

# ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS BUSCANDO O REPOSICIONAMENTO ATRAVÉS DA COMPETITIVIDADE

**Álvaro Luís Veloso**

## **Resumo:**

*Os desafios empresariais dos anos 90 estão centrados na melhoria da satisfação dos clientes em níveis locais e na maximização operacional global. Para atingir estes desafios as organizações estão executando processos de Reposicionamento Estratégico visando aumentar a sua competitividade. A competitividade está marcada hoje pela habilidade de se atingir de forma eficaz a relação custo-qualidade-tempo junto ao cliente, não somente dentro de uma empresa, mas dentro da rede formada pelos seus fornecedores, canais de distribuição e clientes. No entanto, o novo ambiente vem requerendo das áreas de suporte à informação uma mudança conceitual, abandonando a administração de custos e implementando a Administração Estratégica de Custos. A Administração Estratégica de Custos, cujo papel é o de suportar a tomada de decisões num ambiente de concorrência acirrada e mudanças frequentes nos desejos dos clientes, se utiliza da metodologia ABC - Activity Based Costing como ferramenta para a geração de informações. Ela é um processo de raciocínio empresarial que busca estabelecer as estratégias competitivas de acordo com a competitividade dos mercados, clientes, produtos, serviços, da cadeia de valores da indústria e da logística de suprimentos.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de custos, ABM (Activity Based Management), reengenharia, TQC (Total Quality Control), análise de valor e teoria das restrições*

## **ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS BUSCANDO O REPOSICIONAMENTO ATRAVÉS DA COMPETITIVIDADE**

**Álvaro Luís Veloso**

Business Consulting Division

Arthur Andersen S/C

CEP: 30112-020 - Belo Horizonte - MG

Fax: 031-227-8959; Tel: 031-227-8011

### **RESUMO**

*Os desafios empresariais dos anos 90 estão centrados na melhoria da satisfação dos clientes em níveis locais e na maximização operacional global. Para atingir estes desafios as organizações estão executando processos de Reposicionamento Estratégico visando aumentar a sua competitividade.*

*A competitividade está marcada hoje pela habilidade de se atingir de forma eficaz a relação custo-qualidade-tempo junto ao cliente, não somente dentro de uma empresa, mas dentro da rede formada pelos seus fornecedores, canais de distribuição e clientes. No entanto, o novo ambiente vem requerendo das áreas de suporte à informação uma mudança conceitual, abandonando a administração de custos e implementando a Administração Estratégica de Custos.*

*A Administração Estratégica de Custos, cujo papel é o de suportar a tomada de decisões num ambiente de concorrência acirrada e mudanças frequentes nos desejos dos clientes, se utiliza da metodologia ABC - Activity Based Costing como ferramenta para a geração de informações. Ela é um processo de raciocínio empresarial que busca estabelecer as estratégias competitivas de acordo com a competitividade dos mercados, clientes, produtos, serviços, da cadeia de valores da indústria e da logística de suprimentos.*

### **INTRODUÇÃO**

Os anos 90 tem representado para a indústria em geral, e em especial para a indústria brasileira, um grande desafio com relação à sobrevivência das empresas com a ampliação, em escalas nunca antes atingidas, dos conceitos de mercado global com fornecimento global. A queda das barreiras comerciais por todo o mundo vêm, para as empresas que se posicionaram no mercado global, apresentando oportunidades sem precedentes de maximização das vantagens competitivas de cada país. Por outro lado, para aquelas empresas antes baseadas nos mercados locais e com fornecedores locais a entrada de novos competidores com maior volume de capital, experiência internacional e agressividade de marketing criou problemas de rentabilidade ocasionando dificuldades de sobrevivência e uma crise de identidade em relação à missão e objetivos estratégicos destas empresas.

O conceito básico dentro dos mercados fechados era o de "full client sale" - atender o cliente a qualquer custo - o que normalmente implicava numa disputa por todos os clientes e na tentativa de atendê-lo de todas as maneiras, mesmo que isto implicasse em sacrificar todo o processo produtivo. O novo cenário, com uma competição mais acirrada e a entrada de concorrentes em nichos de mercado

específicos, está sendo marcado pela busca de reposicionamento das empresas dentro de suas indústrias.

## **PROCESSO DE REPOSICIONAMENTO**

O processo de reposicionamento estratégico depende substancialmente de uma preparação da empresa para o processo de mudança interna e de aprendizado com as experiências internas, de concorrentes e de empresas em todo o mundo, independentemente do setor em que atuam. Qualquer experiência pode ser válida desde que possa ser transportada de forma inteligente para uma outra indústria.

Os processos de reposicionamento estratégico buscam agregar valor ao cliente, aumentando o seu nível de satisfação, com o intuito de aumentar os níveis de rentabilidade atuais. As organizações estão trabalhando neste sentido buscando o desenvolvimento de quatro iniciativas básicas: (i) Satisfação do Cliente; (ii) Posicionamento Estratégico; (iii) Alinhamento dos Processos; (iv) Indicadores de Performance.

A iniciativa de buscar a “Satisfação do Cliente” deve estar estruturada primeiramente na definição de quem é o cliente da sua organização. Para tal dependemos da identificação de quatro categorias básicas de clientes: os clientes muito rentáveis, os clientes rentáveis, os clientes com prejuízo e os clientes com prejuízos significativos.

