

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS
INSTITUTO DE ECONOMIA



1290000515



**A GESTÃO DE CUSTO BASEADA EM ATIVIDADE COMO
FERRAMENTA DE ALAVANCAGEM ESTRATÉGICA EM MEIO AO
NOVO MODELO ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS**

ALUNO: JOÃO ALFREDO CARINO FERNANDES DE SOUZA
ORIENTADOR: MIGUEL JUAN BACIC ✓

**CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO
INSTITUTO DE ECONOMIA
UNICAMP**

CAMPINAS, JANEIRO DE 2001 ✓

TCC/UNICAMP
So89g
IE/515

CEDOC/IE

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO.....	2
II.	TRANSFORMAÇÕES NO CENÁRIO ECONÔMICO.....	4
III.	A NOVA EMPRESA.....	6
IV.	A NOVA CONCORRÊNCIA.....	13
V.	A GESTÃO DE CUSTOS.....	18
VI.	CUSTEIO BASEADO POR ATIVIDADE (ABC).....	31
VII.	CONCLUSÃO.....	42
VIII.	BIBLIOGRAFIA.....	46

I. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo apresentar o custeio baseado em atividade como sendo uma ferramenta estratégica bastante útil na gestão da empresa nos dias atuais em meio às transformações ocorridas nas últimas décadas, as quais têm por mérito maior a redefinição das bases de concorrência a partir do momento em que a tendência à equalização dos níveis de preços então inerente ao sistema econômico vigente faz da gestão de custos elemento fundamental quando da determinação da margem de lucro auferida pelas diversas empresas.

Se busca neste trabalho chamar a atenção à importância conquistada pela contabilidade de custos na medida em que a concorrência entre as firmas avança no sentido de equalizar os níveis de preço, cabendo à cada empresa a busca pela manutenção de uma margem de lucro compensatória, quer seja esta margem obtida via diferenciação do produto ou reestruturação dos processos.

Nesse sentido, uma gestão de custo baseado em atividade é útil não apenas à reestruturação e subsequente enxugamento dos processos de produção como o é à definição do *core business* da companhia, permitindo assim não apenas o alargamento da margem de lucro uma vez equalizado o preço no mercado como principalmente, a obtenção de um lucro extraordinário decorrente da diferenciação do produto, uma vez reestruturados os processos de produção, mantendo-se aqui o foco fundamentalmente no valor a se agregar ao consumidor final.

No capítulo II é apresentado uma primeira contextualização acerca das transformações ocorridas no cenário econômico mundial nesse fim de século. Ao capítulo III discute-se o modo o qual as empresas passam então a se reorganizar. Ao capítulo IV são delineados os principais aspectos de sua concorrência. No capítulo V, a subsequente importância que uma gestão eficiente de custos passa então a adquirir e no capítulo VI, é enfim apresentado o modelo de custeio baseado nas atividades desempenhadas pela empresa. Finalmente no capítulo VII apresenta-se a conclusão.

Cabe aqui ressaltar o fato de que não é intuito deste trabalho em momento algum sobrepor a relevância adquirida pela gestão de custos à gestão contábil, fundamental hoje e

sempre ao gerenciamento das organizações. Foca-se aqui tão somente a gestão empresarial da companhia.

II. TRANSFORMAÇÕES NO CENÁRIO ECONÔMICO

A tão aclamada liberalização financeira da década de 90, no tocante ao comportamento das empresas e do investimento, tem o mérito de ter ampliado o escopo do investimento puramente patrimonial das empresas, ou seja, daquele investimento realizado com o intuito de obter ganhos patrimoniais imediatos. Mas muito mais que isto, essa financeirização traz consigo mudanças profundas nos objetivos, estratégias e gestão das empresas.

De acordo com Plihon (1999), olhando-se a empresa sob a ótica dos três grupos mais relevantes – acionistas, dirigentes, assalariados – o novo regime de acumulação significa uma mudança na correlação de forças em favor do primeiro grupo, modificando completamente sua operação. Como consequência, a principal transformação observada é a orientação em direção à busca da criação de um crescente valor acionário através da obtenção da maior cotação possível nas bolsas de valores.

Pode-se afirmar que o objetivo central das empresas passa a ser sustentar relações elevadas e crescentes entre preço e lucro, havendo portanto um conjunto de operações que visam diretamente a sustentação ou elevação dos preços das ações, como certos tipos de fusões e aquisições ou, principalmente, processos de recompra, alavancados ou não, de ações negociadas em Bolsa. Nesse sentido, as operações de recentragem e de reengenharia têm por objetivo maior a manutenção do fluxo de lucros correntes e portanto a sustentação das expectativas recorrentes de valorização dessas empresas.

Segundo Dunning (1997), o paradigma da globalização produtiva seria a cadeia de valor agregado distribuída por diversos países e empresas e a diversidade geográfica dos mercados de destino da produção. Isto ocorreria porque os crescentes custos de P&D em simultâneo com o ciclo de produto cada vez mais curto induziriam as empresas a reduzirem o escopo de suas atividades na cadeia de valor agregado.

Carneiro (2000) afirma que do ponto de vista do Investimento Direto Estrangeiro (IDE), pode-se dizer que a partir dos anos 80 esse investimento assumiu basicamente a forma de “Fusões & Aquisições” e alianças estratégicas em detrimento do *greenfield investment*, vindo a atingir os países em desenvolvimento nos anos 90. As razões sugeridas

para que essa mudança na composição do IDE tenha ocorrido foram as possibilidades de aumento mais rápido de *market share* e as possibilidades de se alcançar economias de escala e sinergia no núcleo de atividades (*core business*), além das possibilidades de se ganhar acesso a novas tecnologias, de se dividir os riscos associados com o processo de inovação e de se ganhar acesso a mercados e cadeias de distribuição. Da perspectiva do setor produtivo, as dimensões do processo de liberalização, quer sejam via a abertura comercial ou via privatizações, acabou por definir a concorrência como motor primordial desse processo.

Esse novo modelo propõe uma política de oferta sintetizada na ampliação da concorrência. Este seria o mecanismo central de estímulo à incorporação de novas tecnologias, sustentando o ciclo virtuoso de aumento de produtividade e de salários reais.

A abertura comercial teria desse modo, através do rebaixamento geral de tarifas, permitido a entrada de novos produtores em mercados até então protegidos, ampliando assim a concorrência. As privatizações, por sua vez, teriam acarretado uma gestão mais eficiente de vários segmentos produtivos via mudança de propriedade além da eliminação de vários monopólios estatais.

A globalização da atividade produtiva, dessa maneira, suporia a superação da dicotomia “mercado interno *vs.* mercado externo” com especialização local em certos segmentos da cadeia de valor agregado. Por outro lado, também implicaria na eliminação dos esquemas tradicionais de divisão do trabalho intersetorial do tipo centro-periferia. Em síntese, a atividade industrial instalada em qualquer país visaria sempre ao mercado global e participaria nas cadeias de valor agregado de acordo com as suas vantagens comparativas que definiriam um padrão de especialização intra-setorial.

Aponta-se como tendo sido o motivo principal para essa expansão do IDE a financeirização da riqueza e a busca de valorização patrimonial através da compra integral de empresas ou de participações acionárias. Há, todavia, razões ligadas à esfera produtiva e da concorrência e que dizem respeito à redefinição do oligopólio global. Ou seja, o processo de reconcentração da propriedade e da cristalização de novas configurações oligopolistas com escala global tem sido também um importante definidor da forma e direção do IDE.

III. A NOVA EMPRESA

As grandes corporações vêm mudando e um dos principais símbolos dessa mudança é justamente a demolição das fronteiras rígidas das organizações entre departamentos, processo e produção. As fronteiras das empresas vêm se tornando cada vez mais permeáveis e essa permeabilidade aparece como a primeira característica de uma nova forma de gestão que vem surgindo.

Nos dias atuais, só sobrevivem aquelas empresas que conseguem se adequar às mudanças do meio-ambiente e preparar-se para o futuro cada vez mais é preparar-se para o máximo de possibilidades, tanto na presteza quanto na flexibilidade ou na disposição de se reinventar continuamente.

Altamente adaptável e aberta às mais diferentes possibilidades, num mundo de rápidas mudanças tecnológicas, onde a obsolescência dos produtos se faz cada vez mais veloz, é estratégico para as empresas que os consumidores passem a criar elos emocionais mais fortes com as marcas. Pensando assim, a formação de valor das marcas, estando diretamente ligada à construção desse elo de ligação com o consumidor, tornaria possível uma maior flexibilização da estrutura da empresa, uma vez que esta, estando centrada numa marca forte, veria ampliada sua margem de manobra quanto à flexibilização da sua estrutura.

Diversos trabalhos vêm sendo escritos até hoje acerca da evolução da estrutura e organização das empresas, mas no plano microeconômico, Utterback (1994), é quem tem o mérito de apontar que a interação da mudança tecnológica, das organizações e do mercado competitivo tem se mostrado muito mais complexa e dinâmica do que a maioria dos modelos ortodoxos deixara entrever. Por essa razão, o modelo de inovação e concorrência tratado pelo autor tenta justamente captar estes importantes relacionamentos dinâmicos ao descrever a mudança de ritmo de inovações do produto e dos processos, considerando-a dentro do contexto das características orientadas para os negócios.

Nesse sentido, sendo as inovações do produto e dos processos independentes entre si, à medida que a taxa de inovação do produto diminui, os controles informais vão dando lugar a uma ênfase na estrutura, nas metas e nas regras. O crescimento e a estruturação da organização passam a exigir um conjunto diferente de habilidades e o poder relativo das

peessoas começa a se afastar daquelas com habilidades empreendedoras, deslocando-se em direção àquelas com aptidões gerenciais.

