

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA ABORDAGEM GERENCIAL DA PRODUÇÃO PARA ALINHAMENTO DE ESTRATÉGIA

Strategic Costs Management a Managerial Approach of the manufacturing for strategy alignment

Milton Gomes Pacheco

Faculdade Unopec Sumaré

Faculdade Fleming

Resumo: Os efeitos da globalização vêm exigindo um grande esforço das organizações na busca da vantagem competitiva. Os instrumentos estruturais de planejamento e controle de custos têm sido incapazes de manter as políticas de curto prazo, enquanto a gestão de custos e as iniciativas estratégicas de produção são instrumentos eficazes para manter e assegurar a lucratividade das unidades de negócios.

Palavras-chave: Vantagem Competitiva, Iniciativa Estratégica, Gestão Estratégica de Custos.

Abstract: The effects of the globalization come demanding a great amount of effort from the organizations in the search of the competitive advantage. The costs planning and control structural instruments have been being unable to keep the short term policies, whereas the costs management and the manufacturing strategic initiatives are effective instruments to keep and to assure the business unities profitability.

Keywords: Competitive advantage, Strategic Initiative, Strategic Costs Management.

1. Introdução: O desenvolvimento não acontece por acaso

A vasta literatura sobre estratégia de produção proporciona extraordinários recursos para o desenvolvimento de mecanismos de sustentação da vantagem competitiva. As tradicionais soluções de curto prazo tentam melhorar os programas pré-estabelecidos, porém nem sempre têm clareza e detalhamento na indicação da melhor direção a ser seguida, pois, em geral, os processos são insatisfatórios para escolha dos projetos. Partindo dessas experiências, novos instrumentos podem ser introduzidos no atendimento das necessidades de uma estrutura dinâmica, visando superar modelos estruturais de estratégia de produção.

Dessa forma, torna-se cada dia mais exigente a gestão dos negócios nas empresas, dada a necessidade de aplicação de instrumentos eficazes na sustentação das circunstâncias provocadas pelo efeito da globalização e do emprego

da tecnologia da informação. As formas tradicionais de aglutinação de custos têm prestado um importante serviço às organizações no atendimento às finalidades societárias e tributárias, mas são ineficazes na aplicação da gestão de custos, principalmente, quando é necessário agregar valor nas decisões gerenciais.

Utilizar custos dentro do contexto estratégico na gestão dos negócios pode ser uma das melhores decisões na sustentação das vantagens competitivas de uma organização. Os instrumentos mais recentes adotados, *Activity-Based Costing* e *Target Costing*, têm contribuído como importantes e inovadoras ferramentas estratégicas na gestão de custos, atendendo o processo de gerenciamento de custos de produtos e assegurando o alinhamento às políticas das corporações, em situações em que as conjunturas econômicas são desfavoráveis.

2. Modelo estrutural de estratégia para os sistemas produtivos

Para que um sistema de produção atenda à estratégia de vantagem competitiva, tornam-se necessárias determinadas condições. PORTER (1992) divide em duas questões centrais na escolha da estratégia competitiva. A primeira é a atratividade da indústria como fator de rentabilidade a longo prazo e as condições que a determinam. A Segunda refere-se às determinantes que sustentam a posição competitiva dentro da indústria. Entre elas há fatores que podem influenciar sua lucratividade, porém nenhuma delas são auto-suficientes para escolha da estratégia competitiva. Muitas vezes, na elaboração da estratégia corporativa, atribui-se uma elevada carga de responsabilidade sobre os sistemas produtivos ocasionando riscos a todo o processo de manutenção da vantagem competitiva. (SKINNER, 1994), afirma que quando as empresas deixam de reconhecer a relação entre as decisões de produção e a estratégia corporativa, seus sistemas de produção, sofisticados, caros e sem reações a rápidas mudanças, podem tornar-se não competitivos.

