

# Gestão estratégica de custos

Marco Antonio Lauschner, MA <sup>1</sup>  
Dra. Ilse Maria Beuren, Dra <sup>2</sup>

## RESUMO

Os sistemas de informação gerencial, particularmente os que se referem a custos, mantêm elevada interface com a tomada de decisões. As organizações tornam-se cada vez mais dependentes de informações acerca dos custos de seus processos, produtos e, de suas atividades. Com o avanço tecnológico e com os sistemas de informações disponíveis, os gestores podem munir-se de informações rotineiras, bem como de informações estratégicas para manter as empresas competitivas e alcançar bons resultados. A vantagem competitiva e a sustentabilidade do negócio consiste no bom desempenho de todas as atividades, uma vez que o produto final é composto de todos os custos das mesmas. A gestão estratégica de custos fundamenta-se na identificação da cadeia de valor, posicionamento estratégico e nos direcionadores de custos. O tratamento dos custos com vista à sua gestão estratégica apóia-se na metodologia do sistema *ABC - Activity Based Costing*.

**Palavras-chave:** Gestão estratégica de custos. Contabilidade gerencial. Custeio baseado em atividades.

---

<sup>1</sup> Mestre em Administração: Gestão Moderna de Negócios pela Universidade Regional de Blumenau - FURB, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade do Contestado - UnC - Campus Canoinhas.

<sup>2</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, Professora do Departamento de Ciência Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

# 1 INTRODUÇÃO

A liberalização e a ascensão dos países em desenvolvimento, as mudanças tecnológicas e a queda de barreiras comerciais estão transformando radicalmente o cenário econômico. No âmbito mundial, a globalização significa a crescente interdependência econômica entre os países, que se reflete nos fluxos de bens, serviços e *know-how* que atravessam fronteiras.

A abertura dos limites geográficos ao comércio, investimentos e transferências de tecnologia não apenas criam novas oportunidades às empresas, como permitem que os concorrentes estrangeiros penetrem nos mercados internos. À medida que a concorrência se intensifica, ela alimenta a corrida entre os concorrentes para atender clientes globalizados, gera economias de escala, explora os potenciais de redução de custos e melhoria da qualidade.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.12),

as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Brinson (1996, p.23) explica que

os sistemas convencionais da contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

Neste sentido, Swenson (1995, p.167) relata que,

de 1925 até meados de 1980, a prática de contabilidade gerencial mudou notavelmente pouco. Sistemas tradicionais de contabilidade gerencial tendiam a produzir informações de custo altamente agregadas, que eram alocadas aos produtos por métodos simplistas e arbitrários, e as apropriações, freqüentemente, não são relacionadas a demanda dos recursos organizacionais aos produtos.

Recentemente, porém, mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial têm ocorrido e algumas inovações geraram interesse tanto entre pesquisadores quanto empresas, como é o caso do custeio baseado em atividades (ABC - *Activity Based Costing*). O sistema ABC divide custos indiretos em múltiplas divisões de custos, denominadas atividades, as quais são apropriadas aos produtos. A relação de causa e efeito surge entre atividades e consumo de recursos, e essa relação dá suporte ao custeio do produto.

O aumento da incerteza, no âmbito em que são tomadas as decisões, levam, necessariamente, a uma revisão das estratégias, determinação da lucratividade de cada atividade, flexibilidade e qualidade ao longo da cadeia produtiva. No entanto, as incertezas, frente às perspectivas de mercados futuros, podem ser atenuadas com um planejamento que forneça confiabilidade e apoio à tomada de decisão. Adicionalmente, requer controles, conforme Gomes e Amat (1996, p.17), "que reduzam a burocracia e a formalização, e estimulem a flexibilidade e a criatividade, para adequar a informação a cada tipo de decisão a fim de fazer face à ambigüidade das decisões estratégicas".

Em um contexto altamente competitivo, os gestores precisam sentir-se mais seguros ao tomar decisões, tanto no nível estratégico quanto operacional. De acordo com Gantzel e Allora (1996, p.143-144),

"a simples implantação de um método novo não implica em mudanças, necessariamente. O uso de novas informações, sim, constituem-se na ferramenta para alavancar as oportunidades e minimizar os riscos nas organizações".

Neste sentido, a gestão estratégica de custos, conforme Nakagawa (1991, p.42),

assume uma posição mais proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos. [...] servirá para fornecer os parâmetros que permitem a avaliação das mudanças operacionais introduzidas, variações de planos e estratégias, e melhoria da eficiência na execução das atividades programadas.

## 2 SIGNIFICADO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Diante do avanço tecnológico em grande parte dos setores econômicos, os gestores necessitam de informações mais acuradas para as suas decisões, tanto estratégicas como operacionais. Nakagawa (1991, p.15) destaca que

os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e têm sido continuamente aperfeiçoados através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e a eficácia das operações de suas áreas funcionais a informação precisa e oportuna que elas necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.

Segundo Padoveze (1997, p.239),

as duas metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas na teoria da contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

Custeio direto ou variável, conforme Martins (1998, p.215-216),

significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, e tão-somente dos variáveis. Portanto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Leone (1996, p.389) explica que

o objetivo principal do critério é a determinação da Contribuição Marginal; que é a diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis.

Por sua vez, o custeio por absorção é definido por Martins (1998, p.41-42), como a "apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos".

Assim, a diferença entre ambos os métodos consiste no tratamento que é dado aos custos fixos de produção, refletindo-se no valor dos estoques de produtos

acabados e produtos em processo de elaboração, conseqüentemente o efeito recai na demonstração do resultado.

De acordo com Cooper e Kaplan (1988, p.100),

um sistema baseado em atividades pode retratar os custos do produto radicalmente diferente dos dados gerados pelos sistemas tradicionais. Estas diferenças crescem devido à abordagem mais sofisticada do sistema sobre custos indiretos de fabricação e administração, e outros recursos da organização, primeiro em atividades, depois aos produtos que geram a demanda por estes recursos indiretos.

Com vistas a encontrar alternativas para estas questões, emerge a gestão estratégica de custos. Ela pretende fornecer as informações de custos necessárias para apoiar adequadamente as decisões estratégicas e operacionais, para a aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos.

Neste sentido, Berliner e Brimson (1992, p.24-25) comentam que, a cada dia que passa,

o ciclo de vida dos produtos diminui e o número de alterações de engenharia aumenta. A aceleração das mudanças tecnológicas está diminuindo dramaticamente o ciclo de vida dos produtos e instalações industriais, propiciando processos alternativos que freqüentemente prometem desempenho superior por menor custo. Máquinas e equipamentos muitas vezes tornam-se obsoletos muito antes de completar sua vida útil. Os novos equipamentos estão, quase sempre, baseados na utilização da tecnologia de computadores.

As mudanças de hábitos criados nos consumidores se refletem diretamente no ciclo de vida do produto. As empresas devem estar em constante alerta, posicionadas estrategicamente e munidas de informações para a adaptação de seus produtos frente às exigências dos consumidores. Uma forma de avaliar o ciclo de vida dos produtos ou serviços, segundo Slack (1999, p.80), "é do momento em que é introduzido por uma empresa ao ponto em que os clientes não estão mais interessados em comprá-lo".