A iniciativa de “Posicionamento Estratégico” será estruturada a partir da identificação das competências centrais da empresa. Sendo assim, buscaremos encontrar os produtos muito rentáveis, os produtos rentáveis, os produtos com prejuízo e os produtos com prejuízos significativos.

A iniciativa de “Alinhamento dos Processos” visa criar processos alinhados com a “Satisfação do Cliente” e dentro do “Posicionamento Estratégico” definido e que ao final sejam efetivos na agregação de valor ao cliente. Sendo assim, cabe identificar quais as atividades executadas em cada processo e em que grau agregam valor ao cliente (valor definido como a diferença entre o custo da atividade e o quanto o cliente está disposto a pagar por aquela atividade).

Finalmente, a iniciativa de criação dos “Indicadores de Performance” buscam o monitoramento da “Satisfação do Cliente”, do “Posicionamento Estratégico” e do “Alinhamento dos Processos”. Como indicadores de desempenho encontramos tanto os de qualidade, tempo e custo.

Uma situação ideal dentro do processo de reposicionamento seria, portanto, encontrarmos os nossos cliente mais rentáveis, entregando-lhes nossos produtos rentáveis, com processos alinhados aos produtos e clientes e de baixo custo e com indicadores de performance precisos que monitorem tanto a nossa situação atual e passada como permitam perceber o surgimento de novas tendências nos desejos dos clientes, no seu perfil, na rentabilidade dos produtos e na necessidade de um realinhamento dos processos atuais para mantermos uma vantagem competitiva sustentável.

Decorrentes destas iniciativas de reposicionamento estratégico as empresas estão passando por processos de reestruturação interna com projetos de reengenharia,

qualidade total, produtividade industrial, etc., e com isto criando novos movimentos competitivos dentro das indústrias. O entendimento destes movimentos a partir dos seus fatores impulsionadores e suas consequências em termos de mercado nos permitirão entender melhor o surgimento de novos concorrentes, a criação de nichos e segmentação dos mercados e o surgimento de novas ameaças e barreiras à permanência em cada indústria. Este entendimento nos fornecerá os instrumentos e informações para a focalização da Administração Estratégica de Custos.

### **OS MOVIMENTOS DE REPOSICIONAMENTO ESTRATÉGICO**

Os principais movimentos de reposicionamento estratégico, em andamento hoje, podem ser sumariados em quatro grandes categorias: (i) mudança no mix de produtos - focalização de produtos; (ii) mudança no mix de cliente - focalização de mercado; (iii) mudança no mix de serviços - diferenciação pelos serviços; (iv) verticalização da cadeia de valores da indústria - diferenciação pela integração.

A mudança no mix de produtos está sendo atingida através da identificação dos produtos mais rentáveis e na concentração da estratégia de mercado sobre estes produtos. O conceito antigo de que a área de vendas vende e a produção que trate de entregar vem sendo substituído por um melhor alinhamento entre o que pode ser produzido com maior competitividade e o que o mercado demanda. Desta análise, resulta frequentemente uma diminuição no número de produtos e a busca de ganhos de escala nos demais produtos, pelo aumento no volume de produção, com efetivos retornos sobre a rentabilidade. A isto também estão associadas a redução na complexidade na administração de fábricas e a formação de parcerias estratégicas com concorrentes onde cada um se especializa numa linha de produtos e, deste modo, maximizam, ao mesmo tempo, o valor do cliente pelo atendimento integral de suas necessidades e a rentabilidade de cada uma das organizações.

A mudança no mix de clientes depende substancialmente da identificação daqueles clientes para os quais a organização está preparada para o atendimento. Há clientes que requerem um alto custo de serviços, outros que em função dos volumes requerem altos níveis de desconto, outros que concentram suas compras em produtos não lucrativos e ainda aqueles cujos lotes pequenos inviabilizam as atividades de distribuição ou até mesmo de produção por não haver escala na fabricação.

A mudança no mix de serviços normalmente ocorre ou quando não há vantagem competitiva de custos ou de diferenciação do produto ou ainda quando os competidores entrantes já dispõem de uma qualidade superior na prestação de serviços. Um exemplo são as siderúrgicas brasileiras, que estão buscando uma maior aproximação com os seus clientes através da entrega de produtos “just-in-time” na linha de produção, cortados ou prensados no formato de utilização da linha fabril. Com isto, consegue-se uma redução nos níveis de estoque do cliente e também um melhor reaproveitamento da sucata gerada no processo de preparação da matéria-prima para uso na indústria.

Outro movimento importante vem ocorrendo pela integração de empresas complementares dentro da cadeia da indústria numa tentativa de melhorar a programação das fábricas, reduzir os estoques intermediários e ampliar o leque de produtos, ao mesmo tempo em que se reduz a complexidade das grandes plantas. As

grandes plantas se concentram na fabricação de poucos produtos em que tenham reais ganhos de escala, enquanto os distribuidores e processadores de matérias-primas efetuam as adaptações necessárias nas mesmas de acordo com a aplicação no processo fabril de cada cliente final.

## **A ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Pelo exposto anteriormente, podemos depreender a importância que a administração dos custos vem tomando dentro das empresas, face a estes movimentos de reposicionamento estratégico. Não se pode dizer que a vantagem estratégica pode ser estabelecida somente pela boa administração de custos, no entanto, há que se reconhecer que realmente esta é uma ferramenta fundamental na manutenção da competitividade e da rentabilidade.

