

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE CUSTOS À LUZ DA
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

JEANE MARIA DA COSTA

JEANE MARIA DA COSTA

MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE CUSTOS À LUZ DA
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

FLORIANÓPOLIS

2002

JEANE MARIA DA COSTA

MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE CUSTOS À LUZ DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

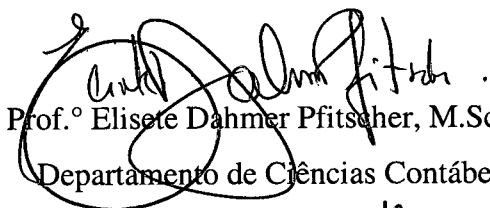
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média 10,2....., atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Compuseram a banca:



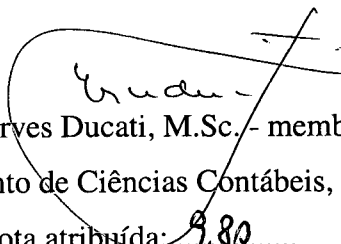
Prof.º Altair Borgert, Dr. - presidente
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Nota atribuída: 10,0.....



Prof.º Elisete Dahmer Pfitscher, M.Sc. - membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

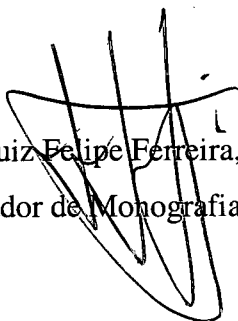
Nota atribuída: 10,0.....



Prof.º Eryes Ducati, M.Sc. - membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Nota atribuída: 9,80.....

Florianópolis, 25 de novembro de 2002.



Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

A minha mãe, Sônia Maria Klüser da Costa (*in memoriam*) pelos ensinamentos de vida deixados e por todo o amor dedicado a minha formação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, fonte da vida e da graça, por ter chegado até aqui, por minha vida, inteligência, família e pelos amigos.

Ao Prof. Dr. Altair Borgert pela forma paciente com que me orientou, pelo estímulo constante, por toda atenção e auxílio dispensado ao longo deste trabalho.

A todos os professores que transmitiram seus conhecimentos, contribuindo para o meu crescimento, de forma especial, aos professores do Departamento de Ciências Contábeis, com os quais tive mais contato, porque não foram somente professores, mas foram também amigos.

A minha mãe, Sônia (*in memoriam*), pelo apoio constante e incentivo ao estudo e por nunca ter medido esforços para que eu tivesse uma boa educação, sem o seu empenho, certamente eu não teria conseguido chegar até aqui.

Aos meus padrinhos Ari e Orlindina, por terem me acolhido como uma filha, em sua casa, e por compreenderem os momentos de ausência por conta dos meus estudos, principalmente desta pesquisa.

A todos os meus amigos de aula, mas de maneira particular a Adeli, Jaime, Marcos, Rodrigo e principalmente a minha amigona, Taiza. Obrigada pela alegria fruto da convivência com cada um de vocês, por todos os momentos que dividimos, desde os nossos lanches no Básico até os trabalhos nos finais de semana. Vocês foram peças chaves, motivadoras nestes anos de universidade.

Ao meu namorado, Fábio, por toda a compreensão, paciência e carinho dedicados a mim.

Enfim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para a conclusão deste trabalho, quero expressar meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

A questão da mensuração e da avaliação de custos enquanto etapas distintas do processo decisório tem sido um tema de relevada importância para as empresas. A presente pesquisa busca encontrar critérios que fundamentem a construção de um modelo de avaliação de custos. A escolha desta problemática está relacionada, principalmente, ao reduzido número de trabalhos que dêem o referido enfoque para este assunto, e por acreditar que a elaboração do mesmo resulta em contribuição para o processo decisório. Acredita-se que a partir da estruturação de modelos de avaliação de custos as decisões sejam tomadas com maior consistência pelos administradores, já que os critérios utilizados na avaliação representam os julgamentos de valor dos decisores a respeito do assunto. Para a construção do modelo utiliza-se a teoria da Gestão Estratégica de Custos como fonte de obtenção dos critérios de avaliação de custos. Da teoria pesquisada levantam-se os seguintes temas: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos. Após o levantamento destes temas, os mesmos são analisados e passam a compor o esqueleto básico do modelo de avaliação de custos. Dessa forma, é possível avaliar os custos dos produtos, se estes colaboram com a estratégia da empresa, em termos dos critérios estruturados no modelo de avaliação.

LISTA DE FIGURAS

<i>Figura 1: Temas da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 2)</i>	25
<i>Figura 2: Cadeia de Valor na Indústria de Produtos de Papel (adaptado de SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 65)</i>	26
<i>Figura 3: Principais Contribuições da Cadeia de Valor (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 4)</i>	28
<i>Figura 4: Elementos Formadores do Posicionamento Estratégico (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 6)</i>	30
<i>Figura 5: Enfoques Intermediários da Alternativa de Competição no Mercado (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 6)</i>	33
<i>Figura 6: Direcionadores de Custos (estruturado com base em PORTER, 1991, cap. 3)</i>	36
<i>Figura 7: Direcionadores de Custos segundo Riley (1987 apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)</i>	39
<i>Figura 8: Modelo de Avaliação de Custos à luz da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995 e PORTER, 1991)</i>	44

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	PROBLEMA	9
1.2	JUSTIFICATIVA.....	9
1.3	OBJETIVOS.....	10
1.4	METODOLOGIA	10
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	12
2	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	13
2.1	CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	13
2.2	CUSTEIO VARIÁVEL.....	15
2.3	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.....	16
3	O PROCESSO DECISÓRIO	19
3.1	MENSURAÇÃO	21
3.2	AVALIAÇÃO.....	22
4	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	24
4.1	ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR	25
4.2	O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO.....	29
4.3	OS DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	36
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	42
	REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das diversas áreas do conhecimento, e conseqüentemente das profissões delas oriundas, tem sua origem, principalmente, nos momentos de importantes transformações sociais, pois estas trazem consigo situações e problemas incomuns ao dia-a-dia das empresas que promovem a busca por soluções.

Atualmente, as empresas encontram-se inseridas num mercado globalizado, fruto da evolução dos meios de comunicação, dos avanços tecnológicos e científicos, bem como da internacionalização do comércio e da formação dos blocos econômicos. A globalização promove, dentre outros aspectos, uma alta competitividade entre as empresas e exige do administrador maior atenção no planejamento das ações futuras.

Neste contexto, a Contabilidade – ciência cujo objetivo é fornecer informações sobre o patrimônio das empresas – por meio da Contabilidade Gerencial, procura desenvolver sistemas e métodos que ofereçam aos gestores suporte para estabelecer decisões de natureza operacional e estratégica capazes de superar os desafios lançados pelo mercado.

Dessa forma o processo decisório tem recebido diversas contribuições dessa área. Pode-se destacar, aqui, os diversos métodos de custeio estudados na Contabilidade de Custos, como: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, Custeio Baseado em Atividades, entre outros, utilizados pela contabilidade para mensurar os valores dos produtos e conhecer o resultado das empresas.

É reconhecido que a Contabilidade Gerencial exerce um papel importante na gestão das empresas e que o desenvolvimento dos métodos e sistemas de custos, anteriormente mencionados, contribuem de forma significativa para isto. No entanto, utilizar tais métodos simplesmente para conhecer custos incorridos, valor de produtos e resultado não é suficiente e não garante o sucesso nem o bom desempenho de uma organização, pois o cenário empresarial impõe uma postura diferente àqueles que pretendem permanecer no mercado.

As informações, originárias dos sistemas de custos, são meios para relatar os fatos ocorridos em virtude das atividades da empresa e das decisões estabelecidas, na medida em que fornecem um diagnóstico das decisões. Deste modo, as informações de custos servem como base para estabelecer decisões futuras, entretanto, presume-se que para isto, tais informações sejam avaliadas pelos gestores segundo seus critérios. Em razão disso, decide-se trabalhar nesta monografia o tema “Mensuração de Custos x Avaliação de Custos.”

Em uma visão preliminar, entende-se por mensuração de custos o ato de medir os recursos consumidos na execução da atividade da empresa mediante a utilização de algum método, que permita ao final do processo conhecer os custos incorridos. Por avaliação de custos entende-se o ato de classificar, diferenciar o custo mensurado segundo algum critério, sendo este estabelecido por quem avalia.

1.1 PROBLEMA

Tendo em vista que uma das funções básicas da Contabilidade Gerencial nas empresas é o fornecimento de informações para o processo decisório, e partindo-se do pressuposto que os relatórios de custos de produtos e processos atendem os aspectos relacionados a “mensuração”, busca-se por meio deste trabalho responder ao seguinte problema de pesquisa:

“Quais são os critérios (indicadores, dimensões, pontos de vista, variáveis, entre outros) apontados pela teoria da Gestão Estratégica de Custos que podem subsidiar modelos de avaliação de custos nas empresas?”

1.2 JUSTIFICATIVA

Administrar uma empresa inserida num cenário em constante evolução, como o que existe atualmente, é um desafio para os gestores. Dessa forma, é necessária a utilização de informações, dentre elas as de custos, para fundamentar as decisões a serem estabelecidas.

Segundo Maher (2001, p. 41) “Em tomada de decisões, informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro.” Assim, os relatórios dos sistemas de custos são estas informações sobre o passado, sobre o que ocorre em determinado período na empresa. Sua obtenção é apenas uma etapa do processo decisório. Acredita-se que posteriormente a esta etapa, os administradores analisam, discutem e avaliam

a situação apresentada e a partir daí estabelecem os rumos e metas da empresa.

Percebe-se, pois, que existe um processo, uma sistemática adotada pelos gestores no que diz respeito ao processo de tomada de decisões, como também existem critérios adotados por estes para avaliar as informações. Por essa razão, considera-se importante fazer esta pesquisa bibliográfica, para que através do estudo e análise de teorias referentes à gestão de empresas se consiga estruturar um modelo de avaliação de custos.

Este modelo tem a finalidade de dar suporte as decisões futuras dos gestores das empresas. Deste modo faz-se o levantamento bibliográfico e a organização dos principais conceitos na forma de um modelo. Futuramente, em outro trabalho, pode ser feita uma pesquisa de campo para testar se o referido modelo tem representatividade entre os gestores das empresas, ou seja, se para estes o modelo considera aspectos que são realmente utilizados na avaliação dos dados de custos.

A escolha desta problemática está relacionada, principalmente, ao reduzido número de trabalhos que dêem o referido enfoque para este assunto, e por acreditar que a elaboração do mesmo resulta em contribuição para o processo decisório. Acredita-se que a partir da estruturação de modelos de avaliação de custos as decisões sejam tomadas com maior consistência pelos administradores, já que os critérios utilizados na avaliação representam os julgamentos de valor dos decisores a respeito do assunto.

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é estruturar um modelo de avaliação de custos por meio de critérios encontrados na Gestão Estratégica de Custos, que privilegiem os aspectos da mensuração ressaltados nos principais métodos de custeio.

