

A Contabilidade Gerencial como instrumento eficaz para a sobrevivência no mercado competitivo

Geová José Madeira^{*}
Katia Fernandes Teixeira^{**}
Maura Fernandes Teixeira^{***}

RESUMO

A dinâmica do mercado provoca uma concorrência cada vez mais acirrada, exigindo a busca de métodos eficazes para uma melhor administração das empresas. Dentre estes métodos destacamos a Contabilidade Gerencial que vem sendo utilizada como um instrumento auxiliar para a organização, pois através dos seus relatórios, o empresário consegue tomar as decisões necessárias para o bom funcionamento do negócio. Com adequado gerenciamento, o empresário pode superar crises e manter-se no mercado, conseguindo concorrer em igualdade, praticando um bom preço com qualidade nos produtos ou nos serviços, sem com isso deixar de lado os objetivos maiores, ou seja, a obtenção de lucro.

Palavras-chave: Contabilidade, Contabilidade gerencial, Concorrência.

^{*} Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG. E-mail: geova@face.umfg.br

^{**} Contadora e Especialista em Auditoria Externa.

^{***} Professora do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG.

1 INTRODUÇÃO

Durante o último quarto do século XX, com o ambiente altamente competitivo, tanto para as empresas de serviços quanto para as empresas industriais, tornou-se mais desafiante e exigente manter-se no mercado. Com isso, as empresas atuais demandam por informações gerenciais contábeis diferenciadas e melhores.

As informações gerenciais se voltam, basicamente, a três campos de gerenciamento: pessoas, custos e estrutura. Não há aqui métodos de eliminação da concorrência, pois esta pode, inclusive, forçar a empresa a modificar-se e aprimorar-se a fim de manter sua vantagem competitiva. Afinal um mercado concorrencial tende a ser mais sadio, porque há uma tendência ao aumento da qualidade com redução de preço. Ao mesmo tempo, uma empresa deve saber a quem atacar, e também de que forma os concorrentes que ela enfrenta influenciarão sua estrutura competitiva.

Nosso objetivo é desenvolver um estudo sobre a Contabilidade Gerencial enquanto instrumento no processo de tomada de decisão, mostrando ao empresário a sua importância e como ela pode contribuir para a sobrevivência em um mercado competitivo.

2 CONCORRÊNCIA

A competição é inerente à raça humana em qualquer atividade, do mesmo modo como a concorrência na atividade econômica.

Através das diferentes técnicas comerciais, desde o escambo, passando pela formação das caravanas primitivas, pelas feiras da Idade Média, até a sofisticação das Bolsas de Valores, identifica-se a figura do comerciante, a disputar a preferência da clientela, ou seja, a formação da concorrência.

Para que se verifique a existência de concorrência, deverá haver, simultaneamente, a presença de três requisitos: o tempo, o objeto e o mercado.

O tempo diz respeito à época, ou seja, não se opõem economicamente aqueles de fases distantes entre si. Como a concorrência supõe a possibilidade de uma disputa pela preferência de terceiros, não se verifica o fenômeno, se as pessoas estiverem afastadas no tempo.

A identidade do objeto deve ser compreendida em sentido relativo, isto é, abrangendo não somente os de espécie idêntica, concorrência direta, mas ainda os afins, os que os substituem, embora não inteiramente iguais, nem dotados do mesmo grau de utilidade, concorrência indireta.

O terceiro requisito, a identidade de mercado, vem substituindo a idéia de identidade territorial. O notável aperfeiçoamento dos meios de transporte e

de comunicações relativizaram as distâncias, tornando mercadorias globais concorrentes entre si.

3 CONTABILIDADE GERENCIAL

"A Contabilidade Gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores". (ATKINSON et al., 2000, p. 36).

Ela tem fundamental importância para as empresas, pois é utilizada para a tomada de decisão, aprendizagem, planejamento e investimentos, envolvendo medidas da situação econômica da empresa, como custo e lucratividade dos produtos, serviços e clientes.

As informações produzidas atendem às necessidades estratégicas e operacionais da organização, fornecendo rápido *feedback* sobre seus desempenhos, aprender sobre o passado recente e melhorar o futuro, o que possibilita correções e ajustes em todo processo organizacional.

4 A CONTABILIDADE GERENCIAL E A CONCORRÊNCIA

À medida que o ambiente competitivo fica mais complexo e variado, a necessidade de maior profissionalização da gestão empresarial se faz mais presente.

Dentro deste contexto, temos a ampliação das estruturas gerenciais com a contratação de novos gestores, que poderão, inclusive, ser oriundos do quadro funcional de concorrentes, e com a criação da arquitetura estratégica. Esta, por sua vez, sedimenta-se no conceito de que o futuro não precisa apenas ser imaginado, mas sim construído, cabendo ao gestor o papel de constante idealizador e construtor, já que as organizações, bem como o mundo, estão em eterna transformação.