Na medida que este processo de decréscimo da taxa de inovação do produto e de aumento da inovação dos processos se desenvolve, a ocorrência de importantes mudanças no ambiente competitivo faz-se relativamente comum.

Penrose (1959) já dissera que as formas organizacionais deveriam conciliar a descentralização requerida para a implementação efetiva dos seus objetivos e a centralização requerida pela exploração de tecnologias atomizadas. Uma empresa assim não estaria delimitada de forma precisa, devendo partir de um conceito diferente de empresa uma vez que, dotada de recursos apropriados, seria capaz de produzir qualquer coisa cuja demanda existisse ou pudesse vir a ser criada. A autora defende a idéia de que o crescimento de uma empresa descentraliza suas operações progressivamente, tornando-a menos totalitária conforme permite uma maior autonomia das partes.

À respeito dessa nova organização das empresas, que Drucker (1988) preconizara de estruturas mais simples, de menor número de níveis hierárquicos, utilizadora em larga escala da informática, de alta flexibilidade e de nova organização do trabalho, Hobsbawn (1989) faz uma comparação com uma banda de jazz.

Nas palavras do autor, o jazz, forma musical surgida no nosso século, se caracterizaria pela utilização de escalas africanas com harmonias européias, pela pequena ou quase nenhuma importância do maestro (substituído pela primazia do senso comum), pelo pequeno porte, pela produção de uma música marcada pela existência de padrões mas com enorme espaço para improvisação individual e coletiva, pela valorização dos músicos e principalmente pelo prazer da execução. A nova firma portanto combinaria à alta especialização individual, coordenação e sincronismo, temperados por um caráter artístico.

Por sua vez, Dunning (1988) acredita na tendência de a empresa multinacional assumir cada vez mais o papel de coordenadora das diversas atividades de produção bem como de cada transação, na medida em que essas passam a se dar no interior de uma rede de relações transnacionais tanto internas quanto externas às companhias, podendo ou não incluir investimento de capital, mas cujo o objetivo consiste em promover seus interesses globais.

A idéia de multinacional como empresa ou grupo em geral de grande porte que a partir de uma base nacional implantou no exterior várias filiais em vários países segundo uma estratégia e uma organização concebidas em escala mundial ainda é válida por pressupor a multinacional como uma grande empresa no plano nacional que, ao longo de um processo mais ou menos longo de concentração e centralização do capital, tem na sua base nacional a raiz dos seus pontos fortes e fracos, os quais compõe sua estratégia e competitividade. No entanto, a idéia de implantação de filiais, que até há pouco era bem definida em grupos distintos segundo as estratégias que os comandavam, já se mesclam no bojo de uma racionalidade tecno-financeira a qual assume hoje o papel de estratégia dominante, a qual tem por base a internacionalização dos ativos intangíveis da companhia, incluindo o seu capital humano.

Segundo Michalet (1985), a concepção de grupo como o conjunto formado pela matriz, que assume o papel de *holding* do grupo e as filiais por ela controladas o coloca como sendo em primeiro lugar um centro de decisão financeiro e as firmas sob seu controle, como sendo nada além do que empresas que exploram algum tipo de atividade. Nesse sentido, a função de arbitragem da matriz quanto às participações financeiras que detém em função da rentabilidade dos capitais envolvidos é que conferiria esse caráter financeiro ao grupo.

O autor argumenta que esta estratégia seria o resultado de uma evolução das atividades das companhias no exterior, passando da produção material direta para o fornecimento de serviços. A base da competitividade da firma estaria portanto alicerçada no know-how e na P&D detidos por cada companhia, residindo a sua força justamente na sua capacidade de montar operações complexas, as quais passam a exigir a combinação de operadores vindos de horizontes distintos (empresas industriais, firmas de engenharia, bancos internacionais, organismos multilaterais de financiamento, etc.). Destes, uns seriam locais, outros estrangeiros, outros ainda teriam estatuto internacional. E seriam justamente estes numerosos acordos de terceirização e de cooperação inter-empresas que levariam ao surgimento das então chamadas “firmas-rede” aludidas por Chesnais (1996), as quais não apenas tornariam as fronteiras das firmas mais permeáveis como também possibilitariam a incorporação do lucro e das receitas sobre a atividade produtiva de outras companhias via exportação de competências.

As novas formas de investimento que surgem garantem à companhia uma fração do capital e o direito de conhecer a cultura de outra companhia sem que a contrapartida estrangeira desse investimento forneça aporte de capital algum, mas tão somente ativos intangíveis (*know-how* de gestão, lideranças de tecnologia –ainda que em geral já superadas pelas mudanças tecnológicas, *franchising*, *leasing*), os quais na maioria das vezes são empregados nos serviços.

Segundo a teoria de custos de transação, as imperfeições do mercado levariam à internalização dos custos de transação na medida em que as empresas prefeririam o investimento direto estrangeiro (IDE) à exportação e venda de licenças, e essa internalização não apenas levaria as companhias a criarem filiais em vários países como também as obrigaria a ligá-las muito estreitamente sob um controle único, de modo tal a permitir a dominação dessa internalização internacional dos custos de transação (Casson, 1982). Essa internalização, ao salvaguardar e sobretudo reforçar a vantagem monopolística das companhias, acabaria por constituir-se numa motivação poderosa para as compras e fusões, além de constituir-se num instrumento precioso de estratégia dos oligopolistas.

Williamson (1985) foca a dimensão intertemporal da coordenação dos custos de transação e destaca o papel institucional das firmas em estabelecer mecanismos que adaptem as relações dos agentes produtivos frente à eventuais imprevistos, concebendo o sistema produtivo não só como um conjunto de procedimentos pelos quais as matérias-primas são transformadas em objetos de consumo como também como um tecido de arranjos contratuais, reguladores das interações entre os agentes econômicos. O que ele faz é apresentar o problema da organização econômica como sendo um problema contratual. Nesse sentido, ao propor a teorização da organização dos mercados e das empresas, tendo a transação como unidade básica de análise definida como o evento que ocorre quando um bem ou serviço é transferido através de uma interface tecnologicamente separável, a teoria dos custos de transação pode se traduzir num esforço para a criação de estruturas de governança, tendo em vista justamente a redução do custo associado à coordenação dessas transações.

Os custos de transação distinguem-se dos custos de produção (custos associados à execução das tarefas) por corresponderem aos custos incorridos no planejamento, adaptação e monitoramento do cumprimento das tarefas.

O desconhecimento acerca dos eventos futuros, na medida em que inviabiliza o pré-estabelecimento de ações contingentes por parte dos agentes, coloca-se na raiz da existência dos custos de transação. Essa incerteza compõe-se da racionalidade restrita e do oportunismo dos agentes, dado que os tomadores de decisão estão longe de conhecer todas as alternativas associadas ao desdobramento dos eventos exógenos relevantes, assim como são incapazes de calcular todas as suas consequências. A incerteza vinculada ao comportamento dos agentes individuais acaba dessa forma por onerar ainda mais os custos de transação. O processo de formação de expectativas dos agentes em relação às condições nas quais as transações serão efetuadas em meio à evolução do ambiente econômico global no qual esses se inserem e a avaliação estratégica da possível conduta dos participantes no caso de haver a necessidade de se fazer alguma adaptação em decorrência de algum imprevisto, por assim dizer, traduzem essa incerteza.

A frequência com a qual os agentes recorrem a determinados serviços ou processos também é fundamental na composição destes custos, dado que dificilmente a internalização de interações que só acontecem raramente dificilmente justificam-se economicamente. A especificidade desses ativos é também fundamental uma vez que essa pode tornar a efetivação das transações potencialmente custosa: ativos que não podem ser reempregados sem que haja o sacrifício do seu valor produtivo tornam-se extremamente custosos no caso de haver a necessidade de se interromper ou encerrar prematuramente um contrato.

A internalização é ainda responsável pela realização da metamorfose de um bem intangível em um elemento patrimonial na medida em que possibilita a formação de situações que proporcionam a apropriação de rendas, sobretudo daquelas referentes à tecnologia. A tecnologia é definida como um bem coletivo. Nesse sentido, seu consumo não reduz a sua disponibilidade e o fato de que um indivíduo possa ter acesso a ela implica que todos os demais também podem ter, fazendo da tecnologia a própria negação da escassez. E sendo o seu custo marginal nulo, seu preço deveria ser, em tese, também nulo. Mas essa situação não é nada atraente para a companhia privada que produz esse conhecimento, uma vez sendo impossível valorizá-lo. É nesse ponto que a teoria da internacionalização encontra uma nova oportunidade de se mostrar útil na medida em que a criação de um mercado interno possibilita à empresa concentrar e represar tanto essa

tecnologia como o *know-how* que a acompanha, impedindo que essa vantagem competitiva se dilua no mercado.

Além do fato de os três atributos das transações (a saber: incerteza, frequência e especificidade dos ativos) darem dimensão à identidade dos agentes e aos vínculos estabelecidos entre eles, Pickering (1972) ressalta o fato de as companhias não reagirem mais às forças impessoais provenientes do mercado, mas sim, reagirem pessoal e diretamente aos seus rivais, prendendo-se muito mais à idéia de interdependência entre as companhias que a idéia de oligopólio acarreta do que tão somente à idéia de concentração, consagrando-a como a forma mais comum de concorrência entre as firmas. A originalidade desse novo conceito de firmas-rede está justamente na possibilidade de uma grande companhia poder estabelecer um controle estrito sobre parte das operações de outras empresas sem precisar absorvê-las.