Em termos específicos, pretende-se:

- Identificar bibliograficamente os critérios empregados na mensuração de custos segundo os autores da área de Gestão Estratégica de Custos;
- Estruturar os critérios de mensuração de uma forma hierarquizada, mediante a construção de um modelo com vistas à avaliação de custos.

1.4 METODOLOGIA

A busca por explicações para os fatos e acontecimentos do cotidiano, a necessidade

de saber as razões e os porquês das coisas é algo inerente ao ser humano. É graças a este ímpeto por respostas que o conhecimento científico se constitui.

A obtenção do conhecimento se dá de forma metódica e organizada por meio da pesquisa científica que de acordo com Gil (1993, p. 19) é “[...] o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.” Segundo Santos e Parra Filho (1998, p. 96) a maior característica da pesquisa científica “[...] é o acréscimo ao conhecimento já existente sobre o assunto pesquisado.”

Desse modo é através da pesquisa científica que o conhecimento é constituído. Este conhecimento, obtido pelo concurso dos métodos da ciência, organiza-se na forma de trabalhos científicos como: trabalhos de síntese, resenha crítica, artigos científicos, relatórios científicos, teses, dissertações e as monografias. A presente pesquisa consiste em uma monografia que é definida por Farina (1973 *apud* SALVADOR, 1977, p. 32) como “[...] um estudo científico de uma questão bem determinada e limitada, realizado com profundidade e de forma exaustiva.”

Depois de enquadrar a presente pesquisa como um trabalho de monografia resta, ainda, classificá-la quanto aos objetivos do trabalho e ao delineamento da pesquisa, através da identificação do procedimento necessário à coleta de dados. Em razão dos objetivos deste trabalho, esta pesquisa classifica-se, segundo Gil (1993, p. 45), como exploratória visto que é o tipo de pesquisa que “[...] têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito [...]. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.” Assim, pretende-se proporcionar um maior conhecimento do tema proposto visando demonstrar sua importância no campo em estudo e descobrir se os critérios apontados no problema existem de fato.

Quanto aos procedimentos técnicos, é necessário o uso da pesquisa bibliográfica, visto ser esta “[...] elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos [...].” (SILVA; MENEZES, 2000, p. 21). Assim, para a concretização deste estudo e para que uma resposta adequada seja dada ao problema proposto, se faz necessário realizar uma pesquisa bibliográfica, pois esta é a fonte para o levantamento das variáveis que são capazes de responder ao problema da pesquisa. Por fim, com base nas informações geradas, se dá a estruturação de um modelo de avaliação de custos.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta monografia busca estruturar um modelo de avaliação de custos com base na Gestão Estratégica de Custos, entretanto a pesquisa encontra algumas limitações. Dentre elas destacam-se as seguintes:

A primeira limitação tem relação com o fato do presente trabalho estar estruturado apenas por uma pesquisa bibliográfica. Assim, o que se apresenta neste trabalho é fruto de leitura e análise do material pesquisado. Por essa razão, as informações extraídas deste material podem conter vieses das interpretações da pesquisadora.

A segunda limitação, decorrente da primeira, é que não se realiza nenhuma entrevista junto aos administradores de empresas, fato que pode melhorar a representatividade do modelo, visto que o mesmo pode ser testado para verificar sua validade. Um teste serve de base para saber se as informações extraídas do material pesquisado, e estruturadas no modelo, têm relação com as decisões tomadas pelos decisores com relação aos dados de custos.

A terceira limitação que diz respeito ao modelo, é o fato de que o mesmo é estruturado com base na análise da teoria da Gestão Estratégica de Custos, e diz respeito somente a esta teoria. Assim, não contempla as demais teorias de gestão de empresas, e por consequência, não representa todo o contexto da avaliação de custos. Mesmo com relação à teoria que é vista no trabalho, pelo menos uma limitação pode ser ressaltada, é que alguma variável da teoria pode não ser captada e por essa razão escapar a estruturação do modelo.

2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio podem ser entendidos, de modo geral, como formas de distribuir os recursos consumidos pela empresa aos objetos de custo (produtos, atividades, processos). Diferenciam-se pelo critério de distribuição de custos que cada um utiliza. Os métodos mais conhecidos são: Absorção, Variável e Baseado em Atividades, entretanto, existem outros, como é o caso da UEP (Unidades de Esforço de Produção). Porém neste trabalho serão apresentados apenas os três primeiros métodos.

2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo Martins (1998, p. 214) o Custeio por Absorção está baseado no critério “[...] em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados.”

Santos (1987, p. 34) é mais sintético em sua definição e diz que “este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).”

Conclui-se, pelas exposições, que o custeio por absorção atribui aos produtos todos aqueles custos que são perfeitamente identificáveis (custo direto) com o produto, e também, todos aqueles custos que não são perfeitamente identificáveis (custos indiretos) com o produto, através de critérios de rateio. Assim esta é uma metodologia de custeio que objetiva valorar os estoques.

Outro autor da área, Leone (1997, p. 26) também afirma esta idéia e, além disso, acrescenta ao seu conceito outras finalidades de se fazer esta distribuição de custos totais aos produtos. Segundo o autor,

a finalidade principal do critério é ter o custo total (direto e indireto) de cada objeto de custeio. Esse custo total se destina, entre outros fins, a determinar a rentabilidade

de cada atividade, a avaliar os elementos que compõem o patrimônio e a compor uma informação significativa no auxílio à decisão de estabelecer os preços de venda dos produtos ou dos serviços.

Santos (1987, p. 34) também enumera uma seqüência de funções que este método permite à contabilidade realizar:

A metodologia de custeamento pelo método por absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela Contabilidade Financeira, para fins de levantamento de Balanço Patrimonial e de Resultados, com a finalidade de atender a exigências fiscais e societárias, entre outras.

Assim, distinguem-se diversas utilizações provenientes da aplicação do custeio por absorção: determinar rentabilidade de uma atividade, avaliar elementos do patrimônio (os estoques), gerar informação para o processo de formação do preço de venda, servir de dado para elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.

Apesar de tudo isso, a aplicação deste método tem gerado algumas críticas, pois ele provoca certas distorções nas informações. As distorções são ocasionadas porque este método apropria custos fixos aos produtos, mediante a utilização de algum critério de rateio. Estes critérios de rateio, muitas vezes, são arbitrários, pois utilizam bases de apropriação que nem sempre representam o verdadeiro comportamento e consumo dos recursos pelos produtos. É o caso de bases como o custo da mão de obra direta, ou o tempo total de fabricação. Por essa razão, este método tem sofrido críticas quanto a sua utilidade para fins de gerenciamento de produção e determinação do desempenho de produtos.

Martins (1998), também, apresenta outros problemas causados pelo rateio dos custos fixos aos produtos, dentre os quais destacam-se os seguintes:

- Quando há mudança no critério de rateio, muitos produtos que eram rentáveis podem deixar de sê-lo, pela simples mudança na base de rateio;
- Pelo aumento do volume de produção (dentro de certos limites) o valor dos custos fixos por unidade é alterado, e no caso de existir mais de um produto o custo por unidade deste também muda;
- Outra razão é que muitos dos custos fixos existem mesmo que não seja produzido qualquer produto, ou seja, os custos fixos estão mais ligados à própria estrutura fabril do que a fabricação de algum produto;
- Um outro fator importante é que a estrutura de custos das empresas mudou substancialmente em relação à época em que este método surgiu.

Anteriormente, a proporção dos custos diretos em relação ao montante total dos custos era bem maior do que atualmente.

Por esses motivos, Santos (1987, p. 34) afirma que

o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os 'rateios' dos chamados custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Deste modo, estes problemas podem ocasionar uma série de distorções nas informações geradas para a tomada de decisão, o que pode levar o gestor a tomar decisões incorretas. Segundo Martins (1998), existe uma medida que procura amenizar estas distorções, provocadas pela alocação dos custos fixos aos produtos, é a alocação inicial destes aos departamentos. Mas, como o objetivo final é promover o custeamento dos produtos, estes custos acabam passando dos departamentos para as unidades produzidas através dos rateios.

Em virtude destes problemas é que a utilidade, para o processo de tomada de decisões, das informações obtidas através deste método é questionável, já que podem provocar diversas distorções nas informações e por consequência invalidar uma decisão.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Segundo Leone (1997, p. 26) “o critério do custo direto (ou variável) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos diretos e variáveis.”

Santos (1987, p. 39) diz que

[...] no Método de Custeamento Direto só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

Assim, pode-se dizer que o custeio variável surgiu a partir de reflexões sobre as limitações do custeio por absorção, limitações que foram discutidas anteriormente. Desta forma, esta metodologia atribui aos produtos somente os custos variáveis e considera os fixos como despesas do período.

Dessa maneira, a arbitrariedade (subjetividade) contida na apropriação dos custos fixos aos produtos, mediante os critérios de rateio, é eliminada e os produtos passam a ser analisados, em termos de custo, somente pela parcela que realmente lhes compete, que são os custos variáveis.

Entretanto esta não é a única utilidade deste método. De acordo com Leone (1997, p. 26) “a finalidade principal do critério é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio.” Segundo Martins (1998), esta contribuição marginal, ou margem de contribuição, como é mais conhecida, é o produto da diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. Ela permite verificar quanto os produtos estão contribuindo para cobrir as parcelas dos custos fixos totais e colaborando na geração de lucro.

Além do conceito da Margem de Contribuição, outros conceitos também derivam da aplicação do método de custeio direto, são eles: Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Alavancagem Operacional. Tais conceitos são úteis para realização da análise dos custos dos produtos. Por estas razões é que Santos (1987, p. 46) afirma que “este método de custeamento direto, se conscientemente aplicado, pode constituir-se em um poderoso instrumento de decisão gerencial [...]”

Entretanto, este mesmo autor (1987, p. 46) fala que se o método de custeio direto “[...] for introduzido em empresas que o ativo permanente seja elevado, [...] poderá não ser tão útil em termos de análise se não houver preocupação com relação à absorção dos custos fixos, principalmente no que tange às depreciações.”

Outra desvantagem que se constata, agora segundo Martins (1998), é que este método não permite custear os departamentos, já que os custos variáveis são atribuídos diretamente aos produtos, e os fixos alocados diretamente para o resultado do período. Assim, perde-se uma informação importante para análise do desempenho dos departamentos.

Franco (2002, p. 1) também destaca uma desvantagem: “Esse método de custeio não segue os princípios fundamentais de contabilidade do regime de competência e confrontação, por isso não é reconhecido para efeitos legais.” Assim, o método de custeio variável possui muitas utilidades para fins de gestão. Entretanto, não é aceito pelo fisco e compromete uma análise importante para a empresa, que é a do custo dos departamentos e não é recomendável para empresas com ativos permanentes elevados.

2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Com o intuito de responder aos problemas oriundos do emprego dos métodos de custeio tradicionais surge o Custeio Baseado em Atividades, mais conhecido pela abreviação ABC (Activity Based Costing).

