

O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO DENTRO DA GESTÃO DE CUSTOS

Paulo Mauricio Selig

Sidnei Vieira Marinho

JADER JULIO PIRES DA SILVA

Resumo:

O presente trabalho mostra como a escolha estratégica feita por uma organização, reflete nos custos envolvidos nos seus produtos. Segundo o conceito de Porter (1980), uma empresa pode competir pela liderança de custos ou pela diferenciação do produto. Mostraremos que apesar das empresas saberem das diferenças conceituais que estas duas abordagens apresentam, o papel da análise de custos não é explorada com profundidade. Na maioria das vezes, as empresas não alinham suas estratégias aos custos. A maioria tenta minimizar seus custos, minimizar seus tempos de resposta e melhorar a qualidade, sem saber se tais atitudes vão de encontro com a estratégia da organização de atuação no mercado. A seguir descrevemos medidas de desempenho não financeiras como um instrumento de controle estratégico. Os relatórios contábeis de uma empresa representam somente uma fração das capacidades de uma organização. O ideal é incorporar ao modelo de contabilidade financeira medidas intangíveis, como por exemplo: qualidade dos produtos, motivação dos funcionários, fidelidade dos clientes, etc. Pois será a avaliação destes ativos que garantirá o sucesso no ambiente competitivo de hoje.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos para Competitividade Global*

O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO DENTRO DA GESTÃO DE CUSTOS

Paulo Mauricio Selig, Dr.
Sidnei Vieira Marinho, Mestrando
Jader Júlio Pires da Silva, Mestrando
Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis - SC
Caixa Postal - 5111
CEP - 88040-970

RESUMO

O presente trabalho mostra como a escolha estratégica feita por uma organização, reflete nos custos envolvidos nos seus produtos.

Segundo o conceito de Porter (1980), uma empresa pode competir pela liderança de custos ou pela diferenciação do produto. Mostraremos que apesar das empresas saberem das diferenças conceituais que estas duas abordagens apresentam, o papel da análise de custos não é explorada com profundidade. Na maioria das vezes, as empresas não alinham suas estratégias aos custos. A maioria tenta minimizar seus custos, minimizar seus tempos de resposta e melhorar a qualidade, sem saber se tais atitudes vão de encontro com a estratégia da organização de atuação no mercado.

A seguir descrevemos medidas de desempenho não financeiras como um instrumento de controle estratégico. Os relatórios contábeis de uma empresa representam somente uma fração das capacidades de uma organização. O ideal é incorporar ao modelo de contabilidade financeira medidas intangíveis, como por exemplo: qualidade dos produtos, motivação dos funcionários, fidelidade dos clientes, etc. Pois será a avaliação destes ativos que garantirá o sucesso no ambiente competitivo de hoje.

Área Temática: Custos para competitividade global

O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO DENTRO DA GESTÃO DE CUSTOS

INTRODUÇÃO

A nova forma de competição global exige que as empresas estejam comprometidas com o contínuo e completo aperfeiçoamento de seus produtos, processos e colaboradores.

Imai (1988) destaca que no mundo ocidental as empresas estão mais voltadas para os resultados. O lucro é o principal indicador de desempenho, o que tem levado muitas fábricas a praticamente manterem a mesma estrutura desde os anos cinquenta, com poucas inovações tecnológicas.

A análise de custos é vista normalmente como um termômetro dos impactos financeiros sobre as tomadas de decisões gerenciais. Mas, os relatórios de custos devem ajudar a empresa a elaborar estratégias que permitam adquirir uma vantagem competitiva sustentável.

Shank (1997) diz que a contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial. Sob este ponto de vista, a administração de empresas é um processo cíclico contínuo de: (1) formular estratégias, (2) comunicar estas estratégias por toda a organização, (3) desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias e (4) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas. A informação contábil desempenha um papel em cada um dos estágios deste ciclo.

No estágio um, estratégias que não produzam retornos financeiros adequados não podem ser estratégias apropriadas. No estágio dois, os relatórios contábeis constituem uma das formas importantes através das quais a estratégia é comunicada por toda a organização. No estágio três, a análise financeira é um dos elementos-chave para decidir que programas táticos serão mais eficazes para ajudar uma empresa a atingir suas metas estratégicas. Finalmente, no estágio quatro, custos padrões, orçamento de despesas e planos de lucros anuais funcionando como base para a avaliação de desempenho é bem aceito nas empresas em todo o mundo. Estas ferramentas devem ser adaptadas para o contexto estratégico da empresa para que possam ser úteis ao máximo.

Kaplan (1997) analisa medidas de desempenho da organização em torno de quatro perspectivas diferentes - desempenho financeiro, conhecimento do cliente, dos processos internos da empresa e de aprendizado e crescimento, conjunto de medidas conhecido como *Balanced Scorecard*.