Com as fronteiras de mercado mudando cada vez mais rapidamente e os mercados particulares de produtos-fim sendo enganadores e móveis, a captura destes mercados se faz quando muito temporária.

Prahalad (1998) chama a atenção para o fato de a competitividade de uma empresa se derivar, no curto prazo, de seus atributos de preço e desempenho em produtos existentes. Mas os sobreviventes dessa primeira onda de competição global convergem para padrões similares e formidáveis de custo de produto e qualidade, barreiras mínimas para a produção contínua, as quais cada vez menos servem de fontes de vantagens de diferenciação. No longo prazo, a competitividade deriva de uma capacidade de formar a custos menores e numa velocidade maior do que os concorrentes, competências essenciais. Essas é que são as reais fontes de vantagem de uma empresa, encontradas na capacidade de a gerência consolidar tecnologias em âmbito corporativo e nas habilidades de produção em competências que possibilitem negócios individuais de rápida adaptação às oportunidades em mutação.

Compõem as capacidades essenciais de uma firma todo o aprendizado coletivo, sobretudo as maneiras de coordenar as diversas habilidades de produção e de integrar as múltiplas correntes de tecnologias, tanto para a harmonização dessas correntes quanto para a organização do trabalho e para a entrega de valor. E ao contrário dos recursos físicos, que se deterioram com o tempo, essas competências se desenvolvem à medida que são

aplicadas e compartilhadas. Muitas vezes o que pode parecer uma carteira extremamente diversificada de negócios pode ser no fundo um conjunto de umas poucas competências essenciais compartilhadas. No entanto, muitas empresas falham em alcançar suas próprias competências essenciais por não serem capazes de conceber a empresa como nada mais além de uma série de negócios distintos, a despeito de todas as suas potencialidades.

Formar competências é mais ambíguo e diferente do que se integrar verticalmente. Uma competência essencial prevê o acesso potencial a uma ampla variedade de mercados, contribui significativamente para os benefícios percebidos pelos clientes do produto final e dificilmente é imitada pelos concorrentes. E mais difícil será a imitação de uma competência quanto mais complexo for a harmonização entre tecnologias individuais e habilidades de produção. Prahalad (1998) faz um alerta às empresas que julgam tanto a sua competitividade quanto a competitividade de seus concorrentes basicamente em termos de preço e desempenho dos produtos finais, dizendo estarem estas cortejando a corrosão das competências essenciais ou então, fazendo muito pouco esforço para ampliá-las. Nesse sentido, a terceirização pode até prover um atalho para um produto mais competitivo embora tipicamente contribua pouco para gerar as habilidades necessárias à sustentação da liderança, além de representar sempre o risco de, uma vez mal-definida, resultar na eliminação de uma competência essencial.

Este trabalho objetiva justamente a apresentação da gestão de custo baseada em atividade como sendo uma ferramenta bastante útil na identificação dessas competências essenciais, de modo tal a maximizar a acurácia da empresa no tocante ao incremento da sua rentabilidade e subsequente maximização do seu lucro.

IV. A NOVA CONCORRÊNCIA

Podendo se dizer que as batalhas pela liderança global sejam hoje travadas em três níveis, à saber: competência essencial, produtos essenciais e produtos finais, é importante que a corporação saiba se está perdendo ou ganhando em cada um destes planos porque a empresa que tenta formar participação de mercado confiando apenas na competitividade das suas concorrentes ao invés de investir em competências essenciais e liderança mundial de produtos essenciais é inconsistente na perpetuação do seu lucro e subseqüentemente, na manutenção da sua posição.

O aumento da exigência dos consumidores e da concorrência de mercado, a recessão das vendas internas, o aumento do custo de vida, o desbalanceamento do comércio exterior e o aumento da vulnerabilidade frente às políticas econômicas restabelecem a ordem preestabelecida nos mercados, forçando aqueles dispostos a sobreviverem e a se desenvolverem a se reeducar. Comumente, pensa-se em economia, em racionalização e minimização dos custos ou em aumento de produtividade e melhoria de qualidade unicamente no momento em que as coisas parecem estar fora de controle. Justamente neste momento é que surgem os famosos programas de contenção de despesas e de racionalização de custos e as famosas “decisões imediatistas”, de efeito geralmente paliativo, cujo as marcas deixadas na maioria das vezes são bastante profundas. No entanto, tais programas não apenas retardam o avanço tecnológico das empresas como também na maioria das vezes deterioram a qualidade dos seus produtos, fazendo com que essas empresas, não conseguindo em futuro próximo acompanhar os seus concorrentes, percam cada vez mais o mercado.

O cenário que essa nova ordem econômica que se configura impõe à todas as organizações torna muitas contribuições da Teoria Econômica e Economia Aplicada ainda mais atuais nos dias de hoje. Neste cenário de globalização “intra” e “entre” economias, políticas eficazes de estabilização nacional fundamentadas no compartilhamento de interesses e objetivos privados e públicos que atendam uma nova cadeia de valores (mercados, clientes, usuários, justiça tributária e econômica) geram a necessidade de reestruturação dos agentes públicos, privados nacionais e internacionais de forma bastante ágil, sob o risco de não se manterem nas suas funções de geração de produtos e serviços.

A amplitude desta temática tem sido tratada exaustivamente nos estudos econômicos, muito mais intensamente face ao recente processo de integração concorrencial oriundo do impacto do progresso tecnológico incorporado pelos agentes produtivos (empresas, instituições) na sua dinâmica em ofertar bens e serviços diferenciados, reestruturando-se e integrando novas formas de organização, embutindo um caráter novo à variável tecnologia como fator básico de produção.

Dentre as teorias relevantes resgata-se a contribuição de Schumpeter (1961), que redefiniu importantes categorias econômicas, a saber: o empresário, o lucro, o capital, o crédito, o juro e o ciclo econômico, vinculando-as à inovação, por ser essa o motor do desenvolvimento da economia, vindo ainda a desempenhar ao mesmo tempo um papel desequilibrador ao provocar transformações qualitativas e descontínuas no sistema capitalista.

As contribuições de Oliver Williamson (1985) e Douglas North (1966) no campo da Nova Economia Institucional, abrangendo a coordenação, os custos de transação e as inovações institucionais, quando interseccionadas com os estudos e análises interativas de Davis e Goldberg da Universidade de Harvard à respeito do sistema agro-industrial também se inserem dentro do quadro referencial de evolução da Teoria Econômica.

As recentes mudanças e transformações ocorridas na economia encontram nestas contribuições, dentre outras, fundamentos os quais permitem a análise da essência da função dos custos nas organizações, estreitando o espectro de dilemas decisórios que as impregnam.

Disso decorre que a função de planejar na organização acabou por evoluir significativamente em seu enfoque por influência da dinâmica concorrencial, passando a priorizar as inter-relações entre as partes (órgãos, funções, atividades), ou melhor, os resultantes sinérgicos do desempenho integrado dos subsistemas técnicos e humanos característicos da organização, passando a ser enfocada como um sub-sistema de um sistema maior, constituído *a priori* pelo sistema econômico, de cuja dinâmica resultam pressões consistentemente presentes no médio e longo prazo sobre a organização, a qual isoladamente tem poder restrito de influência, tornando-se por sua vez dependente de um processo interno permanente gerador de constantes inovações adaptativas.

O enfoque do processo de planejamento moderno passa assim a se concentrar no nível de capacidade adaptativa ou inovação organizacional e de eficiência e eficácia com que alcança as oportunidades geradas no seu ambiente competitivo, configurando o grau de informação e conhecimento necessários à otimização na recuperação e geração de recursos utilizados ou a serem utilizados, finalidade última dos sistemas de custeio, que em síntese, nos remetem ao conceito de visão e conformação de custos estratégicos no curto, médio e longo prazo. A delimitação precisa do que seja o ambiente competitivo, a capacidade de interpretação das prováveis tendências e a dinâmica dos vetores ambientais, possibilitam a conformação de cenários estruturados das condicionantes de longo prazo, as quais por sua vez expõem as oportunidades disponíveis a quaisquer organizações.

Encontra-se subjacente a esse novo processo de planejamento o desenvolvimento de uma nova cultura empresarial, fruto do próprio desenvolvimento industrial e da ampliação e mesmo desaparecimento de barreiras concorrenciais, acabando por introduzir um caráter extremamente turbulento e mutável nas características básicas da concorrência nos mercados de bens e serviços. A forma de planejar e implementar estratégias concorrenciais que permitam conservar de forma duradoura uma posição sustentável no mercado depende diretamente da criação e renovação das vantagens competitivas, as quais à despeito da fonte, requerem usualmente tempo, investimento e ainda um esforço integrado da organização para que possam ser alcançadas. A inovação e a cumulatividade das vantagens competitivas adquiridas pelas empresas constituem por si só uma fonte básica de adaptação às modificações esperadas da concorrência e do ambiente econômico

Dentro desse novo contexto, o desempenho de uma empresa é condicionado por um vasto conjunto de fatores desenvolvidos pela Teoria Econômica e transformado em Economia Aplicada dentro da análise de competitividade da empresa, podendo ainda ser subdividido pelos fatores de natureza internos à empresa, estrutural quando pertinentes aos setores ou complexos industriais e sistêmicos. Os fatores internos à empresa são aqueles que estão sob sua esfera de decisão e controle, referindo-se a características como o planejamento e implementação de processos, de procedimentos e de estruturas mais eficazes ao nível interno implementadoras de vantagens competitivas. Os fatores estruturais são aqueles que mesmo não sendo inteiramente controlados pela firma estão parcialmente sob sua área de influência, caracterizando seu ambiente competitivo mais próximo e

dizendo respeito à certas características sobre como planejar e implementar diferenciais de desempenho.