De acordo com Martins (1998), este método surge, inicialmente, como uma

alternativa ao custeamento de produtos. O método atribui os recursos consumidos na empresa às suas principais atividades, através de direcionadores de recursos. Em seguida, aloca estes custos das atividades aos diversos produtos, através dos direcionadores de atividade.

Segundo Nakagawa (1995, p. 39),

no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializa-los, e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Leone (1997, p. 27), por sua vez, considera o Custeio Baseado em Atividades como

[...] uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos. Sua idéia básica é mostrar que as operações industriais podem ser subdivididas em atividades [...]. Estas atividades é que consomem os recursos disponíveis que são definidos pelos custos e despesas gerais (tratados tradicionalmente como indiretos). E os produtos e serviços consomem essas atividades. Desse modo, os custos indiretos chegariam a seus portadores com mais exatidão. Além disso, a administração passa a conhecer os custos das diversas atividades.

Assim, constata-se que esta metodologia de custeio promove uma análise mais detalhada na distribuição dos custos aos produtos, pois possui uma fase intermediária entre a distribuição dos custos aos produtos, qual seja a da distribuição dos custos às atividades. Nakagawa (1995, p. 39), ainda, afirma (sobre o método ABC) que “seu objetivo é o de ‘rastrear’ as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa.” Entretanto, a toda esta sistemática Martins (1998) denomina de “primeira geração do ABC.”

Após a incorporação e o entendimento dos conceitos deste método é que surge a sua segunda versão, que, conforme Martins (1998), enfoca o aperfeiçoamento dos processos empresariais, através da melhoria das atividades. A segunda versão, ou geração, do ABC busca, através da melhoria da execução das atividades, otimizar os processos empresariais já que estes são compreendidos como um grupo de atividades interligadas.

Martins (1998, p. 313) constata que o método ABC proporciona uma vantagem em relação aos demais, pois “[...] permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os *processos* que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.”

Outra vantagem deste método, segundo Brimson (1996, p. 229), é que ele reduz a arbitrariedade da alocação de custos indiretos, pois utiliza o conceito de rastreamento, “processo de estabelecer uma relação de causa e efeito” entre os recursos e os objetos de

custos. Assim, o método do custeio baseado em atividades, inicialmente, distribui os custos de forma direta. Em seguida, para aqueles custos não perfeitamente identificáveis com a atividade, seu primeiro objeto de custos, ele realiza o rastreamento, ou seja, busca uma relação entre o recurso consumido e as atividades. Só após este processo é que se procede o rateio dos custos fixos, caso seja necessário.

Todavia, conforme Martins (1998), apesar das vantagens que este método traz, ainda contém os mesmos problemas dos métodos tradicionais, embora em escalas menores. Isso porque, quando não é possível descobrir pelo rastreamento quais são os itens geradores dos custos, estes são rateados aos produtos da mesma forma que pelos métodos tradicionais. Assim, quando há uma variação no volume produzido, não só os custos do produto que têm seu volume aumentado, mas todos os outros produtos têm seus custos alterados. E isto não é algo desejável.

O objetivo desta explanação sobre os métodos de custeio não é focar os aspectos positivos e/ou negativos de cada método, embora isto se dê para fins de maior distinção entre um método e outro, mas sim o de destacar a proposta de cada um deles, ou melhor, a sua finalidade.

Assim, o custeio por absorção procura custear os produtos com a finalidade principal de valorar os estoques, determinar o valor do custo dos produtos vendidos e fornecer informações que permitam gerar as Demonstrações Contábeis. O Custeio Variável, além de valorar estoques dá um enfoque na utilização do conceito da Margem de Contribuição nos produtos, e busca com isso analisar qual deles contribui de modo mais eficiente para cobrir os custos fixos e colaborar na geração de resultado, têm sido útil como instrumento de gestão do desempenho de produtos. Já o Custeio Baseado em Atividades, além de custear produtos, também atribui custos às atividades e aos processos da empresa. Dessa forma, enfoca a importância de se gerenciar bem as atividades e os processos para o bom desempenho das empresas.

Com base nas referências acima, constata-se que uma das funções dos métodos de custeio é mensurar os custos dos processos, das atividades e dos produtos da empresa. Com isso, pode se afirmar, também, que estes métodos proporcionam informações úteis para que os gestores tenham meios de tomar uma série de decisões, entretanto, o processo decisório envolve outros fatores além das informações de custos. Os custos são apenas uma parte de todo o processo decisório, desse modo, no próximo capítulo fala-se sobre o processo decisório e sobre os demais aspectos que a tomada de decisões possui.

3 O PROCESSO DECISÓRIO

Tomar decisões é algo inerente ao ser humano. As pessoas tomam decisões em todo o momento, quer em sua vida particular, quer no âmbito empresarial. Entretanto, o fato de as decisões serem, por vezes, rotineiras não lhes diminui o grau de importância. A tomada de decisão é processo fundamental no que diz respeito ao gerenciamento de empresas.

Segundo Megginson; Mosley e Pietri (1998, p. 194, grifo do autor) “a **tomada de decisão** na administração pode ser definida como a escolha consciente de um rumo de ação entre várias alternativas possíveis para se chegar a um resultado desejado.”

Um dos motivos que, em geral, conduz a este processo, é a existência de um problema, o qual pode ser entendido, segundo Borgert (1999, p. 90, grifo do autor), “[...] como um espaço, ou diferença, entre a *realidade* e o *desejo* de alguma pessoa com relação a alguma situação.”. Embora a existência de um problema demande uma solução, nem todas elas exigem o mesmo esforço analítico, ou seja, nem todos os problemas são resolvidos da mesma forma, porque eles diferem em termos de complexidade.

Megginson; Mosley e Pietri, (1998) afirmam que existem problemas cujas soluções se dão de maneira simples, onde basta adotar algum procedimento pré-estabelecido para que o mesmo seja resolvido. É o caso em que são tomadas decisões programadas, ou seja, soluções para problemas freqüentes, estabelecidas por regras, procedimentos ou hábitos. Outros problemas, no entanto, são de ordem mais complexa e por essa razão exigem maior atenção e cuidado por parte dos responsáveis pela sua solução. Estes problemas não podem ser resolvidos através das decisões programadas.

Para auxiliar a solução de problemas complexos é que o processo de tomada de decisão está organizado em diversas etapas, as quais são descritas a seguir segundo Beinat (1995 *apud* BORGERT, 1999, p. 93):

[...] inicia-se o processo decisório pelo reconhecimento e diagnóstico do problema. Na fase de delineamento e pesquisa, os indivíduos buscam, em primeiro lugar, identificar os valores dos decisores, uma vez que o que realmente importa são seus valores. A fase de avaliação aponta para a descrição dos prós e contras das alternativas de decisão e combina estas com os julgamentos de valor dos decisores. Por fim, ao resultado da fase de avaliação pode-se seguir a autorização, que torna a decisão oficial e obrigatória, e a implementação de uma determinada decisão.

Assim, distinguem-se quatro etapas neste processo: a do reconhecimento do problema; a fase de delineamento das alternativas de ação; a de avaliação das alternativas e a de escolha e implementação da alternativa julgada de maior eficácia. Percebe-se com isso que apesar das decisões serem algo natural nas empresas, elas são estabelecidas com cuidado. Desenvolvem-se ao longo dos passos apresentados. Vão da identificação de um problema até a escolha e implementação de uma ação para a solução do mesmo.

No entanto, qual o fator determinante para dizer que dada situação é um problema a ser resolvido? Como é possível diagnosticar a existência de um problema? Segundo Pounds (*apud* STONER, 1982) existem pelo menos quatro situações que indicam a existência de um problema. A primeira é quando há um desvio da experiência passada. A segunda é quando há um desvio do planejamento, ou seja, não se alcançam as metas estabelecidas. Numa terceira situação alguém revela ao administrador que um problema existe e, na última, o desempenho do concorrente torna-se uma causa potencial de problemas para a empresa.

De todas as situações acima se deduz que, para determinar que dada situação é um problema, são necessários: a base de comparação, as formas de mensuração e também as formas de avaliar a situação mensurada (RODRIGUEZ, 1994). Depois disto é que acontecem as fases seguintes do processo decisório.

- Uma base para comparação, seja esta a experiência passada, seja um plano estabelecido, seja um concorrente existente. Sem este componente não há como determinar que a “realidade” da empresa é um problema. É preciso que exista uma outra situação, definida pela empresa como ideal, com a qual a situação real pode ser confrontada. O diagnóstico só é possível pela comparação destas situações. Sem um planejamento, sem uma meta, não se consegue determinar nada sobre a situação da empresa.
- Formas de medir a situação atual. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21) “Medir é importante: ‘O que não é medido não é gerenciado’.” Esta frase só vem ressaltar a necessidade da mensuração no processo de diagnóstico de um problema. De fato, se não houver a mensuração dos valores (monetários,

numéricos) de um determinado objeto é impossível determinar qualquer coisa sobre este objeto, pois ele não pode ser comparado, com nada, nem com a meta estabelecida.

- As formas de avaliar dizem respeito à relevância da diferença entre as situações. Quando existe uma situação ideal e uma situação real e entre estas existe uma lacuna, é preciso determinar o peso, a importância desta diferença. Algo que, a priori, se apresenta como um problema, pode não sê-lo se a sua avaliação assim o determinar, pois seu peso pode ser pequeno. O peso da diferença entre uma situação e outra é dado pelos critérios que envolvem a avaliação das situações. Estes critérios são atribuídos pelos decisores. É como uma opinião sobre o que se pretende alcançar e o que de fato se alcança.

Quando se fala em custos dentro do processo decisório, muitas empresas o consideram como um fator crítico que precisa ser gerenciado. Por essa razão é que existem planejamentos, previsões, metas de custos a serem alcançadas e existem também as formas de mensuração de custos, função dos métodos de custeio, anteriormente abordados, que informam qual é o desempenho da empresa em relação aos planos.

Por fim, quando se chega nas formas de avaliação de custos, onde se atribui um “peso” para a situação resultante da comparação entre o planejamento e a realidade dos custos, é difícil encontrar algum modelo que represente os critérios adotados para realizar tal avaliação. Sabe-se que esta função não é dos métodos de custeio. Estes simplesmente rateiam os custos conforme seus critérios. Não conseguem determinar se o custo de um produto é bom ou ruim para a empresa. Eles mensuram, tão somente.

A seguir, apresentam-se definições de mensuração e de avaliação que visam esclarecer a diferença entre estes conceitos para auxiliar na procura de indicadores que sirvam de base para estruturar um processo de avaliação.

3.1 MENSURAÇÃO

Segundo Chambers (1974 *apud* BEUREN, 1998, p. 22) “[...] mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade.”

O conceito define o propósito dos métodos de custeio, ou seja, atribuir aos produtos,

atividades e processos (objetos), valores (números), de acordo com os critérios de rateio (regras). Dessa forma os métodos de custeio, mediante os seus critérios de alocação de custos, permitem a atribuição de valores monetários aos objetos mensurados.