Para atingimento do objetivo de perpétuo aprimoramento empresarial, os gestores contam com as estratégias genéricas, ou seja, aquelas aplicáveis à maioria das organizações, independente de porte, estrutura ou segmento econômico a que pertençam.

A primeira estratégia consiste em atingir a liderança no custo total através de um conjunto de políticas funcionais orientadas para este objetivo básico. A liderança no custo exige a construção de instalações em escala eficiente, a perseguição de reduções de custos pela experiência, e o controle rígido dos custos e das despesas gerais.

Uma posição de baixo custo produz para a empresa retornos acima da média, além de proporcionar uma defesa contra a rivalidade dos concorrentes, porque com seus custos mais baixos ela ainda pode obter retorno depois que seus concorrentes tenham consumido seus lucros na competição.

A segunda estratégia genérica é a diferenciação do produto ou do serviço oferecido pela empresa, criando algo que seja considerado único ao âmbito de toda produção. Em termos ideais, a empresa se diferencia ao longo de várias dimensões, como: marca, tecnologia, serviços sob encomenda, rede de fornecedores. A diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço. Ela também aumenta as margens, o que exclui a necessidade de uma posição de baixo custo.

A última estratégia genérica é focar um determinado grupo comprador, um segmento da linha de produtos ou um mercado geográfico. A estratégia repousa na premissa de que a empresa é capaz de atender seu alvo estratégico estreito mais efetiva ou eficientemente do que os concorrentes que estão competindo de forma mais ampla. Conseqüentemente, a empresa atinge a diferenciação por satisfazer melhor às necessidades de seu alvo particular ou custos mais baixos na obtenção deste alvo ou ambos.

4.1 Gerenciando informações

Os gerentes das empresas industriais e das empresas de serviços, com um ambiente muito mais competitivo necessitam ter informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos. Os gerentes das empresas industriais precisam dessas informações para muitas destinações, dentre outras: auxiliar a projeção de produtos a serem fabricados; avisar onde são necessárias melhorias em qualidade, eficiência e a rapidez nas operações de produção; orientarem-se sobre *mix* de produtos; escolher entre fornecedores alternativos e negociar com clientes sobre preço, especificações da produção, qualidade, entrega e serviços.

Os gerentes das empresas de serviços precisam de medidas acuradas de custo e lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos de mercado e de cada produto e cliente. Tanto os gerentes das empresas de serviços como os das empresas industriais precisam de sistemas de controle operacional que acentuem a melhoria de custos, a melhoria de qualidade e de redução do tempo de processamento das atividades de seus funcionários.

4.2 Gerenciando pessoas

Na atual e vigorosa competição global que as empresas estão vivenciando, o desempenho medido pelos padrões históricos não faz mais sentido. A melhoria contínua de desempenho é necessária para igualar-se e manter-se à frente dos principais competidores. A melhoria contínua refere-se aos processos avançados, pelos quais os funcionários solucionam problemas, pesquisam métodos para reduzir e eliminar desperdícios e para melhorar a qualidade.

Muitos gerentes passam a compreender que a melhor fonte de idéias novas para melhorias contínuas vem de seus funcionários da linha de frente, as pessoas que estão mais perto da tarefa a ser desempenhada. Esses funcionários

enxergam os tipos de defeitos que ocorrem e suas principais causas. A permissão aos funcionários de agirem sem a autorização explícita dos gerentes intermediários e dos executivos seniores tem-se tornado conhecida como *empowerment* de funcionários.

Empowerment de funcionários - para aqueles funcionários que estão bem próximos dos processos operacionais, dos clientes e dos fornecedores, os gerentes concedem-lhes o direito de tomar decisões. Os funcionários são encorajados a solucionar problemas e a imaginar novas abordagens criativas para a execução das tarefas e para a satisfação dos clientes (ATKINSON et al., 2000, pg. 56).

As empresas que realmente delegam a autoridade de decidir aos funcionários encorajam-lhes a resolver problemas e a esquematizar novas abordagens para executar a tarefa e satisfazer aos clientes. Para implementar tais melhorias, entretanto, os funcionários não podem estar restritos aos padrões predeterminados pelos engenheiros e gerentes. Portanto, eles precisam de liberdade para experimentar as soluções esboçadas e determinar as causas dos defeitos. Também precisam identificar a fonte e as causas prováveis dos defeitos e verificar, imediatamente, as conseqüências das tentativas para descobrir as causas dos defeitos.