Para a empresa, os fatores sistêmicos constituem-se em externalidades *stricto sensu*, dizendo respeito às condições que o ambiente macroeconômico propicia para oportunidades relacionadas aos rivais externos abrangidos pela área denominada de política de negócios das firmas, restrita a organizações que caracteristicamente já atuam dentro de sistemas conglomerativos e transnacionais.

Deixando de lado os complexos aspectos que envolvem os mecanismos teóricos aplicados pela economia no nível macroeconômico para planejar e implementar políticas regulatórias ou indutivas de consumo e investimento, à medida que se acentua o desenvolvimento do aparelho produtivo econômico novas relações entre agentes produtores de bens e serviços e agentes demandantes destes bens e serviços conformam relações de interdependência, desenvolvendo mercados específicos. À medida em que as inter-relações se intensificam dentro do aparelho produtivo, a identificação de oportunidades de mercado se tornam menos transparentes. A partir de um patamar de desenvolvimento da estrutura econômica o processo de decisão dos empreendedores passa a depender de vários fatores sistêmicos intimamente correlacionados, sejam eles concorrência, diversificação dos mercados, dos produtos ou serviços, tecnologia, tamanhos e escalas de produção típicas da concorrência e por fim, capacidades de internalização da sua estrutura organizacional e de formulação e implementação de ações estratégicas.

À dinâmica da evolução da ciência básica, pesquisas e descobertas da ciência pura e a velocidade com que essa evolução é incorporada institucionalmente tanto pela sociedade quanto pelas diversas nações e instituições, além da sua capacidade de ser transposta ao nível de ciência aplicada e de ser transformada em tecnologia aplicada pelos agentes sociais e econômicos, costuma-se chamar “progresso técnico”. O grau de fluidez da incorporação do progresso técnico é dado pelo próprio desenvolvimento da ciência básica e assim sendo, pela velocidade de cumulatividade e pela velocidade de utilização por agentes produtivos e institucionais, processo esse sinérgico, reflexo do processo de globalização e turbulência na economia. Como consequência, assiste-se hoje ao debate acerca dos papéis dos Estados e da empresa privada diante da necessária e fundamental rearticulação desses agentes nas suas funções de geradores de bens e serviços com o objetivo de retribuírem com eficiência

(qualidade e quantidade) às demandas sociais e econômicas. As alternativas de rearticulação do governo e demais instituições se tornam assim mais complexas por envolverem reestruturações internas e formas inovativas de articulação externa (empresas - agentes produtivos), acabando por proporcionar as condições ditas estruturais para que estes agentes assumam com uma eficiência maior o atendimento das demandas de bens e serviços sociais e de mercado. Vistas como agentes individuais responsáveis por empreender e efetivar a geração mais eficiente de produtos e serviços, as condições estruturais passam a constituir o núcleo das preocupações das organizações no momento em que criam tanto as oportunidades quanto as condições de sobrevivência, crescimento e mesmo obtenção de vantagens competitivas, os quais são a garantia da sua permanência no sistema econômico. Da perspectiva das organizações, portanto, o progresso técnico constitui um processo dinamicamente pressionador das organizações produtivas como um todo. Uma vez não sendo esse processo passível de controle decisório interno e, ao mesmo tempo, estando disponível no ambiente a qualquer empreendedor, pode traduzir-se no aparecimento de novas técnicas de gestão, dentre as quais, os métodos de gerenciamento de custos baseado em atividade.

Passa a ser assim avaliada a capacidade de a empresa internalizar essas tendências e rearticular-se organizacionalmente tendo em vista alterar e diferenciar seu nível de desempenho através da prática de preços e custos os quais garantam a sua sustentabilidade no mercado.

Na medida em que se torna global, a competitividade dentro da indústria passa a exercer sobre os preços uma pressão equalizadora cada vez maior. Nesse sentido, o investimento em qualidade, produtividade e sobretudo numa gestão otimizada de custos se fazem cada vez mais fundamentais na determinação de uma margem de lucro satisfatória, dado que a redução do ciclo de vida dos produtos, a proliferação de linhas de produtos e de serviços e a explosão tecnológica, somadas ao fato de a competição entre empresas estar atingindo um nível cada vez mais global, só espremam essas margens.

Em resposta a essa redução das margens de lucro, cada vez mais as empresas investem na compressão do tempo dos processos, no aperfeiçoamento contínuo da qualidade de seus produtos e serviços, na melhoria do atendimento ao cliente, na mudança da cultura organizacional e fundamentalmente, na redução dos custos.

V. A GESTÃO DE CUSTOS

Mas como pensar a administração de custos frente aos desafios da competitividade? Conforme Bacic (1998), a gestão de custos deve ser pensada dentro de um marco que reconheça o impacto da concorrência e da estratégia, sendo ainda sensível aos critérios e às necessidades empresariais. Segundo Bacic (1998), isso significaria abandonar a perspectiva de custos como fenômeno de natureza contábil, adotando-se a perspectiva de custos como um fenômeno econômico. Tal ponto de vista é bastante coerente com os trabalhos desenvolvidos por diversos autores de custos, os quais entendem que a disciplina deva libertar-se de conceitos contábeis que restrinjam seu potencial como geradora de informação. É no que acredita Cartier e Yardin (1987), a quem o conceito de custos deveria circular livre das restrições contábeis dentro dos diversos sistemas de informação. O conceito econômico de lucro seria assim útil aos empresários assim como o conceito de lucro contábil o é aos contadores. Desse modo, se para um conjunto de autores é fundamental que os custos sejam entendidos sob uma perspectiva econômica, é igualmente fundamental a administração dos custos, de forma tal a permitir a manutenção e o aumento da competitividade empresarial. Essa é também a perspectiva que tem Lebas (1993) acerca da ascensão de um novo contador de gestão, preocupado com diferentes aspectos relativos à competitividade empresarial, entendendo o papel das relações causais não-financeiras (antecessoras das relações financeiras) e interessado pela estratégia da empresa e contribuindo com a coerência de objetivos, convertendo-se em componente ativo do sistema, o qual passa a servir de respaldo à melhora contínua na organização.

Dentro desse contexto, a gestão de custos passa a ser entendida como a contabilização ou geração de informações sobre a situação atual, futura e passada dos elementos de custo, responsável pela construção de uma situação favorável no que se refere aos custos dentro de uma perspectiva sistêmica de geração de valor ao cliente, de controle de custos dentro desta perspectiva e de desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo a curto e a longo prazo, vindo sempre a apoiar a manutenção e o aumento da competitividade da empresa.

Administrar custos num contexto produtivo no qual privilegia-se a rigidez é em muitos aspectos bastante diferente de se administrar custos num contexto mais flexível.

Uma visão privilegiadora de um ponto de vista interno, de um controle departamental, do cumprimento de padrões cristalizados, da independência de funções, da separação entre o pensar e o fazer e da especialização funcional está sujeita a conceitos mecanicistas e rígidos da organização. Bastante diferente é o desenvolvimento do pensar e fazer e da gestão pela qualidade total com melhoria contínua, frutos de uma nova concepção a qual por sua vez adota um ponto de vista mais orgânico e flexível da organização.

Se ao momento turbulento da inovação mais radical produtora de divergências de ofertas, geradora de um novo valor e responsável pelo rompimento das regras de concorrência então estabelecidas na indústria segue-se um tempo de consolidação no qual a curva “S” vai se fazendo mais horizontal as inovações passam a ser incrementais, adquirindo importância maior o desenvolvimento de ações de natureza estratégica e de mercado, dado que são relevantes o posicionamento competitivo, as práticas de mercado para gerar variedade de oferta e o cuidado em não se destruir os fatores estruturais que protegem essa indústria, em algum momento a imitação das principais características tecnológicas, mercadológicas e estratégicas tende a produzir uma igualação ou convergência de ofertas. Nesse ponto, conforme os preços tendem a baixar e a equalizar-se, ganham importância as medidas de racionalização e de diminuição dos custos. É aí que as empresas, buscando uma maior eficiência operacional, correm em direção à fronteira da produtividade. Mas os limites dessa política não tardam em aparecer dado que reduzir custos e aumentar a produtividade indefinidamente não se faz possível. Para a grande maioria dos concorrentes a rentabilidade baixa e as empresas menos eficientes entram em crise. Uma inovação radical faz-se assim a base para uma nova oportunidade, estabelecendo-se a concorrência em torno de uma nova curva “S”, dando-se início a um novo ciclo produtivo, ao qual nem todas as empresas conseguirão acompanhar. A gestão de custos deve dar conta de um conjunto de demandas que às vezes, pode parecer contraditório. Como racionalizar os custos sem destruir as competências internas ou ainda, como administrar custos nos sistemas de produção flexíveis? Como ser flexível, ágil? Como reduzir o ciclo de produção e atender prontamente aos clientes com alta qualidade a um baixo custo? Como assessorar as decisões de preço maximizando os resultados atuais sem gerar respostas competitivas irracionais? Como não destruir o futuro e ao mesmo tempo, tornar viável o presente? O questionamento básico a ser feito é: como aumentar a

competitividade? É normal que a essa questão, tão relevante ao empresário, se dê uma resposta a partir da área de custos, conforme aponta Bacic (1998). Tendo-se por foco uma visão isolada da funcionalidade das ferramentas de custo e abstraindo-se os sistemas de produção e a dinâmica competitiva, faz-se impossível responder tal pergunta.

