

# ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

**WILSON KENDY TACHIBANA**

**Edmundo Escrivão Filho**

**Fernando César Almada Santos**

## **Resumo:**

*O artigo procura mostrar uma inter-relação entre a gestão estratégica, a gestão estratégica dos custos e a gestão organizacional. A gestão estratégica foi colocada como uma forma da alta administração em manter a unidade de comando, necessidade gerada no momento em que as unidades de uma grande empresa começam a ganhar autonomia própria. Apontam-se algumas limitações dessa abordagem. Aprimorando a gestão estratégica, o artigo destaca a gestão do custo estratégico como sistema de informação que ampara o processo decisório e dá suporte à comunicação entre os diversos processos da empresa. A comunicação dos objetivos estratégicos na empresa exige a concepção de novas configurações organizacionais, reformulando o papel dos recursos humanos e a sua interferência na estratégia. Procurou-se destacar, desta forma, os custos industriais como uma forma de linguagem e, em especial, o custeio ABC (Activity Based Costing) como linguagem estratégica.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Wilson Kendy Tachibana<sup>1</sup>

Edmundo Escrivão Filho<sup>2</sup>

Fernando César Almada Santos<sup>3</sup>

### RESUMO

---

O artigo procura mostrar uma inter-relação entre a gestão estratégica, a gestão estratégica dos custos e a gestão organizacional.

A gestão estratégica foi colocada como uma forma da alta administração em manter a unidade de comando, necessidade gerada no momento em que as unidades de uma grande empresa começam a ganhar autonomia própria. Apontam-se algumas limitações dessa abordagem.

Aprimorando a gestão estratégica, o artigo destaca a gestão do custo estratégico como sistema de informação que ampara o processo decisório e dá suporte à comunicação entre os diversos processos da empresa.

A comunicação dos objetivos estratégicos na empresa exige a concepção de novas configurações organizacionais, reformulando o papel dos recursos humanos e a sua interferência na estratégia.

Procurou-se destacar, desta forma, os custos industriais como uma forma de linguagem e, em especial, o custeio ABC (*Activity Based Costing*) como linguagem estratégica.

### INTRODUÇÃO

---

Segundo Drucker (1990, p. 66), "A contabilidade de custos fabris é a terceira perna do banco – as outras são a administração científica e a linha de montagem – no qual a moderna indústria manufatureira repousa. Sem a contabilidade de custos, as outras duas bases jamais poderiam ter-se tornado realmente efetivas...". Na seqüência, afirma, também, que a tendência da contabilidade de custos industriais objetiva integrar a produção na estratégia dos negócios.

O dinamismo da época atual, a evolução e as mudanças constantes que sofre um país implicam modificações nos setores social, público e privado, que nos obrigam a ter uma adequada capacidade de respostas às exigências do momento.

Há necessidade de ter competitividade em preço, qualidade e produtividade, que favorece a empresa a alcançar a tão pretendida "Manufatura de Classe Mundial". Sob este aspecto, surge então a necessidade para uma gestão estratégica de custos.

A contabilidade de custo utilizada atualmente baseia-se em volume de produção e, de uma certa forma, induz a decisões de impactos financeiros, sem, entretanto, considerar peculiaridades operacionais.

Gestão estratégica de custos é uma análise de custos em um contexto mais amplo, onde os elementos estratégicos ficam mais claros e formais. Nesta análise, os dados de custo são usados para apoiar estratégias em direção a ganhar uma

---

<sup>1</sup> Wilson Kendy Tachibana, Doutor em Engenharia Mecânica, é professor na Escola de Engenharia de São Carlos, SP.

<sup>2</sup> Edmundo Escrivão Filho, Mestre em Administração de Empresas, é professor na Escola de Engenharia de São Carlos, SP.

<sup>3</sup> Fernando César Almada Santos, mestre em Administração de Empresas, é professor da Escola de Engenharia em São Carlos, SP.

sustentável vantagem competitiva, o que é conseguido apenas com um sofisticado entendimento da estrutura de custos da empresa.