O *Balanced Scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. Sendo que os passos a serem seguidos são: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e melhorar o *feedback* e o

aprendizado estratégico.

Portanto, podemos observar que a simples análise contábil já não é mais suficiente. As empresas que quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Infelizmente, muitas empresas analisam o relacionamento com clientes e suas capacidades organizacionais somente através do desempenho financeiro.

A seguir mostraremos quais estratégias empresariais, as organizações podem adotar, de forma a obter um posicionamento estratégico adequado.

O QUE É POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DE UM NEGÓCIO?

Shank (1997) utiliza o posicionamento estratégico como uma das variáveis a serem analisadas para uma eficaz gestão dos custos. Mas qual é o verdadeiro significado deste posicionamento?

Oliveira (1988) define estratégia empresarial como sendo a finalidade de estabelecer os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser seguidos para alcançar os objetivos estabelecidos pela empresa.

Assim, a estratégia de uma unidade de negócios depende de dois aspectos: sua missão ou metas e a forma que a unidade de negócios pretende atuar em seu segmento de forma competitiva - a vantagem competitiva da unidade de negócios.

Hofer e Schendel (1978) propuseram as seguintes três missões que uma unidade de negócios pode adotar:

- **Construir:** Esta missão implica uma meta de aumento da fatia de mercado, mesmo à custa de ganhos e fluxo de caixa de curto prazo. As unidades de negócios com pequena fatia de mercado em setores de grande crescimento buscam basicamente uma missão de construir;
- **Manter:** Esta missão estratégica é desencadeada para proteger a fatia de mercado e a posição competitiva da unidade de negócios. Empresas com grande fatia de mercado em segmentos de crescimento rápido buscam geralmente uma missão de manutenção;
- **Colher:** Esta missão implica uma meta de maximização dos ganhos e do fluxo de caixa de curto prazo, mesmo à custa da fatia de mercado. As empresas com alta fatia de mercado em um setor de baixo crescimento geralmente buscam uma missão de colher.

Porter (1980) propôs as duas formas de se obter vantagem competitiva sustentável:

- **Baixo custo:** O foco desta estratégia é obter um baixo custo em relação aos concorrentes;
- **Diferenciação:** O foco principal desta estratégia é diferenciar a oferta de produtos da unidade de negócios, criando alguma coisa que seja percebida pelos clientes como sendo único.

Assim sendo devemos analisar o tipo de missão da unidade de negócio simultaneamente com a vantagem competitiva que a mesma possui. Isso nos dará o posicionamento estratégico do negócio .

A escolha da missão mais adequada deve estar alinhada a obtenção do lucro a curto ou a longo prazo.

Com relação a vantagem competitiva fica clara sua relação com a gestão de custos. Por exemplo, para uma empresa que utilize a estratégia de diferenciação de produto em um mercado altamente dinâmico e de elevadas taxas de crescimento, os custos de fabricação não precisam ser calculados com precisão absoluta. Mas para uma empresa que segue uma

estratégia de liderança de custos em um setor maduro, os custos dos produtos devem ser planejados cuidadosamente.

Devemos lembrar, que o ambiente externo de uma unidade de negócios é mutável ao longo do tempo e com isso pode haver a necessidade de ajustes a estratégia adotada. Se o sistema de controle tiver uma relação muito forte com a estratégia em curso poderá resultar em comprometimento em excesso, inibindo as mudanças necessárias.

Kaplan (1997) cita o exemplo da Xerox, que até meados da década de 70, detinha praticamente um monopólio no setor de fotocopiadoras. Em vez de reprojeta-las para reduzir a frequência de defeitos, os executivos da Xerox perceberam uma oportunidade para melhorar ainda mais os resultados financeiros, criando uma grande equipe de assistência técnica com um centro de lucro independente, com a finalidade de consertar as máquinas com defeito. Dada a demanda, essa divisão logo passou a contribuir substancialmente para os aumentos dos lucros da Xerox. Como nada podia ser feito até a chegada do técnico, as empresas ainda compravam máquinas extras como garantia. Portanto, todos os indicadores financeiros - crescimento das vendas e dos lucros, retorno sobre investimentos - sinalizavam uma estratégia altamente bem-sucedida.

Mas os clientes continuavam insatisfeitos. Eles não queriam que seu fornecedor tivesse como mérito maior uma excepcional equipe de assistência técnica. Eles queriam máquinas eficientes que não apresentassem defeitos. Quando novas empresas japonesas e americanas entraram no mercado oferecendo máquinas capazes de produzir cópias com qualidade, baixo preço e com equipamentos que não quebravam, elas conquistaram os clientes insatisfeitos da Xerox. E a Xerox, uma das mais bem-sucedidas empresas dos Estados Unidos de 1955 a 1975, chegou a beira da falência. Só revigorando a saúde da empresa com a entrada de um novo presidente, que adotou novas estratégias de qualidade e serviço ao cliente. Com isso a empresa deu uma virada na década de 80.