Roberts (1979) afirma que a principal diferença entre uma ciência bem desenvolvida como a física e algumas das ciências menos desenvolvidas como a psicologia ou a sociologia está relacionada ao grau em que as coisas são medidas. E que num estágio inicial de desenvolvimento científico a mensuração é executada em um nível mais bruto, o da classificação. O estágio da classificação é aquele que os métodos de custeio proporcionam aos objetos mensurados. Pela mensuração identificam-se os recursos que um produto, atividade ou processo consome, ou seja, se consegue determinar o seu custo. Desse modo, a mensuração permite que estes objetos sejam classificados. Esta classificação se dá em relação às metas, em determinar quanto um objeto fica longe ou perto da sua meta inicial.

Entretanto, Hempel (1952 *apud* ROBERTS, 1979) afirma que se as coisas podem ser medidas, além de classificá-las, é possível estabelecer diferenças entre elas, ou seja, além de dizer que o custo de um produto está longe ou perto do esperado é possível diferenciá-lo dos demais, atribuindo-lhes graus, pesos, importâncias, o que possibilita afirmar se o mesmo é bom ou ruim para a empresa e determinar se com a estrutura de custos existentes é possível atender as expectativas da empresa quanto aos seus demais objetivos, entre outras formas de diferenciar um custo dos demais. Ao abordar esta questão entra-se no campo da avaliação. Por essa razão, a seguir encontram-se os conceitos de avaliação para tornar mais compreensível esta diferença.

3.2 AVALIAÇÃO

Segundo Rodriguez (1994, p. 22) “o termo ‘avaliação’ engloba três sentidos subjacentes que são: como medida, como congruência e como julgamento.” Ainda, conforme Rodriguez (1994), a avaliação num sentido de medida requer uma escala de valores já existentes e instrumentos que consigam medir o atributo que se pretenda avaliar. Assim, por exemplo, pode-se desejar avaliar o custo de fabricação de um produto em termos do atributo consumo de energia elétrica, que pode ser medido em Kw/h.

Desse modo, através da medição do consumo de energia na fabricação de um produto em comparação com escalas de consumo de energia existentes é possível avaliar a situação do custo de fabricação de determinado produto em termos do atributo consumo de

energia. Com isso, pode-se constatar se o atributo consumo de energia colabora para o aumento ou diminuição do custo de produção.

A avaliação como congruência é conhecida também como avaliação de desempenho. Neste tipo de avaliação é preciso que os indicadores ou critérios de desempenho estejam bem definidos, assim como os objetivos. Serve para avaliar se a situação presente está em conformidade com a situação planejada. Segundo Rodriguez (1994, p. 24) “o resultado assim obtido permite mostrar a proximidade ou o distanciamento entre a situação real e a planejada.”

Os dois primeiros conceitos são os mais conhecidos. No entanto, limitam a atuação dos decisores, no processo de avaliação, em constatar as diferenças existentes entre o planejamento e a realidade. A seguir está um terceiro conceito que vem suprir esta lacuna dos conceitos anteriores.

Avaliar com sentido de julgamento “[...] é formar uma opinião ou um conceito da situação analisada [...]. No entanto a avaliação assim definida se sustenta numa certa parcela de subjetividade.” (RODRIGUEZ, 1994, p. 25). Este tipo de avaliação pode variar de acordo com as preferências dos decisores, com as experiências, com os interesses, conhecimentos, entre outros fatores (RODRIGUEZ, 1994).

A avaliação segundo este último significado se harmoniza com a forma que os autores Roberts (1979) e Hempel (1952 *apud* ROBERTS, 1979) entendem o processo seguinte ao da mensuração, qual seja, o de atribuir valores, opiniões para determinar qual a diferença entre os dados mensurados e o planejamento. E, verificar se esta diferença é relevante ou não para a empresa. Este último conceito de avaliação é usado como base para se falar em avaliação de custos ao longo deste trabalho.

Por fim, a diferença entre os conceitos de mensuração e avaliação é perceptível, onde aquele é o processo que quantifica, que mede o que aconteceu dentro de uma empresa, e este é o que determina o peso daquilo que anteriormente foi medido. No entanto, com base em que se atribui um determinado peso ou opinião a um custo mensurado? No capítulo seguinte, busca-se nos conceitos da Gestão Estratégica de Custos encontrar os critérios que possam responder esta questão.

4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Neste capítulo objetiva-se expor as principais idéias referentes à Gestão Estratégica de Custos (GEC), bem como destacar pontos que possam servir de base para a estruturação de um modelo de avaliação de custos.

Para Shank e Govindarajan (1995), a primeira realização que acontece no âmbito da gestão das empresas está relacionada com a transição da Contabilidade de Custos para a Análise Gerencial, e o primeiro desafio se dá com a transição da Análise Gerencial de Custos para a Gestão Estratégica de Custos. Tal entendimento se torna salutar na medida em que é possível verificar em que nível encontra-se a Gestão Estratégica de Custos como forma de gerenciar empresas.

A diferença entre a Gestão Estratégica de Custos e a Análise de Custos fundamenta-se em que a GEC

é uma análise de custos sobre um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 4).

O entendimento que se extrai da afirmação acima é que as estratégias devem ser formuladas com base nos dados provenientes da Contabilidade de Custos e que, posteriormente, os dados de custos devem ser analisados com base nesta estratégia, ou seja, a estratégia serve como um direcionador da análise dos dados de custos para verificar se os mesmos estão adequados a ela.

A base conceitual que fundamenta a Gestão Estratégica de Custos está composta pelos temas representados na Figura 1. Embora a análise de custos já tenha abordado estes temas, os mesmos são tratados com novo sentido pela gestão estratégica. A partir daqui, estes são os objetos de atenção deste capítulo.

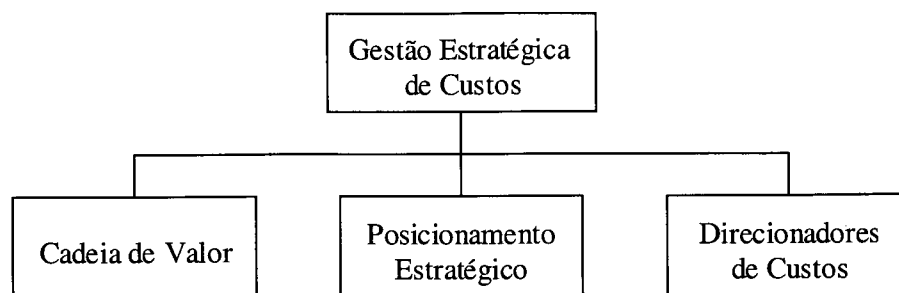


Figura 1: Temas da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 2)

4.1 ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

Como ressaltado anteriormente, os temas que embasam a Gestão Estratégica de Custos não são novos, eles são usados também pela Contabilidade Gerencial. No entanto, a gestão estratégica lhes atribui significado mais amplo, como é o caso da teoria referente à Cadeia de Valor, primeiro tema descrito neste capítulo.

De acordo com Shank e Govindarajan (1995) o conceito de Cadeia de Valor é compreendido, em parte, pela ampliação do conceito de Valor Agregado. De acordo com a concepção contábil, o valor agregado, ou valor adicionado, representa a diferença entre o valor das vendas e dos bens intermediários num período. Desse modo, excluindo os bens adquiridos de terceiros das vendas de um período encontra-se o valor agregado pela empresa a um determinado produto.

Com a finalidade de esclarecer o conceito, apresenta-se a definição de valor agregado segundo Athar (1999, p. 55):

O conceito de valor adicionado corresponde, portanto, ao quanto a empresa acrescenta de valor sobre o que é pago a terceiros. Este acréscimo, esta adição representa um *bônus* pago pelo mercado pelo que ela (a empresa) produziu num determinado período.

Conforme a exposição acima, percebe-se que o conceito de valor agregado possui enfoque interno, pois diz respeito somente às atividades da empresa. Pelo fato de trabalhar apenas com os aspectos internos da empresa, este conceito torna-se limitado. É limitado porque as empresas, em virtude da concorrência do mercado onde estão inseridas, já realizaram muitos dos esforços internos possíveis para obterem eficiência de suas atividades e, assim, tornarem-se competitivas. Dessa forma, internamente, está difícil se alcançar vantagem competitiva.

Assim, para gerenciar uma empresa é necessário utilizar-se de um enfoque externo,

ao qual Porter (1991) denomina de Cadeia de Valor. Segundo Shank e Govindarajan (1995) a cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor e cada empresa é apenas uma parte desta cadeia, ou seja, a cadeia de valor é composta por várias empresas e cada uma delas contribui com uma parte desta cadeia.

Dessa forma, cada empresa possui um conjunto de atividades geradoras de valor que junto com outras empresas formam uma cadeia de valor. Cabe ressaltar, no entanto, que não existe apenas uma cadeia de valor para o mercado, cada setor possui a sua cadeia de valores. Para retirar benefícios deste conceito, as empresas devem compreender a sua posição na cadeia de valor em relação à concorrência, e como se relacionar com os outros integrantes de sua cadeia para, a partir deste relacionamento, alcançar vantagem competitiva.

Para compreender o funcionamento da cadeia de valor de forma mais clara e saber como é possível estabelecer relações dentro desta cadeia, apresenta-se a Figura 2 adaptada de Shank e Govindarajan (1995, p. 65). A Figura 2 que refere-se a cadeia de valor das indústrias de produtos de papel. Nos quadros encontram-se as atividades geradoras de valor e as setas representam as atividades que as empresas exercem nesta cadeia.

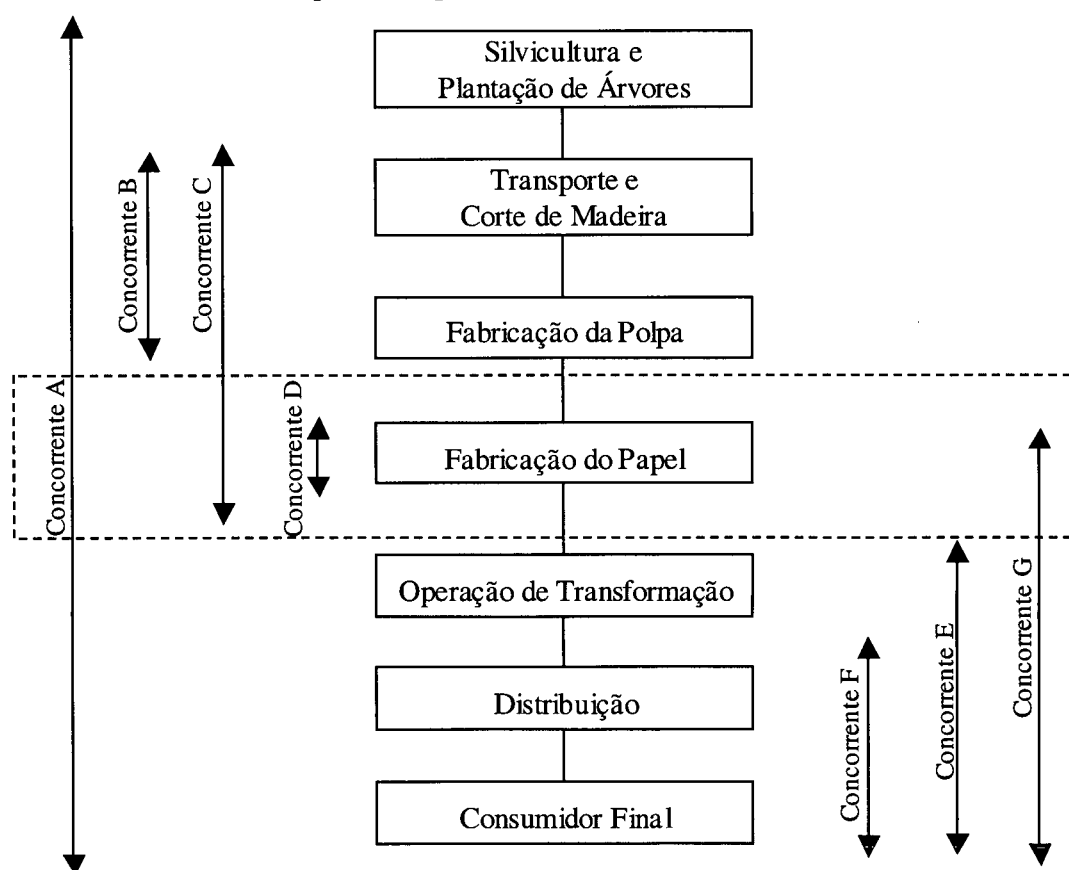


Figura 2: Cadeia de Valor na Indústria de Produtos de Papel (adaptado de SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 65)

