

METODOLOGIA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: INTEGRAÇÃO DOS CONCEITOS DE CADEIA DE VALORES, DIRECIONADORES DE CUSTOS E ACTIVITY-BASED COSTING EM UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES

RODRIGO PEREIRA BARBOSA
WILSON KENDY TACHIBANA

Resumo:

A globalização dos mercados acirrou a competitividade entre as empresas e o que antes era sinônimo de diferenciação, agora é de sobrevivência. Os clientes não mais absorvem os custos da ineficiência produtiva das empresas e exigem produtos com qualidade, baixo preço, confiabilidade e disponibilidade na entrega. Neste contexto as empresas estão implantando modernas estratégias de produção obrigando os dirigentes a repensar seu sistema de informações. Assim a Gestão Estratégica de Custos, enquanto forma de administração, surgiu como uma metodologia eficiente e eficaz quando a empresa deseja obter informações para fins gerenciais. Ela aborda a análise da cadeia de valores global, permitindo o planejamento, harmonização e controle de todos os processos fornecedores/organização/clientes. Como ferramenta o ABC (Activity-Based Costing) proporciona a apuração mais realista dos custos dos produtos e processos, sendo utilizado em períodos posteriores para avaliar o desempenho operacional e para o planejamento estratégico. Neste ambiente a superioridade competitiva de uma empresa estará em sua habilidade de estruturar sua cadeia de valores e em gerenciar os fatores que direcionam os custos pois, a globalização proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a uma maior flexibilidade para garantir sua sobrevivência. Portanto, um sistema de informações gerenciais que integre os conceitos de Gestão Estratégica de Custos, juntamente com a utilização do ABC como ferramenta para custeamento de produtos e processos, permitirá a tomada de decisões e o estabelecimento de uma vantagem competitiva sustentável.

Palavras-chave:

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

1.2. METODOLOGIA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: INTEGRAÇÃO DOS CONCEITOS DE CADEIA DE VALORES, DIRECIONADORES DE CUSTOS E ACTIVITY-BASED COSTING EM UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES

RODRIGO PEREIRA BARBOSA (ENG. MECÂNICO - UFU); WILSON KENDY
TACHIBANA (PROF. DR. EM ENG. DE PRODUÇÃO - EESC USP)

Universidade de São Paulo

Escola de Engenharia de São Carlos

e-mail: *rbarbosa@sc.usp.br*

Mestrando em Engenharia de Produção

RESUMO

A globalização dos mercados acirrou a competitividade entre as empresas e o que antes era sinônimo de diferenciação, agora é de sobrevivência. Os clientes não mais absorvem os custos da ineficiência produtiva das empresas e exigem produtos com qualidade, baixo preço, confiabilidade e disponibilidade na entrega. Neste contexto as empresas estão implantando modernas estratégias de produção obrigando os dirigentes a repensar seu sistema de informações. Assim a Gestão Estratégica de Custos, enquanto forma de administração, surgiu como uma metodologia eficiente e eficaz quando a empresa deseja obter informações para fins gerenciais. Ela aborda a análise da cadeia de valores global, permitindo o planejamento, harmonização e controle de todos os processos fornecedores/organização/clientes. Como ferramenta o ABC (Activity-Based Costing) proporciona a apuração mais realista dos custos dos produtos e processos, sendo utilizado em períodos posteriores para avaliar o desempenho operacional e para o planejamento estratégico. Neste ambiente a superioridade competitiva de uma empresa estará em sua habilidade de estruturar sua cadeia de valores e em gerenciar os fatores que direcionam os custos pois, a globalização proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a uma maior flexibilidade para garantir sua sobrevivência. Portanto, um sistema de informações gerenciais que integre os conceitos de Gestão Estratégica de Custos, juntamente com a utilização do ABC como ferramenta para custeamento de produtos e processos, permitirá a tomada de decisões e o estabelecimento de uma vantagem competitiva sustentável.

INTRODUÇÃO

A quebra de fronteiras entre países através da globalização dos mercados despertou a necessidade da busca contínua por melhores processos produtivos, novas tecnologias e sistemas cada vez mais eficientes de gestão, pois até então as empresas repassavam os custos para os consumidores, mesmo os decorrentes de ineficiência, e aqueles absorviam com relativa facilidade. A concorrência nestes mercados globais agora passa a ser condição de sobrevivência determinando o sucesso ou fracasso das empresas, e não simplesmente sua posição competitiva.

Na moderna gestão da manufatura surgiram várias filosofias e ferramentas no processo produtivo, tais como Just-in-Time, Kanban, Manutenção Produtiva Total, Computer Aided Design, Computer Aided Manufacturing e Controle Numérico Computadorizado, e seus benefícios foram e são inegáveis.

Outra importante consideração foi o advento da Qualidade Total, que busca, através de várias ferramentas, a melhoria contínua para atingir a posição de empresa de classe mundial que, segundo Nakagawa (1991), são aquelas que estão permanentemente perscrutando pelo mundo afora os melhores processos e técnicas de manufatura, a fim de competir simultaneamente em todas as quatro dimensões: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade.

Neste contexto, tornou-se de vital importância as estratégias empresariais baseadas no negócio da empresa e nos fatores que determinam seu sucesso. Essas estratégias são o processo através do qual os gerentes avaliam as oportunidades ambientais externas assim como a capacidade interna e os recursos internos a fim de se decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ação para realizar estas metas. Segundo Porter (1990), qualquer estratégia deve surgir de uma compreensão das regras da concorrência: pois estas determinarão a rentabilidade porque influenciam preços, custos e investimentos necessários; e da satisfação às necessidades dos clientes: capacidade da empresa em captar os valores por ela criados são importantes determinantes da rentabilidade empresarial.

Para Porter (1990) uma empresa pode obter vantagem competitiva através de uma estratégia de custo total (preços mais baixo aos consumidores), estratégia de diferenciação (diferenciar o produto criando algo que seja exclusivo e valorizado pelo consumidor) e estratégia de foco levando em conta que uma empresa é capaz de atingir um objetivo estratégico mais estreito de forma mais efetiva do que os concorrentes que competem de forma mais ampla.

Dentro do conceito de estratégias de negócios empresariais, destaca-se a Gestão Estratégica de Custos, que desagrega a cadeia de valores da empresa em suas atividades de relevância, possibilitando de forma eficiente e eficaz, uma análise do comportamento dos gastos da empresa de acordo com o posicionamento estratégico por ela estabelecido. Desta forma, segundo Michaels (1989), uma empresa poderá competir com excelência através do projeto de custos que também considera a funcionalidade e conformidade de acordo com as necessidades e prioridades na perspectiva dos consumidores.