GARVIN (1992) apresenta um modelo estrutural de estratégia de produção com uma organização estratégica, em quatro áreas principais, conforme ilustrado na Figura 1.

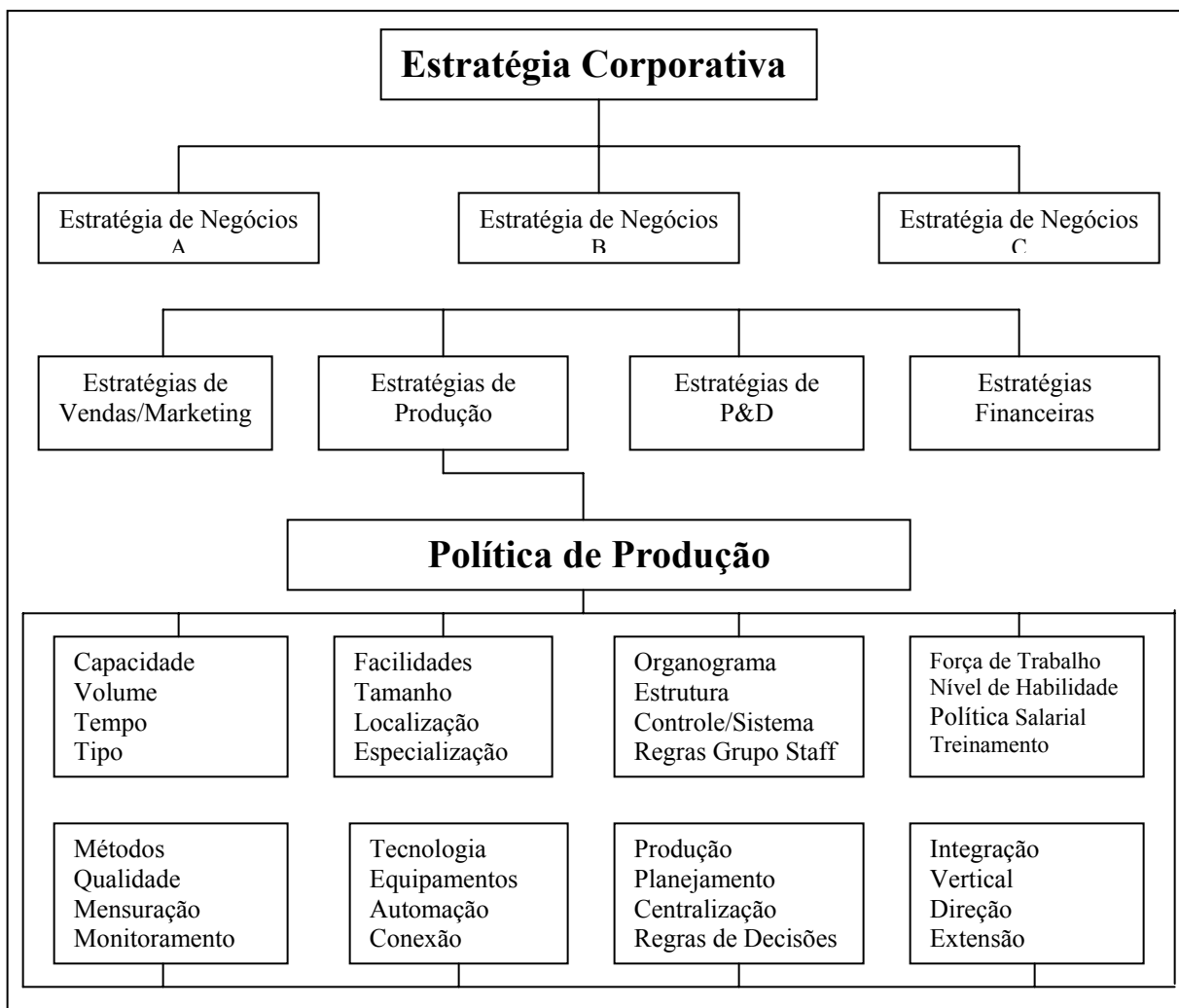


Figura 1-Modelo estrutural de estratégia de produção [Fonte: (Adaptado de HAYES & WHEELWRIGHT, 1984)]