O processo de evolução adaptativo e criativo altera o conteúdo e a relevância de um enfoque inovativo dos sistemas de custo uma vez que a sua multifuncionalidade e periodicidade são inerentes às novas exigências concorrenciais, devendo por conseguinte fornecer as bases para a tomada de decisões que sejam suficientemente confiáveis à seleção de novas estratégias, dando respostas rápidas às novas condutas de mercado. Estes fatores alteram substancialmente a importância dos sistemas de custo para a organização e dão relevância tanto ao seu conteúdo quanto à sua finalidade.

O planejamento adquire assim importância estratégica no direcionamento das políticas e objetivos das organizações no atual sistema competitivo, envolvendo níveis de decisões de investimento complexas e estruturadas maximizadoras da sua capacidade de resposta às mudanças ambientais. Assim sendo, os quadros diretivos, gerenciais e operacionais dessas organizações passam a se arregimentar em torno de um processo de conhecimentos integrados multidisciplinares na busca não apenas da habilidade de se desenvolver um planejamento para as organizações, como também da habilidade de se implementar coordenadamente o conhecimento teórico ao conhecimento aplicado, processo o qual envolve elevados esforços organizacionais para que um nível elevado de eficiência organizacional na empresa seja mantido, fator primordial à sua própria sobrevivência.

O recurso humano qualificado adquire *status* de fator-chave dentro das exigências organizacionais, passando a constituir a base da sua sustentação adaptativa e renovadora. Tal qualificação por sua vez implica na miscigenação do conhecimento especializado e renovado com o conhecimento generalista e interdisciplinar, resultando do seu efeito sinérgico a agilidade operacional que se adquire. Assim sendo, visto sob um enfoque mais amplo a maneira como o processo de incorporação do conhecimento e desenvolvimento científico apropriado pelas organizações as afetam em todos os seus âmbitos funcionais internos, seu destaque dentre os processos de rearticulação da firma é justificado.

Mas um desempenho superior por parte das organizações no tocante aos seus custos e sistemas demanda o desenvolvimento de habilidades e conhecimentos

especializados integrados num processo interdisciplinar os quais se tornam indispensáveis às funções de planejamento nas organizações (sobretudo naquelas voltadas à produção de bens e serviços de mercado) e de planejamento do investimento, vindo assim a compor-se de peça fundamental no processo decisório da firma. As contribuições da teoria econômica relacionadas à economia institucional e aos custos de transação, derivadas dos estudos de Coase (1988), Williamson (1985) e North (1966) adquirem aqui um papel central.

O foco das teorias de custo na determinação de resultados e a sua subsequente subordinação à contabilidade financeira teve por consequência a sobreposição dos custos-resultado aos custos necessários (ainda que amenizada pelo uso do custo-padrão) e o descuido do uso dos custos como ferramenta estratégica de tomada de decisão e controle por parte da firma, vindo a ganhar a merecida importância tão somente nestes últimos tempos.

A mudança de perfil do antigo contador de custos então preocupado com o controle de inventários e com a busca da exatidão em detrimento da oportunidade e da pertinência para um novo contador gerencial, valorizador da informação em forma e tempo oportunos e ainda, útil à gestão pode ser atribuída à mudança no meio no qual o novo contador passa a atuar, conforme parte-se da simplista condução de empresa que até então respondia por produtos e processos únicos para um modelo caracterizado pela multiplicidade de produtos e processos e pelo desenvolvimento criativo em resposta aos problemas que então se colocam frente à empresa. O incremento da competitividade, a primazia do conceito de qualidade total, a redução do ciclo de vida dos produtos e processos, a rápida mudança na preferência e nos gostos dos consumidores (consequência direta das campanhas de marketing e uso dos meios de comunicação de massa), as aceleradas inovações tecnológicas, a incorporação de linhas de produção flexíveis, a organização por linhas de produção, a explosão da informática, as mudanças nas técnicas de gestão e a incorporação do conceito de unidades de negócio acabam por levar ao desenvolvimento de novas técnicas de gestão e de novos critérios e técnicas quando da determinação dos custos de uma empresa. As empresas passam assim a atuar dentro de um critério particular preestabelecido que acaba por alterar os objetivos então buscados pela determinação, análise e gestão dos seus custos.

A “Contabilidade de Custos” passou a ser encarada como uma forma eficiente de auxílio ao desempenho das funções gerenciais das empresas na medida em que o crescimento dessas empresas trouxe consigo o aumento da distância entre o administrador e

os ativos e as pessoas administradas. Assim sendo, a “Contabilidade de Custos” passa a assumir duas funções bastante relevantes no processo de gerenciamento, a saber: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

No tocante ao controle, sua mais importante função é o fornecimento de dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, o acompanhamento daquilo efetivamente realizado pela companhia para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à tomada de decisão, seu papel reveste-se de suma importância, por consistir na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, etc. O significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados torna os custos altamente relevantes quando da tomada de decisão em uma empresa. Isto porque em função da alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, vindo a defini-los com base nos preços praticados no mercado.

Conhecendo os custos de uma empresa é possível saber se dado um determinado preço o produto vendido é rentável ou não e se, não sendo, esse custo é passível de redução ou não. As abordagens mais modernas de contabilidade dos custos vêm sendo aprimoradas através de sistemas de informações que permitem um melhor gerenciamento dos custos. Dentre os métodos existentes, destacam-se as abordagens de Custo-Padrão e, principalmente, de Custeio Baseado em Atividade (*Activity Based Costing*, ou ainda, ABC). Muitas empresas, sobretudo aquelas prestadoras de serviços, vêm adotando o método de custeio por atividade (ABC) com o objetivo de avaliar sobretudo aqueles serviços já em andamento (correspondentes aos custos incorridos em projetos ainda não acabados).

Mas qual a efetiva contribuição dada por cada produto, item ou grupo de produtos para a rentabilidade da empresa? Quais os produtos mais e quais os menos lucrativos? Qual a efetiva contribuição de uma determinada unidade de negócios, seja ela representada por uma pessoa ou grupo de pessoas responsáveis por um determinado conjunto de produtos? Qual a efetiva contribuição de cada loja em particular? Saber a resposta dessas perguntas antes mesmo da fase em que todas as despesas da empresa sofrem um processo de rateio ou alocação é extremamente importante do ponto de vista da estratégia da empresa.

O cálculo do lucro direto do produto parte inicialmente do cálculo da receita bruta devidamente ajustada ao valor presente. Calculado o custo da mercadoria vendida, somam-se a ele as demais despesas diretas, tais quais as comissões sobre as vendas, aluguel variável sobre vendas e provisão para créditos de liquidação duvidosa. A margem de contribuição do produto ou lucro direto do produto, pode assim ser calculado unitariamente e globalmente para todos as mercadorias vendidas. Agrupando-se os produtos semelhantes em seções e seguindo esse raciocínio pode-se dessa forma calcular as vendas de cada produto e a venda total da seção, a participação de cada produto em termos percentuais sobre a venda total da seção, os percentuais de lucro bruto, despesas, lucro direto e outros sobre as vendas ao nível de cada produto ou do total da seção, a participação de cada produto em termos percentuais sobre o total da seção ou mesmo o retorno sobre os estoques de cada produto ou sobre o total seção. Tais constatações fazem-se de vital importância dado que nem sempre o produto de maior venda é responsável pela melhor lucratividade sobre as vendas ou ainda, dado que às vezes, o produto que apresenta a menor venda no total pode ainda apresentar a maior lucratividade sobre vendas, podendo inclusive ser o mais lucrativo em termos de custo de permanência do estoque. Esse tipo de visualização auxilia e muito a análise da contribuição efetiva dada por cada produto ao total produzido.

Relatórios simplificados efetuados para cada unidade de negócio, seção e, se necessário e viável, para cada produto podem assim ser disponibilizados rotineiramente aos responsáveis por esses níveis, podendo ainda serem fornecidos quando da solicitação dessas informações por parte do pessoal de mais alto escalão na empresa, além da possibilidade de virem a introduzir relatórios mais detalhados.

Mas uma teoria de custos objetiva não só a determinação dos custos incorridos por uma empresa como também objetiva o controle desses custos orientado à sua redução, implicando assim num controle estratégico dos custos com foco em usos alternativos quando da tomada de decisões por parte da gerência na busca de uma maior eficiência. Assim sendo, uma vez sistema de informação intérprete dos fenômenos econômicos produzidos dentro da empresa em termos de circulação interna de valores, transformação e fatores externos afetados (tais quais oferta e demanda), a teoria geral de custos acaba por inserir-se na contabilidade, inserindo-se mais especificamente dentro da contabilidade de gestão. O conceito de custo

vincula-se assim à existência de processos os quais mediante o sacrifício de diferentes fatores de produção geram um resultado produtivo não apenas em toda a atividade econômica como também nas diferentes funções que a integram.

É tarefa de uma teoria de custos a construção de modelos de análise de variabilidade dos custos de produção, modelos estes úteis à previsão e à interpretação desta variabilidade, tendo portanto uma natureza estritamente funcional. Mas à medida em que se inclui a definição de uma mecânica de movimento dos custos indispensável à previsão de sua variação em função do uso e aplicação de determinadas técnicas de gestão e mesmo em relação a outros fatores os quais possam ter vindo a lhes provocar, cada variável analisada pela teoria de custo acaba podendo ser por si só causa e efeito de acordo com o referencial que se adota, tendo a teoria assim se fundamentado na análise das relações funcionais e não causais de modo tal que cada unidade econômica passe a ter uma estrutura funcional de custos própria, capaz ainda de determinar as relações funcionais, sua intensidade e sua correlação dinâmica com as demais atividades.