Com vistas às alterações do ciclo de vida dos produtos, os gestores buscam adaptar-se às exigências dos consumidores. A produção em massa cede seu lugar a uma produção personalizada. Estratégias organizacionais e tecnológicas devem ser implementadas nas empresas. Beuren e Schäffer (1997, p.4-5) afirmam que

essa concepção vem passando por uma metamorfose em vários aspectos, como, por exemplo, o mercado é mais inovador e requer maior flexibilidade na produção. Por consequência, os ciclos de vida dos produtos estão sendo reduzidos consideravelmente, e a diversidade de produtos disponíveis está assumindo papel indicador dessa nova realidade mercadológica. [...] A inovação tecnológica representa uma regra vital neste sistema, com dois tipos de tecnologia: tecnologia de produto e tecnologia de processo. A tecnologia de produtos refere-se às características do produto final entregue ao cliente. Por sua vez, a tecnologia de processo caracteriza-se pelos impactos de maior alcance da tecnologia de produtos. [...] A aplicação dessas tecnologias, que aumentam a adaptabilidade dos produtos, pode, também, reforçar maior diversidade e menores ciclos de vida dos produtos.

Nota-se que a gestão estratégica de custos está inserida num contexto bem abrangente. Neste sentido, Shank e Govindarajan (1997, p.4-5) explicitam que

gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob 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 se obter uma vantagem competitiva sustentável. Não há dúvida de que os sistemas de contabilidade de custos podem ajudar em outras áreas também.

Nakagawa (1991, p.49) comenta que

a meta deste sistema é gerar informações que auxiliam as empresas a utilizarem seus recursos lucrativos, para produzir serviços ou produtos que sejam competitivos em sua concepção genérica. Dentro deste contexto, o CMS (*Cost Management System*) pode ser definido como um sistema de planejamento e controle.

Explica que sua finalidade consiste em:

- a) identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa;
- b) determinar a eficiência e a eficácia das atividades desempenhadas; e
- c) identificar as novas atividades que possam contribuir para melhoria do desempenho da empresa no futuro.

Porter (1989, p.57-58) refere que

o comportamento dos custos de uma empresa provêm das atividades por ela executadas. Uma análise significativa dos custos examina os custos dentro destas atividades. Cada atividade de valor tem sua própria estrutura de custos e seu comportamento pode ser afetado por elos e inter-relações com outras atividades dentro e fora da empresa.

Observa-se diante do exposto que os gestores, no atual ambiente competitivo, requerem informações bem mais amplas, as quais precisam apoiar-se em pilares que dão sustentabilidade para uma tomada de decisão de acordo com as necessidades do mercado no qual as empresas encontram-se inseridas, sem comprometer a continuidade da organização, assegurando o cumprimento da sua missão.

### **3 PILARES DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Nos últimos anos ocorreram mudanças significativas no ambiente organizacional.

Gartner (1998, p.135) explicita que,

até o início da década de 90, o Brasil era uma economia excessivamente protecionista. Seu mercado era praticamente fechado à concorrência externa. Neste cenário, poucas empresas se preocuparam com a modernização, tanto nos aspectos tecnológicos de máquinas, equipamentos e processos, como nos aspectos organizacionais e de recursos humanos.

Nas indústrias nota-se mudanças significativas no processo produtivo, tornando-o mais eficiente e com tecnologia cada vez mais avançada e menos dependente de mão-de-obra. Essa mudança vem provocando um aumento na proporção dos custos de marketing, comercialização, administração e engenharia do produto em relação ao custo total da empresa. Nas empresas de serviços também vem ocorrendo o crescimento de uma competição acirrada, obrigando-as à busca constante de novos serviços e produtos, sempre com melhor qualidade. As principais alterações ocorridas, nos últimos anos, em mercados competitivos, são evidenciadas no QUADRO 1.

**QUADRO 1**  
Alterações ocorridas em mercados competitivos

PERÍODO DE 1920 A 1980	PERÍODO A PARTIR DE 1980
Competição regional Preços baseados nos custos Clientes acomodados Ciclo de vida dos produtos longos Produtos padronizados Marketing genérico Tecnologia com avanços moderados Sistemas de produção estáveis Grandes estoques	Competição global Preços ditados pelo mercado Clientes exigentes Ciclos de vida dos produtos curtos Produtos customizados Marketing intensivo e dirigido Grandes e velozes mudanças tecnológicas Sistemas de produção flexíveis Pequenos estoques

Fonte: CARNEIRO, apud COSTA, 1999, p.42.  
 Nota: Adaptado pelos autores

Neste sentido, Vianna e Velasco (1998, p.69) comentam que as organizações atuais buscam "reformular toda a sua estrutura organizacional de modo a aumentar sua proximidade junto aos clientes, descobrir suas prioridades e desenvolver um relacionamento que lhes permita agregar com qualidade e rapidez, cada vez mais serviços e valores a seus clientes".

A empresa do futuro, conforme Cogan (1994, p.14),

terá de produzir de forma personalizada uma grande variedade de produtos ao contrário da padronização/produção em massa que é o paradigma atual. O desafio da fábrica do futuro será da volta às origens sem a perda do que já se conquistou, deverão estar preparadas para responder em tempo hábil pelo projeto, produção e entrega do que cada cliente particular deseja - sem que isso obviamente represente um acréscimo nos custos.

Drucker (1981, p.48) afirma que

o negócio de uma empresa não é definido pelo produtor, mas sim pelo consumidor. Não é definido pelo nome, pelos estatutos ou pelo regimento interno da empresa, mas sim pelas necessidades do consumidor que são satisfeitas quando adquire um produto ou serviço. O que o consumidor vê, pensa, acredita e quer num dado momento tem que ser aceito pela administração.



A base da gestão estratégica são as informações. No entanto, Montenegro e Barros (1998, p.67) ressaltam que

a informação não é neutra, o segredo para a identificação da informação relevante reside na palavra interpretação. Em consequência, a interpretação é vista como a capacidade de ler a realidade a partir das vivências individuais, como forma de escapar da massificação. Para isso, faz-se necessário uma estratégia informativa.

Marcovitch (1996, p.102) argumenta que

a base da transformação organizacional e da vantagem competitiva, neste cenário, será a informação trazida em conhecimento. Desta forma, a informação e o conhecimento passam a ser recursos centrais para as organizações, permitindo-lhes um alinhamento estratégico que gera as condições necessárias para alcançar os objetivos e cumprir a missão corporativa.

Desse modo, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.7-8),

o surgimento da gestão estratégica de custos resulta de uma mistura dos seguintes temas, cada um deles tirado da literatura especializada em gestão estratégica: análise da cadeia de valor; análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos.