3. Planejamento estratégico de produção: uma introdução ao alinhamento

O planejamento estratégico tem centralizado as atenções dos administradores em seus objetivos de longo prazo na formulação das políticas de suas unidades de negócios. Segundo GARVIN (1993), a literatura sobre planejamento estratégico chama atenção para a importância que deve ser dada no processo de planejamento, considerando objetivos, políticas e planos que são formulados e ligados através dos diversos níveis da organização. Uma abordagem semelhante pode ser desenvolvida pela estratégia de produção, com um novo conceito dado pela introdução das “Iniciativas Estratégicas de Produção (IEP’s)”, que apesar do processo ser relativamente complexo, pode ser desdobrado em quatro fases que são:

Desagregação das restrições das tradicionais prioridades estratégicas. *Decomposição* das atividades ou práticas como contribuição de melhoria em cada prioridade refinada, baseada no relacionamento de causa e efeito. *Interpretação* feita no desenvolvimento de potenciais das IEP's, usando o ponto de alavancagem identificado na decomposição. *Avaliação* pelo processo de comparação e apreciação das quatro oportunidades repetidas para suportar os programas e projetos.

3.1. Iniciativas estratégicas de produção (IEP's)

A utilização das iniciativas estratégicas de produção tem como objetivo propiciar melhorias durante todo o período de tempo de sua ação. Incluindo metas quantitativas para finalidades específicas, em toda organização da produção.

3.2. Descrição da estrutura integrada

A estratégia de produção pode combinar com as IEP's para formar uma proteção à estrutura integrada (ver Fig. 2). A nova estrutura também incorpora idéias dos níveis mais baixos no planejamento estratégico, assegurando atenção ao processo de planejamento. As políticas e as IEP's são feitas em ação-conjunta, pois ambas operam em um nível abaixo das prioridades de produção, surgindo como fundamentação para o planejamento anual. As IEP's e as políticas são semelhantes em duas situações:

Primeiro: quando faltam as políticas de suporte de estratégia de produção, as IEP's são usadas para corrigir os erros, sendo que também explicitam a junção entre a estratégia de produção corrente e de alinhamento.

Segundo: as políticas e prioridades são consistentes com as IEP's, podendo ser utilizadas nas áreas críticas, criando condições para manter a vantagem competitiva.

3.3. Método de planejamento

Na visão de GARVIN (1993) o ponto central do novo modelo está numa simples meta e para atender esse objetivo durante um período de tempo, torna-se necessária a seleção e o desenvolvimento de uma combinação efetiva de IEP's. O processo envolve quatro estágios de destilação ou filtragem: Desagregação, Decomposição, Interpretação e Avaliação. Após a seleção das IEP's as

oportunidades serão identificadas e suportadas nos programas e projetos, conforme ilustrado na Figura 2.

4. Os sistemas tradicionais de custeio

A gestão estratégica de custos pode ser utilizada como importante instrumento gerencial na condução dos negócios, mas para uma melhor compreensão de sua aplicação torna-se necessário entender as diferenças dos resultados obtidos com aplicações de metodologias tradicionais e de gestão estratégica.

Na visão de HORNGREN (2000), os sistemas de custeio tradicionais aplicados na produção de bens devem ser mais detalhados do que quando aplicados nos setores comerciais e de serviços, devido à industrialização ser mais complexa. As empresas de comercialização de mercadorias e prestadoras de serviços atendem as necessidades dos clientes sem a utilização do processo de transformação de matérias-primas. Na avaliação das implicações dos sistemas de custeios tradicionais na manufatura, será empregada comparação das metodologias de custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC) e custeio alvo (*Target Costing*).