Nessa filosofia de gestão da qualidade total, os funcionários tornam-se solucionadores de problemas. Eles são partes do processo que ajuda a encontrar soluções para eliminar o produto defeituoso, o desperdício e as atividades que não adicionam valor aos clientes. Assim, o papel dos funcionários está mudando, eles não seguem mais procedimentos operacionais - padrão nem monitoram as máquinas de fabricação de produtos, apenas. Agora eles devem identificar, rapidamente, os problemas assim que eles surgem, esquematizando soluções, implementando-as e testando-as, assegurando-se, assim, de que os problemas foram resolvidos com essas soluções. Para assumirem essas responsabilidades, os funcionários precisam de novas informações para assisti-los em suas atividades de solucionar problemas e não para controlá-los em relação a padrões pré-estabelecidos que cedo se tornarão obsoletos.

4.3 Gerenciando a estrutura

4.3.1 Estratégia Defensiva

Toda estratégia defensiva pode ser considerada como o meio de esquivar-se de todo o tipo de ataque de empresas que queiram entrar ou se reposicionar frente ao mercado. Também pode ser considerada como o meio de contra-ataque a essas empresas, mas de certa forma estratégias defensivas podem se tornar ofensivas quando vistas de óticas das outras concorrentes, portanto,

tratar-se-á aqui não só de estratégias defensivas, pois toda uma ação deverá ter uma reação, e a estratégia defensiva para uns será ofensiva para outros.

Em princípio será difícil desafiar uma empresa que investe continuamente para ganhar vantagem competitiva por meio de um aprimoramento na posição dos custos relativos e na diferenciação. A estratégia defensiva tem por meta reduzir a probabilidade de ataques e também desviar ataques para caminhos menos ameaçadores ou reduzir sua intensidade. Quase todas as estratégias defensivas exigem investimento, com isso uma empresa cede parte de sua rentabilidade a curto prazo para acentuar a sua sustentabilidade. Em consequência, estes investimentos irão fazer com que os concorrentes sejam influenciados em seu processo decisório de modo a tornar um ataque a posição de uma empresa concorrente menos aconselhável.

A estratégia defensiva baseia-se em uma profunda compreensão do modo como um desafiante encara a empresa e na rentabilidade percebida das várias opções do desafiante a fim de melhorar a sua posição. Este processo de entrada ou de reposicionamento consiste em quatro períodos:

- a) pré-entrada - neste período ele examina a empresa, o mercado, trabalha no desenvolvimento de produtos e de processos;
- b) entrada - este período envolve atividades como desenvolvimento contínuo da tecnologia do produto ou do processo, caso da indústria, testes de mercado, lançamento no mercado nacional, composição da força de vendas e estruturação física da empresa;
- c) seqüência - durante este período a empresa evolui sua estratégia de entrada para sua estratégia alvo a longo prazo;
- d) pós-entrada - este período posterior à concorrência completa a entrada. Neste estágio os investimentos feitos passaram para a manutenção ou a defesa de sua posição dentro da indústria.

Os processos de entrada ou de reposicionamento são importantes para a estratégia defensiva. Em primeiro lugar, o nível de comprometimento de um desafiante em relação a sua estratégia pode diferir nos vários estágios. Tal comprometimento vai aumentando a medida que vão sendo tomadas decisões, recursos vão sendo comprometidos, o tempo vai passando e a estratégia vai progredindo. Este nível de comprometimento por parte do desafiante é crucial para a estratégia defensiva, visto que espelha, a dificuldade de se evitar ou de se limitar os objetivos desse desafiante.

Um desafiante está sempre aprendendo à medida que seu processo de entrada ou de reposicionamento vai tendo prosseguimento. Sua experiência modelará suas futuras suposições, e ele poderá modificar sua estratégia com base em eventos no início do processo. Do outro lado um defensor procura evitar que esse desafiante atinja seus alvos iniciais e tenta modificar a concorrência, de modo a fazer com que o desafiante questione suas suposições

iniciais sobre a atratividade desse mercado ou de sua posição particular. Antes de ter início o processo de entrada ou de reposicionamento, uma empresa só poderá especular sobre a identidade dos entrantes em potencial ou de concorrentes que estão pretendendo dar início a um ataque. As intenções a longo prazo a sua estratégia podem não estar claras a primeira vista, contudo elas ficarão mais claras com o andamento do processo.

Três tipos de tática de defesa fundamentam qualquer estratégia defensiva, são elas:

- a) erguer barreiras estruturais;
- b) aumentar a retaliação esperada;
- c) reduzir a indução ao ataque.

A presença de barreiras estruturais piora o lucro de um movimento empreendido pelo desafiante. O segundo tipo de tática é aquela que aumenta a ameaça de retaliação percebida pelos desafiantes. A retaliação esperada por parte da empresa reduzirá as receitas de um desafiante ou elevará seus custos, portanto, reduzirá sua rentabilidade esperada. Por fim o terceiro tipo de defesa envolve reduzir a indução ao ataque, a redução da indução fará com que a empresa aceite os lucros reduzidos. Uma vez iniciado um desafio, a empresa deverá considerar não só sua posição em relação ao desafiante, mas também o todo, como o seu comportamento em relação a ele poderia desencorajar outros, e será o bom uso dessas táticas que farão com que outros desafiantes não assumam os riscos do ataque.