Contudo, nossa informação de custos não foi preparada para suportar a tomada de decisão estratégica pela Alta Administração. A contabilidade de custos fiscais, voltada para critérios fiscais e estruturada para a apuração de custos funcionais, refletem muito mais os esquemas hierárquicos e de poder dentro das empresas do que a necessidade de suporte de informações para a análise de impacto do tipo “what-if” necessários ao ambiente atual. Por outro lado, a contabilidade de custos gerenciais, quando não mantém os mesmos vícios da contabilidade de custos fiscal, é marcada pelos conceitos de custo padrão unitário, que se no planejamento de utilização e orçamentação de materiais continua insuperável, na administração de custos fixos e de transformação e no planejamento da produção não conseguem refletir de modo adequado as diferenciações de volume e complexidade de produtos dentro das fábricas, não permitindo análises conclusivas sobre ganhos de escala. Os custos no custo padrão unitário aumentam na mesma proporção do volume de produção o que inviabiliza a administração de lotes de venda, de distribuição, de fabricação e até mesmo de compras.

Cabe à Administração Estratégica de Custos a responsabilidade pela definição do balanceamento entre as competitividades no cliente, na distribuição para um mercado - logística de vendas, da fabricação de produtos e da logística de aquisição de matérias-primas e insumos. Apesar de analisarmos neste artigo cada uma das estratégias de custos separadamente, as decisões finais de reposicionamento estratégico dependem da conjugação das informações relativas a rentabilidade e custo em todos estes níveis e de uma visão consolidada destas estratégias individuais.

A Administração Estratégica de Custos depende substancialmente da implantação de uma nova metodologia de custeio e de análise de rentabilidade que suportem as novas questões colocadas para os tomadores de decisão pelo novo ambiente empresarial. Acredito que esta nova ferramenta é o Custeio Baseado em Atividades (ABC) - “Activity Based Costing” - e a seguir vamos analisar por que a identificação das atividades, geradores e custos podem contribuir para a tomada de decisão dentro deste novo ambiente.

## **A METODOLOGIA ABC**

Apesar de não ser o objetivo precípuo deste artigo, vamos fazer uma breve discussão da metodologia ABC para que possamos utilizar alguns destes conceitos mais tarde quando estivermos discutindo a Administração Estratégica de Custos.

O ABC é uma metodologia de custeio que procura identificar os recursos disponíveis na organização e os associa, através de geradores de custos (“cost-drivers”

ou direcionadores de custo) primários, às atividades executadas. Em seguida, estas atividades são associadas a outras atividades ou a objetos de custo através de geradores de custo secundários. Objetos de custo constituem os produtos, os clientes, os mercados ou qualquer outra entidade interna ou externa à empresa que consomem atividades e que geram custos e/ou receitas.

Como exemplo podemos citar um evento empresarial que demanda recursos multifuncionais e recursividade de atividades como é o caso da venda de um produto. Este evento requer a execução das seguintes atividades principais: identificação e conquista do cliente, contato e contratação da venda, identificação da disponibilidade de produtos, emissão do pedido de vendas, preparação do produto e embalagem, expedição e transporte do produto, emissão da nota fiscal e cobrança do cliente, recebimento da fatura, assistência técnica ao cliente e garantias do produto. Como podemos notar, vários departamentos estão envolvidos num mesmo evento, que no caso são os departamentos de marketing, vendas, expedição, financeiro, produção, logística e assistência técnica.

Estamos falando de atividades pré-venda, de produção, de suporte e de pós-venda. Como podemos analisar o custo de atendimento ao cliente se um mesmo departamento executa várias atividades que atendem a eventos diferentes e em momentos diferentes? Outro complicador diz respeito aos efeitos temporais, pois um evento atual envolve atividades muitas vezes desenvolvidas hoje, atividades já desenvolvidas em meses anteriores e atividades a serem desenvolvidas em meses seguintes. Como fazer para analisar se este evento trouxe ou não rentabilidade para a empresa se o sistema de custo atual é baseado em regime de competência de exercícios e portanto é rígido quanto a temporalidade dos custos? Portanto, o sistema de custos tradicional nos moldes atuais está muito mais orientado à análise funcional de custos e ao acompanhamento orçamentário por centro de custos do que às análises para tomada de decisões estratégicas e operacionais.

Mas como o ABC pode ajudar? Os principais benefícios do ABC residem na sua linguagem, que se aproxima das áreas operacionais, da possibilidade de rastreamento dos custos através dos departamentos/atividades, criação de uma sistemática de análise de resultado por evento, o que independe do aspecto temporal das atividades complementares a este evento, a criação de objetos de custo novos como clientes e mercados (diferentemente do sistema tradicional que visa somente a apuração de custos do produto), o entendimento de que tudo que se gasta é custo, e portanto deve agregar valor ao cliente, e finalmente pela alocação mais precisa de custos de "overhead", normalmente apropriados ao produto por critérios de rateio pouco racionais.

### **ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DOS CLIENTES**

A Administração Estratégica de Custos dos Clientes é talvez um dos processos mais dolorosos no Reposicionamento Estratégico pois requer muitas vezes o abandono tanto de parcela do mercado quanto de alguns clientes que vinham trabalhando conosco por muitos anos. Pode-se chegar a concluir por sacrificar parte do faturamento ou participação de mercado em função de uma melhor rentabilidade.