Gestão estratégica de custos é, então, o uso gerencial da informação dos custos explicitamente direcionada para os aspectos operacionais. A contabilidade é, portanto, utilizada como um meio para facilitar o desenvolvimento e implementação de estratégias.

## **GESTÃO ESTRATÉGICA**

---

Todo iniciante ao estudo da gestão depara-se com uma "selva de teorias", no dizer de Koontz (1980). São tantas denominações de teorias, abordagens e escolas que é quase impossível não ficar aturdido nesta "selva". A primeira reação das pessoas é abraçar uma das correntes de pensamento. Tal atitude tem-se mostrado seriamente prejudicial ao estudo teórico e à ação prática.

A variedade de perspectivas apresentadas ao pesquisador, estudante ou executivo não deve ser um empecilho à busca de compreensão holística do fenômeno administrativo. Ao contrário, é uma oportunidade de compreender o caráter restrito das análises individuais.

Um trabalho sob esta óptica foi preliminarmente apresentado por Escrivão Filho (1992) e continua sendo desenvolvido no "Núcleo de Estudos de Gestão do Trabalho"<sup>4</sup>. O trabalho executivo é reconhecido, no núcleo, como a realização da adequação de determinados temas entre si e do conjunto de temas com a situação vivida pelo executivo.

Os temas eleitos são: estratégia, decisão, estrutura, tecnologia e comportamento. A multiplicidade reconhece a racionalidade limitada de cada um deles, ponto fundamental que os especialistas nos temas individuais têm-se negado a observar.

Em síntese, ressalta-se que a estratégia é uma das esferas da gestão do trabalho. Conseqüentemente, destaca-se a importância em incluí-la na agenda de atuação do executivo e, também, em alertá-lo de sua eficácia restrita.

## **Origens da Estratégia como Forma de Gestão**

---

Na medida em que as pequenas oficinas tornaram-se grandes fábricas, enfrentaram o problema de como realizar a gestão do trabalho de um grande número de pessoas.

O crescimento das empresas esbarrou nos limites do proprietário ou superintendente em supervisionar diretamente todas as operações que ali eram realizadas. Houve necessidade de dividir a atividade de supervisão.

Foi Henri Fayol, no início do século, o primeiro a sistematizar e divulgar uma doutrina administrativa em resposta a tais preocupações empresariais. Ele aborda o conceito de divisão vertical do trabalho. Decorre disto que a sua contribuição é conhecida como "escola de chefes".

Sua lista de princípios inclui o da autoridade, da disciplina e da unidade de comando. Em essência, esses princípios expressam "a necessidade de supervisão e de um único centro de autoridade e controle da organização" (Etzioni, 1980, p. 40). Para alcançar esses princípios, Fayol apresentou o processo administrativo composto pelas atividades de previsão, organização, comando, coordenação e controle.

Esta formulação pioneira foi ofuscada nas décadas de 30 e 40 pelo Movimento das Relações Humanas. Mas a Segunda Guerra Mundial trouxe mudanças nos

---

<sup>4</sup> Núcleo formado por pesquisadores da área de Engenharia de Produção, da Escola de Engenharia de São Carlos, da Universidade de São Paulo, do qual os autores são membros.

produtos, tecnologias, mercados e nos trabalhadores. O "primeiro esforço de uma segunda geração de autores foi aquele de William H. Newman em 1950" (Wren, 1979, p. 440). A obra está organizada segundo o processo administrativo, atualizado para compreender as atividades de planejamento, organização, direção e controle.

O êxito do empreendimento, em garantir um único centro de autoridade na organização, fundamenta-se nos planos estabelecidos na fase de planejamento. Pois os "planos restringem a liberdade de ação das pessoas na organização" (Newman, 1976, p. 55).

E a estratégia com isso? De acordo com Koontz & O'Donnel (1978, p. 95), "o termo estratégia está sendo cada vez mais usado para designar o plano geral de uma empresa". A estratégia é um plano. Nada mais que isso.