A Figura 2 mostra diversas empresas, algumas concorrem em uma série de atividades (Empresa A) e outras em poucas atividades (Empresa D). A Empresa A é exemplo de uma que percorre todas as atividades da cadeia de valor. Este fato pode lhe trazer vantagens competitivas em termos de custos reduzidos, pois, como é responsável por todas as atividades da cadeia, ela pode compartilhar recursos (funcionários, máquinas, veículos) entre as suas atividades e assim reduzir custos com pessoal, depreciação, instalações, entre outros.

Já a empresa D, pelo fato de concorrer em apenas uma atividade, pode competir buscando vantagens em termos de diferenciação, já que trabalha com apenas uma atividade da cadeia de valor e pode ser uma especialista no ramo de fabricação de papéis. É uma empresa que também pode conseguir vantagens em termos de custos, na medida em que estabelece relações com um fornecedor que não venha a competir no mesmo ramo que ela. A empresa D pode se associar ao fornecedor B que é responsável pelo transporte e corte da madeira e pela fabricação de polpa, duas atividades da cadeia acima da sua.

Segundo Shank e Govindarajan (1995), o uso da cadeia de valor para fins da gestão estratégica de custos é possível mediante os passos seguintes:

- Identificação da Cadeia de Valor do Setor: neste ponto são relacionadas às atividades estratégicas do setor que fazem parte da cadeia de valor. Em seguida, conforme a relação existente, são atribuídos receitas, custos e ativos para cada atividade com a finalidade de saber quais as receitas geradas por esta, os custos incorridos e os ativos utilizados. Isto é feito para cada atividade visto que é mais significativo, em termo de gestão, medir o desempenho de cada uma do que o da cadeia como um todo.
- Identificação dos Direcionadores de Custos: esta identificação é necessária para se entender o comportamento dos custos nas atividades da cadeia de valor, e para que seja possível explicar, de forma mais compreensível, as variações ocorridas nos custos destas atividades. Em tópico posterior, fala-se com mais detalhes sobre os Direcionadores de Custos, mas cabe aqui dizer que: a) atividades diferentes, normalmente, possuem direcionadores de custos diferentes; b) nem todos os direcionadores de custos são importantes o tempo todo em uma atividade; c) para que os direcionadores de custo sejam úteis na gestão da atividade é importante que para cada um deles exista uma estrutura de análise de custos distinta.

- **Desenvolvimento de Vantagem Competitiva Sustentável:** a construção de vantagem competitiva acontece por dois caminhos: a) controlando os direcionadores de custos de forma mais eficiente do que os concorrentes. Deve-se promover, desta forma, uma análise conjunta das receitas, dos custos e dos ativos de cada atividade e verificar se é possível: aumentar a receita e manter constante os custos e o uso de ativos ou, diminuir custos e manter receita e uso de ativo constantes ou, diminuir o uso de ativos e manter os custos e as receitas; b) o segundo caminho é reconfigurar a cadeia de valor, ou seja, promover uma readequação das atividades que compõe a cadeia de valor, de modo que as mesmas sejam executadas de forma eficiente.

Assim, é possível que cada uma das empresas alcance vantagem competitiva, qualquer que seja a sua posição na cadeia de valor, através dos seguintes fatores: conhecimento da cadeia de valor total da qual faz parte e controle dos direcionadores de cada uma de suas atividades, melhor do que os concorrentes. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). A seguir, na Figura 3, encontra-se esta afirmação de forma mais detalhada:

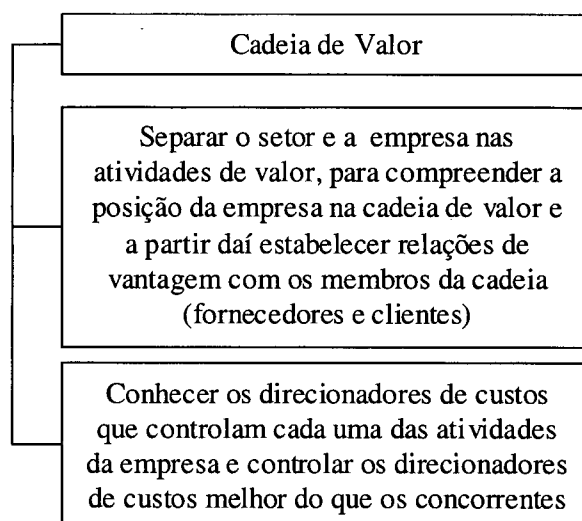


Figura 3: Principais Contribuições da Cadeia de Valor (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 4)

Desse modo, a análise da cadeia de valor permite que a empresa conheça e compreenda as atividades de valor que possui, bem como a sua posição nesta cadeia, e a partir daí estabeleça relações de vantagem entre as próprias atividades que executa e entre os outros membros da cadeia de valor.

Conforme Porter (1991), a vantagem competitiva tem origem nas atividades distintas

da empresa e não no todo. Por esta afirmação é possível compreender a importância de se utilizar o conceito de cadeia de valor para verificar o potencial de cada atividade para o resultado global do setor, num todo, e da empresa, de modo específico. O conceito de cadeia de valor torna-se mais importante, ainda, quando permite à empresa visualizar fontes de vantagem competitiva fruto de relações entre atividades da cadeia de valor e entre membros do setor.

A outra forma de se chegar à vantagem competitiva é pelo controle dos direcionadores de maneira mais eficiente do que os concorrentes. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). Assim, depois de descobrir quais são as atividades de valor executadas pela empresa, é necessário saber quais são os direcionadores de custos destas atividades e controlá-los de modo a otimizar a execução de tal atividade afim de que, desta forma, a empresa alcance um desempenho melhor do que os concorrentes. A cadeia de valor colabora, assim, para que a empresa descubra como estabelecer sua vantagem competitiva.

4.2 O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

O posicionamento estratégico é o segundo tema descrito neste capítulo e também, base da Gestão Estratégica de Custos. No entendimento de Shank e Govindarajan (1995), a análise do posicionamento estratégico é fundamental para elaboração do sistema de controle de gestão e para a eficácia da gestão de custos, pois ambos dependem da postura estratégica adotada pela empresa.

Para Shank e Govindarajan (1995) a estratégia é um dos fatores que influencia o estabelecimento dos controles gerenciais. Outros fatores são: o ambiente, a tecnologia, a interdependência das empresas. Em virtude do enfoque deste tópico fala-se especificamente sobre a estratégia.

A estratégia, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 38) é

[...] a escolha dos segmentos de mercado e clientes que as unidades de negócios pretendem servir, identificando os processos internos críticos nos quais a unidade deve atingir a excelência para concretizar suas propostas de valor aos clientes dos segmentos-alvo, e selecionando as capacidades individuais e organizacionais necessárias para atingir os objetivos internos, dos clientes, e financeiros.

Já, Porter (1991, p. 1) define estratégia no sentido competitivo:

A estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável em uma indústria, a arena fundamental onde ocorre a concorrência. A estratégia competitiva visa a estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contras as forças que determinam a concorrência na indústria.

Segundo Gaj (1993, p. 21):

Alguns autores associam estratégia com planejamento. Para eles, o importante é o produto final que se obtém do trabalho estratégico expresso normalmente através de um plano escrito, para um período determinado de tempo e com mecanismos de ajuste periódicos.

Para outros autores, estratégia é algo mais amplo, assim como uma forma de ver o mundo. Uma visão do futuro que se deseja e dos meios para alcançá-lo. [...]

Uma terceira abordagem coloca a estratégia de forma bastante pragmática, como um instrumento de direção de organizações, não necessariamente um plano, mas um comportamento amadurecido para situar a organização no seu ambiente, conhecendo e utilizando recursos disponíveis.

Conforme Shank e Govindarajan (1995) a estratégia varia de acordo com a missão da empresa e com a forma que esta escolhe para competir no mercado. A combinação destas duas variáveis leva a uma série de formulações estratégicas que possuem prioridades, fatores-chave de sucesso, habilidades, perspectivas e comportamentos diferentes. Em razão disso, a Gestão Estratégica de Custos ressalta a importância de os sistemas de controle das empresas incorporem as características da missão e da forma de competição que estas adotam.

De acordo com a Figura 4 as empresas se posicionam quanto à missão e as alternativas de competição no mercado da seguinte maneira:

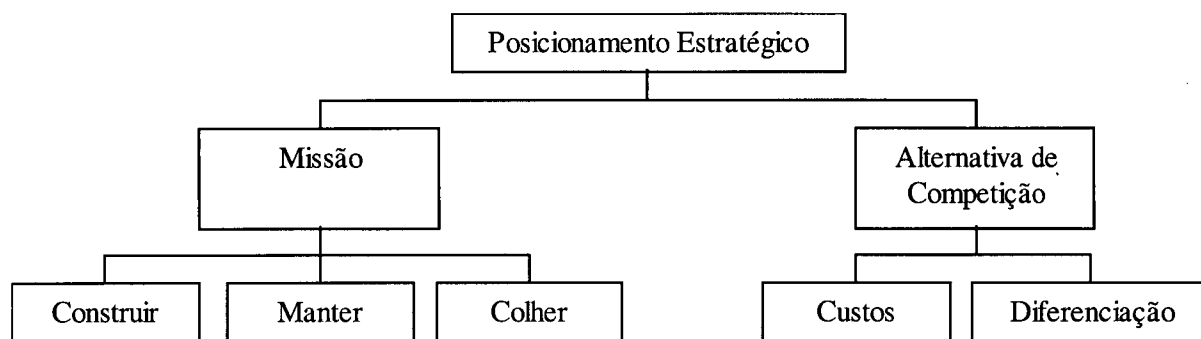


Figura 4: Elementos Formadores do Posicionamento Estratégico (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 6)

Antes de prosseguir com a descrição de cada um dos elementos que compõem o posicionamento estratégico cabe dizer que, segundo Shank e Govindarajan (1995), algumas missões são conflitantes com algumas alternativas de competição devido as diferentes perspectivas. É o caso da junção da missão construir com a alternativa de competição liderança em custo, ou da junção da missão colher com a alternativa de competição diferenciação. Com a explanação de cada elemento, esta observação torna-se mais compreensível.