Gestão Estratégica de Custos

A melhoria da produtividade e da qualidade e a redução de custos através da eliminação de todas as formas de desperdício para vencer a competição global, vem exigindo a geração de dados e informações precisas e atualizadas, que auxiliem os gestores a tomarem decisões corretas, tanto em nível de atividades relacionadas com áreas funcionais, como em nível de investimentos (Nakagawa, 1991). Para tal um sistema confiável de gestão de custos é uma poderosa ferramenta para a competitividade empresarial.

Shank (1995) construiu seu modelo de Gestão Estratégica de Custos sobre três pilares fundamentais: análise da cadeia de valores, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. Estes conceitos são abordados abaixo.

O conceito de *cadeia de valores*, proposto por Porter (1990), tem sua origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte do produto, sendo modelada pela estrutura industrial. A cadeia de valores desagrega uma empresa em suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.

O segundo tema da Gestão Estratégica de Custos é o conceito de *posicionamento estratégico* que depende, segundo Shank (1995), de dois aspectos inter-relacionados: (1) sua missão ou meta, e (2) a forma que a unidade de negócios escolhe para competir - vantagem competitiva de custos ou diferenciação. Segundo Shank (1995), as missões que uma empresa pode adotar são de construir (aumento de fatia de mercado em setores de crescimento - início do ciclo de vida do produto) e colher (maximização dos ganhos e dos fluxos de caixa de curto prazo - ciclo de maturação ou declínio do produto).

A missão de construir possui maiores incertezas devido a maior dependência de mercados de capital, tecnologia, concorrentes e clientes, fornecedores de matéria-prima e mercado de trabalho. De forma semelhante a estratégia de diferenciação também apresenta maiores incertezas por três motivos: os produtos diferenciados não são testados; maior complexidade ambiental causada por um conjunto amplo de produtos; e os produtos diferenciados somente serão bem sucedidos se os clientes perceberem suas vantagem sobre os produtos concorrentes. Portanto uma empresa deve escolher uma missão e uma estratégia que formem um todo harmônico, evitando os desajustes existentes entre missão de construir e estratégia de baixo custo e entre missão de colher e estratégia de diferenciação (Shank, 1995).

A análise financeira convencional considera que os custos são causados pelo volume de produção (direcionadores de volume). Na Gestão Estratégica de Custos este conceito é abandonado e procura-se levantar quais são os fatores que efetivamente provocam os custos, *direcionadores de custos*, através de uma relação de causa-efeito que reflita de forma mais precisa a realidade.

Os custos passam a ser direcionados, na visão da Gestão Estratégica de Custos, por muitos fatores interrelacionados de forma complexa, podendo ser estruturais (escala, escopo, experiência, tecnologia, complexidade, etc) ou de execução (envolvimento da força de trabalho, Gestão da Qualidade Total, *layout* das instalações, configuração do produto, etc).

Porter (1990), lista outros direcionadores como padrão da utilização da capacidade, exploração de elos dentro e fora da empresa, relações com outras unidades empresariais, aproveitamento de novas oportunidades, localização das atividades, fatores institucionais e políticas da empresa. Contudo cada empresa deve levantar o direcionador de custos que

melhor se identifica com cada atividade através de entrevistas com especialistas, comparação dos custos de uma atividade com os do concorrente (ou dos concorrentes entre si) ou através de medidas como rendimento, índices de refugo e horas de trabalho. O fundamental neste processo é que a relação de causa-efeito seja obedecida.

O Custeamento Baseado em Atividades (ABC - Activity-Based Costing), é uma ferramenta poderosa para a Gestão Estratégica de Custos, pois identifica as atividades de relevância estratégica da empresa, apropriando custos adequadamente a elas e em seguida determina quais são as relações e em que proporções estas atividades contribuem para o custo final dos produtos. Portanto permite, além de levantar os custos mais reais dos produtos, avaliar todos os processos ao longo da cadeia de valores da empresa e fornece condições de se atingir uma vantagem competitiva.

A superioridade competitiva de uma empresa estará em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seu negócio e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos pois, a globalização, caracterizada pelo mercado dinâmico e turbulento e pelo avanço tecnológico, proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a um grau maior de flexibilidade para garantir a sobrevivência num contexto de alta competitividade.

Limitações da Contabilidade Tradicional

Várias empresas ainda utilizam o conceito de valor agregado na avaliação de seu desempenho. Para gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à empresa. Desta forma o conceito de valor agregado, interno à empresa, é posto em xeque, pois este começa muito tarde e acaba muito cedo. Ele inicia a análise de custos com as compras, deixando de fora todas as oportunidades de explorar elos com fornecedores e termina com as vendas, deixando novamente de explorar elos com consumidores (Shank, 1995); ignoram até mesmo a interdependência das atividades realizadas dentro da empresa.

Já o conceito de cadeia de valores possibilita uma visão sistêmica de todas as atividades que são realizadas desde a fonte de matéria-prima até o produto final, oferecendo inúmeras oportunidades de obter eficiência e eficácia no negócio, através da gestão econômica destas atividades; explorando elos fornecedores/empresa/clientes; e conhecendo, adequando e controlando os fatores determinantes dos custos em cada atividade.

A análise financeira convencional considera que os custos são causados pelo volume de produção (direcionadores de volume). Na Gestão Estratégica de Custos este conceito é abandonado e procura-se levantar quais são os fatores que efetivamente provocam os custos, *direcionadores de custos*, através de uma relação de causa-efeito que reflita de forma mais precisa a realidade. Este assunto será abordado mais criteriosamente no item 2.2.

Por outro lado, os sistemas de contabilidade convencionais foram projetados para períodos anteriores, onde a mão-de-obra e a matéria-prima eram os fatores predominantes de produção. Naquele momento a tecnologia modificava mais lentamente e existia um limitado *mix* de produtos. Os sistemas se limitavam a avaliar o inventário e os custos dos produtos e de vendas, proporcionando pouca informação. Segundo os sistemas tradicionais os produtos e seus volumes de produção causavam os custos, usando horas de mão-de-obra direta,

horas-máquina ou custo de material como base de alocação de custos dos produtos (Brimson, 1991).

Com o advento da globalização e da competitividade nos mercados competitivos os sistemas de custos tradicionais foram revisados devido à substituição da mão-de-obra direta por processos automatizados, ao aumento da porcentagem dos custos indiretos de produção, às operações não requererem o mesmo número de operadores (Hicks, 1992); à departamentalização dos custos e alocação incorreta praticada pelos sistemas tradicionais (Ostrenga, 1993); à ênfase principal em registros externos e não internos, à monitoração inadequada das medidas de performance (Kaplan, 1993); e à maior ênfase no controle de custos do que na sua redução (Brimson, 1991).