A formulação estratégica em Ansoff aparece como um equacionamento produto/mercado, ou segundo o "conceito do campo de atuação da empresa" (Ansoff, 1977, p. 87). Em outras palavras, a estratégia é um conjunto de regras de decisão e diretrizes.

Neste sentido, pode-se afirmar que Fayol, Newman, Koontz e O'Donnell e Ansoff, só para ficar em alguns nomes, têm a mesma origem e enquadram-se na mesma corrente de pensamento. Para esses autores, a maneira de realizar a gestão do trabalho em organizações é, por excelência, através da estratégia, ou dos planos.

### **Significado da Gestão Estratégica**

---

Como bem observou Etzioni (1980), esta corrente de pensamento da estratégia estava preocupada em manter a autoridade central em organizações empresariais em rápido crescimento no final do século passado. Assim, a inspiração desta corrente veio em grande parte dos exércitos. Expressam claramente uma preocupação em manter a autoridade e a disciplina.

Em face do crescimento das empresas, manter a unidade da autoridade central constitui um grande problema para Fayol e os pioneiros. As empresas começavam a apresentar áreas funcionais autônomas, como, por exemplo, vendas e contabilidade. Esse crescimento exige cada vez mais profissionalização e pessoas fora da família dos proprietários.

A divisão do trabalho de supervisão e o preenchimento de novos cargos via profissionalização apresentavam-se aos empresários como ameaças de rompimento da autoridade na gestão dos negócios.

A observância dos princípios de autoridade, disciplina, unidade de comando, unidade de direção, através do processo administrativo (planos), constitui-se num esforço intelectual de resposta ao problema anterior.

Não se pode acusar esses autores pioneiros de simplismo, pois o contexto histórico que viviam era bem diferente do pós-Revolução Industrial. A literatura registra as primeiras fábricas ligadas a prisões e reformatórios, em evidente uso da força.

Ao final do século XIX, os movimentos sociais e sindical conseguem leis restringindo o poder patronal. É necessário um poder legítimo e, para tanto, as empresas passam a respeitar os convênios trabalhistas estabelecidos com os sindicatos.

A forma criada por Fayol e os pioneiros para integrar e coordenar as diferentes áreas funcionais da empresa e subordinar as chefias profissionais integrantes da hierarquia é o estabelecimento de planos. Esta proposta dispensa o uso da força e leva em conta os convênios trabalhistas.

Processo semelhante ocorreu após a década de 50 e que Ansoff (1977) também soube ser um marco teórico. Nesta época, muitas empresas americanas cresceram, tomaram uma estrutura na forma de divisões autônomas.

Essas divisões ou unidades estratégicas de negócios, como ficaram conhecidas, escaparam do controle da autoridade central. As unidades estratégicas começaram a diferenciar-se umas das outras e estabelecer relações próprias e independentes com o ambiente.

Para Porter (1986, p. 14), o planejamento estratégico formal é hoje para as empresas uma "garantia que pelo menos as políticas dos departamentos funcionais sejam coordenadas e dirigidas visando um conjunto comum de metas".

A formulação estratégica trouxe novamente a unidade de direção através do movimento de integração, contrário ao de diferenciação das unidades de negócios. Entretanto, se o planejamento estratégico for visto como a síntese do processo administrativo, induz o empresário ao erro. Como Peters e Waterman (1982, p. 3) observaram, "um novo plano estratégico não constitui, por si só, uma resposta automática às dificuldades de uma empresa".

A eficácia estratégica é restringida pelo desempenho dos planos e pelo pressuposto de que a hierarquia organizacional funciona bem como transmissor desses planos. Simon (1979) mostrou com extrema maestria a falha desta crença. É necessária uma visão mais ampla da gestão para superar a racionalidade limitada dos planos.

