenciação de Produto	Liderança de Custo
Papel dos custos planejados dos produtos na avaliação de desempenho	Não muito importante	Muito importante
Importância de conceitos como orçamento flexível para controle de custo de fabricação	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância observada dos orçamentos	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância da análise dos custos de <i>marketing</i>	Crítico para o sucesso	Geralmente não é feito numa base formal
Importância do custo do produto como um dado na decisão de preço	Baixo	Alto
Importância da análise de custo do concorrente	Baixo	Alto

(SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, Vijay. Gestão Estratégica de Custos, 1995, p.20)

Análise dos Direcionadores de Custos

O terceiro tema-chave, para a gestão estratégica de custos, está na análise dos direcionadores de custos, assunto esse tratado com maior aprofundamento no Sistema ABC, utilizado tanto para fins de acumulação de custos, como também nas análises do “preço-meta”.

Na análise dos direcionadores de custos estuda-se as relações de causa-efeito, visto que os custo pode ser causado, *direcionado*, por diversos fatores que se inter-relacionam, até chegar ao produto/serviço acabado.

Conforme mostra a literatura técnica, os sistemas tradicionais de custeio (custeio por absorção, custeio variável e custeio-padrão), quando tratados gerencialmente, utilizam um único direcionador de custos: o volume produzido. As análises desse tipo confrontam: a) custos variáveis versus custos marginais; b) margens de contribuição versus custos fixos; c) análise de custo-volume-lucro; d) análise sobre alavancagem operacional, etc.

A abordagem de custos, na gestão estratégica, *têm pouco foco no volume*. As informações gerenciais evidenciam outros fatores, como por exemplo: escala de produção, pesquisa e desenvolvimento de produtos, investimentos em *marketing*, grau de integração

vertical, tecnologias de processos relacionadas a cada fase da cadeia de valor da empresa, diversidade da linha de produtos/serviços ofertadas ao mercado e outros.

As análises dos direcionadores não se atêm apenas à área produtiva, mas sim às estruturas de administração e de apoio organizacional, ou ainda, quanto aos direcionadores de causa-efeito do emprego de novas tecnologias de produção, ou também, aos direcionadores relativos às parcerias e terceirizações, de parte do processo produtivo ou administrativo.

Este assunto torna-se mais evidente quando se aprofunda os estudos sobre a utilidade do Sistema ABC, tratado nos livros de Brimson (1996), Ostrenga *et alli* (1994), Porter (1992), Robles (1994) e outras obras técnicas.

Conclusões

Nas empresas, a gestão moderna deverá estar atenta à economia global, não somente para obter novas fatias de mercado com novos produtos, mas tornando os atuais produtos competitivos.

A gestão estratégica de custos surge como um elemento de suporte à competitividade das empresas que desejam liderar pelos “custos mais baixos” ou pela diferenciação com produtos de características “superiores”.

Este sistema possui, atualmente, três principais métodos de análise: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos.

Ao empregá-los os gestores terão o suporte necessário para tomar as melhores decisões de alocação de todos os recursos disponíveis e, assim, alcançar as metas competitivas estabelecidas no planejamento estratégico.

Referências Bibliográficas

- PLAYER, Steve. *ABM: lições do campo de batalha*. Trad. de Maria Lúcia Rosa. São Paulo: Makron Books, 1997.
- GAJ, Luis. *Administração estratégica*. 2.ed. São Paulo: Ática, 1993.
- PORTER, Michael E.. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Trad. de Elizabeth M.P.Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, Michael E.. *Estratégia competitiva*. Trad. de Elizabeth M.P.Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Trad. de Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia Empresarial*. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: McGraw Hill, 1977.
- ACKOFF, Russel L. *Planejamento Empresarial*. Trad. de Marco Túlio de Freitas. Rio de Janeiro: LTC, 1976.

- HAMEL, G.; PRAHALAD, C.K. *Competindo pelo futuro*. Trad. de Outras Palavras. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SCHERMERHORN, J.R.. *Management for productivity*. 4.ed. New York: Wiley, 1984.
- DRUCKER, Peter F.. *Management: tasks, responsibilities, practices*. New York: Harper & Row, 1973.
- SHANK, J. K. *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press, 1993.
- ROBLES JR., Antonio. *Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- OSTRENGA, Michael *et alli*. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. Trad. de Nivaldo Montingelli Jr. 2. Ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Trad. de Antonio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos (inclui o ABC)*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo:Atlas, 1994.
- LEONE, George S.G.. *Curso de contabilidade de custos (contém custeio ABC)*. São Paulo: Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1988.
- BERLINER, Callie. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual do CAM-I*. Trad. de José Luiz Bassetto. São Paulo: T.A. Queiroz, Fundação Salim Farah Maluf, 1992.