Para Innes (1994), os sistemas de contabilidade convencionais não atendiam mais às necessidades por dois motivos principais: (1) a estrutura dos custos dos produtos tinham mudado pelo aumento da produção e crescimento dos custos não produtivos, tornando o controle e avaliação dos elementos de custos significativamente importantes e (2) a natureza dos custos não eram mais predominantemente influenciada pelos volumes mas sim pela exploração das economias de escopo e escala. Robles (1994) também destaca que o sistema de controle e gerenciamento de custos tradicional - baseado em volume - por se assentar em economias de escala, vem perdendo sua relevância e tem provocado distorções em função das modificações tecnológicas que estão sendo introduzidas nas empresas, principalmente naquela com atividades industriais, tais como: (1) crescimento progressivo das despesas de *overhead*; (2) diversificação da linha de produtos diante da concorrência cada vez mais acirrada; (3) modificações na maneira de pensar a produção; e (4) os sistemas de custos tradicionais não estimulam a identificação de atividades que não adicionam valor.

Santos (1990) cita os dois métodos de custeamento convencionais existentes: o custeio por absorção e o custeamento marginal. O *custeio por absorção* (custear o produto atribuindo-lhe também os custos fixos) apropria todos os custos de produção ao produto de forma direta e indireta. A apropriação indireta é realizado em forma de rateio que, segundo Martins (1996), contém certo subjetivismo existindo sempre a arbitrariedade nas alocações. O *custeamento marginal*, também chamado de custeamento direto ou variável, utiliza o conceito de margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos marginais. Somente os custos identificados com os produtos, variáveis, são alocados e os demais, fixos, são necessários para manter a capacidade instalada.

Segundo Horngren (1987), a alocação dos custos *overhead*, no custeamento por absorção, é realizada sobre quatro bases: horas de mão-de-obra direta, preço da mão-de-obra direta, horas-máquina e custo ou peso do material direto. Deve-se observar que não existe uma estreita relação de causa-efeito entre os custos e os objetivos finais do custeio, predominando sempre o rateio e a arbitrariedade na alocação dos custos *overhead*.

Algumas desvantagens do custeio direto, segundo Padoveze (1996), são: a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio; c) é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Conclui-se, portanto, que as práticas contábeis tradicionais, não fornecem bases gerenciais competitivas para as indústrias, pois as informações não consideram aspectos relevantes no custeio de produtos e utiliza de técnicas onde a arbitrariedade predomina ou são de caráter de curto prazo. Além do mais não proporcionam uma visão sistêmica da empresa, negligenciando fontes potenciais de otimização. Assim o *controller* não poderá cumprir com eficácia sua função de organizar e reportar dados relevantes, exercendo uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa, através do planejamento, execução e controle adequado das atividades, sejam operacionais ou funcionais (Nakagawa, 1993).

Vantagens da Gestão por Atividades

Uma empresa consegue atingir seus objetivos através das atividades desempenhadas por cada um dos grupos especializados da organização. A contabilidade por atividade objetiva a coleta de informações sobre o desempenho operacional e financeiro de atividades significativas da empresa e um Sistema de Gestão da Contabilidade se propõe auxiliar os gestores de todas as áreas funcionais a melhorarem as formas de se apropriarem custos às atividades e destas para os produtos (Nakagawa, 1991).

A partir do momento em que se encontra estruturada a cadeia de valores da empresa, com suas atividades de relevância estratégica desagregadas, a base para a contabilidade por atividade já esta estabelecida.

Brimson (1991) afirma que as atividades são uma base poderosa para administração de uma organização por diversas razões: transmissão dos planos a cada nível onde as ações são realizadas; os custos dos produtos e processos são levantados com maior precisão; os direcionadores de custos são fatores que realmente causam os custos nas subsequentes atividades; as atividades facilitam a avaliação de alternativas a partir do momento em que determina o custo e performance da empresa; as atividades focam a estratégia da corporação, podendo adaptar cada atividade as suas metas estabelecidas; as atividades complementam a melhoria contínua, pois avaliam quais atividades não agregam valor ao negócio da empresa, eliminando-as, e prioriza as atividades de maior relevância; atividades são facilmente entendidas pelos usuários proporcionando um efetivo meio de comunicação entre contabilidade e as áreas operacionais; atividades ligam planejamento e controle o que é essencial para a gerência poder realizar modificações e ajustes no planejamento, antecipando os problemas; as atividades integram medidas de performance financeiras e não financeiras, sendo que um sistema de contabilidade por atividade é um veículo de avaliação da performance das atividades, incluindo tempo, qualidade e flexibilidade; as atividades se interrelacionam, o que é muito importante para explorar os elos entre estas; as atividades assistem os gerentes na determinação do *mix* de produtos, preços, desenvolvimento de estratégias de comprar/fabricar, entre outras decisões; etc,

Um sistema de Gestão Estratégica de Custos fornecerá ao *controller* da empresa melhores ferramentas para cumprir seu papel de, segundo Figueiredo (1997), zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. Sua tarefa torna-se possível quando é identificada a cadeia de valores da empresa, desagregando-a em suas atividades de relevância, levantando os

direcionadores de custos e finalmente estabelecendo um paralelo entre os resultados planejados e os obtidos.

O levantamento das atividades por si só justificam o projeto de Gestão Estratégica de Custos, mesmo desconsiderando outras contribuições como as destacadas por Martins (1996): alteração do *mix* de produtos, alteração do processo de formação de preços, alteração nos processos, redesenho de produtos, orçamentos baseado em atividades, etc.

Atividades Dentro da Cadeia de Valores

As atividades são os fundamentos da Gestão de Custos, por possuir um nível apropriado de detalhes, e descrevem o caminho no qual uma empresa emprega seu tempo e seus recursos para produzir e atingir seus objetivos. As atividades interrelacionam-se, formando os processos que podem ultrapassar as fronteiras da empresa através de elos com clientes e fornecedores (Brimson, 1991). Hicks (1990) define atividades como sendo um grupo de processos e procedimentos relacionados, que juntos produzem um trabalho particular necessário à organização e para Innes (1994) são elos de entrada de recursos e saída de resultados.