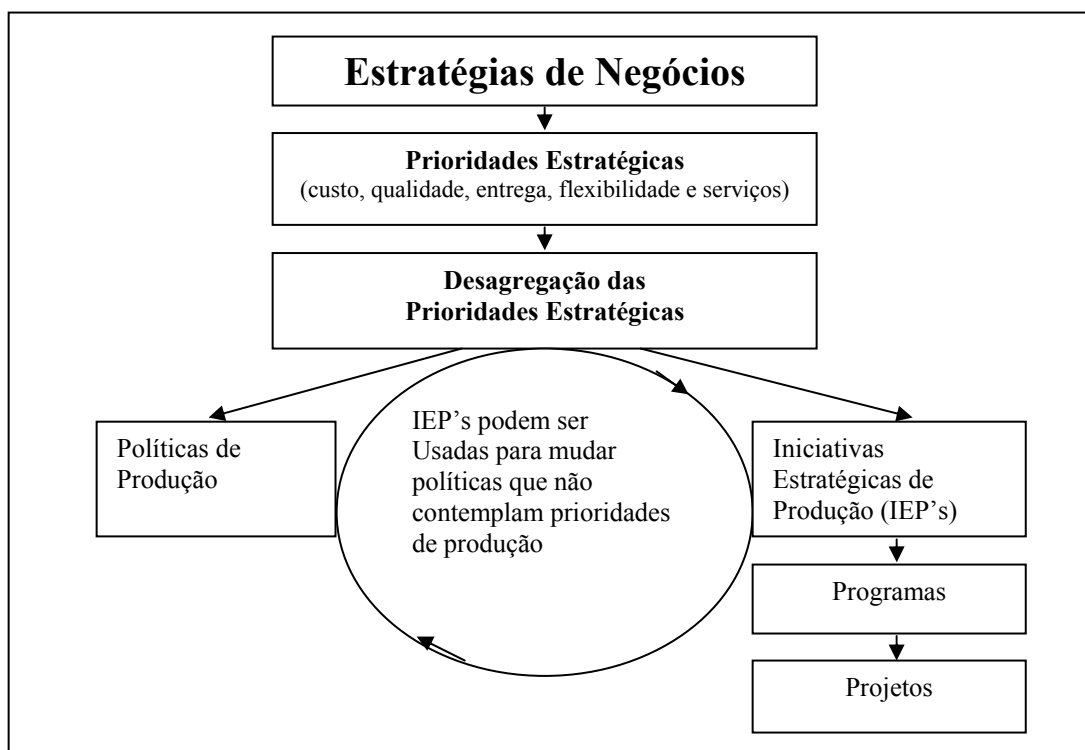


Figura 2 – Estrutura integrada ao planejamento estratégico de produção [Fonte: (Adaptado de GARVIN, 1993)]

4.1- Sistema de custeio por absorção

A sistemática de apuração do custeio por absorção aloca os custos diretos e indiretos de todas as fases de construção do produto ou serviço. A busca do aperfeiçoamento nos processos de produção nas manufaturas tem optado pela organização por departamentos e centros de custos para melhorar sua eficiência.

Segundo MARTINS (2001), os custos diretos são levados aos produtos, diretamente, enquanto os custos indiretos de produção são alocados aos produtos pelo processo de rateio em função de sua natureza. Exemplificando, em uma situação que a manufatura fabrica três produtos, adotando duas situações; sem departamentalização e com departamentalização, os efeitos são inteiramente diversos como resultado do custo dos produtos, apresentados na Tabela I.