Em relação a cada missão sabe-se que:

- Construir: empresas com esta missão estão expostas a um ambiente de incertezas, visto que estão em setores novos, lidam com inovações tecnológicas, produtos com ciclo de vida em crescimento, dependência de capital de terceiros. São empresas que fazem grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento e tem como meta o aumento da participação no mercado. No geral estas empresas possuem o retorno dos investimentos mais no longo prazo do que no curto prazo. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).
- Manter: as empresas que optam pela missão de manter preocupam-se em proteger a sua fatia do mercado. Pode-se afirmar que são empresas com um caráter conservador, que não buscam correr riscos com inovações. O capital investido por estas empresas geralmente retorna na mesma proporção em que são investidos. Em virtude de esta missão ser um meio termo entre as outras duas missões, as explanações, que dão seqüência ao trabalho, não levam esta missão em consideração. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).
- Colher: as empresas aqui inseridas, em geral, trabalham num ambiente estável. Seus produtos têm ciclo de vida maduro ou em fase de declínio. Estas empresas detêm grande parte do mercado de seu setor e baixa concorrência. São empresas que buscam lucros no curto prazo e por essa razão, muitas vezes, colocam em risco uma parte de seu mercado. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

O segundo fator que atua sobre a formação da estratégia e influencia a forma de se avaliar as informações e a construção do sistema de controle é a escolha da forma como a empresa compete no mercado. Esta escolha está relacionada à teoria de Porter sobre vantagem competitiva. Segundo Porter (1991, p. 9) “[...] existem dois tipos básicos de vantagem competitiva que uma empresa pode possuir: baixo custo ou diferenciação.” A escolha destas alternativas vem influenciar de forma significativa a maneira de se analisar custos.

Competir na liderança de custos implica em possuir o menor custo em relação aos concorrentes. Entretanto, quem escolhe esta alternativa de vantagem competitiva não pode descuidar dos aspectos relacionados à utilidade do produto para os clientes.

O sentido para o termo utilidade é o da “[...] propriedade existente em qualquer objeto, por meio do qual, tende a produzir benefício, vantagem, prazer, bem, ou felicidade

[...]" (BENTHAM, 1789 *apud* ROBERTS, 1979, p. 7, tradução nossa). Ou seja, o fato de se buscar o menor custo não deve reduzir estes atributos do produto para o cliente.

Segundo Shank e Govindarajan (1995, p. 118) algumas fontes para conseguir a liderança em custos são: “[...] as economias de escala de produção, efeitos da curva de aprendizagem, rígido controle de custos e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento.”

Porter (1991, p. 621) cita outras fontes para a vantagem em custos, quais sejam: “[...] o padrão de utilização das capacidades, elos, inter-relações, integração, momento oportuno, políticas discricionárias, localização e fatores institucionais.” Estas fontes, as quais Porter (1991) denomina de condutores de custos, são tratadas em tópico posterior. Entretanto quando se aborda o tema “cadeia de valores” fala-se, brevemente, que através do controle dos condutores/direcionadores de custos, melhor do que os concorrentes, é possível estabelecer vantagens de custos.

Agora, competir em termos de diferenciação implica em fornecer um produto, um serviço de forma diferente para os clientes. Geralmente quem trabalha com liderança em custos fornece produtos padronizados, pois utiliza as economias de escala para reduzir os custos de produção. Quem está no ramo da diferenciação, no entanto, fornece um produto com aspectos que os clientes valorizam, um produto diferenciado, um serviço diferenciado.

A vantagem nesta estratégia está no fato de que estes produtos alcançam um preço de mercado maior que os produtos de baixo custo. No entanto, quem trabalha com diferenciação não pode ignorar os aspectos relativos a custos, pois o atributo, o diferencial oferecido não deve ser oneroso, de tal forma, que comprometa a receita maior dos fornecedores deste segmento.

Percebe-se que as alternativas de competição, embora possuam enfoques bem diferentes, por vezes, utilizam parte do conceito uma da outra, ou seja, a separação não é rígida. As alternativas são pontos extremos de uma escala, onde a empresa, além de escolher um dos pontos mencionados, pode situar-se entre eles.

Desse modo, existem empresas com enfoque bem definido para diferenciação, outras com enfoque bem definido para liderança em custos, e outras que mesclam os conceitos. A seguir apresenta-se a Figura 5 que representa esta explanação.

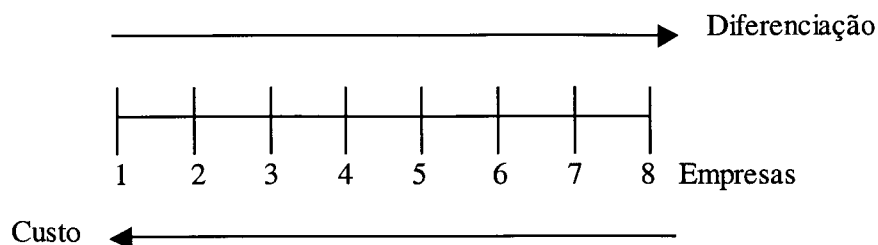


Figura 5: Enfoques Intermediários da Alternativa de Competição no Mercado (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, cap. 6)

Verifica-se pela Figura 5 que as empresas 1 e 2 estão voltadas para o enfoque em custos baixos. Em pólos opostos estão as empresas 7 e 8, voltadas para diferenciação. Já as empresas 3, 4, 5 e 6 estão num grau intermediário, onde não buscam nem competir plenamente em custos, nem plenamente da diferenciação, carregam assim características das duas alternativas de competição, valorizando aspectos que estas valorizam.

Pode-se imaginar que seja difícil para uma empresa mesclar estas duas alternativas. Mas, conforme Shank e Govindarajan (1995, p. 112) “os esforços para, simultaneamente, reduzir os custos e aumentar a diferenciação são possíveis considerando cuidadosamente custos, receitas e ativos em cada atividade de valor frente aos concorrentes.”

Nota-se que a exposição de Shank e Govindarajan (1995) relaciona estes conceitos à cadeia de valor, e que os mesmos consideram que é através da cadeia de valor que a empresa pode determinar a melhor alternativa para sua posição estratégica. Ou seja, a cadeia de valor da empresa é que influencia a escolha da posição estratégica que esta pode assumir.

Agora, com relação à análise das missões e alternativas competitivas nota-se que estas envolvem perspectivas diferentes. Em empresas com a missão construir, por exemplo, acredita-se que é mais importante controlar o grau de retenção de clientes do que em empresas com a missão colher. Em empresas com a missão colher, talvez, seja mais importante controlar o seguimento de clientes mais lucrativos, visto que as empresas com esta missão buscam ter retornos compensadores, e não controlar a fatia do mercado.

Já, empresas que buscam diferenciação, certamente dão menor ênfase a um aumento de seus custos, que pode derivar da compra de uma matéria-prima de maior qualidade, do que empresas que têm a estratégia voltada para custos baixos.

Assim, dependendo do enfoque estratégico adotado pela empresa, a forma de avaliar o desempenho em relação às metas difere, pois a empresa não leva em conta só as informações, os dados em si, mas todas as perspectivas que permeiam a sua missão e a sua

estratégica de competição.

Este entendimento, derivado do posicionamento estratégico, revela-se como contribuição ao processo de avaliação de custos, no momento em que serve como critério que atua sobre a opinião, a visão dos decisores sobre uma situação, levando estes a avaliarem de formas diferentes uma mesma situação dependendo das preocupações/perspectivas estratégicas da empresa.

Por essa razão, destacam-se, a seguir, algumas das questões que se relacionam às missões e às alternativas competitivas, levantadas a partir da análise das descrições de Shank e Govindarajan (1995) sobre cada uma delas.

Para a missão construir acredita-se que as seguintes questões refletem as preocupações de quem tem esta missão:

- Qual o grau de retenção de clientes? A empresa consegue manter seus clientes antigos? Consegue conquistar novos clientes? Qual a participação no mercado? (aumento da fatia de mercado).
- Qual a frequência de renovação dos equipamentos da empresa buscando acompanhar as novas tecnologias? (novas tecnologias).
- Qual o percentual de gastos com pesquisa e desenvolvimento em relação aos demais custos de fabricação? (grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento).
- Qual a média do tempo de vida de produtos de ponta da empresa? (inovações).
- Qual a média de tempo entre os lançamentos de um novo produto? (inovações).
- Quais as fontes de recursos da empresa? Qual o nível de endividamento? (dependência de capitais de terceiros).

Para a missão colher acredita-se que as seguintes questões refletem as preocupações de quem tem esta missão:

- Qual é o retorno sobre os investimentos?
- Quais os segmentos de clientes a serem mantidos? (retornos rápidos sem preocupação com a retenção de clientes).
- Quais os produtos mais lucrativos? Quais os que requerem baixo investimento?

(baixo investimento e retornos imediatos).

Para a estratégia de competição baseada na diferenciação acredita-se que as seguintes questões refletem as preocupações de quem tem esta estratégia de competição:

- Os clientes percebem as vantagens do produto em relação aos da concorrência? (vantagens do produto para o cliente).
- Os produtos têm características singulares, exclusivas? (singularidade/exclusividade).
- Quais os segmentos de clientes que se pretende atingir? Qual é a taxa de penetração neste segmento? (nicho x penetração).
- Qual a frequência no lançamento de produtos novos? (inovações).
- Quantos tipos de produtos são lançados em um determinado espaço de tempo? (conjunto amplo de produtos para criar exclusividade)
- Qual o percentual de devoluções do produto por causa de defeitos? (qualidade)

Para a estratégia de competição baseada no baixo custo acredita-se que as seguintes questões refletem as preocupações de quem tem esta estratégia de competição:

- Redução de custos.
- Oferta estável dos produtos.
- Produção de produtos padrões para aproveitar a economia de escala.
- Número reduzido da linha de produtos, evitar pequenos pedidos e que oneram o custo com as vendas.
- Manutenção dos estoques com níveis baixos para reduzir custos de estocagem.

Assim, o posicionamento estratégico é um fator importante para entender os critérios utilizados para avaliar os custos da empresa, pois dependendo da missão (construir, colher, manter) e, principalmente, das opções de competição no mercado feitas pela empresa (diferenciação, baixo custo), as decisões sobre determinada situação são diferentes para cada decisor.

No próximo tópico encontra-se o terceiro tema da Gestão Estratégica de Custos, os direcionadores de custos. Também, busca-se destacar as suas contribuições para a avaliação de custos.