Inicialmente descreveremos um processo lógico de avaliação financeira de clientes. Este processo deveria seguir alguns passos como a seguir:

1. Extratificação dos clientes - Analisar e isolar os grupos de clientes por tipo de aplicação dos produtos, por mercado, por volume de compras, por categoria de produtos adquiridos, nível dos serviços e assistência técnica requeridos. O objetivo é uniformizar os grupos, criando extratos do universo total que requerem esforços internos semelhantes, sejam a nível de produto, marketing ou qualquer outra variável estratégica. Em alguns casos, um extrato pode ser um cliente, ou pela sua relevância no faturamento ou pela necessidade de uma análise individual do mesmo;

2. Análise dos esforços e atividades para cada extrato de clientes - Identificar os esforços demandados para cada extrato e, portanto, as atividades que os mesmos consomem. Podemos ter mercados com problemas de recebimento e que demandam esforços relevantes da atividade de cobrança, enquanto outros mercados não;

3. Custeio das atividades - Identificados os extratos e as atividades demandadas por eles passaremos ao custeio das atividades. O custeio é feito mediante a identificação dos recursos consumidos por cada atividade e o uso de geradores de custo apropriados para relacioná-los;

4. Montagem da lista de atividades e custos de cada extrato - Para cada extrato de clientes será criada então uma matriz contendo uma lista das atividades consumidas e dos custos das mesmas;

5. Definição do período de análise - Se quisermos efetuar uma análise da rentabilidade do extrato dentro do seu ciclo de vida na organização, deveremos também identificar o tempo de "turnover" de cada extrato. Esta análise nos permite construir relações entre a rentabilidade gerada por um cliente dentro do tempo de relacionamento com a empresa e os gastos para conquistá-lo. Empresas com altos gastos para aquisição de clientes deveriam se concentrar mais na manutenção do nível de satisfação dos clientes atuais do que na conquista de novos.

6. Identificação do faturamento e despesas associadas a vendas por extrato - Faremos então uma consolidação do faturamento dentro do período de análise, com base nos valores faturados em notas fiscais (no caso brasileiro convertido a uma moeda constante), e das despesas associadas diretamente a vendas como impostos, fretes e comissões.

7. Identificação dos produtos comprados por cada extrato - Para cada um dos extratos e com base nos produtos faturados na "nota fiscal consolidada do extrato", para o período escolhido para a análise, faremos a capturação dos custos dos produtos (supondo que os mesmos já foram apurados com base no conceito ABC e portanto são confiáveis).

8. Montagem da Matriz de Atividades, Custos e Rentabilidade - Elaboração da Matriz para posterior análise. Na mesma conterão as informações sobre rentabilidade dos mercados, dos extratos dentro dos mercados, dos clientes dentro dos extratos e dos produtos dentro dos clientes.

Como resultado deste processo de avaliação de clientes serão identificados em uma outra matriz, a Matriz Mercado-Cliente-Produto, as quatro categorias básicas de clientes: os muito rentáveis, os rentáveis, os com prejuízo e os com prejuízos significativos. Segue-se então as iniciativas de planejamento estratégico as quais terão as seguintes etapas:

1. Clientes muito rentáveis - devemos assumir uma postura pró-ativa em relação a estes clientes, buscando estabelecer parcerias com os mesmos e aumentar a sua fidelidade para com a empresa;

2. Clientes rentáveis - a análise dos clientes rentáveis deve buscar torná-los clientes muito rentáveis e passa por duas fases principais: (i) análise do mix de produtos e serviços que lhes entregamos, procurando em uma negociação com os mesmos mudar o seu mix de compras; e (ii) renegociação de alguns preços dentro da carteira de pedidos do cliente;

3. Clientes com prejuízo - devemos avaliar o potencial de convertê-los em clientes rentáveis mediante a revisão de preços dos produtos ou redução dos custos de atendimento, ou renegociações de quantidades e formação de lotes de produção e entrega com ganhos de escala. Torná-los rentáveis muitas vezes requer pequenos investimentos em nossos processos internos, no entanto, antes de nos adaptar internamente para atendê-los devemos analisar se são clientes que realmente contribuem para maximizar a competência central ("core competency") da organização.

4. Clientes com prejuízo significativo - normalmente estes clientes não poderão ser mais atendidos pela empresa, seja por que a empresa não está preparada para atendê-lo dentro de uma relação custo-qualidade-tempo eficiente, ou por causa dos baixos volumes ou alto grau de complexidade dos produtos adquiridos. Atingir rentabilidade nestes clientes normalmente depende de investimentos em infra-estrutura de atendimento e até mesmo em logística e produção, que muitas vezes não são viáveis por concorrerem com os recursos que seriam aplicados para a maximização da satisfação dos demais tipos de cliente. Mas o que fazer com estes clientes? Devemos mandá-los para os concorrentes? Na maior parte das vezes a resposta é passar a atendê-los através dos canais de distribuição e não diretamente pela empresa.

5. Administração da carteira de clientes - o exposto nos tópicos acima valem sempre para análises individuais, mas quando estamos falando de uma carteira de clientes devemos ter um pouco mais de cuidado. Algumas vezes podemos manter clientes com prejuízo na carteira desde que os mesmos sejam rentáveis numa análise de custo variável e contribuam para a recuperação dos custos fixos e conseqüentemente redução dos custos totais da carteira. Ou seja, numa administração de carteira, cabe maximizar o desempenho global da carteira, o que nem sempre é compatível com a maximização individual de cada cliente.