Portanto o grande erro da Xerox, foi não ter dado atenção aos clientes, não inovando e conseqüentemente oferecendo bons produtos e nem buscando preços mais baixos. O que fica claro é que nem sempre estratégias vencedoras em certos períodos vão garantir a fatia de mercado indefinidamente, toda e qualquer estratégia adotada deve ter sua vida útil analisada sempre que se sentir necessário.

Outro aspecto importante a ser analisado aqui, é que mesmo as empresas que optam pela estratégia de diferenciação do produto buscam reduzir seus custos para poder competir no preço. A análise dos custos pode mostrar um produto com preço menor, mas também com valor menor para o cliente. A estratégia talvez não seja reduzir os custos para poder concorrer nas mesmas condições, mas sim aumentar os custos e assegurar que tal elevação corresponda a um aumento de valor do produto.

Shank (1997) quando faz a análise de custo para o posicionamento estratégico diz que os produtos podem ser direcionados pelo valor do produto, pela relação custo-volume-lucro ou pela concorrência. Uma inteligente análise de custos deve levar estas diferenças em consideração.



Quadro 1 - Que Lado Domina na Determinação do Preço?

Fonte: Revolução dos Custos (Shank & Govindarajan - 1997)

COMO AS MEDIDAS NÃO FINANCEIRAS PODEM AJUDAR NA GESTÃO DE CUSTOS

O papel dos relatórios contábeis é limitado a fornecer demonstrativos financeiros de desempenho. Mas as medidas financeiras contam a história de acontecimentos passados, que são inadequadas para orientar as estratégias futuras com relação a clientes, fornecedores, funcionários, processos e tecnologia.

Após a definição da estratégia a ser adotada pela organização e conseqüente posicionamento estratégico, o passo seguinte é desenvolver medidas que capturem o progresso da mesma.

Shank (1997) define o processo não financeiro em seis grandes passos, mostrados no quadro 2:

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5	Fase 6
A empresa percebe um choque em seu ambiente operacional	A empresa conclui que seu atual sistema de controle é deficiente	A empresa tenta definir os fatores-críticos de sucesso que levem a uma vantagem competitiva	A empresa tenta encontrar medidas quantificáveis dos fatores críticos de sucesso; muitas delas não-financeiras	Implementação do novo sistema	Novos resultados, tanto positivos quanto negativos

Quadro 2 - O Processo de Implementação Não-Financeira

Fonte: Revolução dos Custos (Shank & Govindarajan - 1997)

Primeiro, a empresa tem que sofrer um choque, para motivar a gerência a encontrar novas formas de gerenciar, medir e controlar o processo de fabricação.

Em seguida, a gerência conclui que seu sistema de controle é deficiente. E em vez de aperfeiçoar o sistema, se faz necessário um método de controle novo.

A fim de superar as falhas percebidas no processo de controle, a empresa tinha que

determinar que fatores lhe davam ou poderiam lhe dar vantagem competitiva. O terceiro passo consiste em definir estes fatores potenciais, chamados de fatores-críticos de sucesso.

O quarto passo envolve encontrar medidas objetivas quantificáveis destes fatores. Muitos dos fatores-críticos de sucesso não são facilmente quantificáveis. Por exemplo, a estratégia de inovação não leva a medidas facilmente quantificáveis que indiquem sucesso nesta estratégia.

O quinto passo consiste em implementar o novo sistema de controle. A implementação não é uma tarefa fácil, necessitando em alguns casos de um *benchmark* para um desenvolvimento aceitável.

O último passo consiste em verificar os resultados, que podem ser tanto positivos quanto negativos.

COMO DETERMINAR OS FATORES-CRÍTICOS DE SUCESSO

Ostrenga (1993) diz que os fatores críticos de sucesso (FCSs) são as áreas da empresa nas quais o alto desempenho é essencial para que os objetivos sejam atingidos. Os FCSs refletem as questões competitivas no setor de atividades da empresa e também seus próprios e únicos objetivos.

A identificação dos fatores críticos de sucesso é baseada na experiência e no conhecimento profundo da sua empresa e da indústria na qual ela atua. Uma técnica-chave para essa identificação é fazer a pergunta: “Quando nosso desempenho global foi muito bem-sucedido, o que especificamente estávamos fazendo extremamente bem?” A seguir, você deve fazer a pergunta associada: “Quando nosso desempenho foi fraco, o que especificamente estávamos fazendo mal?” Este par de perguntas deve ser feito em vários níveis.