Em algumas empresas, os níveis de despesas com publicidade, força de venda, capacidade da fábrica e outras atividades que são necessárias à realização do negócio, naturalmente criam barreiras altas como subproduto. Táticas de defesa que erguem barreiras estruturais são ações que artificialmente bloqueiam vias normalmente identificadas como as mais viáveis, para o ataque de desafiantes. Pode-se citar alguns levantamentos de barreiras que são muito importantes, como: preencher defasagens de posicionamento de produtos; elevar os custos da mudança do comprador; elevar os custos de experimentação; impedir o acesso a tecnologias defensivas; prender fornecedores; elevar os custos dos insumos da concorrência; estimular políticas governamentais que ergam barreiras.

A reputação de uma companhia quanto à retaliação é fortemente influenciada pela sua história, sobretudo, pela sua resposta a desafiantes anteriores. A empresa deve cuidar com atenção da imagem que ela projeta para os concorrentes reais ou em potencial. Algumas das formas mais importantes de uma empresa aumentar a ameaça percebida de retaliação incluem: sinalizar empenho em se defender; estabelecer posições bloqueadoras; equiparar garantias; elevar penalidades por saída ou por parte perdida; acumular recursos para retaliação; estimular bons concorrentes; estabelecer exemplos; estabelecer coalizões defensivas.

O período imediatamente após o movimento de ataque ter iniciado é, porém, particularmente delicado para um desafiante, durante este período ele está ávido por informações sobre o seu progresso, e também está sensível aos sucessos ou reveses iniciais. Os desafiantes têm uma tendência no sentido de extrair muito dos primeiros resultados, geralmente utilizando-os como uma base para projeções de prazo mais longo. A fim de determinar até onde este ataque possa chegar ou até mesmo barrar estes ataques o defensor pode abrir mão de táticas que tenham esta finalidade.

O terceiro tipo de tática de defesa são ações que visem à indução para atacarem ao invés de elevar o seu custo. O lucro funciona como uma indução para um desafiante atacar uma empresa. Como esta é a finalidade de qualquer empresa; as projeções que se podem manipular poderão acrescentar e muito no processo de defesa de uma posição dentro do mercado. As duas principais estratégias de defesa dentro desta hipótese são: reduzir os lucros visados e manipular suposições da concorrência. Claro que estas estratégias são encaradas como um pouco duras, mas, de certa forma elas são necessárias a curto prazo e sua eficiência se concentra neste período. Sustentar esta posição pode ser perigoso para o líder, porque ele poderá destruir de vez não sua posição no mercado, mas sua margem anterior, não conseguindo retornar sua lucratividade, e optando por ela abrirá nova perspectiva de ataques.

Uma tática direcionada para os compradores não será efetiva como propósito de defesa, a menos que o comprador a valorize. Se uma publicidade maior, por exemplo, não resultar em nenhum aumento na ciência ou na lealdade do comprador, então um gasto mais volumoso com publicidade não terá nenhum valor defensivo, pois um desafiante não precisa equipará-lo. A resposta do comprador a uma tática de defesa não precisa, porém, pagar seu custo integral, e sim um montante suficiente para colocar um desafiante que não consegue equiparar-se a esta tática de defesa em desvantagem. A empresa deve solucionar táticas de defesa que elevem menos sua posição de custos que a dos desafiantes, com frequência, estes fatores diferenciadores onde a empresa conta com uma vantagem de custo na diferenciação, trará o sucesso esperado.

A redução de preços, por exemplo, de produtos que são prováveis compras iniciais por novos compradores, é nitidamente menos dispendioso que uma redução dos preços da linha inteira. Uma boa estratégia defensiva exige que um investimento defensivo concentre-se o máximo possível nas ameaças mais sérias. Por isso uma empresa deve selecionar táticas de defesa com um efeito duradouro. A eficácia do custo de qualquer tática de defesa é uma função da necessidade de reinvestir para manter seu valor defensivo. Se a empresa não consegue criar barreiras duradouras ou uma ameaça segura de retaliação a longo prazo, então pouco ou nenhum investimento defensivo se justifica. Ela somente conseguirá suas táticas, se ela tem consciência de que

suas táticas serão detectadas e terão suas implicações compreendidas por desafiantes em potencial. A função da compreensão de uma tática ser compreendida, não dependerá só dela, mas também dos prováveis desafiantes.

Muitas vezes, ou na sua maioria, as táticas de defesa também podem prejudicar bons concorrentes. Esses bons concorrentes devem perceber que movimentos defensivos não lhes são dirigidos, mas a outros desafiantes. A estratégia defensiva não deve, então, ser estabelecida em um vácuo, mas reconhecer seus outros efeitos estruturais, como o prejuízo aos bons concorrentes. Esforços no sentido de incitar outros participantes a equiparar um movimento defensivo podem perfeitamente ter uma vantagem estratégica em setores onde novos entrantes colocam uma ameaça maior que os ataques pelos participantes, com isso, a empresa pode amenizar os eventuais prejuízos dados aos bons concorrentes.