## **GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

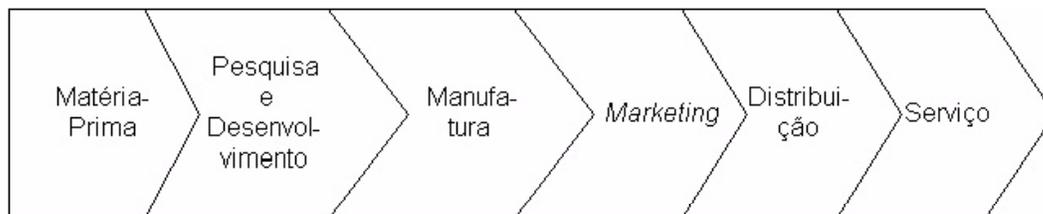
---

As modificações no ambiente operacional das empresas têm motivado uma necessidade de uma nova abordagem na contabilidade de custos industriais. A seguir apresentaremos pontos relevantes para uma melhor visão sobre a gestão estratégica de custos.

### **Análise de Cadeia de Valores**

---

Na estrutura do *strategic cost management* (SCM), para administrar custos, necessita-se de uma visão externa da empresa, o que Porter (1985) chama de cadeia de valores. A cadeia de valores para uma empresa representa um conjunto ligado de atividades de valores que esta desempenha nas diferentes áreas funcionais. Porter a representa da seguinte forma:



*Figura 1 . Atividades de Valor dentro da Firma.*

A Figura 2 apresenta um exemplo de cadeia de valores, dentro dessa visão de Porter, para uma indústria de papel.

A cadeia de valores apresentada é construída para os competidores A, B, C, D, E, F e G.

Se o competidor A calcular o retorno de cada item do ativo no balanço, cada estágio da cadeia junto do ajuste total da transferência de preços para competir nos níveis de mercado, poderia ressaltar o potencial onde a empresa decide economicamente comprar em vez de fabricar.

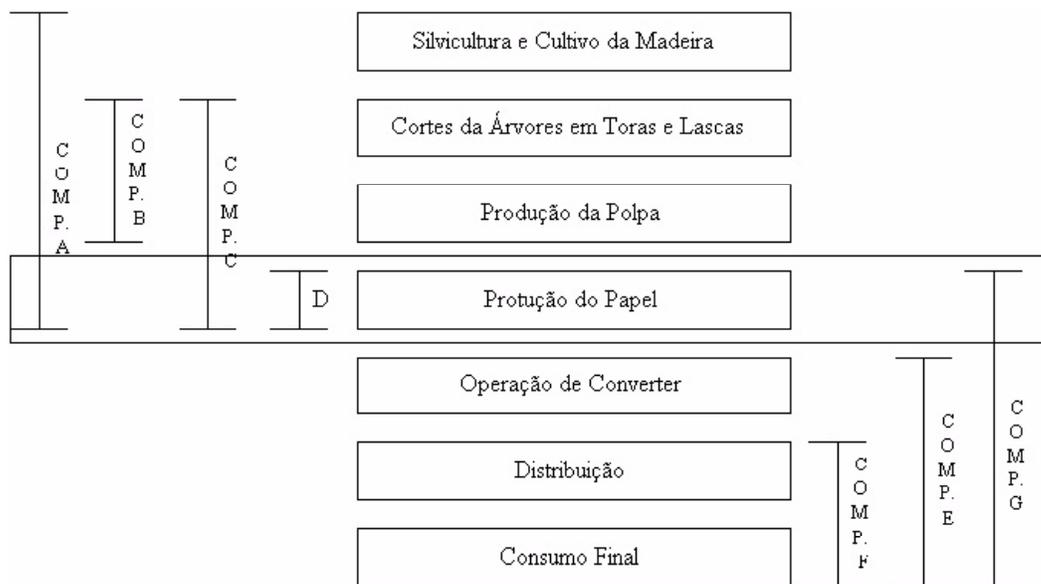


Figura 2. Cadeia de Valores na Indústria de Papel.