A produção acaba assim por balizar-se e orientar-se muito mais pela capacidade instalada e pelo nível de atividades programada e realizada, pela função técnica de produção, pela organização e programação dessa produção, pelo seu volume e pela qualidade dos novos produtos e serviços (tanto finais quanto intermediários) que pelos fatores de produção envolvidos nesses processos ou por seu rendimento e eficiência.

Quando esse tipo de tratamento é dado à análise de custos ou de rentabilidade, tenta-se aplicar aos produtos todos os gastos que possam, inequivocamente e de forma direta, ser a ele alocados, deixando-se de utilizar critérios indiretos como fatores de rateio, direcionadores de custos e outras formas de apropriação. Os gastos não apropriáveis aos produtos mas alocáveis a um conjunto de produtos (no caso uma seção) são então atribuídos a esse conjunto, sem o rateio a cada produto. Assim, sucessivamente para cima, constrói-se uma pirâmide a qual no cume aparece a rentabilidade final total evidenciada.

A necessidade de rateios ou de direcionadores de custos decorre diretamente da não-utilização de todos os recursos por todas as unidades de negócio da empresa, havendo então a necessidade de se distribuir os custos incorridos de maneira mais equânime.

A análise da margem de contribuição por fator de restrição é muito antiga na literatura de custos. Todavia, seu uso prático parece não ter sido devidamente considerado

em alguns segmentos. No caso do comércio varejista, entretanto, esse uso é extremamente antigo, considerando dois fatores de restrição para esse segmento: investimento em estoques e espaço físico. Daí a utilização da figura da rentabilidade sobre os estoques e dos diferentes níveis de resultado por metro quadrado de área de venda. Outras restrições poderiam e deveriam ser consideradas, além do que alguns instrumentos da pesquisa operacional mais sofisticados precisariam ser utilizados para se maximizar o retorno quando da concomitância de diversas restrições.

O fundamental aqui é notar-se a quantidade de informações úteis que se é possível extrair quando utilizados conceitos tradicionais de custos no gerenciamento das empresas, chamando-se a atenção para o fato de que idéias igualmente úteis como aquelas relativas à correção integral e ao ajuste a valor presente podem e devem ser emprestadas da contabilidade financeira, merecendo serem definitivamente incorporadas à contabilidade de custos.

Definida como a ciência contábil operando através de seus modelos em um sistema específico dentro do qual gera informação útil ao agente econômico, permitindo o controle de um sistema econômico de circulação, a contabilidade dita gerencial valora prospectiva e retrospectivamente o nível das variáveis de circulação e acumulação envolvidas no processo de produção e permite que o órgão decisor da empresa dirija e regule eficientemente o sistema produtivo real.

A competitividade das empresas no atual cenário econômico, caracterizado pela existência de mercados abertos sem restrições de fronteira, de comunicações rápidas e flexíveis, de difusão dos avanços tecnológicos e de aplicação dos conhecimentos orientada ao gosto do consumidor redefine os pré-requisitos a quaisquer comunidades que pretendam sobreviver a esta nova realidade. O processo de internacionalização da economia mediante a supressão das barreiras comerciais e a revogação de antigas regulações pressupõe o acirramento dos mercados aos possíveis ofertantes, levando à constatação de que só aqueles que se mantêm competitivos conseguem permanecer no mercado. Tal situação leva a consideração de que seja necessária a elaboração de sistemas de informação para que essas empresas possam se manter competitivas. A contabilidade gerencial, no caso, constitui-se do núcleo central desta complexa visão empresarial da firma, a qual se vê no dever de coordenar, gerenciar e controlar o conjunto de atividades econômicas que põe em marcha.

Nesse sentido, um sistema de contabilidade gerencial atenderia portanto àqueles que buscam otimizar tanto a gestão como os resultados da empresa, servindo de base para a tomada de decisões as quais maximizem a função conjunta de todos os integrantes da organização. Diversos sistemas de informação gerencial têm sido assim desenvolvidos de maneira tal a permitir o processamento, a manipulação, o controle e a interpretação dos dados gerados nas organizações de modo a assegurar a sua permanência num mercado cada vez mais competitivo.

O conceito genérico de contabilidade gerencial como instrumento de planificação, direção e controle da atividade econômico-financeiro da empresa, informativo da riqueza e renda distribuíveis aos investidores permite portanto que essas empresas mantenham a sua competitividade.

Faz-se contudo conveniente recordar que o objetivo de todo sistema econômico é satisfazer as necessidades e desejos da população e que assim sendo, superadas as etapas de autoconsumo, dá-se conta de que a produção podia ser expandida via especialização segundo vantagens comparativas específicas, as quais permitiriam o subsequente intercâmbio entre as populações. Conforme se desenvolve concomitantemente ao comércio uma grande aversão ao risco, o estabelecimento de contratos passa a desempenhar um papel cada vez mais relevante dentre as transações comerciais, vindo as empresas a se comporem de conjuntos de contratos implícitos e explícitos entre os proprietários dos fatores de produção, como já descrevera Coase (1988). A teoria marginalista de maximização dos benefícios propõe a maximização da produção e a minimização do custo como sendo portanto o objetivo final o qual todas as empresas buscariam.

O extraordinário aumento da competitividade, a globalização dos mercados, o ritmo acelerado das mudanças tecnológicas e a difusão das inovações, assim como a eliminação progressiva de barreiras tarifárias impõe às empresas um novo paradigma comercial, o qual se traduz na maximização da cadeia de valor para o cliente.

O mundo competitivo desenhado por Porter (1985) não só exige a transformação contínua dos processos organizacionais e a renovação contínua das organizações (as quais devem estabelecer estratégias de clientes e produtos mais globais baseadas na implantação sucessiva de inovações tecnológicas e na criação de estímulos e incentivos dentro das organizações) como também exige incentivos dentro da própria organização para que a

empresa possa diferenciar-se frente às suas rivais, obtendo assim algum tipo de vantagem competitiva.

Mas um sistema integrado de informação é capaz de gerar e manter toda a informação necessária à gestão da empresa, podendo assim vir a servir de auxílio tanto à geração dos resultados necessários quanto à informação dos envolvidos no processo de produção, de modo tal a manter a coesão do grupo frente a manutenção de um posicionamento competitivo. Formalizada ou não, completa ou incompleta, manual ou automatizada, essa informação é essencial à realização do controle das atividades econômicas e financeiras da empresa.

A informação especificamente contábil corresponderia a um modelo formalizado e completo de informações periódicas sujeitas a um método específico de coordenação segundo convenções preestabelecidas, sendo relativa às transações econômico-financeiras que afetam a riqueza ou renda passada, presente ou futura de quaisquer investimentos da empresa. A contabilidade mede portanto principalmente as consequências econômico-financeiras das decisões de inversão e das demais transações da empresa, estabelecendo uma sequência histórica completa das inversões e financiamentos apresentados no Balanço.

A empresa competitiva de hoje precisa continuamente tomar decisões afim de manter a sua clientela frente às estratégias de seus competidores. Mas a constante mudança tecnológica e principalmente, a variação dos gostos e das necessidades dos consumidores, chamam a atenção para a necessidade de se desenvolver um sistema de informação capaz de organizar essa enorme quantidade de dados através de um tratamento adequado que possibilite um conhecimento máximo tanto da situação interna quanto externa do negócio, de modo tal a permitir que a firma reduza ao extremo a incerteza de suas decisões.

O objetivo de um sistema de informação, portanto, seria transformar dados na quantidade máxima de conhecimento útil possível de modo a auxiliar as tomadas de decisão da firma, vindo seu valor a ser medido pela diferença entre o benefício obtido com a informação adequada, confiável e em tempo e o custo de sua obtenção e eventual elaboração. Como o valor da informação a ser convertida em decisão de inversão ou de planificação e controle depende essencialmente do tomador de decisões, deve-se ter em conta a capacidade de o tomador de decisões de assumir riscos e sua subsequente capacidade de por em prática tais decisões. Coloca-se aqui uma vez mais o papel central do

gestor dentro da organização das atividades econômicas no tocante à indução e persuasão dos detentores dos fatores de produção de modo a permitir a realização das atividades econômicas necessárias ao desenvolvimento objetivado pela empresa.

A informação necessária à tomada de decisão deve submeter-se a um elevado grau de responsabilidade social, devendo para tanto ser compreensível, relevante, confiável, consistente, oportuna e completa, de modo a assegurar que as decisões de inversão, planificação e controle possam ser tomadas com o maior grau de acurácia possível. As decisões de inversão compõem-se do conjunto de medidas e comprometimento de recursos necessários à constituição de uma combinação produtiva viabilizadora das atividades propostas. O gerenciamento no curto e no longo prazo dessas inversões é que mantém uma combinação produtiva competitiva. As decisões de planificação e controle continuamente influenciam o modelo adotado de gestão, definindo-o, vindo a resultar do desdobramento das decisões de inversão anteriores. Às empresas que desejam se manter competitivas, a evolução contínua das estratégias competitivas, a captação constante das novas necessidades dos clientes e a adaptação às inovações produtivas conforme essas surgem compõem uma terceira classe demandante de informação.