Os principais tipos de Estratégia Defensiva são:

a) detenção: uma máxima de defesa em estratégia militar é que é extremamente oneroso defender um perímetro inteiro contra o ataque vindo de qualquer direção, quando o desafiante pode empregar qualquer arma. Uma empresa protegida por barreiras altas para os acessos aos canais de entrada, provavelmente enfrentará um maior número de tentativas por parte dos concorrentes, no sentido de criar novos canais de invasões. Por outro lado, uma empresa sem barreiras de escala, ou outras barreiras de custos sustentáveis pode ficar vulnerável a concorrentes pequenos com pequenas despesas indiretas que se satisfazem com aquilo que para a empresa seria um retorno insatisfatório sobre o investimento.

Várias são as formas de prever como poderá ser atacado e quais são os prováveis desafiantes. São elas: compreender inteiramente barreiras existentes; prever prováveis desafiantes; prever vias de ataques prováveis; escolher táticas de defesa para bloquear as vias de ataques prováveis; manipular a imagem da empresa com um defensor renitente; fixar expectativas de lucros realistas;

b) resposta: se a detenção falhar, a empresa deve decidir como reagir a um desafiante, uma vez iniciado um ataque. A detenção não pode e não deve tentar reduzir a zero a chance de ataque. Isto em geral sai extremamente caro e quase nunca pode se antecipar todo desafio possível. Assim, uma resposta efetiva e oportuna a ataques constitui uma parte importante da estratégia defensiva.

Uma série de princípios importantes deve guiar a resposta, mais do que necessários estes são baseados em perspectivas, mesmo que não detendo os ataques, sejam eficientes para redução do seu impacto. São eles: responder de alguma maneira mais breve possível; basear a

resposta nas razões para o ataque; desviar desafiantes além de tentar refreá-los; tomar cada desafiante com a devida seriedade; considerar a resposta como uma forma de ganhar posição. Mesmo com todas essas medidas, pode-se não chegar a resultados desejados. Além do mais, do outro lado, estão concorrentes que às vezes tomam as mesmas atitudes que tomamos isto, explica muitas vezes porque as atitudes tomadas não têm o efeito desejado. Mas uma das formas mais difíceis de neutralizar está a redução de preços, devido a seu efeito rápido sobre a rentabilidade, é o risco de uma espiral de preços decrescentes irreversíveis. A resposta a esse tipo de ataque será muito diferente, pois vários são os motivos ou razões que as permearão. Portanto, a razão deverá ser diagnosticada com a maior rapidez e precisão possível. Concluindo esta parte, pode-se dizer que mesmo os líderes com posições fortes são regularmente atacados com êxito, pois cometem erros na estratégia defensiva. A maior armadilha na defesa é uma preocupação limitada com a rentabilidade a curto prazo, que entra em conflito com a realidade de que a defesa exige investimento. Os benefícios de uma estratégia defensiva de sucesso são difíceis de medir uma vez que uma defesa bem sucedida significa que nada acontece. Em geral, as empresas não examinam seu meio ambiente em busca de desafiantes em potencial, ou não consideram com seriedade do desafio ocorrer. Como resultado, é surpreendente a freqüência com que as empresas deixam de fazer investimentos simples e baratos. Além disso, as empresas convidam de fato concorrentes para o seu mercado, obtendo margens insustentáveis ou ignorando as necessidades dos compradores;

4.3.2 Desafios Empresariais

Direção, descoberta e destino são testes de qualquer intenção estratégica. Transformar a intenção estratégica em realidade exige que todos os funcionários saibam exatamente de que forma sua contribuição é essencial para a concretização da intenção estratégica. Não só todos na organização precisam achar o objetivo emocionalmente propulsor como também todos os funcionários precisam entender a ligação entre seu próprio trabalho e a concretização da meta. Em suma, a intenção estratégica ser personalizada para cada funcionário. A primeira tarefa na personalização da intenção estratégica é definir desafios empresariais que concentrem a atenção de todos na próxima vantagem ou recurso-chave a ser desenvolvido. A natureza exata desses desafios será determinada pela arquitetura estratégica da empresa.

O trabalho da alta gerência é concentrar a atenção à organização no próximo desafio, e no próximo depois desse. O primeiro poderia ser a qualidade;

o próximo, o tempo de ciclo; entrada nos mercados asiáticos; domínio de uma determinada tecnologia e assim por diante. Ao definir a agenda para o desenvolvimento de recursos, alta gerência proporciona aos funcionários uma visão nítida sobre a próxima vantagem a ser construída.