	Sem Departamentalização			Com Departamentalização		
	Camisetas- \$	Vestidos- \$	Calças- \$	Camisetas- \$	Vestidos- \$	Calças- \$
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	4,14	8,28	6,21	3,08	9,57	7,26
Custo Total	7,89	14,03	10,46	6,83	15,32	11,51

Tabela 1 – Comparação de custo total sem e com departamentalização [Fonte: (adaptado de MARTINS, 2001)]

O processo de rateio dos custos indiretos não possibilita precisão na formação do custo total dos produtos. Na tabela 1, o rateio dos custos indiretos de produção no valor de \$ 190.000, foi feito por dois processos: horas da mão-de-obra direta e horas de produção, sem e com departamentalização. A figura 3 mostra as variações.

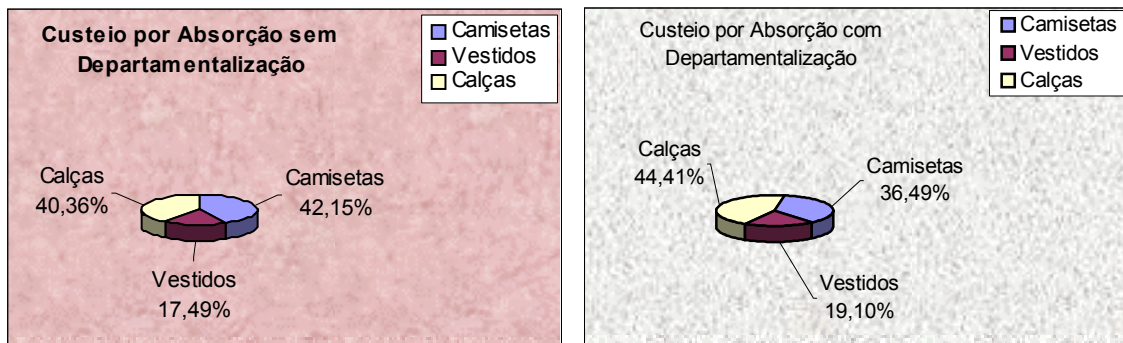


Figura 3 – Custeio por Absorção sem e com Departamentalização

4.2- Sistema de custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing - ABC*)

O sistema tem recebido maior atenção pelos profissionais de custos, acadêmicos e pesquisadores, como elemento de condução no aperfeiçoamento da análise de custos tradicionais. A carência de elementos de análise vislumbra a possibilidade de utilização dessa metodologia como melhoria do sistema de informações no desenvolvimento da gestão competitiva, com a gestão de custos da organização, (NAKAGAWA, 2001).

Segundo HORNGREN (2000), O ABC trás à tona a evidência das atividades baseadas nos fundamentos de custo, utilizando o custo das atividades como base para a atribuição de custos aos produtos ou serviços com destino aos clientes. Os *Cost Drivers* são utilizados na alocação dos custos dos centros aos produtos, atribuídos pelas atividades.

Na visão de MARTINS (2001), os custos das atividades devem ser atribuídos de forma criteriosa, na ordem de prioridade para alocação direta, rastreamento e rateio. No sistema de custeio ABC os custos indiretos são alocados aos produtos pelas atividades existentes em cada departamento. Conforme colocado na Tabela 2.

	Custeio Baseado em Atividades - ABC		
	Camisetas - \$	Vestidos - \$	Calças - \$
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	2,66	17,33	5,33
Custo Total	6,41	23,08	9,58

Tabela 2 – Formação do custeio baseado em atividades – ABC [Fonte: (adaptado de Martins, 2001)]

Na comparação da tabela 2 a metodologia de custeio baseado nas atividades, assegura melhoria significativa, porque adota os direcionadores de custos das atividades resultando em alocações proporcionais as atividades de cada produto, permitindo que às decisões baseadas no custo total dos produtos sejam feitas com confiança nos dados, conforme a figura 4 ilustra os resultados.

A comparação leva a necessidade de uma profunda reflexão sobre os sistemas de custeio tradicionais. A departamentalização pode minimizar as arbitrariedades, mas ainda não possibilita a alocação mais justa, enquanto o ABC com os direcionadores de custos melhoram o grau de exatidão das informações.