### **3.1 Cadeia de valor**

O primeiro pilar para a gestão estratégica de custos é a cadeia de valor. Cruz (1998, p.38) faz uma comparação do funcionamento da cadeia de valor com uma corrente, e diz que,

como toda e qualquer corrente, o processo precisa ser forte no conjunto e em cada um de seus elos. A força de qualquer corrente só existe porque cada elo tem igual força e responsabilidade. Se cada elo desempenhar com eficiência seu papel, toda a corrente será forte. Todas as atividades devem desempenhar seu papel com eficiência; caso contrário, o resultado estará comprometido, às vezes por causa de uma única atividade.

A metodologia para construir e usar uma cadeia de valor, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.72), envolve as seguintes etapas:

- a) identificar a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor;
- b) diagnosticar os direcionadores de custos, regulando cada atividade de valor; e
- c) desenvolver vantagem competitiva sustentável através de um melhor controle dos direcionadores de custos que os concorrentes, ou reconfigurando a cadeia de valor.

### 3.1.1 Identificação da cadeia de valor

A cadeia de valor de uma empresa é vista como um conjunto de atividades que uma empresa realiza nas diferentes áreas funcionais. Segundo Porter (1989, p.34), cada atividade possui o seu valor,

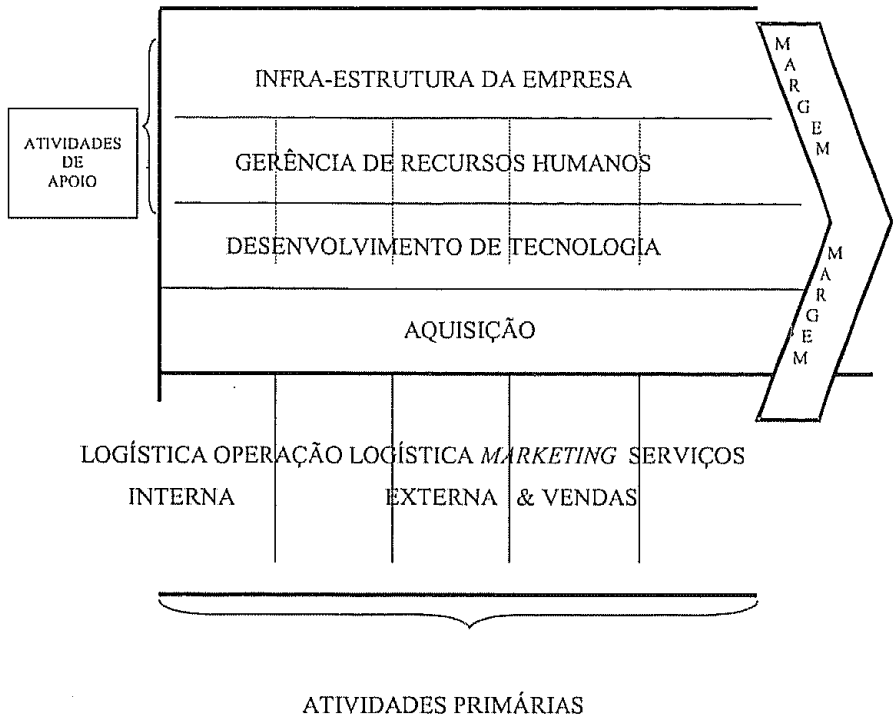
em termos competitivos, valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes fornece. Uma empresa é rentável, se o valor que ela impõe ultrapassa os custos envolvidos na criação do produto. Criar valor para os compradores que exceda o custo disto é a meta de qualquer estratégia, [...] as atividades de valor são as atividades físicas e tecnologicamente distintas, através das quais uma empresa cria um produto valioso para seus compradores.

A principal função de uma atividade é converter recursos, como material, mão-de-obra, tecnologia etc., em produtos ou serviços. A atividade pode ser definida, conforme Nakagawa (1994, p.42),

como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. A atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Porter (1989, p.34) afirma que "a identificação das atividades de valor exige o isolamento de atividades tecnológicas e estrategicamente distintas e agrupa-as em atividades *primárias* e atividades de *apoio*". A FIG. 1 apresenta a cadeia de valores genéricos.

FIGURA 1  
A cadeia de valores estratégicos genéricos



Fonte: PORTER, 1989a, p. 34

As atividades primárias são as envolvidas na criação física do produto e na sua venda e transferência para o comprador, bem como na assistência no pós-venda.

As atividades de apoio compreendem as aquisições (compras) de modo geral, desenvolvimento de tecnologias, *know-how*, gerência de recursos humanos e a infra-estrutura como um todo. Algumas vezes, a infra-estrutura é encarada apenas como um gasto indireto, mas pode ser uma poderosa fonte de vantagem competitiva. Sistemas de informações gerenciais apropriados podem prestar uma contribuição significativa para a posição dos custos.

Atividades de valor devem ser designadas à categorias que representem melhor sua contribuição para a vantagem competitiva da empresa. As atividades

de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valores. Estes elos são relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou o desempenho de uma outra.

A exploração dos elos exige informações ou fluxos de informações que permitam a ocorrência da otimização ou da coordenação. Assim, sistemas de informações são vitais para a obtenção de vantagens competitivas a partir dos elos.

As características do produto de um fornecedor, assim como seus outros pontos de contato com a cadeia de valores de uma empresa podem afetar significativamente o custo e a diferenciação de uma empresa. Por exemplo, remessas freqüentes do fornecedor podem reduzir as necessidades de estoque de uma empresa e uma embalagem apropriada dos produtos do fornecedor pode eliminar a necessidade de inspeção de chegada pela empresa.

É possível beneficiar a empresa e os fornecedores influenciando a configuração das cadeias de valores dos fornecedores para, em conjunto, otimizarem o desempenho das atividades, ou melhorando a coordenação entre as cadeias de uma empresa e as cadeias dos fornecedores. Os elos do fornecedor significam que a relação com fornecedores não é um jogo de soma zero em que um só ganha à custa do outro, mas sim uma relação em que ambos podem ganhar. Uma sem a outra resulta na perda de oportunidades.

### **3.1.2 Diagnóstico dos direcionadores de custos**

Como todas as atividades se inter-relacionam, precisa-se identificar os direcionadores de custos que explicam as variações de custos de cada atividade de valor. Na contabilidade gerencial tradicional, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.73), "o custo é uma função, principalmente, de apenas um único direcionador de custos: o volume de produção".

Em uma perspectiva moderna, de acordo com Robles Júnior (1994, p.89),

os direcionadores constituem um método de alocação de custos. Os direcionadores medem a freqüência ou a intensidade da demanda de certo tipo de atividade. A alocação de custos pode ser efetuada em etapas. A primeira etapa aloca os custos das atividades para determinados centros de atividades. Na segunda etapa os direcionadores de custos alocam os custos acumulados nos centros de atividades para os demais objetos de custo.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p.21-22),

no gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o compor-

tamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação.

Na estrutura da cadeia de valor, o volume de produção é visto como captando muito pouco da riqueza do comportamento dos custos. Múltiplos direcionadores de custos estão geralmente em atividade. Além disso, os direcionadores de custos diferem para as diversas atividades de valor.

### **3.1.3 Desenvolvimento de uma vantagem competitiva sustentável**

Competitividade é a base do sucesso ou fracasso de um negócio em mercados onde há livre concorrência. Qualquer negócio sofre influências do ambiente interno e externo, tanto sob o aspecto econômico, quanto tecnológico, político e social.