Os desafios empresariais são os meios operacionais para se organizar a aquisição de novas vantagens competitivas. Identificam o ponto de enfoque do desenvolvimento de recursos a curto e a médio prazos. Os desafios são a forma de alocar a energia emocional e intelectual, energia que flui do entusiasmo para a intenção estratégica da empresa. A tarefa de focalizar a energia emocional e intelectual é tão importante para a alta gerência quanto à alocação do capital financeiro. A não ser que cada funcionário tenha uma profunda noção de responsabilidade pelo sucesso da empresa e tenha um canal nítido para sua contribuição, a liderança global continuará sendo uma ilusão.

Se uma empresa começa retardatária em algumas áreas, os desafios iniciais vão se concentrar em sair em atraso e não em ficar na frente. Mas, assim como acontece com a intenção estratégica, os desafios são mais prescritivos em relação aos fins do que em relação aos meios. Cabe aos funcionários descobrir os "como" específicos que permitirão à empresa alcançar seus objetivos de melhoria. Além disso, da mesma forma que a intenção estratégica, os desafios estão mais preocupados com o que é desejável do que com o que é evidentemente atingível.

4.4 Gerenciando os custos

Historicamente, o enfoque do gerenciamento de custo esteve apenas nos processos industriais. Nas abordagens tradicionais, os custos pré-operacionais, como pesquisa e desenvolvimento, e os custos pós-operacionais, como serviços, são considerados custos periódicos. Portanto, as empresas os debitavam no período incorrido, cujos resultados não tinham ligação com os custos dos produtos individuais.

Os procedimentos da contabilidade tradicional e a maneira como muitas empresas têm sido estruturadas, por departamento ou função, por projeto, por engenharia, por fabricação, por mercado, por distribuição, por instalação e por serviço de pós-venda, freqüentemente, levam os gerentes a enfocar apenas os custos de seu próprio departamento. Em particular a função de fabricação, definindo como custos dos produtos apenas aqueles relacionados ao processo de produção, ignora muitos custos associados com o custo do ciclo total de vida de um produto.

Entender os custos do ciclo de vida total de um produto ou serviço ou os custos incorridos antes, durante e após o ciclo de fabricação é importante para quem toma decisões. Por exemplo, se uma empresa pode reduzir os custos de projetar e desenvolver um produto no estágio de pré-fabricação é possível também reduzir todos os outros custos subsequentes secundários

relacionados com o produto, tais como os custos relacionados com a fabricação e com os serviços. Os custos de oportunidade exercem um papel importante com a perspectiva dos custos do ciclo de vida total, porque é possível desenvolver apenas uma quantidade limitada de produtos em um período particular de tempo, cabendo a decisão gerencial quanto ao montante de recursos comprometidos para certos produtos ou serviços que eles escolhem para desenvolver, apresentar e distribuir.

Dado o rápido desenvolvimento de novos produtos com ciclos de vida menores, algumas empresas têm desenvolvido uma abordagem mais abrangente ao custeio do produto, o que chamamos de custeio de vida total (CCVT). Um sistema de CCVT fornece informações para os gerentes entenderem e administrarem os custos por meio de estágios do projeto, do desenvolvimento, da fabricação, do marketing, da distribuição, da manutenção, dos serviços e da distribuição de um produto. É também conhecido como administrar os custos "do berço" ao "túmulo".

Numerosos conceitos de ciclo de vida, como pesquisa, desenvolvimento, engenharia e serviços pós-venda e distribuição têm emergido em várias áreas funcionais de negócios. Enquanto cada exercício é útil dentro de sua respectiva área, a perspectiva do CCVT integra os conceitos que podem ser entendidos por inteiro. Tais integrações permitem aos gerentes ter uma visão geral e administrar os custos de forma abrangente. Por exemplo, as decisões ruins no estágio do projeto podem levar a custos muito altos nos estágios de fabricação e de serviços no pós-venda. Da perspectiva dos fabricantes, o custo do ciclo de vida total do produto integra esses conceitos funcionais de ciclo de vida: pesquisa, desenvolvimento e engenharia, fabricação, serviços pós-venda e distribuição.

Segundo Atkinson et al. (2000, p.677) o ciclo de pesquisa, de desenvolvimento e de engenharia (PD&E) tem três estágios:

- 1º- usar a pesquisa de mercado para avaliar as necessidades emergentes do cliente, o que conduz à elaboração de idéias para produtos novos.
- 2º- projetar o produto, na qual os cientistas e engenheiros desenvolvem os aspectos técnicos dos produtos.
- 3º- desenvolver produto, no qual a empresa cria aspectos críticos para atender os clientes e projeta protótipos, processos de produção e qualquer ferramenta necessária.

Por meio de algumas estimativas, 80% a 85% dos custos totais do ciclo de vida de um produto são comprometidos¹ por decisões feitas no PD&E do ciclo de vida do produto.