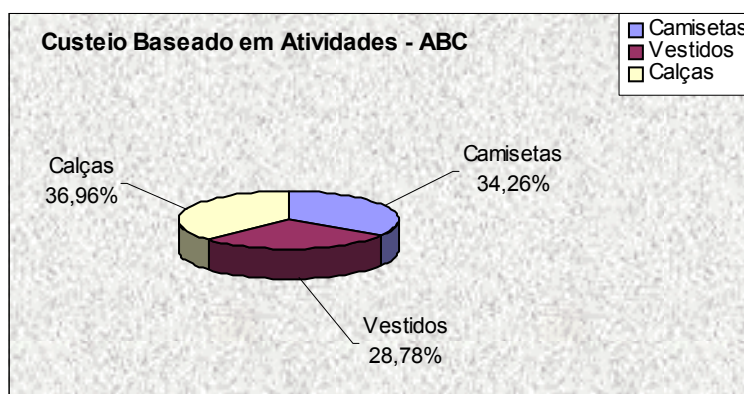


Figura 4- Custeio Baseado em Atividades - ABC

4.3- Sistema de custeio alvo (*Target Costing*)

O Sistema de Custeio Alvo está baseado no conceito de que o mercado define o preço máximo que está disposto a pagar pelo produto. O ponto de partida para formação do custo do produto está baseado no preço de venda, que é o preço que o cliente deseja pagar. O processo de pesquisa de mercado alimenta o banco de dados a ser utilizado para definição das características do produto ou serviço. A estratégia da unidade de negócios fornece os parâmetros de decisão para o lançamento do produto ou serviço, considerando o custo alvo estimado e o preço de venda.

Conforme ANSARI et al. (1996) o custeio alvo representa um objetivo fundamental no gerenciamento do empreendimento, como um compreensivo sistema de planejamento do lucro. Custeio alvo está baseado sobre princípios fundamentais, que o gerenciamento de custo começa antes da fabricação do produto. Os preços são formados pela competição de mercado tendo como guia a voz do cliente. O custeio alvo em sua formação exige a participação de todas as funções dentro de uma organização, devendo envolver toda a cadeia de valor, incluindo fornecedores, revendedores e recicladores. O processo prevê um foco comum para o empreendimento, onde todos devem assumir responsabilidades sobre o mercado e o gerenciamento de custos.

Utilizando um exemplo hipotético para ilustrar a metodologia do custeio alvo, adota-se como primeiro passo fazer uma pesquisa para verificar volume e preço para dois produtos, “Z” e “W”. A pesquisa informa a demanda anual de 3.200.000/u. ao preço de \$ 8,00/u. do produto “Z” e 3.850.000/u. ao preço máximo de \$ 10,00/u. para o produto “W”. A Tabela 3 mostra os limites que a empresa tem para fabricar os produtos, fazendo uma análise crítica do limite de preços imposto pelo mercado comprador, nos volumes de produção de cada produto. Dentro de um comportamento usual do mercado, a elasticidade da demanda está intimamente vinculada ao preço e para manter os volumes torna-se necessário que os preços comportem dentro dos parâmetros de aceitação do comprador.

Custo Industrial Unitário	Produto Z		Produto W	
	Valor - \$	%	Valor - \$	%
Custos Diretos	2,34	29,26	2,81	28,10
Gastos Gerais de Fabricação	1,67	20,87	1,43	14,30
Total do Custo Industrial (unitário)	4,01	50,13	4,24	42,40
<u>Itens Proporcionalis</u>	<u>3,99</u>	<u>49,87</u>	<u>5,76</u>	<u>57,60</u>
Despesas com Vendas	1,28	16,00	1,80	18,00
Despesas Administrativas	0,40	5,00	0,50	5,00
Tributos	1,73	21,65	2,17	21,65
Margem de Lucro	0,58	7,22	1,29	12,95
PREÇO DE VENDA UNITÁRIO	8,00	100,00	10,00	100,00