A visão global e sistêmica dessa informação constitui-se da energia alimentadora do sistema nervoso da organização, dando as bases para a planificação, execução e controle da gestão da empresa e servindo ainda de veículo de comunicação para a manutenção e incremento dos incentivos internos e externos.

Esse tipo de sistema de informação compõe-se assim de um sistema integrado provedor de um conhecimento suficientemente grande para viabilizar a planificação e o controle dos ciclos de atividades econômicas os quais fundamentam os objetivos da empresa.

Os gestores precisam de informação complexa agregada a um nível conveniente à tomada de decisão ao menor grau de incerteza possível. A melhora contínua da quantidade e da qualidade da informação por sua vez consiste no objetivo central dos responsáveis pelos sistemas de informação e controle, os quais devem assim filtrar e ensaiar via simulação programada os melhores cursos de ação a serem empregados pelos gestores a cada momento. O sistema de informação deve assim criar um conjunto de conhecimentos sistemáticos e periódicos acerca daquilo que cabe e daquilo que não cabe à empresa definir,

devendo para tanto adaptar-se para que tenha chance de sobreviver. Compreende-se aqui tanto a informação referente à atuação dos competidores internos e externos como a informação referente à evolução dos mercados, produtos e serviços complementares e substitutos tanto em preço quanto em quantidade, assim como a informação específica sobre a clientela, a evolução de seus gostos, preferências e necessidades ou ainda, assim como a análise das inovações tecnológicas e organizativas que por causas naturais ou políticas podem alterar a rentabilidade das combinações dos fatores produtivos a cada instante.

É inegável o sucesso dos conceitos e técnicas de gestão estratégica de custos na esfera gerencial, o qual como aqui se tenta demonstrar, acaba por gerar uma contrapartida contábil na busca por competitividade e por uma maior eficácia nos negócios.

As empresas de ponta cada vez mais adotam procedimentos tais quais ABC ou qualidade total porque, reconhecidamente, tais procedimentos melhoram a qualidade dos indicadores contábeis, dando condições para a diminuição dos custos desnecessários não agregadores de valor, de modo tal a aumentar assim os lucros.

No fim, as medidas e indicadores de resultado acabam por ser muito mais globalizantes e importantes do que meramente medidas de custo, por mais modernas que estas possam ser. Como resultado, em termos de uma concepção mais atualizada de avaliação, acaba por ser um conceito (e posteriormente uma mensuração) muito mais amplo do que um lucro contábil (sem diminuir a importância desse), a englobar os mais variados indicadores de performance da entidade, conforme Kaplan (1983) já havia prognosticado, às vezes em forma de quocientes, relacionando não apenas valores financeiros no numerador e denominador, mas também valores financeiros com valores físicos e valores físicos com valores físicos (os verdadeiros quocientes de produtividade).

Evidentemente, num ambiente competitivo em que o preço seja dado pelo mercado e onde não mais seja possível adicionar uma margem de lucro sobre um custo ao qual se venha a incorrer, o fator custo (*target cost*) ganha um realce extra na medida em que a lucratividade e a própria continuidade do empreendimento se apresentam bastante condicionadas à eliminação ou ao menos à redução dos custos não adicionadores de valor. Por essa razão tais conceitos e técnicas foram promovidos ao nível estratégico, dado a sua conectividade com a própria continuidade do empreendimento, num momento em que até

pouco tempo atrás, custo no Brasil era aquele valor a que se chegava, independentemente dos desperdícios e ineficiências, e sobre o qual aplicava-se uma margem de lucro.

VI. CUSTEIO BASEADO POR ATIVIDADE (ABC)

Como bem aponta Bacic (1998), uma vez que os custos indiretos de fabricação (CIF) têm crescido mais do que proporcionalmente em relação aos custos de mão-de-obra direta, a prática do rateio faz-se cada vez mais presente hoje nas empresas. Contudo, quando não acurados, esses rateios na maioria das vezes acabam sendo responsáveis por graves distorções no custo dos produtos, em função do comprometimento da acurácia dos números relacionados aos seus custos finais. Tais distorções, por sua vez, acabam por acarretar inúmeros erros de decisão do ponto de vista da estratégia da empresa, lembrando-se que muitas vezes, decisões estratégicas baseadas em custos não acurados invariavelmente resultam em custos adicionais referentes a estes erros de decisão. Frequentemente, esses erros impactam mais gravemente a aquisição de materiais, de equipamentos e as decisões de compra, fabricação ou terceirização de determinadas atividades ou serviços, lembrando-se mais uma vez que, num mercado onde cada vez mais o preço do produto é dado, todo aumento desnecessário de custo invariavelmente resulta numa margem de lucro reduzida.

Nesse contexto, o custeio baseado na atividade partiria justamente do pressuposto que os recursos de uma empresa sejam consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela oferece. Assim sendo, um melhor enfoque do processo por departamento se faz possível na medida em que essa forma de custeio caracteriza-se numa poderosa ferramenta de análise estratégica dos custos da firma na medida em que torna possível o rastreamento do consumo dos recursos desde que a informação, atualizada e confiável, flua entre os diversos setores da empresa. Disponível essa informação, um custeio por atividade (ABC) confere ao gestor instrumental necessário à otimização do valor agregado por seu departamento ao produto final ofertado pela empresa.

Contudo, de nada essas mudanças adiantam se a empresa não se vir como um conjunto de atividades integradas as quais obedecem cada qual a um conjunto de procedimentos específicos, os quais por sua vez, resultam no produto ou serviço referente a um determinado departamento o qual virá a compor um elo na cadeia de produtos ou serviços ofertados pela empresa. E muito embora na maioria das vezes caiba à Controladoria o papel de provedora de assistência e treinamento no intuito de facilitar o

desenvolvimento de modelos específicos, a definição do desenho de cada modelo de ABC é papel único e exclusivo de cada gerente, dado que só assim é capaz de atender às necessidades específicas de cada departamento.

O custeio baseado por atividade possibilita não só uma visão orientada aos processos a qual é válida para várias funções da sobretaxa de custos indiretos, que por sua vez se soma à visão tradicional orientada à localização fornecida pela contabilidade de centro de custo, como complementa o componente contabilidade de centro de custo. Com base em *cost drivers* esse componente de custo baseado na atividade aloca quantidades do processo de modo tal a permitir que a alocação de custo seja definida com uma maior exatidão na cadeia de valor agregado possível a taxas de custos indiretos. Dessa mesma forma, o custeio por atividade (ABC) amplia o cálculo de custos do produto via atribuição de fontes de custos aos processos empresariais de origem, permitindo que os recursos dos centros de custo possam ser alocados aos processos empresariais com base na utilização real de atividades.

Incluída na demonstração de resultados, o ABC permite uma visão mais realista da posição da receita, muito embora o objetivo principal dessa forma de custeio seja não apenas melhorar os aspectos individuais dos processos como também otimizar toda a cadeia de processos envolvidos na produção. Também são objetivos do ABC a diminuição do tempo do ciclo de produção e a melhoria da qualidade.

Comparada às abordagens de contabilidade dos custos indiretos, o custeio por atividade torna possível a cobrança da sobretaxa de custos indiretos organizacionais dos produtos, clientes, canais de vendas e de outros segmentos. Dessa maneira, a definição de processos empresariais que abranjam várias funções além do ponto de vista do centro de custo funcional abre uma dimensão adicional de transparência de custos indiretos na contabilidade de custos. Primeiramente, pelo fato de os recursos consumidos pelos processos empresariais serem atribuídos de acordo com as origens reais dos seus custos, sendo a unidade de medida característica dessa atribuição conhecida como *driver* de recurso. Subsequentemente, pelo fato de os processos empresariais serem atribuídos aos vários objetos receptores com base na utilização real de recursos pelos próprios receptores, que por sua vez tanto podem ser produtos quanto clientes, canais de venda ou mesmo outros tipos de objeto de resultado. Comparada à contabilidade de custos tradicional, o

custeio por atividade possibilita uma demonstração de resultados dos diferentes produtos e clientes mais realista porque os recursos das áreas de sobretaxa de custos indiretos também podem ser considerados através do esgotamento de processo pelos segmentos de mercado, via processos empresariais.

Nesse sentido os custos primários na contabilidade externa apareceriam como atribuições de classes de custos primárias aos centros de custo responsáveis e dessa forma, a estrutura do centro de custo ofereceria a visão completa da sobretaxa dos custos indiretos organizacionais. Sendo os recursos relevantes aos processos empresariais inteiramente fornecidos pelos centros de custo, o usuário desse tipo de informação está impossibilitado de fazer lançamentos diretos de custos primários a partir da contabilidade externa nos processos empresariais.

As técnicas utilizadas na atribuição dos recursos do centro de custo aos processos empresariais via *drivers* de recursos e na alocação dos processos empresariais aos objetos receptores correspondentes via *cost drivers* são tratadas pela abordagem composta como mera distribuição de custos e pela abordagem de *bottom-up* como equivalendo ao rastreamento de quantidade. A opção por uma das duas abordagens tem consequências um tanto que extensas para a utilização do ABC como ferramenta de gestão.

A utilização desse tipo de custeio aliado à tecnologia de diversos *softwares* de gestão, dentro os quais o R/3 da SAP ampliam ainda mais a sua capacidade. Por exemplo: usado em paralelo, um custeio por atividade é capaz de, além de fornecer informações de cunho estratégico para decisões administrativas, definir tantas versões alternativas quanto forem desejadas, podendo a partir destes cálculos alternativos exibir e analisar as várias hipóteses de cenário postas à frente do gestor. O ABC paralelo acaba assim por agir como um suplemento à contabilidade de custos operacional, que em momento algum é afetado. Pode-se assim de posse de um ABC paralelo e de suas subsequentes versões alternativas analisar importantes sub-áreas de um empreendimento, sendo ainda possível a posterior integração do modelo de processo no fluxo de valores operacionais da empresa tão logo se faça uma análise mais detalhada dos resultados iniciais. Tais cálculos alternativos fornecem dessa forma informações bastante críticas à tomada de decisão por parte do gestor.