Outra contribuição importante da Administração Estratégica de Custos de Clientes é o entendimento de que a rentabilidade da empresa é obtida no momento da aceitação do pedido e não no momento da emissão da nota fiscal e posterior recebimento. Portanto, deveremos fazer uma cuidadosa análise de quais clientes ou mercados queremos manter e dentre destes com quais produtos queremos atuar de forma a maximizar a nossa vantagem competitiva, seja no mercado, cliente ou produto. Nestes casos podem ocorrer as seguintes situações de prejuízo ou lucro: (i) produtos competitivos colocados em mercados ou clientes não competitivos podem ou tornar estes mercados rentáveis ou aumentar ainda mais os prejuízos pelo aumento nos custos suporte ao produto dentro do mercado; (ii) produtos não competitivos colocados em mercados ou clientes competitivos podem causar a erosão da rentabilidade destes mercados ou clientes; (iii) produtos competitivos em um mercado que quando colocados em outro mercado ou clientes também competitivos não conseguem ser rentáveis, eventualmente pelas barreiras à entrada existentes; e (iv) produtos competitivos colocados em mercados competitivos e que efetivamente contribuem para a melhoria da

rentabilidade tanto do mercado ou cliente, quanto do próprio produto pelo aumento da escala de produção, e até mesmo de toda a organização.

### **ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DOS PRODUTOS**

A Administração Estratégica de Custos dos Produtos poderá sofrer internamente fortes barreiras uma vez que dela advêm decisões de fechamento de linhas de produtos e investimentos em novas linhas, ou ainda realocização de fábricas inteiras, alterando o equilíbrio de forças e poder dentro da organização. No entanto, dentro dos novos conceitos de internacionalização da produção, onde a produção e o fornecimento passaram a ser globais, em grande parte devido à abertura de mercados em todo o mundo, a determinação do que produzir, aonde produzir, quando produzir e de onde comprar matérias primas, a Administração Estratégica de Custos dos Produtos é fundamental para o estabelecimento de vantagens competitivas, sejam em mercados mundiais, regionais ou nichos específicos. A tendência é o desaparecimento dos produtos “made in ...” e sua substituição pelos produtos “made in worldwide”.

Cabe à Administração Estratégica de Custos dos Produtos determinar, de forma dinâmica, como uma organização vai se posicionar em termos logísticos e operativos mundiais para atingir e manter vantagens competitivas duradouras. Os movimentos de reposicionamento estratégicos através da focalização de produtos, ou seja mudança no mix de produtos, devem ser analisados dentro de cada um dos sub-processos que compõem o macro-processo de produção. O macro-processo de produção pode ser sumariado nos seguintes sub-processos principais para a análise estratégica: (i) desenho de produtos e processos; (ii) gestão dos equipamentos; (iii) gestão de produtos; (iv) focalização fábrica-produto; e (v) linhas de acabamentos especiais.

O sub-processo de desenho de produtos e processos é talvez o mais importante de toda a administração estratégica de custos, pois apesar de aí se concentrarem apenas cerca de 10% dos custos de um produto, as decisões nele tomadas chegam a impactar o produto em até 70% do seu custo final. Usando a metodologia ABC é possível, ao mesmo tempo em que se procede ao desenho técnico do produto para o cliente, se fazer uma estimativa dos custos envolvidos nas fases pré, durante e pós produção e venda, contribuindo para um desenho do produto mais eficiente, como consequência da eliminação das atividades que não agregam valor ao cliente ainda durante o processo de desenho do produto e processos. A resposta que se busca é identificar qual o desenho de produto e processo é maximizado pela estrutura atual da organização, ou seja, quais as atividades que o produto irá consumir em cada mercado ou cliente e em que casos seremos competitivos. Além disto, se o produto for estratégico pode-se fazer uma reengenharia de nossos processos de forma a torná-lo competitivo, ou seja, se o produto não maximiza as nossas atividades, vamos maximizar o desempenho das atividades para viabilizar os produtos.

O sub-processo de gestão dos equipamentos envolve atividades como aquisição de equipamentos, preparação de máquinas (“setup”) e manutenção preventiva e corretiva. Este processo é de grande impacto sobre a produtividade da fábrica e, portanto, sobre a disponibilidade dos equipamentos para a produção, pois representa os tempos de máquinas paradas (“down-time”). A gestão de equipamentos é um processo dinâmico de “trade-off’s” (troca com ganhos e perdas simultâneas) entre se conseguir

uma máquina com menor custo de compra inicial, um menor custo e tempo de manutenção corretiva e preventiva e um menor tempo de setup. Normalmente estas três características não convivem, simultaneamente, dentro do equipamento de um mesmo fabricante. A competitividade dentro da gestão dos equipamentos nasce de um balanceamento adequado destas atividades e na focalização das máquinas no desenho do produto e processo, bem como nas expectativas e satisfação dos clientes.