Tabela 3 – Exemplo da formação dos custos dos produtos pelo custeio alvo

5. A gestão estratégica de custos

Na afirmação de FREEMAN (1998), as vantagens dos fabricantes de produtos, que conseguem manter alta qualidade com baixos custos, nas situações adversas, têm mais possibilidades de superar dificuldades, recuperar o crescimento e a lucratividade, porque trata custos como um fator decisivo, adotando a mesma atenção e visão que a gestão da qualidade exigiu dos administradores na indústria automobilística durante a década de 90.

5.1- Custeio alvo na integração estratégica

Há organizações que estão comprometidas em grande variedade de iniciativas na busca de melhoria de custo e produtividade. A Figura 5 mostra o modelo do custeio alvo.

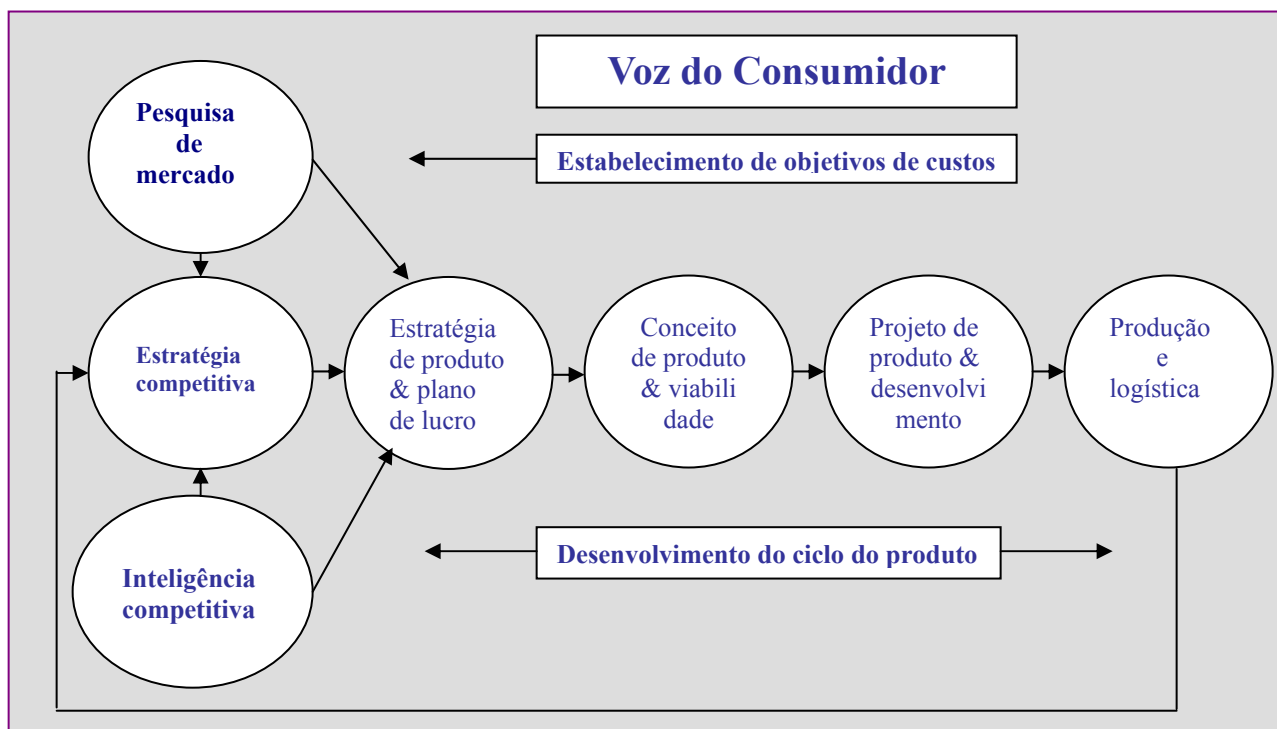


Figura 5 – Contexto organizacional do custeio alvo (*Target Costing*) Fonte: (adaptada de ANSARI, 1997)

Os esforços incluem as atividades baseadas em custos, gerenciamento de atividades e a melhoria de processo contínuo, no contexto de como é formado o processo do modelo na aplicação desse instrumento.