Chiavenato (1999, p.697) cita que

competitividade significa a capacidade de uma organização oferecer produtos e serviços melhores e mais baratos, mais adequados às necessidades e expectativas do mercado, trazendo soluções inovadoras ao cliente. No fundo, competitividade significa fazer mais e melhor do que as outras organizações, a um custo mais baixo e provocando uma satisfação maior do cliente ou usuário.

Neste sentido, Degen (1989, p.106-108) ressalta que

competitividade é a correta adequação das atividades do negócio ao seu microambiente. Essa adequação correta consiste no bom atendimento das necessidades dos clientes, bom relacionamento com os fornecedores e existência de barreiras à entrada de novos concorrentes.

Depois de identificar a cadeia de valores e diagnosticar os direcionadores de custos de cada atividade de valor, a empresa pode ganhar vantagem competitiva sustentável de duas maneiras: controlando estes direcionadores de custos melhor do que os concorrentes e/ou reconfigurar a cadeia de valores.

Para cada atividade de valor, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.76), as perguntas-chave são:

- a) pode-se reduzir os custos nesta atividade mantendo o valor (receita) constante?
- b) pode-se aumentar o valor (receita) nesta atividade mantendo os custos constantes?

c) pode-se reduzir os ativos desta atividade mantendo constantes os custos e a receita?

Ao analisar, sistematicamente, os custos, a receita e os ativos de cada atividade, a empresa pode conseguir vantagem de diferenciação com custo. Uma forma eficaz de obter vantagem é comparar a cadeia de valor da empresa com as cadeias de valor de seus grandes concorrentes e identificar as ações necessárias para administrar a cadeia de valor da empresa melhor do que os concorrentes. A dinâmica da concorrência leva automaticamente à constantes mudanças de benchmarks, que é uma busca contínua de práticas significativamente melhores que conduzem a um desempenho competitivo superior. Consiste de um processo para medir e comparar continuamente os processos empresariais de uma organização em relação a líderes de processos empresariais em qualquer lugar do mundo, a fim de obter informações que podem ajudar a organização a agir para melhorar o seu desempenho.

Cogan (1994, p.18-19) afirma que a companhia deverá ser capaz de aprender dos outros,

pois obviamente nem todo o conhecimento vem da reflexão e da análise, muitas vezes ele vem da imitação e desenvolvimento do que está acontecendo fora da organização. Nesse particular pode-se citar o *Benchmarking*, que é um processo de aquisição de conhecimento pela análise, adoção e desenvolvimento do aprendizado feito através da observação daquelas firmas que praticam os melhores processos.

O risco de afortunados que conseguem ter sucesso pela originalidade de idéias, conforme Degen (1989, p.31), é pela imitação do sucesso alheio. Explica que

imitar o sucesso alheio a forma menos arriscada de iniciar um empreendimento próprio [...] adotada pela grande maioria dos empreendedores. [...] Para ter êxito em imitar o sucesso alheio, o empreendedor deve observar e analisar muito bem o negócio, para identificar as razões do seu sucesso e, na medida do possível, introduzir melhorias no empreendimento original, a fim de se diferenciar dos concorrentes e não ser mais um dos muitos imitadores. [...] Não é raro o fato de que uma empresa, que tenha copiado o sucesso de outra, acabe dominando o mercado, sobretudo se a empresa pioneira não estava preparada para o rápido crescimento da demanda.

Cogan (1994 p.17-18) afirma que a vantagem competitiva, internamente, pode ser gerada por meio de inovação que é

a introdução de novos conhecimentos, basicamente mudanças técnicas que levam ao crescimento econômico. As empresas precisam inovar para manter e fortalecer sua saúde organizacional. [...] Inovação está relacionada à pesquisa, experimentação, desenvolvimento, imitação e adoção de novos produtos/novos processos de produção. Pode ocorrer através de mudanças puramente tecnológicas ou mesmo por novidades gerenciais/administrativas. [...] A inovação é, pois, o fator alavancador do crescimento econômico que se dá pela mudança técnica gerada pela introdução de novos conhecimentos. Caracteriza-se pela complexidade, incerteza e pelo conhecimento acumulado/aprendizagem. A organização que aprende tem, pois, as condições propícias para liderar esse processo.

A grande maioria dos processos de formulação de estratégias estão geralmente baseados na identificação dos pontos fortes e fracos da organização e, principalmente, na análise das oportunidades e ameaças que o meio externo lhes oferece.

Neste sentido, Andrade (1997, p.9-10) destaca que,

em termos de desenvolvimento de estratégias eficazes, para se conseguir alcançar os objetivos organizacionais, não basta saber o que se deve fazer para obter êxito. É necessário que as pessoas possuam recursos com determinadas características e habilidades, as quais possam garantir vantagens competitivas que sejam capazes de situar e manter a organização em posições proveitosas no mercado. [...] O efeito sinérgico, a combinação dos recursos vai mais além do que a simples utilização da plena capacidade de recursos. A sinergia obtida através dos recursos cria algo novo, cujos efeitos são mais significativos e de maior amplitude do que o efeito complementar. O efeito sinérgico está associado aos recursos intangíveis, os quais produzem um efeito mais multiplicativo do que aditivo.

Portanto, manter vantagem competitiva requer a incorrência de uma série de fatores, como competitividade, benchmarks, inovação tecnológica, conhecimento, entre outros. É, para que estes fatores ocorram de forma produtiva e harmoniosa entre si, a empresa precisa posicionar-se de forma estratégica, definir o seu posicionamento, planejar e agir de forma estratégica.

### 3.2 Posicionamento estratégico

O segundo pilar para a gestão estratégica de custos é o posicionamento estratégico. Slack (1999, p.74) afirma que "uma estratégia é o padrão global de decisões e ações que posicionam a organização em seu ambiente e têm o objetivo de fazê-la atingir seus objetivos de longo prazo".

Na escolha da estratégia básica, de acordo com Porter (1989, p.10), uma empresa pode competir tendo menores custos (liderança de custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto), e haverá a necessidade da opção por uma estratégia.

Neste sentido, Mcgee e Prusak (1994, p.190) explicitam que

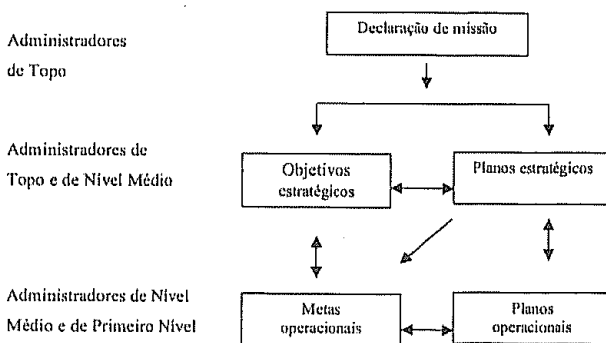
o planejamento estratégico descreve e define o ambiente externo e interno em termos que permitem que a organização crie e desenvolva competências específicas e habilidades organizacionais. Podem fornecer avisos antecipados relativos a problemas e oportunidades.