4.3 OS DIRECIONADORES DE CUSTOS

Até o presente momento apresentaram-se as teorias da cadeia de valor que estuda individualmente as atividades estratégicas de um setor, de forma a gerenciá-las adequadamente para que contribuam na formação de uma vantagem competitiva sustentável e, do posicionamento estratégico, que enfoca a necessidade de gerenciar a empresa considerando a posição estratégica assumida por esta. Agora, faz-se necessário entender o que são os direcionadores de custos e como estes contribuem na construção do modelo de avaliação de custos.

De acordo com Shank e Govindarajan (1995), os custos são frutos das inter-relações de diversos fatores. E são estes fatores, denominados pelos autores como direcionadores de custos e por Porter (1991) como condutores de custos, os responsáveis por explicar as variações ocorridas nos custos das atividades e dos produtos. Para Shank e Govindarajan (1995) achar que os custos podem ser explicados unicamente pelo volume de produção, idéia predominante na Contabilidade Gerencial, é uma visão muito simplista do problema.

Deste modo, alguns autores da Gestão Estratégica de Custos procuram desenvolver uma relação de direcionadores. Conforme menção feita no tópico anterior, Porter (1991) cita uma relação de dez direcionadores de custos que são apresentados na Figura 6. Após a figura encontram-se os comentários sobre cada um dos direcionadores.



Figura 6: Direcionadores de Custos (estruturado com base em PORTER, 1991, cap. 3)

- Economias de escala: segundo Porter (1991, p.65) representa a “[...] habilidade para executar atividades de formas diferentes e eficientes em um volume maior [...].” As economias de escala não se confundem com a utilização da capacidade, que promove uma distribuição dos custos fixos por um volume maior.
- Aprendizagem: Porter (1991, p. 67) afirma que “o custo de uma atividade de valor pode cair [...] devido à aprendizagem que aumenta a sua eficiência.” Entre os aspectos que colaboram para isto o autor cita: mudanças no *layout*, melhoria na programação da produção, utilização dos ativos de forma mais eficiente, entre outros.
- Utilização da capacidade: outro item apontado por Porter é a utilização da capacidade da empresa. Um desempenho adequado neste condutor de custos é importante para empresas com um percentual alto de custos fixos, pois são prejudicadas quando há uma redução no uso da capacidade da empresa.
- Elos: podem existir elos entre as atividades de valor dentro e fora da empresa. Eles podem ocorrer quando as demais atividades executadas pela empresa (elos dentro da cadeia de valores da empresa) ou executadas pelos fornecedores (elos verticais) exercem influência sobre o custo de determinada atividade. Quando existe um elo dentro de uma empresa a mudança na execução de determinada atividade-elo pode resultar na redução de custo de uma ou de ambas atividades. Os elos com fornecedores podem resultar tanto numa redução de custos de ambas atividades-elo, como na redução de uma e no acréscimo de outra. Quando ocorre esta última situação, para que a relação resulte em benefício para as duas partes, é necessário que os preços entre o fornecedor e a empresa justifiquem a relação, de modo que ambos saiam beneficiados.
- Inter-relações: é compartilhar uma determinada atividade de valor, como por exemplo, serviço de publicidade entre duas divisões de uma empresa. O compartilhamento pode ser também de conhecimentos, ou de experiências adquiridas por determinado setor passadas a outro.
- Integração: segundo Porter (1991, p. 72) “uma empresa deve avaliar os benefícios em potencial da integração para cada insumo adquirido importante

em uma atividade de valor.” Entretanto, o autor destaca que o processo de desintegração também deve ser estudado, pois às vezes desintegrar uma atividade é a solução mais recomendável, desde que a desintegração não prejudique a estratégia da empresa.

- **Momento oportuno:** a oportunidade está relacionada às vantagens que uma empresa consegue obter devido a fatos esporádicos, a épocas, a circunstâncias econômicas, ou seja, são determinadas situações que possibilitam benefícios para a empresa.
- **Políticas discricionárias:** as políticas dizem respeito às escolhas que a empresa realiza em termos estratégicos sobre a forma como deverá executar as suas diversas atividades de valor. Segundo Porter (1991, p. 73) as escolhas políticas “refletem a estratégia de uma empresa.” O autor cita, também, algumas das opções políticas que mais exercem influência sobre os custos. Destacam-se as características, desempenho e configuração do produto, mix e variedade de produtos oferecidos, nível de serviço oferecido, tempo de entrega, tecnologia de processo escolhida, entre outras.
- **Localização:** para Porter (1991) este é um condutor de custos que se bem estudado pode alcançar vantagens para a empresa. O autor cita itens de custo que podem variar dependendo da localização como: mão-de-obra, impostos, insumos, energia elétrica, transporte e outros.
- **Fatores institucionais:** este condutor de custos é de difícil controle por dizer respeito a regulamentações do governo, a tarifas, a sindicalizações, a tributos e outros. Entretanto, Porter (1991) diz que a empresa pode encontrar meios para influenciar estes fatores e reduzir seus efeitos sobre as operações da empresa.

Segundo Shank e Govindarajan (1995), a tentativa de Porter em criar a lista acima descrita é mais importante do que a lista em si. Dos autores que apresentam uma proposta de direcionadores de custos a de Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995) é considerada como uma das melhores. Tal lista divide os direcionadores de custos em dois grupos, os estruturais e os de execução e está representada na Figura 7.

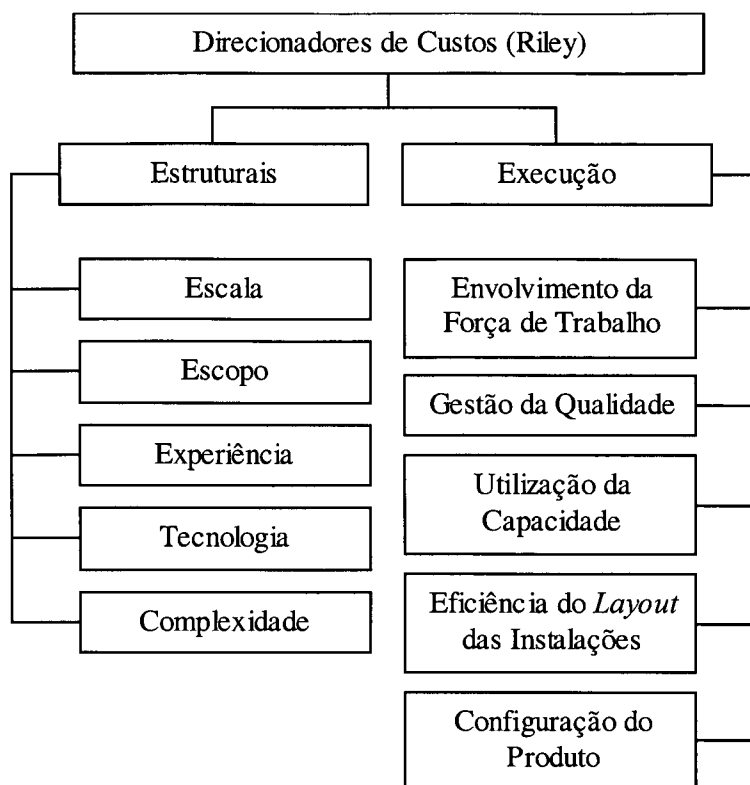


Figura 7: Direcionadores de Custos segundo Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995)

O primeiro conjunto possui relação com as escolhas que a empresa realiza em termos estruturais e que direcionam os custos do produto. Neste conjunto existem pelo menos cinco itens:

- Escala: os direcionadores de escala são aqueles relacionados como o “[...] tamanho de um investimento a ser feito.” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 23)
- Escopo: refletem o grau de integração vertical entre as atividades da empresa. Este conceito do escopo tem relação com parte do conceito de Porter (1991) sobre o condutor de custos denominado “elos”.
- Experiência: este direcionador está relacionado com o direcionador aprendizagem, de Porter (1991). Diz respeito ao grau de conhecimento que uma empresa adquiri ao longo do tempo pela execução de determinada atividade.
- Tecnologia: o intuito deste condutor é identificar as tecnologias utilizadas em cada parte da cadeia de valor da empresa.

- Complexidade: a proposição deste direcionador é descobrir a “[...] amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p. 23).

Conforme Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995) os direcionadores de execução estão relacionados com o desempenho da empresa. Quando executados de forma eficiente são determinantes da posição de custos da empresa. Quanto maior forem os direcionadores de execução melhor é para a empresa, relação que não serve para os direcionadores estruturais.

Os direcionadores de execução apresentados por Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1995) estão descritos abaixo:

- Envolvimento da força de trabalho: este condutor de custos reflete o nível de compromisso da força de trabalho com a empresa.
- Gestão da qualidade total: direcionador que revela a postura da empresa em relação à qualidade de seus produtos e processo.
- Utilização da capacidade: este direcionador aponta as escolhas de utilização da capacidade da empresa.
- Eficiência do *layout* das instalações: indica de forma comparativa a eficiência do *layout* das unidades da empresa.
- Configuração do produto: demonstra se o projeto do produto é eficaz para alcançar vantagens para a empresa.
- Exploração de ligações com os fornecedores e/ ou clientes para a cadeia de valor da empresa: de que maneira a empresa conduz as relações com clientes e fornecedores de modo a influenciar o custo e/ou diferenciação de seus produtos e serviços.

Embora Shank e Govindarajan (1995, p. 25) afirmem que “nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo” a compreensão destes ajuda a empresa a entender e gerenciar adequadamente as suas atividades.

Saber avaliar o comportamento de cada condutor e estabelecer uma relação destes com a posição estratégica da empresa revela aquilo que não contribui com o sucesso da empresa. Como já afirmado por Porter (1991), o melhor gerenciamento dos condutores de

custos que os concorrentes é uma fonte de vantagem competitiva para a empresa.

Diante das explicações sobre os três temas da Gestão Estratégica de Custos cabe agora, finalizar a presente pesquisa com a conclusão e a construção do modelo de avaliação de custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A distinção feita entre a mensuração de custos e a avaliação de custos ainda é algo novo. Tanto que o assunto é pouco discutido nas bibliografias. Com relação aos objetivos do trabalho, geral e específicos, acredita-se terem sido alcançados, pois, quanto à teoria analisada, para a execução desta pesquisa, identificam-se algumas contribuições para o processo de avaliação de custos nas empresas bem como para estruturação do modelo. Conseqüentemente o problema da pesquisa também pôde ser respondido, visto que o mesmo propunha saber: “Quais são os critérios (indicadores, dimensões, pontos de vista, variáveis, etc...) apontados pela teoria de Gestão Estratégica de Custos que podem subsidiar modelos de avaliação de custos nas empresas?”

A seguir apresentam-se as principais conclusões da Gestão Estratégica de Custos, que subsidiam a construção do modelo e apresenta-se o modelo que foi possível estruturar.