Os competidores B, C, D, E, F e G podem ser capazes de aumentar ou diminuir sua área na cadeia, dentro das áreas que podem melhorar seu desempenho. As empresas A, C e G levam vantagens competitivas muito diferentes em relação à empresa D. É possível, para a empresa D competir com a A, C e G somente pelo entendimento da cadeia de valores como um todo e pelo direcionador de custos que regula sua atividade.

Cada empresa é uma compradora e vendedora em algum lugar dentro da cadeia. Comparando o retorno das empresas E e F, pode-se identificar que dentro da cadeia, no estágio de converter, a empresa E é fornecedora e a F é compradora. Essa comparação pode ajudar as empresas a identificar caminhos para explorar suas uniões com seus fornecedores, tão bem como com seus clientes, para reduzir custos ou intensificar a diferenciação, ou ambos.

A cadeia de valores da empresa está embutida em um sistema que inclui a cadeia de valores de fornecedores e clientes. A empresa pode intensificar sua lucratividade não somente por entender sua própria cadeia de valores, mas também por entender que as atividades de valor desta ajustam-se dentro da cadeia de valores dos fornecedores e clientes.

A metodologia para construir e usar a cadeia de valores envolve os seguintes passos:

- a) identificar a cadeia de valores da empresa, nomear os custos, rendas e cada item do ativo no balanço para atividades de valor;
- b) diagnosticar a ordem dos direcionadores de custo para cada atividade de valor;
- c) desenvolver uma sustentável vantagem competitiva, controlando direcionadores de custo melhor que os competidores, ou por reconfigurar sua cadeia de valores.

### **Análise de Posicionamento Estratégico**

Em SCM, a análise de custo difere de empresa para empresa, dependendo de como se decide competir. Seguindo o esboço de Porter (1986) de alternativas básicas de estratégia, um negócio é competitivo por ter produtos com menor custo ou por ofertar produtos superiores (produtos diferenciados). Os conceitos estratégicos não têm sido bem explorados pela contabilidade gerencial, mas o campo é fértil.

Principalmente admitindo-se que as diferentes considerações administrativas geram perspectivas diferentes de análise de custos.

Uma estratégia de unidades de negócio depende de dois aspectos interrelacionados:

a) Missão ou meta: pesquisadores como Buzzel e Wiersema (1981) têm proposto as três seguintes missões que uma unidade de negócio pode adotar:

- *Build*: esta meta implica o custeamento da fatia de mercado;

- *Hold*: esta meta estratégica é para proteger a fatia de mercado da unidade de negócio como também sua posição competitiva;

- *Harvest*: esta missão implica uma meta de maximização a curto prazo de ganhos e fluxo de caixa e minimização do custo da fatia de mercado.

b) Vantagem competitiva: Porter (1986) propõe dois caminhos genéricos nos quais os negócios podem desenvolver sustentáveis vantagens competitivas:

- *Baixo custo*: o foco primário desta estratégia é realizar baixo custo relativo aos competidores. Os custos principais podem ser focalizados por abordagens como economias de escala, minimização de custos em áreas como P&D, serviços, entre outros;

- *Diferenciação*: o foco primário desta estratégia é para diferenciar o produto da unidade de negócio, alguma característica que é percebida pelos clientes como sendo única.

As unidades de negócios devem possuir ambos, a missão e a vantagem competitiva, onde o processo de controle de gerenciamento é influenciado por estas estratégias, resultando numa unidade de negócio exclusiva.

### **Análise de Direcionadores de Custo**

---

Em SCM, o custo é dirigido por fatores que são inter-relacionados. Compreender o comportamento do custo significa compreender a interação complexa do conjunto de direcionadores de custo para o trabalho, em qualquer situação. Em administração contábil, custo é uma função de um direcionador: volume de produção.