As atividades incluem tantos os processos de manufatura quanto as ações que suportam os processos de manufatura, transcendendo todos os passos da cadeia de valores: projeto do produto, engenharia de fabricação, produção, distribuição, marketing e serviços pós venda. A definição de atividade é independente de uma organização específica, pois elas representam o que é feito, estando presente em pequenas ou grandes companhias, sendo descrita em termos de seus recursos, *inputs*, *outputs* e processos (Brimson, 1991).

Segundo Porter (1990), o grau apropriado de desagregação depende da economia das atividades e dos propósitos para os quais a cadeia de valores está sendo analisada, sendo as atividades desagregadas se tiverem economias diferentes, tiverem um alto impacto em potencial de diferenciação ou apresentarem uma proporção crescente ou significativa do custo.

O fundamental para escolha de um método específico para realizar uma atividade é aquele que apresenta a melhor capacidade de suportar os objetivos do negócio. Como as atividades se sobrepõem, a otimização torna-se difícil e às vezes atividades menos importantes são priorizadas. Porém as atividades são uma base poderosa para administração de uma organização por razões diversas, conforme já relatado anteriormente.

Innes (1994), propôs três métodos para a identificação das atividades dentro de uma organização: (1) método do mapa físico, que é uma representação gráfica das construções da organização incluindo os detalhes de todos os departamentos; (2) análise do fluxo de trabalho, que são diagramas que ilustram vários processos; e (3) entrevistas, onde os gerentes são entrevistados, geralmente por consultores, para tentar determinar as atividades mais importantes em uma organização particular.

Para Turkey (1992), a redução de custos por gestão de atividades pode ser obtida através: da redução de tempo e esforço como elemento chave para o melhoramento contínuo; eliminação de atividades desnecessárias; seleção de atividades de baixo custo desde o desenvolvimento do produto; compartilhamento de atividades com os clientes sempre que possível; e redirecionamento ou eliminação de recursos não usados.

Direcionadores de Custos

O segundo tema de grande importância na Gestão Estratégica de Custos é o conceito de direcionadores de custos, questionando os conceitos da contabilidade gerencial, que afirma que o custo é uma função, basicamente, de um único direcionador de custos: volume de produção. Sabe-se, no gerenciamento estratégico de custos, que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se interrelacionam de formas complexas (Shank, 1995).

Porter (1990), lista dez condutores principais que determinam o comportamento dos custos nas atividades dentro da cadeia de valores de uma empresa:

- economias de escala: habilidade para executar atividades de formas diferentes e mais eficientes em um volume maior, ou habilidade para amortizar o custo de intangíveis como publicidade e P&D sobre uma maior volume de vendas;
- aprendizagem e vazamentos: o custo poderá cair conforme se aprende e aperfeiçoa a realização de cada atividade, podendo ser esta aprendizagem decorrente de vazamento de informações da concorrência;
- padrão de utilização da capacidade: quando uma atividade tem um custo fixo substancial, seu custo será afetado pela utilização da capacidade;
- elos: os custos são afetados pelo modo com que outras atividades são realizadas dentro da cadeia de valores da empresa ou dos fornecedores e clientes;
- inter-relações: o relacionamento com outras unidades empresariais conduzem os custos, devendo algumas atividades serem compartilhadas com unidades irmãs;
- integração: o nível de integração vertical em uma atividade pode influenciar seu custo;
- oportunidade: dependendo do tempo/ordem que em uma empresa se move com relação uma determinada atividade, poderá reduzir ou aumentar os custos;
- políticas arbitrárias independentes e outros condutores feitos por uma empresa: produtos, *mix* de produtos, nível de serviço, *marketing* e desenvolvimento de tecnologia, entrega, tecnologia de processo, recursos humanos, etc;
- localização: a localização geográfica de uma atividade pode afetar seus custos, do mesmo modo que sua localização com relação a outras atividades;
- fatores institucionais: incluindo regulamentação governamental, férias fiscais e outros incentivos financeiros, sindicalização, tarifas e tributos, além de normas locais.

Shank (1995), subdivide os direcionadores de custos em estruturais e de execução. Os estruturais, relacionados com a estrutura econômica, classificam-se em:

- escala: tamanho de investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
- escopo: grau de integração vertical;
- experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
- tecnologia: tecnologias de processos usadas em cada atividade da empresa;
- complexidade: amplitude da linha de produtos ou de serviços oferecida aos clientes.

Já os direcionadores de execução, que são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem sucedida, estando intimamente relacionados com o desempenho, Shank (1995) os classifica da seguinte forma:

- envolvimento da força de trabalho (participação): o conceito de comprometimento da força de trabalho pela melhoria contínua;
- gestão da qualidade total: qualidade do produto e do processo;

- utilização da capacidade, dadas as escolhas de escala na construção da unidade;
- eficiência do *layout* das instalações: quão eficiente é o *layout*;
- configuração do produto: eficácia do projeto ou da formulação;
- exploração de elos com fornecedores e clientes na cadeia de valores da empresa.

O comportamento dos custos de uma atividade de valor pode ser uma função de mais de um condutor de custos, que se interagem reforçando-se ou neutralizando-se mutuamente. É essencial o conhecimento dos condutores de custos, bem como sua interação, podendo ser compreendido através de: medidas alternativas de eficiência de uma atividade além do custo total (rendimento, refugo, horas de trabalho, etc); examinando a própria experiência interna; entrevistando especialistas; ou comparando o custo de uma empresa em uma atividade de valor ao de seus concorrentes ou comparando os custos da concorrência entre si (Porter, 1990).

Activity-Based Costing

Há aproximadamente quinze anos, acadêmicos deram início ao processo de revisão dos sistemas tradicionais de contabilidade, pois acreditavam que eles não satisfaziam mais à nova realidade. Assim indivíduos e organizações começaram a desenvolver idéias e técnicas para retificar as deficiências dos sistemas tradicionais. No final da década de oitenta, organizações introduziram o custeio baseado em atividade, ABC - Activity-Based Costing (Hicks, 1992), como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Para Martins (1996), O ABC permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos.

Dentro do conceito ABC uma empresa deve ser desagregada em suas atividades de relevância estratégica, conforme descrito no item 2.1, e em seguida atribuídos todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la através de uma alocação direta, rastreamento e em último caso rateio. As proposições são que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades. Portanto dois estágios são identificados: o primeiro é aquele em que todos os custos que não caem diretamente nas categorias de custos são atribuídos as atividades que a suportam (direcionadores primários de custo) e o segundo cada custo de atividades são relacionadas com os produtos em proporção de acordo com os direcionadores de custos (direcionadores secundários de custo). A Figura 1 apresenta de

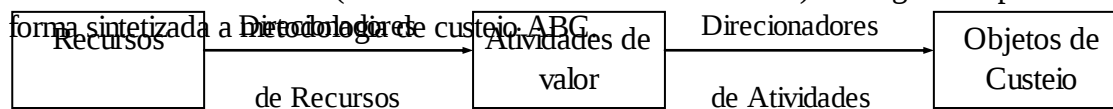


Figura 1 - Esquematização da metodologia de custeio ABC.