A primeira contribuição da Gestão Estratégica de Custos vem da análise da cadeia de valor, na medida em que esta teoria destaca que as empresas devem: descobrir quais são as atividades de valor do seu setor e quais destas atividades ela (a empresa) executa para, a partir daí, compreender a sua posição na cadeia de valor, e através desta posição descobrir quais são as relações de vantagens possíveis de serem estabelecidas, entre a empresa e os demais membros da cadeia, e entre as atividades de valor da própria empresa; conhecer os direcionadores de custos que atuam sobre as suas atividades e promover um melhor controle destes direcionadores do que os concorrentes.

Todas estas medidas estabelecidas pela análise da cadeia de valor podem contribuir com a formação ou melhoria das vantagens competitivas da empresa, em termos de diferenciação ou de baixo custo.

A segunda contribuição vem do posicionamento estratégico que ajuda a empresa a entender que diferentes posições estratégicas conduzem a diferentes avaliações, pois utilizam

perspectivas e visões diferentes. Dessa forma, pela compreensão da posição estratégica ocupada pela empresa, a mesma pode investigar quais são as perspectivas e fatores que influenciam o seu posicionamento, e assim, avaliar os seus custos com base no acompanhamento do desempenho destes fatores e perspectivas.

A terceira e última contribuição da Gestão Estratégica de Custos está relacionada com a análise dos direcionadores de custos. De acordo com as exposições feitas na pesquisa sobre este item, podem ser identificados vários direcionadores. A colaboração dos direcionadores com a avaliação de custos está relacionada ao comportamento destes em relação à posição estratégica assumida pela empresa.

Conforme a maneira que os direcionadores se comportam, eles ajudam ou prejudicam a estratégia da empresa. Esta diversidade, entre ajudar e prejudicar a estratégica, ocorre por dois fatores: primeiro, porque os direcionadores, normalmente, estão associados a outros direcionadores, já que as atividades de valor possuem mais do que um direcionador. E, segundo, porque, às vezes, o comportamento de um direcionador pode ser bom para quem possui a estratégia de competição baseada nos baixos custos, no entanto ruim para quem tem um enfoque para a diferenciação.

Com base nestas explanações percebe-se que os principais temas da Gestão Estratégica de Custos: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos são interligados, ou seja, a avaliação de determinado critério do modelo de avaliação de custos é influenciada pela composição dos demais temas. Assim, por exemplo, para avaliar o critério complexidade é necessário constatar a posição estratégica da empresa que está avaliando este item, e a atividade da cadeia de valores que contém este item. Pois, muitas vezes o critério complexidade é importante para algumas atividades, mas não para outras, bem como pode ser um critério importante para empresas que trabalham com a diferenciação e com a missão construir, mas que não são relevantes para empresas que visam o baixo custo, já que a complexidade normalmente eleva os custos. Desse modo, pela ponderação entre o item avaliado e os demais temas é possível emitir opinião mais apropriada sobre o desempenho de determinado critério para a estratégia da empresa.

Diante destas conclusões a Gestão Estratégica de Custos possibilita estruturar o presente modelo representado na Figura 8:

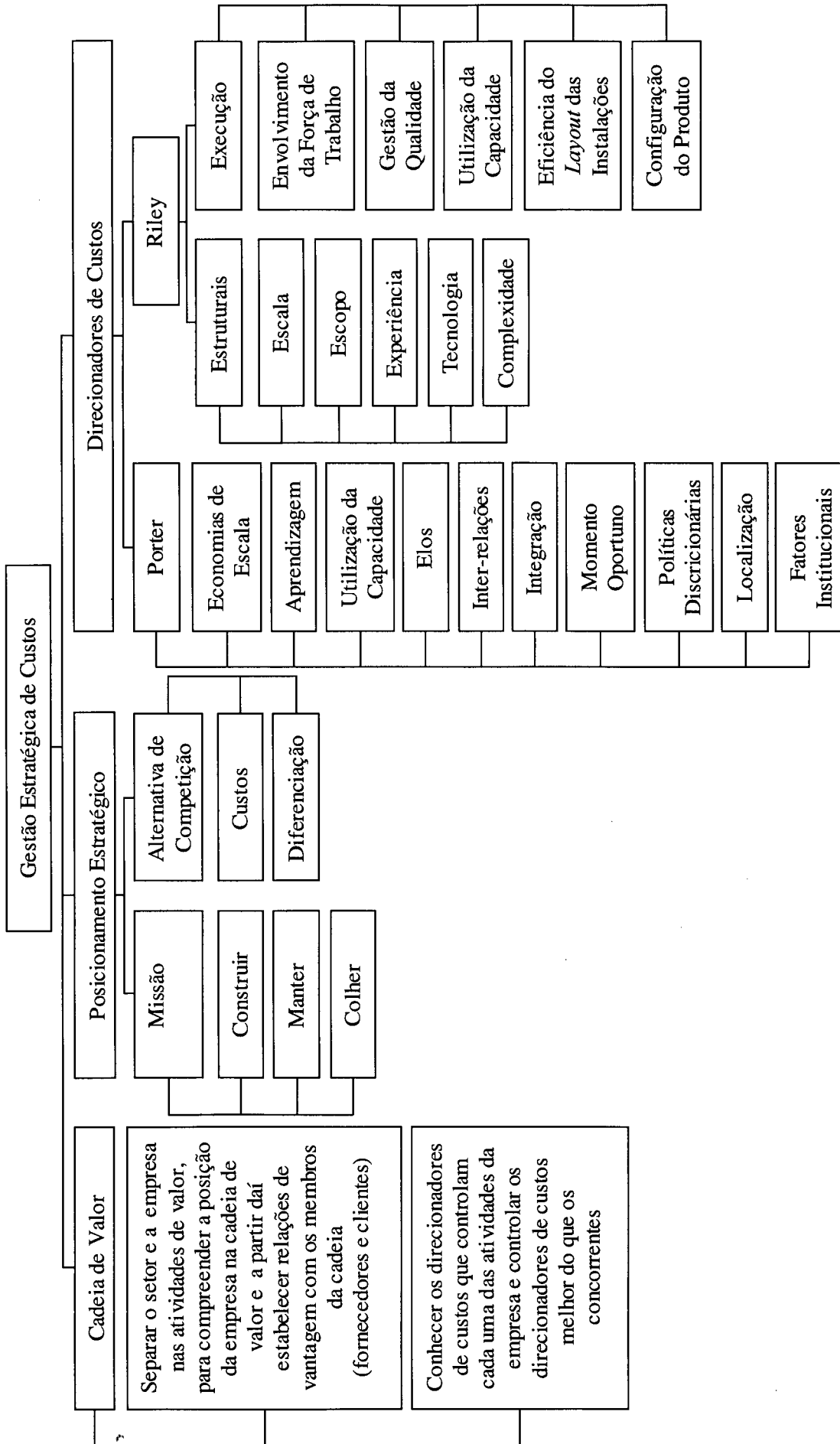


Figura 8: Modelo de Avaliação de Custos à luz da Gestão Estratégica de Custos (estruturado com base em SHANK; GOVINDARAJAN, 1995 e PORTER, 1991)

Para compreender a utilização do modelo de avaliação de custos apresentado na Figura 8 é preciso ter uma seqüência de passos os quais são descritos a seguir:

Inicialmente é necessário identificar as atividades de valor que a empresa executa e os direcionadores de custos que controlam estas atividades. Feito isto, é preciso mensurar os direcionadores de cada atividade, ou seja, aqueles representados no modelo. Em seguida, é necessário obter as bases de comparação, ou seja, dados dos concorrentes, do mercado, de padrões existentes, de experiências passadas. O processo segue com a confrontação entre aquilo que foi mensurado e aquilo que se tem como base de comparação. Desta confrontação é feita uma avaliação inicial que contempla apenas a situação daquele direcionador em relação a sua base de comparação.

Sobre a mensuração dos direcionadores de custos é importante salientar que é necessário mensurar o número máximo de direcionadores das atividades, visto que os direcionadores de custos atuam em conjunto sobre a atividade. Por isso, medir apenas um direcionador não dirá muito sobre a situação real da empresa. Em razão de atuarem em conjunto os direcionadores de custos podem se compensar. Assim, o mau desempenho de um direcionador pode ser compensado pelo bom desempenho de outro, no momento de avaliar o desempenho total da atividade em relação aos seus custos. Por exemplo, se o critério de localização prejudicar o desempenho da empresa pode ser que o critério economia de escala compense o mau desempenho do critério anterior, assim a situação final não é tão prejudicial.

A segunda parte do processo de avaliação consiste em relacionar a avaliação do conjunto dos direcionadores com o posicionamento estratégico. Porque como as diferentes posições estratégicas têm critérios variados, o desempenho de um conjunto de direcionadores pode ser favorável para quem atua através da estratégia de diferenciação, mas ser desfavorável para quem atua estrategicamente com baixos custos.

Assim, após a avaliação preliminar dos direcionadores em relação a sua base de comparação é feita a avaliação do seu conjunto em relação ao posicionamento estratégico da empresa. Ou seja, se aquele conjunto, em seu todo, permite que a empresa melhore em relação a sua estratégia. Caso o desempenho não tenha sido conforme o planejado a empresa pode recorrer à cadeia de valor e verificar quais atividades executadas que ocasionaram o problema, ou mais especificamente, verificar qual o direcionador que ainda não é bem controlado por esta.

Por fim, como recomendações para futuras pesquisas, sugere-se que o modelo

estruturado nesta monografia seja testado, mediante entrevistas (ou outro meio que se julgue mais adequado), entre os gestores de empresas, a fim de verificar a validade do mesmo em relação à realidade de cada empresa pesquisada.

Mediante a realização do teste do modelo será possível realizar uma análise comparativa, entre as empresas pesquisadas, quanto ao comportamento destas em relação ao modelo de avaliação de custos.

REFERÊNCIAS

ATHAR, Raimundo Aben. Demonstração do valor adicionado – DVA. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 96, p. 53-66, maio 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 441f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Carlos Otávio. **Custeio variável**. Disponível em: <[http://www.esccai.com.br/professores/Carlos Otavio - Custeio variavel 06 - CC.zip](http://www.esccai.com.br/professores/Carlos%20Otavio%20-%20Custeio%20variavel%2006%20-%20CC.zip)>. Acesso em: 3 nov. 2002.

GAJ, Luis. **Administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1993.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LEONE, George S. L. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI, Paul H. Tomada de decisão na administração. In: _____. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998. cap. 7, p. 191-212.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

ROBERTS, Fred. S. **Measurement Theory: with applications to decisionmaking, utility, and the social sciences**. London: Addison-Wesley, 1979. (Encyclopedia of mathematics and its applications, v. 7)

RODRIGUEZ, Adolfo René Santa Cruz. Problemática de avaliação de projetos de investimento. In: _____. **Avaliação de projetos de investimento de grande porte com enfoque multicritério**. 1994. f. 22-26. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SALVADOR, Ângelo Domingos. **Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica**. 6. ed. Porto Alegre: Sulina, 1977.

SANTOS, João Almeida; PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Apostila de metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis, 2000.

STONER, James A. F. Solução de problemas e decisão. In: _____. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice_Hall do Brasil, 1982. cap. 6, p. 108-125.