¹ Custos comprometidos são aqueles que a empresa sabe que incorrerão numa data futura.

Após o ciclo PD&E, a empresa começa o ciclo de fabricação, em que os custos são incorridos na confecção do produto. Geralmente, nesse estágio não existe muito espaço flexível para a engenharia influenciar nos custos e no projeto do produto porque eles têm estado juntos desde o ciclo anterior.

Os métodos de operações gerenciais, como layout das instalações e armazenamento *Just in time*, ajudam a reduzir os custos do ciclo de vida do produto na fabricação. Na última década, num esforço para reduzir os custos, as empresas vêm usando métodos de contabilidade gerencial, como gestão de custos baseada em atividades, para identificar e reduzir as atividades que adicionam valor.

O terceiro ciclo é o ciclo de serviço de pós-venda e o de distribuição. Enquanto os custos dos serviços e de distribuição estão comprometidos no estágio de PD&E, o ciclo do serviço efetivo começa na primeira unidade de um produto que está nas mãos dos clientes.

Os custos de distribuição, freqüentemente, incluem os custos associados com a eliminação de quaisquer efeitos prejudiciais associados com o final da vida útil do produto. Os produtos cuja distribuição podem envolver efeitos prejudiciais ao meio ambiente, como lixo nuclear ou outros resíduos químicos tóxicos, podem incorrer num custo muito alto.

Um desdobramento nos custos, para cada um dos ciclos de vida funcionais, diferencia-se em relação ao setor e ao produto específico produzido.

Do mesmo modo que em cada ponto do ciclo de vida total de um produto pode-se tomar medidas gerenciais para redução dos custos incorridos, também é possível ao gestor a escolha do método de apropriação dos custos.

A título exemplificativo e de modo sucinto citemos o custeio meta e o custeio Kaizen.

Custeio-meta é um método de planejamento de custo que enfoca os produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos razoavelmente curtos.

O custeio Kaizen está ligado ao sistema de planejamento de lucro.

O custeio Kaizen é similar ao custo-meta em sua missão de reduzir custos, exceto que ele enfoca a redução dos custos durante a fabricação do ciclo total de vida de um produto. Kaizen é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações. A intenção do Kaizen é razoável porque o produto já está em processo de fabricação. Por esse motivo é difícil e caro fazer grandes mudanças para reduzir os custos. O custo Kaizen, em contraste com o custeio-meta, propicia muito mais oportunidades para efetuar mudanças, porque o projeto do produto ainda está em andamento enquanto as decisões estão sendo tomadas (ATKINSON et al., 2000, p.684).

A taxa de redução-meta é o índice entre o montante de redução-meta e a base de custo. Esse índice é aplicado periodicamente a todos os custos variáveis e resultados em montante-meta de reduções específicas para materiais, peças, mão-de-obra direta e indireta e outros custos variáveis. Então, o gerente faz comparações dos montantes de reduções efetivas com base em todos os custos variáveis, com os montantes de redução-meta, pré-estabelecidos. Se existem diferenças, são determinadas variâncias para a fábrica. O objetivo do custeio Kaizen é assegurar que os custos de produção reais sejam menores que os custos-base. No entanto, se os custos de interrupção da produção forem maiores que as economias devidas ao custeio Kaizen, então este não será aplicado.

5 CONCLUSÃO

O cliente é hoje, sem dúvida, o foco nessa nova arena de negócios, e os modelos de satisfação do cliente tornam-se, por isso, importantes ferramentas analíticas, uma vez que permitem às empresas monitorarem clientes e consumidores, enfocar melhorias em produto e serviços, propiciar referências de desempenho em relação à concorrência e ensinar pontos de referência na remuneração de gerentes e empregados.

Nos anos 90, uma concorrente dessas propostas de gestão criaram termos que combinam a gestão das organizações com aplicação da tecnologia da informação; reengenharia; inovações de processo; reengenharia organizacional; controle da qualidade total; entre outros. Hoje, a contabilidade, com seus instrumentos de demonstração de desempenho gerencial; pode e deve, se interagir junto a esses como o planejamento estratégico e a tecnologia da informação. Estes deverão formar subsídios à alta administração para que, tendo noção do desempenho empresarial, possa tomar todas as atitudes, dentro é claro do processo de gestão empresarial.

A implementação de processos de gestão pela qualidade promove mudanças radicais na estrutura organizacional para que sejam alcançados ganhos significativos nos indicadores de desempenho da empresa. Pode-se dizer que uma virtude inegável do planejamento estratégico é a capacidade de evidenciar e priorizar a discussão sobre a necessidade da tecnologia da informação como central, potencialmente, para transformar o mercado, a visão do negócio, a formulação das estratégias de negócios e funcionais e ainda, os arranjos das inovações tecnológicas de gestão.