A diferença entre os sistemas de contabilidade tradicional e o ABC estão basicamente nos custos indiretos de produção, sendo que agora eles são alocados e apropriados à cada

atividade e produto através dos direcionadores, obedecendo uma relação causa-efeito, minimizando os efeitos da subjetividade presente nos rateios.

Os direcionadores de custo são utilizados para determinar em que proporções os custos das atividades serão aplicados aos produtos. O critério de seleção dos direcionadores é o seguinte: (i) a variável deve ser quantificável e homogênea; (ii) os dados da variável selecionada devem ser capazes de capturar o custo efetivo e ligá-los às linhas de produto individual; e (iii) os direcionadores de custos selecionados devem ter uma forte correlação com os níveis de custo em cada conjunto de atividade de custo (Innes, 1994).

Innes (1994) destaca quatro importantes passos para o desenvolvimento de um sistema de custeio ABC: (1) identificação das atividades no negócio que são influenciadas mais precisamente pelo volume de “transações” do que pelo volume final de saída; (2) identificação e atribuição dos recursos consumidos nestas atividades, cujos custos podem ser apurados; (3) seleção dos direcionadores de custos para cada atividade e estabelecimento de um sistema de coleta de dados dos volumes de direcionadores de custos e (4) aplicação dos direcionadores de custos às linhas de produtos para gerar informações de custos dos produtos.

O processo de levantamento do conjunto de custos, atividades e direcionadores de custos do ABC, freqüentemente levam à criação de uma gestão de custos baseados em atividades (ABCM - Activity-Based Costing Management), onde o importante não é somente reduzir os custos mas também aumentar os lucros. O ABCM fornece informações para investimento em avaliação e projeto de processos, proporciona custos mais efetivos de projetos sem reduzir a qualidade do produto, traz informações de custos mais conscientes, fornece medidas de performance em áreas operacionais e estratégicas, identifica oportunidades críticas e atrativas para investimento de capital e proporciona medidas de performance operacional em atividades interdepartamentais e além das fronteiras da empresa (Innes, 1994).

Turkey (1992), afirma que a meta da evolução do ABC é direcionar os esforços adaptados à estratégia de negócio definida à empresa, em ambientes de pressão competitiva, assim como melhorar o desempenho operacional da empresa como um todo. Para Sharman (1993), o sistema ABC inicia um processo completo de investigação que pode trazer melhoramentos a longo prazo para a empresa, capacitando os administradores para analisar as atividades e a forma de negócio da empresa, dando-lhes uma visão integrada.

Segundo Brimson (1991), as vantagens dos sistemas de custeio baseados em atividades são que eles proporcionam melhores custos e metas de performance a partir dos planos estratégicos; identificam desperdícios de atividades e fatores que direcionam os custos; melhoram a qualidade de preços; permitem decisões sobre fazer/comprar; e estimam de forma acurada o comportamento dos custos dos produtos. Para Innes (1994), os motivos de aplicação do ABC são o fornecimento de informações mais precisas a respeito do custo dos produtos podendo auxiliar à administração a compreender melhor a estrutura dos custos; prover de dados de maior confiança para definição do preço; permitir uma segura avaliação do *mix* de produtos; e focar esforços para redução dos custos.

Sistema de Informações Contábeis

Segundo Nakagawa (1993), no contexto de globalização, o consumo eficiente e eficaz de recursos das empresas requer tanto um processo flexível e dinâmico de

planejamento e controle de operações, como também um adequado sistema de informações que suporte esta forma de gestão. Ressalta-se que o melhor indicador da eficácia empresarial são os resultados econômicos/lucro.

Abaixo serão apresentadas algumas definições de informação e sistemas de informações para que se possa compreender sua estrutura e utilização para fins gerenciais dentro da empresa.

Para Davis (1974), “a informação é o dado que foi processado de uma forma compreensível para o seu recipiente e que apresenta um valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas”. Gil (1978), afirma que “dado é a matéria-prima que o sistema de informação vai trabalhar e informação é o produto final do sistema de informações, e deve ser apresentada em forma e conteúdo adequados ao usuário”.

Segundo Nash (1984), “o sistema de informação é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes”. O comitê organizado pela American Accounting Association (1966), definiu que o sistema contábil de informações gerenciais é a aplicação de técnicas e conceitos adequados ao processamento de dados históricos e dados econômicos projetados de uma entidade, para auxiliar a administração a estabelecer planos e objetivos econômicos razoáveis, e tomar decisões racionais com vistas ao atingimento desses objetivos.

Na Gestão Estratégica de Custos é necessário um sistema de informações que processe os dados para uma forma compreensível, para que se possa avaliar o desempenho operacional das diversas atividades realizadas dentro da empresa, bem como possibilitar os planejamentos estratégico e operacional. Estas informações devem ser confiáveis e estar disponíveis no momento certo.

O sistema de informações deve focar o atingimento dos objetivos do negócio da empresa; sua estrutura deve ser criteriosamente checada para que os usuários compreendam as informações por ele disponibilizadas, transformando-as em ações convergentes para o aumento da competitividade da organização. Na metodologia a ser proposta a seguir, será mostrado o contexto no qual Nakagawa (1993) insere o sistema de informações contábeis.

METODOLOGIA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A metodologia para Gestão Estratégica de Custos proposta neste trabalho consta de quatro etapas, cada uma na perspectiva de autores diferentes. A primeira etapa é a identificação das atividades realizadas na cadeia de valores da empresa. A segunda refere-se ao levantamento dos fatores que direcionam os custos em cada uma daquelas atividades. A etapa seguinte consiste na aplicação da metodologia ABC para o custeamento de produtos e processos e a última etapa, integrando todas as anteriores, é o desenvolvimento de um sistema de informações de apoio à tomada de decisões.

Atividades e Cadeia de Valores

O fundamento da Gestão Estratégica de Custos é o conjunto de atividades que são realizadas pela empresa dentro da sua cadeia de valores. Portanto o primeiro passo para o

processo de administração, no contexto da Gestão Estratégica de Custos, é o levantamento de todas as atividades que são realizadas desde a fonte de matéria-prima até o produto final nas mãos do consumidor. Uma metodologia para a realização desta primeira etapa é proposta por Brimson (1991), conforme Figura 3.