Se o volume de produção não é um caminho eficiente para expor o comportamento do custo, qual é o melhor caminho? Segundo Riley (1987), pode-se organizar uma lista de direcionadores de custo, que está dividida em duas categorias:

a) A primeira categoria contém a estrutura de direcionador de custo. Conforme esta perspectiva, há pelo menos cinco estratégias selecionadas para a empresa, considerando as prioridades da estrutura econômica que dirige a posição de custo para qualquer grupo de produto:

- *Escala*: o que um grande investimento acarreta em tecnologia e desenvolvimento e em recursos mercadológicos;

- *Campo de Ação*: degraus de integração vertical;

- *Experiência*: quanto tempo a empresa fez o que está fazendo agora?;

- *Tecnologia*: quais processos tecnológicos são usados em cada passo da cadeia de valores da empresa;

- *Complexidade*: quão vasta é a linha de produtos ou serviços para servir os clientes.

b) A segunda categoria é a operação de execução. A lista de execuções básicas inclui pelo menos o seguinte:

- *Envolvimento da mão-de-obra*: conceito de desempenho de mão-de-obra para contínua melhoria;

- *Qualidade total de gerenciamento*: confiança e realização considerando qualidade no produto e no processo;

- *Capacidade de utilização*: fixação da escala escolhida sobre a estrutura da fábrica;

– *Eficiência do layout*: quão eficiente, em comparação com o padrão corrente, é o layout?;

– *Aspectos do produto*: é efetivo o design ou a formulação?;

– Aproveitamento da união com fornecedores e/ou clientes, conforme a cadeia de valores da firma.

A idéia-chave é:

– para análise estratégica, volume não é usualmente o mais conveniente caminho para expor o comportamento dos custos;

– no sentido estratégico, é mais conveniente mostrar a posição de custos em termos de escolha e execução prática;

– nem todos os direcionadores de estratégias são igualmente importantes em todo o tempo, alguns mais, outros menos;

– para cada direcionador de custo, há uma particular estrutura de análise de custo que é importante para entender a posição da empresa.

### **Activity-Based Costing (ABC)**

---

Aliada ao fato de que, com a globalização da economia e a busca da excelência empresarial, impõe-se uma gestão estratégica dos negócios, surge então a necessidade de um sistema de custo inovador, que atenda às novas necessidades de uma análise estratégica de custos.

O reconhecimento de que os sistemas tradicionais de custeio já não atendem satisfatoriamente à administração das empresas, que agora se caracterizam como manufadoras de produtos diversificados, vem estimulando o desenvolvimento de novos sistemas de apropriação de custos aos produtos.

Os sistemas tradicionais, conhecidos como sistemas de custeio baseados em volume (VBC), sempre foram desenhados para empresas que competiam no mercado com base em estratégias de redução de custos de produtos homogêneos e manufaturados direcionados para estoques. O sistema VBC apropria os custos indiretos de fabricação *overheads* com base em alguns atributos relacionados com o volume de produção, tais como horas de mão-de-obra direta, horas-máquinas, matéria-prima consumida e outros. Isto faz com que produtos recebam valores de custos baseados em critérios não exclusivamente operacionais.

Percebeu-se que este sistema obscurecia os custos dos produtos e dificultava a gestão e mensuração de atividades de manufatura.

Para superar este problema, surgiu, recentemente, um sistema de custeio conhecido como ABC, ou seja, custeio baseado em atividades, que é considerado a parte instrumental do gerenciamento estratégico de custos. Esta percepção nasceu do novo enfoque que se passou a adotar, segundo o qual são as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos, e os produtos consomem, então, as atividades.

O desempenho dessas atividades é que desencadeia o consumo de recursos e que, portanto, merece ser observado e analisado cuidadosamente, com o objetivo de discriminar as atividades que adicionam o valor e as que não adicionam valor aos produtos.

O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases.

Os sistemas tradicionais de custeio estão basicamente voltados para o cálculo e informação para a avaliação de inventários, uma das etapas preparatórias para a elaboração das demonstrações contábeis.

A concepção da gestão estratégica de custos (SCM) assume uma posição mais

proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos, além de ser mais lógico.