Stoner e Freeman (1995, p.136-137) afirmam que

a organização moderna é extremamente complexa. As organizações usam dois tipos principais de planos. Os planos estratégicos são projetados pelos administradores de topo de nível médio para cumprir os objetivos amplos da organização, ao passo que os planos operacionais mostram como os planos estratégicos serão implementados nas atividades do dia-a-dia,

conforme apresentado na FIG. 2.

**FIGURA 2**  
A hierarquia dos planos estratégicos e operacionais



Fonte: STONER; FREEMANN, 1995, p.137



Esses planos formam uma hierarquia de planos que são ligados por objetivos inter-relacionados. Stoner e Freeman (1995, p.137) destacam que

no topo está a declaração de missão: um objetivo amplo baseado nas premissas de planejamento da organização, pressupostos básicos sobre os propósitos da organização, seus valores, suas competências especiais e seu lugar no mundo. Uma declaração de missão é uma parte relativamente permanente de uma identidade de uma organização, e pode ser muito importante para unificar e motivar seus membros. [...] Considere a missão visionária. [...] assim a declaração da missão torna-se a força propulsora por trás tanto dos objetivos estratégicos como dos operacionais, os quais, por sua vez, moldam os planos estratégicos e os planos operacionais.

Nakagawa (1991, p.19-23), ao comentar as estratégias das empresas de classe mundial, cita que,

inicialmente, desenvolveram a habilidade de seus gerentes em perceber suas empresas como um sistema dinâmico, permitindo-lhes entender como todos os componentes funcionais interagem, influenciando o desempenho total, em termos de custos, qualidade, serviços e diferenciação. [...] As empresas de classe mundial estão permanentemente perscrutando pelo mundo afora os melhores (*benchmarks*) processos e técnicas de manufatura, a fim de que possam competir simultaneamente em todas as quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade.

Muitos setores de mercado se encontram sob constantes mudanças, influenciados pelo panorama competitivo. Hesselbein; Goddsmith e Beckhard (1997, p.177) destacam que

a era de administrar níveis de abastecimento, preços, lucros, investimentos e padrões de evolução tecnológica na base de negociações secretas entre gerentes e burocratas está dando lugar ao respeito saudável à voz dos consumidores e do mercado. Não se trata de buscar eficiência no jogo já existente; essa transformação diz respeito à invenção de um novo jogo e a tornar-se eficiente nele. [...] O desafio consiste em esquecer (rápida e seletivamente) o passado e aprender o novo.

Segundo Farrel (1993, p.35), dois dos elementos mais óbvios que devem compor a missão de qualquer empresa são: *quais produtos? para que mercados?* Estes dois elementos sempre formaram a base da estratégia daquele que funda uma empresa. *Produtos e mercados*, esta é a real estratégia do fundador. Não obstante, a estratégia precisa estar apoiada na cultura da empresa. Em outras palavras, a cultura da empresa é que permitirá a implantação da estratégia. Diz também que

criar o sentido da missão é ter o produto certo para o mercado certo e estabelecer uma cultura que inspire a todos na organização, de tal maneira que, voluntariamente, trabalhem com afinco e dedicação pela causa de produtos e clientes, pela estratégia.

A excelência não pode ser construída sobre um alicerce fraco, conforme Brimson (1996, p.17). Menciona que,

nos últimos anos, o mundo dos negócios passou por grande transformação. Atualmente, os clientes esperam produtos de alta qualidade, maior funcionalidade e preço baixo. Estas expectativas são consequência de progressos tecnológicos e científicos sem precedentes, conjugados com concorrentes globais que obrigam as demais empresas do mesmo ramo a adotarem uma estratégia de excelência empresarial ou saírem do negócio. [...] Muitas vezes, as empresas consideram-se invulneráveis e por isso implantam uma estratégia de tirar partido de sua atual posição de mercado. No entanto, a vantagem da marca não dura para sempre. Tentativas de manter estáveis as margens de lucro pelo aumento de preços resultam inevitavelmente na erosão da posição de mercado. A razão para isto é que os fatores fundamentais que direcionam o custo e o desempenho não são tratados como uma estratégia.

Segundo Nakagawa (1991, p.24), os princípios do contínuo aperfeiçoamento implicam reconhecer que a produtividade, qualidade, serviços ao consumidor e a flexibilidade devem melhorar continuamente.

Para Porter (1996, p.62), a eficácia operacional significa

desenvolver atividades semelhantes melhor que a concorrência. Ela inclui eficiência, porém não é limitada pela mesma. Refere-se a inúmeras práticas que permitem à empresa melhorar a utilização de seus recursos, por exemplo, reduzindo

defeitos nos produtos, ou desenvolvendo melhores produtos e mais rápido. Em contraste, o posicionamento estratégico significa desempenhar diferentes atividades da concorrência, ou atividades semelhantes, de *formas diferentes*.

Tweed (1998, p.155) explica que,

hoje, ser bom não basta. É preciso melhorar constantemente. Se não melhorar, os concorrentes o farão. Há muitas histórias clássicas sobre empresas que não conseguiram melhorar. Estavam confortáveis na posição que ocupavam no mercado e pararam de fazer aquilo que lhes proporcionou o sucesso.

Em períodos de rápidas mudanças, com as conveniências exigidas dos mercados e consumidores, as empresas precisam manter-se em constante aprendizado. Neste sentido, Beuren (1998, p.91) cita que

o treinamento e retreinamento podem constituir-se em instrumento necessário para enfrentar a natureza da constante alteração dos desafios da competitividade e das necessidades dos locais de trabalho. À medida que aumenta a velocidade das modificações do ambiente organizacional, maior será a dependência do talento das pessoas disponíveis para realizar essas operações de mudança e adaptação. Neste sentido, talvez a ênfase devesse recair mais na promoção do aprendizado contínuo, do que no treinamento e retreinamento periódico dos indivíduos dos diversos locais de trabalho dentro da organização.

De acordo com Senge (1998, p.167),

as organizações só aprendem por meio de indivíduos que aprendem. A aprendizagem individual não garante a aprendizagem organizacional. Entretanto, sem ela, a aprendizagem organizacional não ocorre, seja em pesquisa e desenvolvimento, na gerência da empresa ou em qualquer outro aspecto do negócio, a força ativa é *pessoas*. E pessoas têm vontade própria, mente própria e uma forma de pensar própria. Se os próprios funcionários não estiverem suficientemente motivados a questionar as metas de crescimento e o desenvolvimento tecnológico [...] simplesmente não haverá crescimento, ganho de produtividade ou desenvolvimento tecnológico.

Empresas que pretendem manter-se em posição de excelência devem estar comprometidas num contínuo aperfeiçoamento de sua competitividade; criar habilidades de introdução de novos produtos ou diversificação, que atendam os anseios do consumidor e que sejam rentáveis; e buscar uma constante redução de desperdícios, eliminando custos que não adicionam valor.