Os estudos de estratégias usualmente partem da análise de estrutura do mercado e das formas de concorrência a ela associadas. De forma geral, pode-se dizer que o mercado tem sofrido profundas alterações nas suas normas de

concorrência. Nesse contexto, ocorre uma crescente pressão competitiva entre as empresas, cadeias produtivas e países, geralmente condicionada a expectativas dos clientes por produtos diferenciados e personalizados. Nesse tipo de mercado, a flexibilidade torna-se cada vez mais relevante como dimensão essencial da competitividade.

Quando há referência do mercado, está se falando da caracterização real das condições de concorrência. Por outro lado, o *marketing* é uma das estratégias funcionais da organização. Nesse sentido, essa estratégia funcional, é elaborada com base numa relação de interdependência recíproca com o mercado, na visão do negócio e na estratégia de negócios da organização. Sendo assim, cada vez mais, torna-se consenso que a geração da visão do negócio é central, para permitir que as organizações alcancem o nível de excelência.

As organizações devem preparar habilidades gerenciais que permitam uma rápida adaptação às mudanças exigidas por ambientes cada vez mais complexos tecnológico e organizacionalmente, não se utilizando de estratégias imediatistas, mas sim de estratégias sólidas que visem uma verdadeira alteração do quadro em que ela se encontra. Atualmente devido à rapidez com que as inovações tem sido introduzidas na sociedade, será necessário que as organizações estejam voltadas intensamente para a construção do conhecimento. O maior desafio será transformar informações em ações focadas diretamente nos resultados, tanto para as próprias empresas, como para a sociedade e para a economia.

Em setores econômicos em que a construção e a manutenção das vantagens competitivas representam desafios crescentes a cada dia - como é o caso da Contabilidade Gerencial - o emprego de indicadores precisos e confiáveis é vital para a sobrevivência do negócio.

Quando a economia toma forma global e as empresas espalham seus produtos por todo o planeta, a arena competitiva cruza as fronteiras domésticas. Deslocar produtos ao redor do mundo tornou-se mais fácil devido aos avanços nas comunicações e nos transportes, juntamente com a infra-estrutura financeira global. Isso resultou em acirrada concorrência em toda a parte. A busca de vantagens competitivas nesse ambiente global configura-se como assunto estratégico na administração de negócios. Essa procura tem seguido tendência geral de evolução firmemente ligada à qualidade, que hoje, pode ser compreendida sob distintas perspectivas.

Propiciar serviços de alto valor agregado sob a ótica dos clientes tem impacto decisivo em sua satisfação e retenção, bem como nos resultados financeiros da empresa, o que destaca a importância do emprego da ferramenta científica na obtenção de indicadores para a tomada de decisão estratégica. Em outras palavras, na explicação e na avaliação, pelos clientes das variáveis, manifesta em que a empresa deverá concentrar-se, em seu programa

de melhoria de qualidade para o máximo impacto de variáveis que provocarão aumento da satisfação, maior retenção e conseqüente crescimento do valor da carteira de clientes e da lucratividade da empresa.

Atualmente, a necessidade de um sistema contábil nas empresas é uma realidade. O sistema além de possibilitar um controle eficiente e fornecer à alta administração todas as informações referentes à situação patrimonial e financeira e aos resultados obtidos, possibilita aos profissionais da contabilidade participação ativa na gestão empresarial, desde a concepção do seu planejamento estratégico.

Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento de decisão da alta administração, servindo de base para o acompanhamento das tendências e definição das estratégias no seu Planejamento Estratégico, na análise dos custos para os Planos de Investimento de Orçamento, e Monitoramento dos Resultados comparados com referenciais e ou concorrentes nacionais e internacionais.

A contabilidade gerencial precisa prover, além dos dados históricos apurados nos registros contábeis, informações relacionadas à economia de um modo geral, à situação do mercado, à política governamental, à concorrência e as expectativas dos clientes, dos fornecedores e parceiros, das pessoas e os resultados relativos aos produtos e aos processos organizacionais.

6 REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BULGARELLI, Waldirio. *Concentração de empresas e direito antitruste*. 3ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- CREPALDI, *Silvio Aparecido*. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2002.
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Lei de proteção da concorrência: comentários à lei antitruste*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- FONSECA, José Júlio Borges da. *Direito antitruste e regime das concentrações empresariais*. São Paulo: Atlas, 1997.
- GALVES, Carlos. *Manual de economia política atual*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996.
- HAMEL, Gary.; PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. 8.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- RAUPP, Elena Hahn. A contabilidade gerencial num contexto de mudanças: formulações estratégicas mediante inovações tecnológicas e organizacionais. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n.123, p. 24-35, maio/ jun. 2000.
- ROTHSCHILD, William E. *Como ganhar (e manter) a vantagem competitiva nos negócios*. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1992
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 3 ed. São Paulo: LTR, 1994.
- VAZ, Isabel. *Direito econômico da concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.