Algumas das mais importantes vantagens do novo sistema sobre as práticas tradicionais são:

- a) contínuo aperfeiçoamento através da eliminação de custos de atividades que não adicionam valor;
- b) contabilidade baseada em atividades;
- c) metas determinadas pelo mercado;
- d) melhor monitoramento dos custos, tendo em vista os objetivos dos relatórios gerenciais.

## **FAZENDO ACONTECER A ESTRATÉGIA**

---

Tradicionalmente a abordagem das teorias estratégicas tem sido formulada a partir de pesquisas realizadas em empresas que se organizam em departamentos e divisões, especializadas em produtos e regiões geográficas. Dada a natureza multidisciplinar do "fazer acontecer" a estratégia, comumente denominado de administração estratégica (Gaj, 1987), e o distanciamento entre as instâncias de decisão, faz-se necessária a constituição de comissões que integrem as funções dos departamentos, devido à atuação especializada desses últimos.

Racionalizar e apropriar custos diretos e indiretos do processo de produção são tarefas que envolvem imprevisibilidades e inconfiabilidades relacionadas aos trabalhos, conflitos e responsabilidades interdepartamentais. Procede-se então a tentativas de estabelecer padrões de controle, como amplitude de supervisão, dimensão de unidades organizacionais, procedimentos para formação de comissões interdepartamentais. Entretanto, isto não tem solucionado tais problemas.

## **A Homogeneização da Linguagem como Facilitador da Veiculação da Estratégia**

---

O movimento atual das empresas tem sido de desmembrar suas atividades funcionais em uma pequena quantidade de *core activities* ou *core processes* (Ostroff & Smith, 1992), integradas entre si através de objetivos e realizadas por equipes de projeto. Restam aos departamentos as funções de apoio ao trabalho das equipes, constituindo-se o que se denomina organização por processo (Morgan, 1989). A eliminação das funções que não contribuem para a agregação de valor ao produto favorece a formação de uma organização horizontal.

Nesse novo tipo de organização, é usual dedicar muito esforço na criação de apreciações e entendimentos compartilhados, sobre a natureza e identidade da organização e a sua missão (Katzenbach & Smith, 1993). Tenta-se, também, criar novas iniciativas, idéias e processos que colaborem para o sucesso da organização. As equipes assumem, simultaneamente, atividades de execução e gerenciais relativas a seu trabalho e, adicionalmente, seus membros desenvolvem várias competências necessárias ao novo padrão de trabalho.

Nesse novo contexto, as equipes se capacitam para o relacionamento com os clientes, e da mesma forma como acontece com fornecedores, relacionamento esse que será abordado posteriormente sob tema de terceirização.

Nesta contextualização, a alta direção enfrenta problema análogo ao do período de divisionalização das empresas em unidades de negócios nos anos 50, como foi observado por Ansoff (1977). O problema atual é integrar as equipes de trabalhos aos objetivos globais, papel que deverá ser desempenhado pela gestão estratégica.

Os indicadores de desempenho das várias equipes são estabelecidos de forma a integrá-las fortemente aos objetivos globais, mantendo-as interligadas em fluxo de atividades equivalente à cadeia de valores. Seus participantes decidem interativamente

sobre os processos, utilizando ferramentas de decisão, entre elas, os direcionadores de custos.

Os *core processes* e os respectivos objetivos podem ser alterados para melhorar o fluxo global das atividades. Essa possibilidade de transformação da organização da empresa é possível graças à linguagem comum interna e entre os grupos de trabalho, que é de extrema importância para a integração.

Sistemas de custeio por atividade representam uma forma de linguagem de integração estratégica, pois interpretam os resultados com grande proximidade ao processo de produção.

A empresa organizada por equipes pode optar pela contratação de terceiros que realizarão alguns de seus *core processes* secundários, o que se constitui na terceirização ou *outsourcing*. Nesse caso, o principal objetivo da empresa é concentrar-se em seus *core processes* principais que compõem seu *core-business*. Em outras palavras, escolhem-se os pontos da cadeia de valores onde a empresa pretende atuar (Handy, 1989).