Deve-se considerar ainda os métodos propostos por Innes (1994), para identificação das atividades dentro de uma organização: (1) método do mapa físico, que é uma representação gráfica das construções da organização incluindo os detalhes de todos os departamentos; (2) análise do fluxo de trabalho, que são diagramas que ilustram vários processos; e (3) entrevistas, onde os gerentes são entrevistados, geralmente por consultores, para tentar determinar as atividades mais importantes.

A Figura 2 mostra uma adaptação do conceito de cadeia de valor proposto por Shank (1995) e Porter (1990), através de uma visão de sistema aberto e integrado.

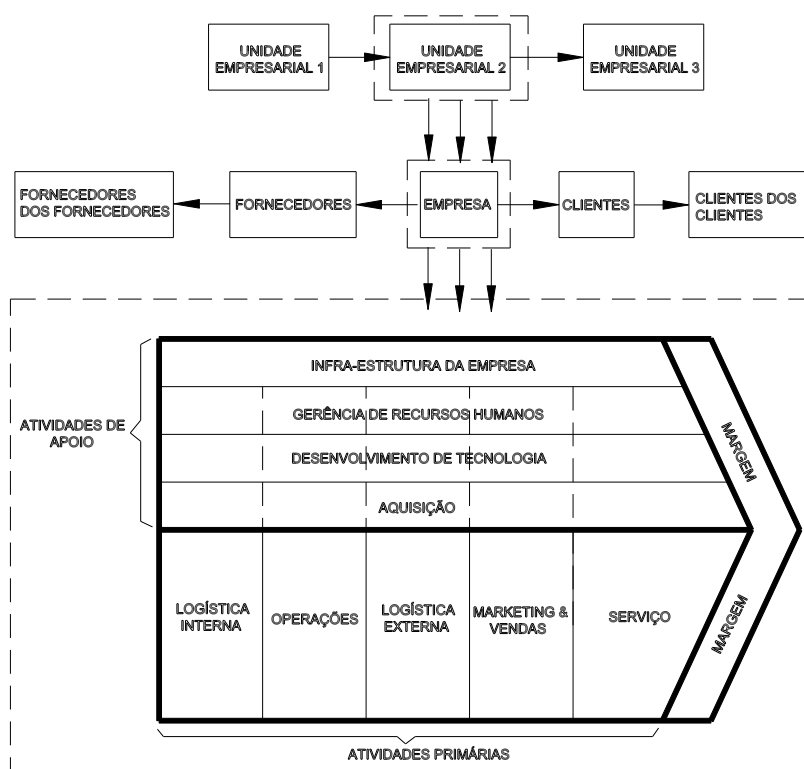


Figura 2 - Adaptação da cadeia de valores proposta por Porter (1990) e Shank (1995)

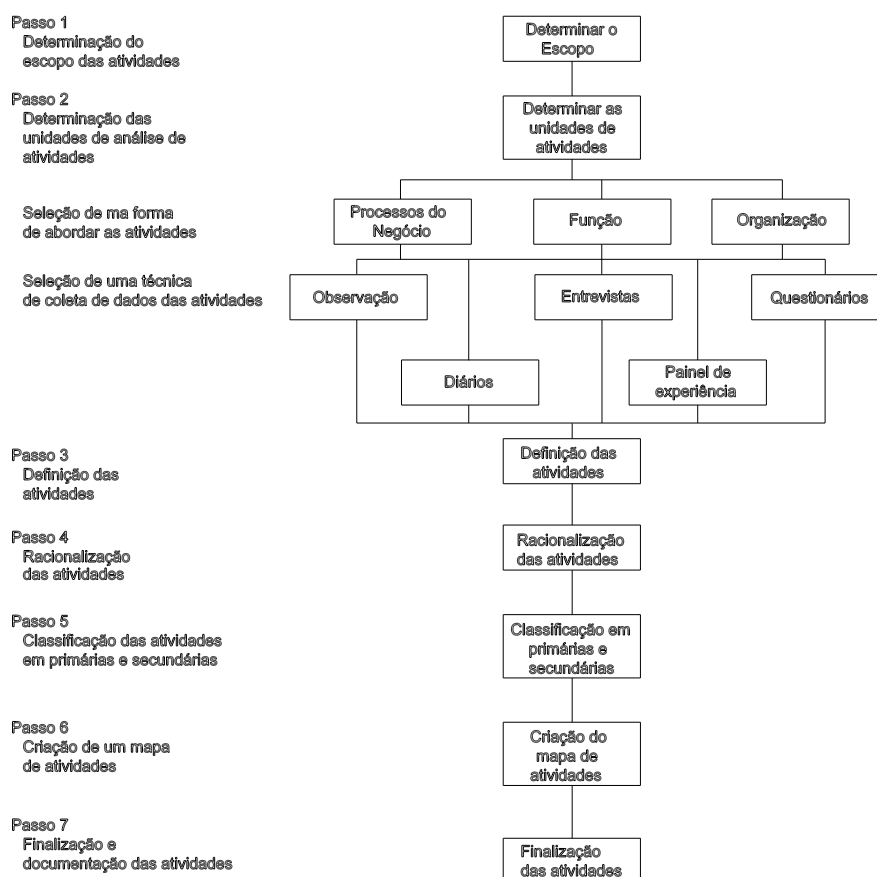


Figura 3 - Metodologia de análise de atividades, adaptação de Brimson (1991)

Direcionadores de Custos

Após identificadas todas as atividades realizadas pela empresa em sua cadeia de valores, deve-se levantar quais são os fatores que direcionam os custos: direcionadores estruturais e de execução. Para o desenvolvimento desta etapa, a metodologia proposta por Porter (1990), conforme descrito no item 2.2, é uma ferramenta eficiente. Nesta etapa já é possível obter uma vantagem competitiva de custos através da composição da cadeia de valores em relação à da concorrência ou determinando a posição relativa em relação aos condutores dos custos de cada atividade (Porter, 1990).

Porter (1990) sugere algumas medidas para controle dos condutores de custos: *controle da escala* - obter o tipo apropriado de escala, políticas para estabelecer economias de escala sensíveis a ela; *controle da aprendizagem* - lidar com a curva de aprendizagem, manter a aprendizagem patentada, aprender com a concorrência; *controle do efeito da utilização da capacidade* - nivelar a produtividade; *controle de elos* - explorar elos de custos dentro da cadeia de valores, trabalhar com fornecedores e canais; *controle de inter-relações* - compartilhar atividades apropriadas; *controle da integração* - examinar as possibilidades de integração; *controle da oportunidade* - explorar vantagem do primeiro e do último a mover-se, compras oportunas no ciclo econômico; entre outras formas de controle.