### 3.3 Direcionadores de custos

O terceiro pilar para a gestão estratégica de custos compreende os direcionadores de custos. Usualmente, na forma tradicional, os custos são alocados com base na quantidade produzida, quantidade de matéria-prima, mão-de-obra direta etc. Sob o conceito estratégico de custos, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.193), o custo é

causado, ou direcionado, por muitos fatores que estão inter-relacionados de formas complexas. Compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores em ação de uma determinada situação. [...] As idéias-chave são as seguintes: para a análise estratégica, o volume geralmente não é a maneira mais útil para explicar o comportamento do custo; o que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa.

Martins (1998, p.103-107) afirma que,

direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Explica que há os *direcionadores de recursos* e os *direcionadores de atividades*. *Direcionadores de recursos* identificam a maneira como as atividades consomem recursos, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. *Direcionadores de atividades* identificam a maneira como os produtos consomem atividades, ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

Garrison e Noreen (1994, p.79-80) comentam que o "direcionador de custo é a medida da atividade, como hora-máquina, camas ocupadas, tempo

computado, horas de vôo ou milhas dirigidas, que é um *fator causal* na incorrência de custos na organização".

Para Brimson (1996, p.146),

o custo é identificado às atividades por relacionamento causal. Os principais passos no rastreamento dos recursos às atividades incluem: determinar a fonte dos dados, agrupar os custos contabilizados no razão geral, estabelecer uma relação causal, rastrear os custos relacionados ao pessoal e rastrear todos os demais custos às atividades.

Para efeito de custeamento de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem os recursos das atividades.

## **4 TRATAMENTO DOS CUSTOS COM VISTA À SUA GESTÃO ESTRATÉGICA**

Na visão tradicional a empresa apresenta-se estruturada de forma vertical, onde todos executam suas tarefas em seus respectivos departamentos, sendo responsáveis por elas. Numa perspectiva atual, considera-se um fluxo horizontal de trabalho, onde os processos se inter-relacionam para atingir os objetivos da empresa.

Em decorrência, modificaram-se os fundamentos de contabilização e análise dos custos da empresa. Um dos grandes dilemas da área de custos é como apropriar os "custos indiretos". Segundo Berliner e Brimson (1992, p.30), classificações de custos estão mudando, passando de diretos para indiretos. As indústrias manufatureiras estão se defrontando com um aumento de custos indiretos e um declínio de custos diretos. E, para melhor mapear e monitorar estes custos, a fim de tomar decisões mais acertadas, é preciso buscar instrumentos para alcançar uma apropriação mais adequada dos mesmos.

Por conseguinte, os antigos conceitos da contabilidade de custos começaram a ser substituídos por novos conceitos, como os apresentados pelo custeio baseado em atividade (*ABC - Activity Based Costing*) e o gerenciamento baseado em atividades (*ABM - Activity Based Management*). Esses dois conceitos, aplicados nas empresas, permitem uma análise detalhada e inteligível dos custos de qualquer natureza, sempre sob o enfoque das atividades desenvolvidas. Neste sentido, Anderson (1995, p.1-2) diz que o custeio baseado em atividades

surgiu na década de 1980 para chamar atenção para as incongruências entre os sistemas de custeio dos produtos e os métodos avançados de fabricação. O ABC chama atenção para as inadequações dos sistemas tradicionais de custeio baseado na mão-de-obra, utilizando um método de dois estágios, que atribui primeiro os custos às atividades e depois aos produtos com base no uso de recursos efetivados.

O sistema de custeio baseado em atividade tem como finalidade adaptar a contabilidade de custos aos novos métodos de gerenciamento. Nesta perspectiva, Atkinson et al. (1995, p.24) destacam que

gerenciamento baseado em atividades, corresponde ao processo de gerenciamento que utiliza a informação fornecida por uma análise do custeio baseado em atividades para aumentar a rentabilidade da organização. O gerenciamento baseado em atividades inclui a realização de atividades mais eficazmente, elimina a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para os clientes, incrementando o desenho de produtos e melhorando o desenvolvimento dos relacionamentos entre clientes e fornecedores. O objetivo do ABM é possibilitar que as necessidades dos clientes sejam satisfeitas, diminuindo a demanda por recursos na organização.

A essência do ABC consiste em reconhecer que são as *atividades* que causam os custos, não os produtos, os quais apenas consomem atividades. Kaplan e Cooper (1998, p.93-94) afirmam que o sistema ABC exige uma nova forma de pensar. Os sistemas de custeio tradicionais respondem à seguinte pergunta: "Como a organização pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais?". O sistema ABC aborda um conjunto inteiramente diverso de perguntas:

- a) que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
- b) quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
- c) por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- d) quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Neste sentido, Brimson (1996, p.30) afirma que,

um objetivo-chave da contabilidade por atividades é combinar duas perspectivas: a avaliação da eficácia e da

eficiência das atividades. [...] Ao estruturar a forma como uma atividade é desempenhada, uma empresa tem um grupo de escolhas a serem feitas entre diferentes métodos de processamento e recursos. Cada método alternativo de realizar uma atividade traz consigo algumas implicações para a empresa em termos de resposta ao mercado, capacidade produtiva, nível de investimentos requerido, custo unitário e tipo de controle e estrutura gerencial. O raciocínio fundamental para escolher um método específico de desempenhar uma atividade é o que for mais capaz de apoiar os objetivos do negócio.

Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico das operações, revelando um custo existente e projetado de atividades e processos de negócio que, em contrapartida, esclarecem o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente ou unidade operacional.

Segundo Atkinson et al. (1995, p.291), sistemas de custeio baseado em atividades são "sistemas de custeio baseados em direcionadores de custos que relacionam as atividades desempenhadas aos produtos e alocam custos indiretos das atividades, diretamente aos produtos, utilizando estes direcionadores de custo".

Nakagawa (1994, p.39) afirma que

os produtos surgem como conseqüências das atividades consideradas necessárias para sua fabricação. O objetivo do ABC é o de rastrear as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Através da análise de atividade, buscase planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa.

Cruz (1998, p.41) classifica as atividades principais em dois tipos: *atividades críticas* e *atividades não críticas*. As primeiras são todas as que têm papel crucial para a integridade do processo, ou de seu resultado. O número de atividades críticas existentes em qualquer processo não deve ser muito grande, visto que poderia desviar o foco daquilo que é realmente importante ou crítico para se obter determinado resultado: tempo de início, criticidade da matéria-prima, criticidade do equipamento, tempo de produção, tempo de término. Enquanto que as atividades não críticas são as que, embora sejam imprescindíveis para que o processo possa alcançar o resultado esperado, não têm os predicados que as tornariam críticas, podendo ser realizadas dentro de parâmetros e condições mais flexíveis.

Berliner e Brimson (1992, p.175) citam que

medidores de desempenho devem ser estabelecidos no nível das atividades que sejam significativas para a empresa, definidas com base em seus objetivos de negócio e ambiente operacional. Tais atividades devem ser classificadas entre as que adicionam valor e as que não adicionam valor.

Para Garrison e Noreen (1994, p.192), o processo de análise de valor

é uma análise sistemática das atividades requeridas para fazer um produto ou executar um serviço. Ela identifica todas as atividades de consumo de recursos envolvidas na fabricação de um produto ou na execução de um serviço e identifica estas atividades como tendo a natureza de valor adicionado ou sem valor adicionado.