Segundo Ostrenga (1993), os FCSs típicos que abrangem toda empresa são:

- Fazer produtos que os clientes percebam como sendo de alta qualidade.
- Projetar rapidamente os novos produtos.
- Desenvolver novos produtos únicos e inovativos.
- Manter baixos os custos de produtos ou serviços.
- Manter uma fonte confiável de suprimentos.
- Reagir rápida e plenamente às solicitações dos clientes.

E os FCSs específicos de determinadas indústrias são:

- Para fabricantes de carros: Manter um sistema de revendedores de qualidade.
- Para revendedores de equipamentos para escritórios: Prover serviços oportunos e adequados aos clientes.

- Para empresas de desenvolvimento de *software*: Prever quais plataformas de *hardware* serão mais populares.
- Para firmas de consultoria: Contratar e reter associados da melhor qualidade.
- Para companhias de seguros: Prover o processamento e pagamento oportuno e preciso dos pedidos de indenização dos segurados;

Existem ainda aspectos que a empresa deve evitar para atingir o sucesso a longo prazo, são os chamados fatores críticos de fracasso. Os fatores típicos são:

- considerar clientes como certo;
- basear-se em clientes não-lucrativos;
- fixar-se em concorrentes tradicionais e não reconhecer concorrentes emergentes;
- ficar sem dinheiro em caixa.

Após a determinação destes fatores devemos obter as medidas não financeiras de desempenho.

DETERMINAÇÃO DAS MEDIDAS NÃO-FINANCEIRAS

Como já foi dito anteriormente, a maioria das medidas não-financeiras não são baseadas diretamente nas considerações de custo. E torna-se difícil achar uma relação direta entre fator crítico e uma medida quantificável.

Para que ocorra um controle eficaz das medidas estabelecidas, alguns aspectos devem ser respeitados:

- respeito aos FCSs pré-estabelecidos;
- determinação de desempenhos aceitáveis para as medidas não-financeiras;
- responsabilidade individual com relação as medidas não-financeiras.

Ao definir os desempenhos aceitáveis devemos ter em mente que toda empresa possui limitações e restrições que devem ser consideradas. Algumas empresas inclusive reforçam a melhoria contínua através da curva de aprendizagem, pois segundo elas é uma forma também de motivação.

O aspecto responsabilidade é primordial para o sucesso das medidas. Organização de comitês para cada fator crítico de sucesso, criam responsabilidade e motivam as pessoas no controle do fator. Outra forma é delegar responsabilidade para os departamentos a que estão vinculados os fatores críticos de sucesso.

Fica claro assim, que também os fatores críticos de sucesso são norteados pela missão e estratégia adotada por uma unidade de negócios. Pois os fatores críticos de sucesso maximizam as capacidades da empresa de acordo com sua missão e estratégia, traduzindo tais fatores em objetivos e medidas tangíveis.

CONCLUSÃO

O presente artigo procurou mostrar que o posicionamento estratégico adotado por uma organização é um dos aspectos mais importante e menos desenvolvido dentro da gestão estratégica de custos. Através de alguns dos principais autores no assunto Gestão Estratégica de Custos procurou-se traçar um panorama do assunto. E o que se viu foi uma unanimidade quanto a necessidade de se rever a situação da contabilidade gerencial e de se dar uma importância maior ao posicionamento estratégico da organização no que diz respeito a gestão de custos.

Foi possível assim observar que diferentes abordagens estratégicas implicam em diferentes análise de custos. E que muitas empresas podem perder oportunidades de crescimento ou perder grandes fatias de mercado em função do não alinhamento estratégico com a análise de custos.

É interessante observar que o enfoque dado a contabilidade gerencial não muda a mais de três décadas, mas o que deve ficar claro é que as ferramentas contábeis continuam tendo sua importância. Por exemplo, as variações de custo padrão, de margens de contribuição, de orçamento podem auxiliar na resolução de problemas.

O que deve mudar é o enfoque dado a contabilidade gerencial, para que junto com ela possamos atender as necessidades da organização do futuro.

BIBLIOGRAFIA

HOFER, C. W. & SCHENDEL, D. E. Strategy Formulation: Analytical Concepts. St Paul, MN: West, 1978

IMAI, Masaaki. Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo. São Paulo: IMAM - Instituto de Movimentação e Armazenagem de Materiais, 1988.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. A estratégia em ação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLIVEIRA, Djalma de P.R. Estratégia Empresarial: uma abordagem empreendedora. São Paulo: Atlas, 1988

OSTRENGA, Michael R. et alli. Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos. Rio de Janeiro: Record, 1993

PORTER, Michael E. Estratégia Competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

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