Na Gestão Estratégica de Custos o volume não é a maneira mais útil para explicar o comportamento dos custos; devendo-se explicar a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa. Ressalta-se ainda que nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo e para cada direcionador de custos há uma estrutura de análise de custos específica que é fundamental para se compreender a posição de uma empresa (Shank, 1995).

Metodologia ABC proposta por Hicks

Como ferramenta para identificação dos custos de produtos, processos e atividades, o Activity-Based Costing pode ser usado proporcionando valores mais reais que as metodologias de custeio utilizadas pela contabilidade tradicional, minimizando os efeitos da arbitrariedade presente no rateio dos custos *overhead*. O método ABC proposto por Hicks (1992), conforme será descrito abaixo, pode ser utilizado com relativa simplicidade para esta etapa da Gestão Estratégica de Custos, levando-se em conta que a configuração da cadeia de valores da empresa, com todas suas atividades de relevância estratégica, já foi concluída em etapas anteriores.

Os dez passos para implementação do ABC propostos por Hicks (1992), são:

1. Identificação e definição das atividades relevantes;
2. Organização das atividades por centro de custos;
3. Identificação dos principais elementos de custo;
4. Determinação da relação entre atividades e custos;
5. Identificar os direcionadores de custos para atribuir os custos às atividades e as atividades aos produtos;
6. Estabelecimento do modelo de fluxo de custos, conforme Figura 4;

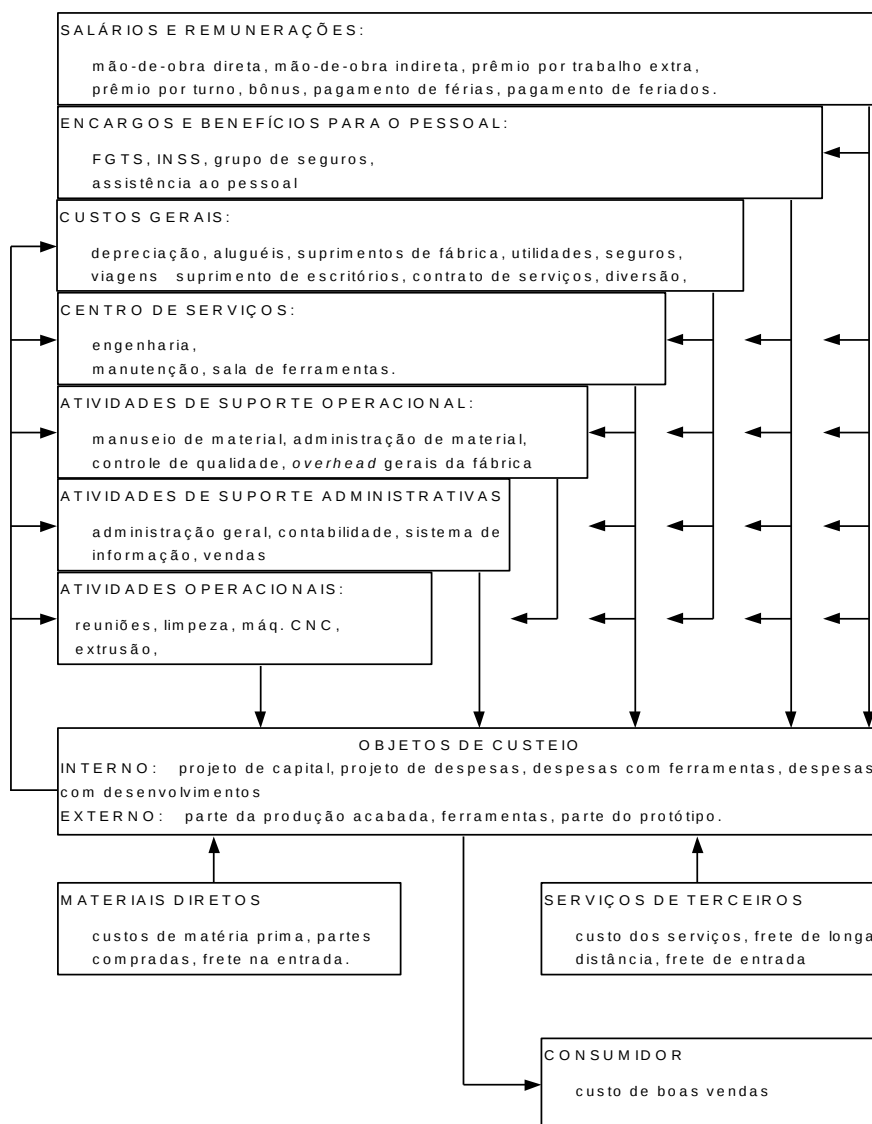


Figura 4 - Diagrama de Fluxo Total de Custos adaptado de Hicks (1992)

7. Seleção das ferramentas apropriadas para executar o modelo de fluxo de custos, medidores dos direcionadores;
8. Planejamento do modelo de acumulação dos custos, em tempo real permitindo simular várias situações úteis ao tomador de decisões;
9. Coleta dos dados necessários para direcionar o modelo de acumulação dos custos, através da avaliação de dados históricos, entrevistas e estimativas de especialistas;
10. Estabelecimento do modelo de acumulação de custos para simular custos e o fluxo e progresso das bases de custeio. Planilhas ou *softwares* de uso compreendido.

Sistema de Informações

Finalmente é necessário um sistema de informações que integre os conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e Activity-Based Costing, fornecendo ao *controller* medidas de desempenho operacional, bem como provendo-o de meios para

planejar estratégica e operacionalmente. O contexto do sistema de contabilidade gerencial, na perspectiva de Nakagawa (1993), encontra-se na Figura 5.