Não obstante, é preciso definir a hierarquização das atividades, bem como a forma de agregação em termos de consumo de recursos pelas atividades e alocação dos custos das atividades aos produtos. De acordo com Nakagawa (1994, p.44-46), no primeiro caso, faz-se a agregação com o objetivo de otimizar a alocação dos recursos aos diversos níveis e formas de atividades que ocorrem nos processos. No segundo caso, faz-se a agregação para otimizar a alocação de atividades aos produtos ou serviços, nos diversos níveis hierárquicos do processo. Esta hierarquização de atividades favorece uma análise mais apropriada do consumo de recursos pelas atividades e de como estas são utilizadas na fabricação de produtos, tornando o ABC um importante instrumento no contexto da gestão estratégica de custos.

## **5 LUCRATIVIDADE DAS ATIVIDADES ALICERÇADA NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

No atual cenário de competitividade, a empresa precisa ser vista como um conjunto de atividades integradas, com vistas à atender as necessidades e anseios dos clientes, através da colocação de seus produtos no mercado.

De acordo com Nakagawa (1994, p.70-71), para estabelecer uma visão de negócios,

a empresa precisa ser vista como um conjunto de atividades integradas, e preocupada, essencialmente, em atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes, através dos produtos que ela manufatura. [...] Tem como propósito obter o conhecimento das atividades dos principais processos de negócios da empresa e seus desempenhos. [...] Cada processo de negócio é um arranjo



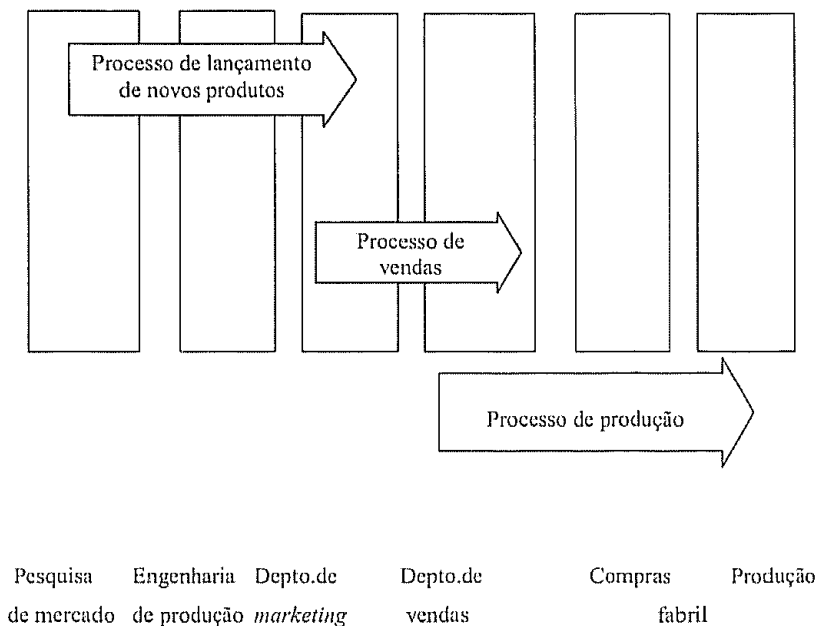
ordenado de atividades que obedece a um conjunto de procedimentos, a fim de que determinado objetivo específico seja alcançado.

Para Ching (1995, p.33), um processo de negócio pode ser definido

como um conjunto de atividades estruturadas e inter-relacionadas que produzem um resultado de valor para o cliente. Não basta apenas produzir um resultado qualquer; é preciso produzir um resultado que adicione valor para o cliente. A característica básica de um processo de negócio é que ele corta as barreiras funcionais da organização, com atividades em cada etapa do processo.

A FIG. 3 mostra como os processos organizacionais cortam as áreas funcionais da organização.

**FIGURA 3**  
Processos de negócio que cortam as áreas funcionais da organização



Fonte: CHING, 1995, p.33

Na organização, existem vários processos que ocorrem sem que as pessoas se dêem conta desse fato. Ching (1995, p.34) diz que

o ABC, no entanto, cria uma noção de orientação para o negócio, para análise e reformulação das atividades que criam valor para o cliente. Ao observar o negócio sob o enfoque do processo, o ABC desconsidera a hierarquia por função, bem como a divisão do trabalho em tarefas dentro das empresas.

A análise do processo de negócio, conforme Brimson (1996, p.74),

focaliza a atenção da gerência na interdependência dos departamentos. Força os gerentes a entender que seus clientes são outros departamentos e que o desempenho de suas atividades impacta as atividades sub-seqüentes dos processos de negócio.

Neste sentido, Ostrenga (1994, p.154) diz que

a análise dos processos de negócios incorpora o conceito em que um negócio é uma série de processos inter-relacionados e que esses processos são constituídos por atividades que convertem insumos em resultados. O conceito baseado em atividades expressa este conceito e, a esse respeito, desenvolve-o organizando todas as informações de custos por atividades.

De acordo com Cogan (1994, p.98), no sistema ABC, os processos de negócios são constituídos de uma série de atividades que agregam valor, gerando um determinado produto final (bem ou serviço) que se pretende deverá atender às necessidades dos clientes internos e externos. Isso poderá ocorrer num grande processo interdepartamental e/ou num processo intradepartamental.

Assim, as unidades de negócio podem ser vistas como uma série de processos inter-relacionados, com atenção explícita às atividades inerentes a esses processos. A fim de avaliar o desempenho de cada atividade e/ou processo, ou mesmo unidade divisional, de acordo Cogan (1999, p.135), "torna-se necessário a existência de um método que consiga medir a contribuição de cada divisão no lucro total. Uma solução comum para esse problema é fixar preços para os produtos intermediários que são transferidos de uma divisão para outra".

O preço de transferência ou o valor de transferência é o preço pelo qual os produtos ou serviços são negociados ou transferidos para seus vários

receptores, que podem ser: o próximo processo produtivo, entre departamentos ou filiais.

Para a formação do preço de transferência, Cogan (1999, p.138-139) diz que, "no que se refere à estrutura do ABC seguiu-se a hierarquia de unidades, lotes, suporte de produtos e suporte de facilidades para todas as despesas". Explica que os custos em nível de unidades foram representados por todas as despesas diretas, associadas com a produção individual das unidades dos produtos, incluindo os custos das matérias-primas, materiais de embalagens e salários diretos.

As despesas em nível de lote incluem os recursos usados para cada lote de produção. Essas despesas consistem, principalmente, dos custos de preparação, *setup*, limpeza, controle de qualidade, teste de laboratório, gerenciamento da produção e de computação.

Os custos, em nível de produto, incluem as despesas incorridas no registro dos produtos, nas mudanças nos processos de produção dos produtos e no projeto da embalagem.

As despesas em nível de suporte de facilidades são representadas pelos custos de manter a capacidade de produção das linhas, incluindo aí a depreciação, os custos das inspeções de segurança e seguro, assim como, as despesas gerais de fábrica, segurança e jardinagem.