Cria-se então uma rede de firmas, que desenvolvem idéias e produtos com maior freqüência. Em substituição a uma estrutura organizacional rígida, surge uma rede flexível e ágil que renova o "fazer acontecer" da estratégia.

A implantação de sistemas ABC é facilitada pela prévia existência de um ambiente favorável, onde se têm transparente a cadeia de valores e já esboçados o posicionamento estratégico e direcionadores de custo.

Como tendência atual, têm-se a constituição de pequenas empresas centradas em seus *core business*, o que pode ser observado no capítulo "Coordenando a Cadeia de Suprimento" do livro *A Máquina que Mudou o Mundo* (Womack, 1992), o que muito provavelmente levará a uma utilização intensiva do sistema ABC e à sua divulgação massiva.

## **CONCLUSÃO**

---

O significado histórico da estratégia, estudado em dois momentos distintos, foi de integrar funções ou unidades autônomas da empresa à decisão da alta direção.

A gestão estratégica de custos exerce papel fundamental para a consecução da estratégia. As principais mudanças consistem na reformulação dos sistemas de custeio, principalmente na identificação da cadeia de valores e no estabelecimento de direcionadores de custo para as suas atividades.

Maior relevância assume o custeio por atividades em vista das mudanças correntes das estruturas organizacionais de tipo vertical para tipo horizontal.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- BRIMSON, J.A. *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*. New York: John Wiley & Sons, 1991.
- BURRELL, Gilson & MORGAN, Gareth. *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heinemann, 1979.
- BUZZELL, R.D., e F. D. Wiersema. "Modelling Changes in Market Share", *Strategic Management Journal* 2,1, pp.27-42, 1981.
- DRUCKER, Peter F. Uma nova da produção. *Exame*, 27 de junho de <T>1994, p. 64-72.
- ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. *A natureza do trabalho gerencial*. Florianópolis:

- Engenharia de Produção, 1992. (Qualificação de Doutorado).
- ETZIONI, Amitai. *Organizações modernas*. São Paulo: Pioneira, 1980.
- GAJ, Luiz. *Administração estratégica*. São Paulo: Ática, 1987.
- HANDY, Charles. *The age of unreason*. Boston: Harvard Business School, 1985.
- KATZENBACH, J. R. & SMITH, D. K. The discipline of teams. *Harvard Business Review*: March-April 1993, p. 111-120.
- KOONTZ, Harold. The management theory jungle revisited. *Academy of Management Review*: v. 5, n. 2, 1980. p.185-87.
- KOONTZ, Harold & O'DONNELL, Cyril. *Princípios de administração*. São Paulo: Pioneira, 1980.
- MORGAN, Gareth. *Creative organization theory - a resource book*. California: Sage, 1989.
- NAKAGAWA, M. *Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação*. São Paulo: Atlas, 1991
- \_\_\_\_\_. *Custo para a Competitividade*. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade, 1993.
- NEWMAN, William H. *Ação administrativa: as técnicas de organização e gerência*. São Paulo: Atlas, 1977.
- OSTROFF, F. & SMITH, D. The horizontal organization. *The Mckinsey Quaterly*: n.1, 1992, p.148-168.
- PETERS, Thomas J. & WATERMAN Jr., Robert H. *Vencendo a crise*. São Paulo: Habra, 1986.
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTER, M.E. *Competitive Advantage*. New York: The Free Press, 1985.
- RILEY, D. "Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies," In *Manufacturing Issues*. New York: Booz, Allen e Hamilton, 1987.
- SHANK, J.K., e V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Press.
- WOMACK, J. P. et alii. *A máquina que mudou o mundo*. São Paulo: Campus, 1990.
- WREN, Daniel A. *The evolution of management thought*. New York: John Wiley & Sons, 1979.