O processo de custeio alvo tem objetivo de tornar-se uma poderosa ferramenta de gestão de custos em todos os segmentos de atividades no futuro, sendo que sua abordagem está baseada no entendimento daquilo que o cliente define como design, o que ele quer de um produto e quanto ele está disposto a pagar. Sendo necessário controlar o custo do ciclo de vida do produto para que ele seja igual ao planejado, objetivando assegurar o retorno do investimento. O custeio alvo não tem como objetivo a redução dos custos financeiros, mas utilizar as finanças para redesenhar os processos de desenvolvimento de produtos.

5. Considerações Finais

Esse artigo está sendo escrito em uma fase intermediária do trabalho da pesquisa da tese de doutorado, ainda sem conclusões definitivas, mas busca sustentar um modelo padrão de gestão de custos para alinhamento da manufatura às estratégias corporativas.

A vantagem competitiva representa uma busca constante das organizações em sua criação ou manutenção, como diferença necessária para assegurar o crescimento e retorno do capital investido. Os instrumentos de melhorias são necessários para a manutenção do alinhamento dos meios de produção às políticas estratégicas das corporações.

O emprego de iniciativas estratégicas de produção representa um poderoso instrumento para integração da produção com as estratégias de negócios. Na utilização das IEP's para aplicação dos mecanismos de desagregação, decomposição, interpretação e avaliação do desempenho das manufaturas, viabilizando a correção de falhas não previstas nos processos de planejamento de curto prazo.

Na gestão de custos as metodologias de custeio ABC e Custeio Alvo, em processo de desenvolvimento, proporcionam soluções tecnicamente importantes na

melhoria do gerenciamento estratégico de custos, no conceito de agregação de novos valores ao processo. O CAM-I mostra através de seus grupos de pesquisas, os diversos instrumentos que podem ser adotados para melhoria, como: hierarquia de negócios, gerenciamento de custeio alvo e baseado em atividades, processo com a combinação de reengenharia e gerenciamento de desempenho integrado.

6. Referências Bibliográficas

ANSARI, S. L. and et al. (1997). Target Costing – The next frontier in strategic cost management. Irwin. Chicago, 1997.

FREEMAN, T. Transforming Cost Management into a Strategic Weapon. The Consortium for Advanced Manufacturing – International, 1998. p. 02.

GARVIN, D.A. Manufacturing Strategic Planning. California Management Review, Summer, 1993. p. 86 e 91.

HAYES, R.H. & WHEELWRIGHT, S.C. Restoring our Competitive Edge. John Wiley & Sons. New York, 1.984.

HORNGREN, C. T. e et al. Contabilidade de Custos. 9ª ed. São Paulo: LTC, 2000.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

McNAIR, C.J. (Org.). Value Quest. CAM-I, 2000.

NAKAGAWA, M. Custeio Baseado em Atividades. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, M. E. Vantagem Competitiva. Ed. Campus, São Paulo, 1992.

SKINNER, W. Manufacturing the Formidable Competitive Weapon. The free Press. New York, 1985.

O autor:

Milton Gomes Pacheco, Graduado em Administração de Empresas e Ciências Contábeis, Pós-Graduado em Administração Financeira, Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais e Doutorando em Engenharia de Produção. Coordenador da Pós-Graduação em Controladoria Estratégica e Gestão Empresarial na UNOPEC e Diretor Geral na Faculdade Fleming. E:mail: pachecomg@directnet.com.br