Assim, o cálculo do preço de transferência é feito em duas partes. Na primeira, os custos em nível de unidades e de lote são repassados, e, numa segunda etapa, os custos são suportes de produtos e facilidades.

Kaplan e Cooper (1998, p.345) explicitam que

os preços de transferência baseados na atividade permitem que as divisões de marketing e de vendas vejam os custos marginais no longo prazo - nos níveis da unidade, do lote, de suporte ao produto e às instalações - de suas decisões sobre volume, tamanho e *mix* do produto. As divisões de fabricação recebem indicações sobre o comportamento dos custos que refletem o volume, a variedade e a complexidade das tarefas que lhes foram atribuídas e podem tentar reduzir os custos incorporados aos preços de transferência melhorando as eficiências nos níveis da unidade, do lote e de suporte ao produto.

O preço de transferência tem uma influência direta na avaliação do desempenho e na formação da cadeia de valor. A apuração da lucratividade das atividades também está relacionada ao preço de transferência. Portanto, a alocação dos custos diretos e indiretos em todas as atividades faz-se necessário para uma melhor avaliação e medição do resultado, cuja informação é de fundamental importância no processo decisório.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com as alterações ocorridas nos últimos anos no mercado mundial, gestores estão em constante busca de informações. Coletam dados, das mais variadas fontes, com abrangência, para todos os setores da empresa, enfocando não somente o controle de estoque e a apuração de resultado, mas toda a complexidade do mercado no qual estão inseridos. Neste sentido, Beuren (1998, p.47) aduz que "a informação não se limita à simples coleta de dados. Para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório".

Para que a contabilidade de custos exerça seu papel, ela deverá gerar informações que atendam os anseios dos seus mais diversos usuários. Segundo Leone (1996, p.28),

as necessidades gerenciais solicitam inúmeras informações para o desempenho de suas funções, como informações que ajudam a determinação da rentabilidade; a avaliação e o retorno do capital investido; informações que auxiliam o controle das operações e do desempenho diário da atividade da empresa; informações que servem ao planejamento estratégico e ao processo decisório.

A Contabilidade de Custos colhe dados internos e externos, monetários e não monetários. Sob a ótica interna, uma das utilidades é exatamente o registro de volumes físicos consumidos e fabricados. Da combinação do dado monetário com um dado não monetário surgem os chamados índices ou indicadores. Não obstante, da busca incessante de mais e novas informações, as empresas, atualmente, tem a seu alcance tecnologias que facilitam a busca das mesmas. Assim, não basta apresentar dados, é preciso organizá-los de modo que tragam benefícios sustentáveis para a empresa, utilizando-se da tecnologia para o aprimoramento constante.

A vantagem competitiva e a sustentabilidade do negócio consiste no bom desempenho de todas as atividades, bem como, requer uma visão estratégica, informações que orientem as decisões dos gestores.

A gestão estratégica de custos pretende fornecer informações de custos necessárias para apoiar adequadamente as decisões estratégicas e operacionais, para a aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos.

Vale ressaltar que não se pode fazer uma boa gestão só com um sistema de gestão estratégica de custos, mas dificilmente há uma boa gestão sem a sua utilização, pois ele pode contribuir para a empresa manter-se em constante melhoria e em contínuo aperfeiçoamento.

## 7 REFERÊNCIAS

ANDERSON, Shannon W. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, v.7, p.1-2, Fall 1995.

ANDRADE, Arnaldo Rosa. A formulação de estratégias a partir da teoria de recursos e capacidades, *Revista de Negócios*, Blumenal, v.2, n.3, p. 7-12, 1997.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Management accounting*. New Jersey: Prentice Hall, 1995.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo: T.A.Queiroz, 1992.

BEUREN, Ilse Maria; SCHÄFFER, Viviany. Custos do ciclo de vida do produto: uma abordagem teórica com ênfase na obtenção de vantagem competitiva. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v.26, n.106, p.42-49, jul./ago. 1997.

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

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

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração nos novos tempos*. São Paulo: Makron, 1999.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM - Activity Based Management*. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

COGAN Samuel. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

COOPER, Robson; KAPLAN, Robert S. Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, Boston, v.88, n 5, p.96-103. Sept./Oct. 1988.

COSTA, Mônica Accioly da. *Metodologia para implantação da gestão baseada em atividade (ABM): uma aplicação em áreas de engenharia da CELESC*. 1999

Dissertação (Mestrado) - Faculdade em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

CRUZ, Tadeu. *Workflow: a tecnologia que vai revolucionar processos*. São Paulo: Atlas, 1998.

DEGEN, Ronald Jean. *O empreendedor: fundamentos da iniciativa empresarial*. 8 ed. São Paulo: Makron, 1989.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *A prática de administração de empresas*. São Paulo: Pioneira, 1981.

FARRELL, Larry C. *Entrepreneurship: fundamentos das organizações empreendedoras*. São Paulo: Atlas, 1993.

GANTZEL, Gerson; ALLORA, Valerio. *Revolução nos custos*. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 7 ed. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, 1994.

GARTNER, Ivan Ricardo. *Análise de projetos em bancos de desenvolvimento*. Florianópolis: Editora da UFSC, 1998.

GOMES, Josir Simeone; AMAT, Joan M. Controle estratégico em um contexto competitivo. *Revista Brasileira da Contabilidade*, Brasília, n.97, p.13-19, jan./fev. 1996.

HESSELBEIN, Frances; GOLDSMITH, Marshall; BECKHARD, Richard. *A organização do futuro: como preparar hoje as empresas de amanhã*. São Paulo: Futura, 1997.

KAPLAN, Roberto S.; COOPER Robin. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George S. Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARCOVITCH, Jacques. *Tecnologia da informação e estratégia empresarial*. São Paulo: FEA/USP, 1996.

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

McGEE, James; PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica*. 5 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MONTENEGRO, Eraldo de Freitas; BARROS, Jorge Pedro Dalledonne de. *Gestão estratégica: a arte de vencer desafios*. São Paulo: Makron Books, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividade*. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos, conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.

OSTRENGA, Michael. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael E. *Criando e sustentando um desempenho superior*. 1989.a

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva, criando e sustentando um desempenho superior*. 12. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.b

PORTER, Michael E. What is strategy? *Harvard Business Review*, Boston, v. 74, n. 6, p.61-78, Nov./Dec. 1996.

RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985.

ROBLES JUNIOR, Antônio. *Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.

SENGE, Peter M. *A Quinta disciplina: arte e prática da organização de aprendizagem*. São Paulo: Círculo, 1998.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SLACK, Nigel, et al. *Administração da produção*. São Paulo: Atlas, 1999.

STONER James A.F.; FREEMANN R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro : 1995.

SWENSON, Dan. The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, v.7, p.167-180, 1995.

TWEED, Stephen C. *Foco estratégico: a vantagem competitiva*. São Paulo: Gente, 1998.

VIANNA, Marco Aurélio Ferreira; VELASCO, Sérgio Duarte. *Futuro: prepare-se! Cenários e tendências para um mundo de oportunidades*. São Paulo: Gente, 1998.