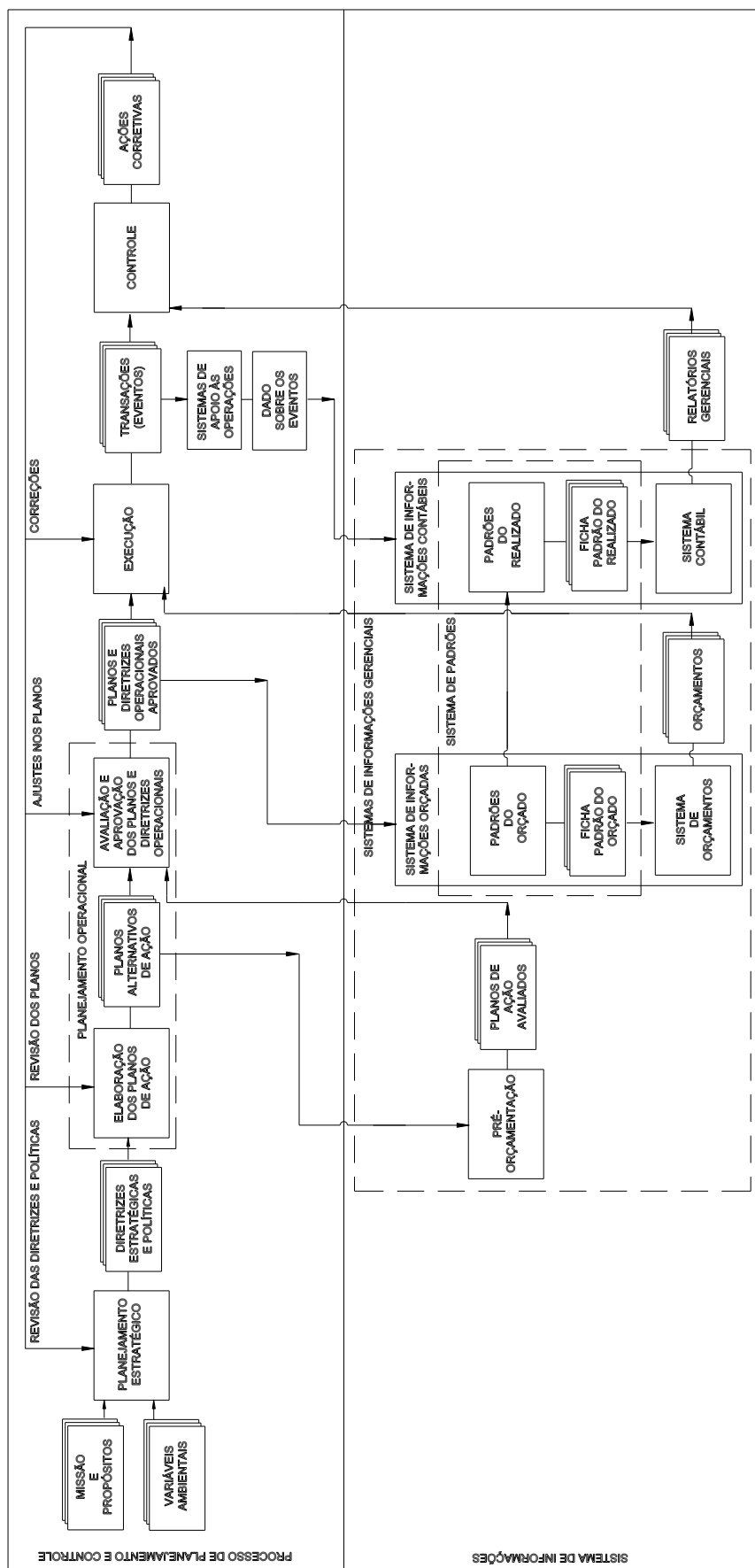


Figura 5 - Modelo de decisões e sistema de informações, conforme Nakagawa (1993).

O sistema de informações deve ser estruturado minuciosamente de acordo com a realidade de toda a cadeia de valores da empresa, participando do processo todos os futuros usuários. Dessa forma informações confiáveis e disponíveis a tempo, permitirão aos gestores da empresa tomarem decisões eficazes na conquista de seus objetivos.

CONCLUSÃO

A satisfação às necessidades dos clientes passou a ser condição de sobrevivência no mercado globalizado, exigindo mudanças nos sistemas de produção e de informação, passando a imperar a flexibilidade e o dinamismo. Neste contexto, a Gestão Estratégica de Custos tornou-se uma poderosa forma de administração, capacitando a empresa a atingir os objetivos de seu negócio.

A metodologia proposta para a Gestão Estratégica de Custos, apresenta uma grande viabilidade de implementação. A partir da configuração da cadeia de valores, o levantamento dos direcionadores de custos e a aplicação do ABC estarão viabilizados, pois nestas etapas o coordenador do projeto terá uma visão sistêmica e integrada de todos os processos e fluxos de recursos dentro da organização. A etapa final, o desenvolvimento do sistema de informações de apoio à decisão, deverá ser realizada criteriosamente, pois será este sistema que permitirá avaliar o desempenho da empresa, bem como projetar seu futuro.

Enfim, a capacidade de adaptação da empresa ao mercado dinâmico e turbulento e ao avanço tecnológico, garantirá sua sobrevivência e posição competitiva, sendo a Gestão Estratégica de Custos uma poderosa ferramenta para a criação e sustentação de um desempenho superior.

BIBLIOGRAFIA

- BRIMSON, James A. **Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach**. 1ed. New York: JOHN WILEY & SONS INC, 1991.
- DAVIS, Gordon B. **Management information systems: conceptual foundations, struture and development**. New York: McGraw Hill, 1974.
- FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, Loureiro. **Sistema de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 1978.
- HICKS, Douglas T. **Activity-Based costing for small and mid-sized businesses: an implementation guide**. New York: JOHN WILEY & SONS INC, 1992.
- HORNGREN, Charles T. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 6 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1987.
- INNES, John. **Activity Costing for engineers**. New York: RESEARCH STUDIES PRESS LTD, 1994.
- KAPLAN, Robert S. **Measuring Manufacturing Performance: a new challenge for managerial accounting research**. The accounting review; Outubro 1993
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5 ed. rev. São Paulo: Atlas, 1996.
- MICHAELS, Jack V. **Design to Cost**. New York: JOHN WILEY & SONS INC, 1989.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.
- NASH, John F., Roberts, Martin B. **Accounting information systems.** New York: Macmillan, 1984.
- OSTRENGA, Michael. **Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. 1 ed. Rio de Janeiro: RECORD, 1993.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 1 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Atlas, 1996.
- PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** 10ª reimpressão. São Paulo: Campus, 1990.
- ROBLES JR., Antônio. **Custos da Qualidade: Uma Estratégia para Competição Global.** São Paulo: Atlas, 1994.
- SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos: um enfoque gerencial com ênfase para o custeamento marginal.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SHANK, John K. **Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.** John K. Shank, Vijay Govindarajan. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHARMAN, Paul A. **Activity-Based Management: A growing practice.** CMA magazine. March 1993, p 17-22.
- TURKEY, Peter B. B. **Activity Based Management.** Management Accounting. January 1992, p. 20-25.