O sub-processo de gestão de produtos envolve a atividade de operação da máquina em si e a administração do tempo disponível da máquina para produção. Os seus principais impactos são sobre o tempo de operação da máquina, o tempo de ociosidade e sobre a formação de estoques intermediários e de produtos acabados, com reflexos sobre os “lead-times” de produção e entrega e sobre os custos financeiros. Lotes maiores têm custos menores de produção, mas têm custos de armazenagem e financeiros maiores, e vice-versa. O papel da gestão de produtos é determinar quais os tamanhos dos lotes de produção e quando os custos de produção superam os custos de ociosidade. A gestão de produtos mais eficiente não é aquela que consegue maiores volumes de produção, mas aquela que obtém uma melhor relação entre os menores custos globais (produção, apoio, financeiros e riscos de não realização dos estoques) com os maiores lotes de produção, e melhor satisfação dos clientes nas questões de prazo de entrega e qualidade. Em alguns casos deveremos optar por aceitar custos de ociosidade maiores caso estes se revelem menores que os custos globais do produto/cliente, aí incluídos os custos de produção, armazenagem, financeiros e riscos de obsolescência dos estoques.

O sub-processo de focalização fábrica-produto diz respeito à maximização de cada planta pela determinação do mix de produção ideal. Neste, momento cabe identificar, a partir do desenho do produto e processo e da gestão de equipamentos, em qual planta estamos mais preparados para a produção de alguns produtos e desta forma maximizarmos a gestão de produtos com a melhor relação possível custo-qualidade-tempo para o cliente. Fábricas com máquinas mais antigas e com custos de gestão de equipamentos mais altos poderão abrigar produtos com alto volume e baixa complexidade, enquanto que aquelas com máquinas mais flexíveis e com tempos de preparação mais baixos poderão abrigar produtos mais complexos e em volumes menores. Supondo a existência de um processo de gestão de produtos eficiente, a produtividade da planta estará mais associada ao mix de produtos que ela abriga do que à produtividade individual dos produtos nos equipamentos. Isto acontece tanto por causa dos custos de “setup”, quanto do tempo de cada produto na máquina, quanto pelos custos associados aos gargalos de produção, pois produtos diferentes e com margens de contribuição diferentes têm produtividades diferentes dentro do gargalo.

O sub-processo de linhas de acabamento especiais visa retirar de dentro das linhas ou plantas de alto volume os produtos de baixo volume e/ou alta complexidade, e portanto, sem ganho de escala. Estamos buscando desta forma, por um lado, maior produtividade nos grandes equipamentos com maior flexibilidade de produtos, e por outro lado, manter a satisfação dos clientes mediante a entrega de produtos mais próximos de sua utilização e características esperadas. Podemos concluir que a flexibilidade pregada pelos japoneses para as linhas de produção pode ser atingida por qualquer organização desde que se criem mini-fábricas para dar o acabamento no produto. Isto está ocorrendo dentro da indústria siderúrgica brasileira através da compra,

integração e parcerias com os distribuidores de aço (que além do papel de distribuição eram responsáveis pela preparação do aço para a utilização pelos cliente, como o corte de chapas em tamanhos adequados) com a retirada de alguns processos de acabamento de dentro das grandes usinas integradas, mantendo e até ampliando o leque de fornecimento de produtos para os seus clientes.

Executadas as atividades de análise estratégica do macro-processo de produção, em todos os seus subprocessos, cabe agora finalizar a Administração Estratégica de Custos dos Produtos, identificando as “core competencies” operacionais e o planejamento de ações para o incremento da competitividade. Como consequência do processo anterior, e supondo que já efetuamos as adaptações operacionais necessárias para a implementação das conclusões decorrentes da análise, deveremos obter as seguintes categorias de produtos: (i) produtos muito rentáveis; (ii) produtos rentáveis; (iii) produtos com prejuízo; (iv) produtos com prejuízos significativos.

O próximo passo é identificar para cada um destas categorias de produtos o seu ciclo de vida, identificando os produtos na fase de lançamento, crescimento, estabilidade e declínio. Em conjunto, devemos identificar quais são os produtos estratégicos do ponto de vista de futuro, os produtos que são geradores de caixa mas não precisam de novos investimentos, os produtos em que pequenos investimentos nos posicionariam melhor em termos de competitividade e os produtos que requerem altos volumes de investimentos e nos quais não temos vantagem competitivas.

Finalmente, concluímos com a elaboração de uma Matriz de Rentabilidade-Ciclo de Vida-Importância Estratégica sobre a qual elaboramos os planos de eliminação ou manutenção de produtos, e nos casos de manutenção os planos de investimento e de realinhamento de processos para sustentação dos produtos. Como resultado deveríamos apresentar um plano de ação contemplando: (i) produtos a serem mantidos sem alterações de processo; (ii) produtos a serem mantidos mas realocados entre as plantas ou linhas de produção; (iii) mix de produtos a serem combinados dentro de cada planta; (iv) produtos que requerem investimentos e/ou realinhamento dos processos para se tornarem competitivos; (v) produtos que serão mantidos, dentro de um limite de prejuízo, por serem estratégicos; e (vi) produtos a serem eliminados ou por não serem rentáveis ou por competirem com produtos considerados estratégicos e serem de baixa rentabilidade.

#### **ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DOS SERVIÇOS AO CLIENTE**

Os movimentos de reposicionamento estratégico baseados na mudança no mix de serviços visam ganhar vantagens competitivas através da diferenciação. A Administração Estratégica de Custos dos Serviços é um importante instrumento para suportar estas iniciativas uma vez que permite a identificação precisa das atividades que compõem os serviços para a posterior análise da relação valor-custo para o cliente.

Um aspecto importante dentro do processo de implementação de serviços ao cliente é que a análise de custo e retorno, baseada nos sistemas de custo tradicional, não indica pela continuidade destas operações, uma vez que a agregação de custos acontece dentro da empresa e os benefícios quantificáveis em termos de redução de custos se encontram dentro do cliente. Por isto, o levantamento e custeio de atividades

no caso do processo de serviços deve abranger as atividades impactadas pelos novos serviços tanto dentro da empresa, quanto dentro de seu cliente para que se possa medir uma relação de custo-benefício mais apropriada. Por exemplo, a implantação de um “just-in-time” em um cliente para a entrega de produtos de ciclo longo de produção, frequentemente implica na criação de uma armazém próximo ao cliente (com seus custos de pessoal, estoques, transporte interno e financeiros) e de investimentos em transporte (ou pelo menos para adaptar a nossa frota, ou do transportador, ao tipo do serviço). Os benefícios deste serviço, e que estarão no cliente, serão a redução dos custos financeiros e com estoques além da redução dos estoques pela eliminação dos estoques de segurança e uma melhoria na qualidade de atendimento. Há vários casos como estes sendo implementados em conjunto pelas indústrias siderúrgicas brasileiras e seus fornecedores, em especial no caso de administração de refratários.

A Administração Estratégica de Custo dos Serviços nos permite uma visualização dos impactos dos serviços sobre o aumento de competitividade não somente de nossa organização, mas também de nosso cliente, o que é um importante fator de negociação e reforço de nossa vantagem competitiva dentro do mercado. Da análise conjunta do relacionamento das atividades internas e externas podemos identificar: (I) serviços nos quais somos competitivos; (ii) serviços que nos tornam mais competitivos, mas cujo processo é de alto custo; e, (iii) serviços que não agregam valor ao cliente, independentemente de sermos competitivos. Em seguida, efetuamos o nosso plano estratégico de serviços, buscando suportar a Administração Estratégica de Custos dos Cliente e dos Produtos, que deverá contemplar as iniciativas de investimentos naqueles serviços que criam vantagem competitiva, eliminação daqueles que não agregam valor aos clientes e realinhamento dos processos e atividades daqueles em que somos competitivos. Este realinhamento dos processos dependerá substancialmente das definições de quem são nossos clientes, com quais produtos vamos atendê-los e qual o nível de expectativa do cliente em relação às atividades pós-venda. A Administração Estratégica dos Custos dos Serviços ao Cliente depende substancialmente de darmos um passo para fora em relação à nossa empresa, passando a controlar e administrar custos que não estão sob nossa subordinação funcional.

#### **ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DA CADEIA DA INDÚSTRIA**

A Cadeia de Valores da Indústria é formada pela rede de organizações que atendem um segmento de mercado, e compreende a cadeia de valores dos fornecedores, dos canais de distribuição dos fornecedores, da empresa e dos canais de distribuição da empresa. Uma empresa se torna cada vez mais competitiva à medida que aumenta a eficiência da Cadeia de Valores da Indústria em que participa. Nos dias atuais, a verdadeira competição não se dá entre empresas isoladas, mas entre os sistemas de entrega de valor que cada organização participa, cria e administra, sendo a empresa de maior sucesso aquela que obtém uma melhor eficiência nesta cadeia atingindo o cliente final com maior satisfação, ou seja, com uma relação custo-tempo-qualidade mais eficaz.

Para se atingir a máxima competitividade dentro de seu sistema de entrega de valor a empresa deverá efetuar um alinhamento tanto de seus processos quanto dos processos de todos os outros participantes da Cadeia de Valores da Indústria. Por

exemplo, uma alternativa para melhorarmos a satisfação de um cliente que espera redução do custo do produto com menor “lead-time” de entrega poderia ser a construção de sistemas de “Electronic Data Interchange” (EDI) para acelerar a informação do pedido dentro da Cadeia, permitindo a troca instantânea de informações sobre o que o cliente quer comprar e somente iniciar os processos de compras e produção de todos os participantes da rede. Com isto, conseguiríamos uma redução dos custos de estoque, em especial os de formação dos estoques de segurança em toda a Cadeia.

Podemos concluir que a Administração Estratégica de Custos depende também do levantamento das atividades dentro de todo o Sistema de Entrega de Valor de uma empresa. Isto pode ser feito pela ampliação do escopo dos modelos de custeio baseado em atividades - ABC, onde dentro de um conceito de parceria para a competitividade os participantes do Sistema de Valor passem a gerir seus custos de forma integrada e com uma visão de vasos comunicantes entre os seus processos. O que se pretende é o desenvolvimento de vantagens competitivas que atravessem toda a Cadeia de Valores da Indústria.

O reposicionamento estratégico através da Administração Estratégica de Custos pode levar a uma integração para frente ou para trás, sendo que esta integração pode tomar a forma de uma parceria estratégica ou até mesmo de aquisição de empresas que complementares. Na verdade, o que estamos tentando fazer é nos aproximar dos clientes finais, aumentando sua satisfação com redução dos custos. Esta tendência de verticalização vem se confirmando nos últimos anos e as indústrias que são mais afetadas pela ineficiência de sua cadeia têm buscado coordenar este processo.

A Administração Estratégica de Custos da Cadeia de Valores da Indústria está intimamente ligada à Administração Estratégica de Custos dos Clientes, dos Produtos e dos Serviços, só que agora numa escala ampliada, pois a administração da Cadeia pode levar a uma redefinição dos clientes, produtos e mercados de todos os participantes, a reestruturações e realocações de linhas de produção e até mesmo na transferência de responsabilidade pela prestação dos serviços (nos casos de transporte o produto poderia ser entregue diretamente no cliente pelos fornecedores sem ter que viajar até os armazéns da empresa). O processo de análise da Cadeia de Valores deve passar pelas seguintes etapas: (i) identificar a cadeia de valores e os processos - inter-relacionamentos entre as atividades de todas as empresas participantes; (ii) identificar os geradores de custos entre cada processo; (iii) custear as atividades e os processos em toda a cadeia; e, (iv) identificar os objetivos de satisfação do cliente por processo para toda a cadeia. Após o mapeamento da cadeia de valores a empresa pode atingir um patamar sustentável de vantagem competitiva através do melhor controle dos geradores de custos de toda a cadeia e/ou realinhamento destes processos em relação aos objetivos do cliente. Desta análise deveremos identificar algumas das seguintes oportunidades: mudanças nos processos para reduzir seus custos através da redução dos geradores; investimentos em processos novos que aumentem a satisfação dos clientes; eliminação e/ou simplificação dos processos que não agregam valor.

## **OS SISTEMAS DE SUPORTE À ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Findo os trabalhos de análise competitiva e reposicionamento estratégico deveremos montar os sistemas de suporte à Administração Estratégica de Custos uma

vez que o ambiente em que a empresa atua está em constante mudança, seja no perfil dos competidores, nas demandas e necessidades dos clientes ou na atualização tecnológica dos processos fabris.

Sem dúvida a Administração Estratégica de Custos requer altos investimentos em levantamento de dados e reestruturação das informações para suporte à decisão. Surge então o maior desafio para os administradores, que é manter estas informações em uma aplicação de fácil utilização pelos altos executivos, com dados atualizados e tempestivos e que permita simulações operacionais. Além disto, esta aplicação deverá estar preparada para atender ao mesmo tempo a Administração Estratégica de Custos dos Clientes, dos Produtos, dos Serviços e da Cadeia de Valores da indústria. Outro desafio é a definição do sistema, que pelas suas próprias características, não pode ser deixado sob a responsabilidade única e exclusiva das áreas de Tecnologia da Informação (TI), pois requer conhecimentos de todos os processos da indústria.

A preparação destes sistemas requer um apropriado treinamento em metodologias de sistemas e softwares de profissionais das áreas de produção, vendas e sistemas para a elaboração e posterior manutenção do mesmo. Cada área assume o seu papel na construção desta ferramenta.

Estes sistemas devem estar preparados para suportar as diferentes visões de custo para os diferentes usuários, em seus diferentes níveis organizacionais de decisão, bem como permitir análises globais do tipo "what-if" e análises localizadas sobre impacto de decisões em áreas específicas. São estes os sistemas que vão permitir o acompanhamento das decisões estratégicas e a definição das estratégias para o futuro, e, portanto, devem abranger também diferentes visões temporais.

Informações típicas destes sistemas seriam: (I) rentabilidade por mercado, cliente e produto (de modo recursivo, ou seja, cliente no mercado, produto no mercado e no cliente, etc.); (ii) custo do produto por categoria de despesas e por atividades; (iii) custo dos processos, sub-processos e atividades empresariais; (iv) análise dos potenciais de produção em função das disponibilidades de máquina existentes; (v) custo das atividades que não agregam valor (retrabalhos, ociosidades, não conformidade, atividades desnecessárias); custos dos serviços ao cliente; custos das opções do plano anual de produção e dos planejamentos de produção; dentre outras.

## **CONCLUSÃO**

Os pressupostos de uma eficiente Administração Estratégica de Custos são a disponibilidade de um Sistema de Informações Gerenciais (SIG) de alta qualidade e de uma metodologia de análise de atividade, o ABC, bem estruturada.

O sucesso desta Administração depende de uma visão integrada e abrangente de custos que maximize a competitividade da empresa com balanceamento da administração estratégica de clientes, produtos, serviços e da cadeia de valores. O desenvolvimento destas estratégias corporativas para o sistema de valores deve abranger decisões estratégicas alinhadas em todos estes níveis, buscando uma

segmentação racional dos planos de ação. A preparação das áreas de informação este desafio requer a uniformização da linguagem de planejamento.

#### **BIBLIOGRAFIA**

BERLINER, Callie, BRIMSON, James A.. Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design. 1ª Ed. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

BRIMSON, James A.. Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. 1ª Ed. United States of America: John Wiley & Sons, Inc., 1991.

COOPER, Robin, KAPLAN, Robert S.. The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings. 1ª Ed. United States of America: Prentice-Hall, Inc., 1991.

HARMON, Roy L.. Reinventing The Factory II: Managing the World Class Factory. 1ª Ed. United States of America: The Free Press, 1992.

KOTLER, Philip. Administração de Marketing: Análise, Planejamento, Implementação e Controle. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

PORTER, Michael E.. Competitive Advantage. New York: The Free Press, 1985.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. 1ª Ed. United States of America: The Free Press, 1993.

SHIM, Jae k., SIEGEL, Joel G.. Modern Cost Management & Analysis. 1ª Ed. Italy: Barron's Educational Series, Inc., 1992.

TURNEY, Peter B. B.. Common Cents: The ABC Performance Breakthrough. 3ª Ed. United States of America: Cost Technology, 1993.