Para utilizar os dados existentes, uma versão alternativa baseia-se na versão de referência responsável pelo fornecimento dos dados de lançamento de custo primário e das

alocações marcadas, que numa versão alternativa podem ser perfeitamente modificados. O conceito de versão alternativa pode ser usado tanto no tocante ao custos planejados quanto no tocante aos custos de fato realizados, dado que é possível criar-se tantas versões alternativas quantas forem necessárias.

O uso de um custeio por atividade exige assim uma reavaliação radical da contabilidade de custos como sendo parte de toda a estratégia gerencial de contabilidade, dado os correspondentes requisitos de reestruturação organizacional.

Um custeio por atividade compreende assim essencialmente um método de controle de custos bastante particular uma vez que decompõe o produto nas diversas atividades que o constituem, atividades as quais induzem ou geram os custos incorridos na produção por serem consumidoras dos insumos da firma. Sob a ótica do custeio baseado em atividade, os produtos, sistemas e serviços é que determinam a necessidade de mão de obra e de matéria-prima a ser utilizada, assim como determinam quais as máquinas e equipamentos necessários para produzir-se com maior eficiência e qualidade.

Em termos gerais, pode-se dizer existirem duas versões de custeio com base em atividades. Um é o tradicional custeio por atividade, originalmente introduzido por Robin Cooper e Robert S. Kaplan e estudada por muitos pesquisadores a partir do final da década de 80; o outro, ABM (ou *Activity Based Management*), é amplamente utilizado como base para o gerenciamento dos processos discutido e praticado a partir dos anos 90.

Usualmente o ABC tem sido definido como sendo muito mais uma metodologia de medição de custo e desempenho das atividades, dos recursos e dos custos objetivos baseados nos seus usos, vindo a diferenciar-se do ABM pela ênfase num gerenciamento baseado em medições e determinação de custos, enquanto que o ABM enfatiza o gerenciamento baseado nos processos.

O ABC fornece aos gerentes, com uma maior precisão, o custo daquilo que se produz, sendo assim bastante útil à reestruturação de produtos não lucrativos. Entretanto, em sua versão original, no início de sua utilização, o ABC não alcançava muita popularidade, vindo tão somente a conquistá-la quando da sua remodelação (ABM).

Percebendo que reestruturar as organizações não era o suficiente para se enfrentar o competitivo mercado internacional, ao longo desta última década vários gestores começaram a colocar em prática a reengenharia de processos, utilizando-se de métodos

previamente desenvolvidos nos EUA. Nesse momento, muitas firmas se utilizaram do ABM para guiar a reengenharia de processos, justamente por o ABM focar os custos indiretos e identificar atividades não agregadoras de valor, ponto dos principais daqueles focados pelo processo de reengenharia. Mas além dos gerentes, muitos pesquisadores acreditam também que o ABM seja uma ferramenta muito mais completa à reengenharia de processos das empresas. Na verdade o ABM nada mais é que um desdobramento natural do ABC.

Mas a reestruturação e a reengenharia dos processos produtivos possuem também um lado negativo, lado esse que inclui dispensas temporárias de empregados, fechamento de fábricas e corte de produção. Por esse motivo, muitos adeptos em potencial desse método de custeio ainda relutam em aceitar participar destes programas (ABC/ABM). Na verdade, os funcionários das empresas muitas vezes não promovem o ABC por temerem perder seus próprios empregos. Por essa razão, a introdução do ABM deve incluir não apenas a reestruturação e a reengenharia como também o desenvolvimento de novos negócios, de modo tal a motivar os participantes a colaborarem mais ativamente.

À respeito das ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial e daquelas recentemente desenvolvidas, é certo se dizer que o custo da qualidade, o ciclo de vida do custo, a contabilidade de custos para *software* e os métodos de justificativa de investimentos para ambientes fabris avançados serão introduzidos em cada empresa, dado que estas técnicas recentemente desenvolvidas serão invariavelmente integradas às técnicas tradicionais de contabilidade gerencial e aos conceitos como sistema de custo padrão, orçamento, custo variável, planejamento do lucro, planejamento de negócios intermediários ou custo diferencial.

O custeio baseado na atividade possibilita assim uma visão orientada aos processos que é válida para várias funções da sobretaxa de custos indiretos, a qual se soma à visão tradicional orientada à localização fornecida pela contabilidade de centro de custo. Desse modo, o componente de custo baseado na atividade acaba assim por complementar o componente contabilidade de centro de custo. Esse componente de custo baseado na atividade aloca quantidades do processo com base em *cost drivers*, permitindo assim que a alocação de custo seja definida com uma maior exatidão na cadeia de valor agregado possível a taxas de custos indiretos. Da mesma forma, o custeio baseado na atividade

(ABC) amplia o cálculo de custos do produto através da atribuição de fontes de custos aos processos empresariais de origem. Os recursos dos centros de custo podem ser alocados aos processos empresariais com base na utilização real de atividades.

Na medida em que alteram sensivelmente o perfil de custos das empresas, essas mudanças aumentam os custos indiretos da empresa, sobretudo aqueles custos relativos aos gastos com tecnologia. Por outro lado, o custo direto da mão-de-obra é reduzido conforme menos funcionários passam a ser requeridos nas operações de manufatura. Os sistemas tradicionais de custo alocam os custos indiretos de maneira arbitrária, não refletindo nem o consumo de recursos por um produto individualmente nem a variação que este custos sofrem com alterações na quantidade produzida. Nesse ponto o custeio por atividade (ABC) se mostra muito mais eficaz.

Destacam-se dentro dos novos enfoques de gestão avançada de custos a análise da rentabilidade do produto, frente à importância de se conhecer quais atividades relacionam-se a cada produto e quais recursos tais atividades consomem na medida em que o intuito da empresa é a otimização dos seus recursos e a racionalização dos seus produtos; a análise da rentabilidade do cliente, e o foco no orçamento (o qual deve alocar apropriadamente os recursos de tal modo a atender aos objetivos estratégicos preestabelecidos no tocante aos produtos e aos clientes).

Um orçamento baseado no custeio por atividades permite a identificação dos recursos alocados a cada atividade e de quanto estas atividades contribuem para a maximização do retorno sobre os produtos e sobre os clientes. A gestão de processos e atividades se justifica pela importância de se dispor de mecanismos os quais permitam esta gestão, de modo tal a possibilitar o questionamento dos processos e das atividades existentes na busca de uma redução dos custos, de uma diminuição do ciclo de tempo do processo, da melhoria da qualidade e da agregação de valor ao cliente. Os indicadores atuais de performance da empresa consideram apenas os indicadores financeiros. Os indicadores de performance deveriam incluir os fatores-chave para a satisfação do cliente e ainda, os fatores internos que levam à prosperidade da empresa.

As divergências fundamentais do método ABC de custeio frente à qualidade total resumem-se no foco na eficácia (enquanto o conceito de qualidade total foca a eficiência), no por quê de se fazer o que se faz (e não na simples melhoria daquilo que se faz), na

mudança radical e não restrita à melhoria contínua unicamente, na revolução ao invés da evolução.

Nos métodos tradicionais de custeio, a empresa é na grande maioria das vezes fragmentada em diferentes departamentos com diferentes centros de custo, sendo que cada qual planeja individualmente tanto custos quanto salários, despesas de viagem e depreciação. A somatória destes custos dá a medida de quais os recursos a empresa deve ter disponível para o período planejado por departamento. A análise do desempenho da empresa e das áreas é feita sempre com base nos valores orçados e realizados. Esta análise, no entanto, acaba por gerar uma série de distorções na avaliação de desempenho pelo fato de o controle de custos ser feito sobre os custos resultantes, ou seja, sobre os custos que aparecem nas demonstrações contábeis, e não sobre a causa destes custos, sobre os fatores que deram origem a estes custos. Justamente a atenção nos fatos geradores de custo é que evitam que cortes de curto prazo nos custos, cujas conseqüências geralmente se fazem prejudiciais à empresa no longo prazo, sejam feitas.

O custeio total ou por absorção, nos quais os custos variáveis são atribuídos aos produtos juntamente a uma alocação dos custos fixos de produção, vindo a lucratividade do produto a se concentrar na margem bruta (receita de venda menos custo variável menos custo fixo) e o custeio direto, no qual os custos variáveis são atribuídos aos produtos e os custos fixos são tratados como custos do período, vindo a lucratividade do produto a se concentrar na margem de contribuição (receita de venda menos custo variável), são exemplos desse tipo tradicional de método de custeio.

Diferentemente destas abordagens tradicionais, o método ABC de custeio propõe uma análise por processo de negócio. Um processo de negócio corresponde a um conjunto de atividades executadas bem definidas e inter-relacionadas cujo produto gera valor ao cliente. O processo não segue necessariamente a estrutura departamental da empresa, mas um fluxo de atividades, não seguindo por conseguinte uma divisão de trabalho com base em tarefas. Acaba por definir assim a empresa como sendo um conjunto de indivíduos executores de atividades diversas, necessárias à satisfação das necessidades dos clientes.

Dentre as vantagens trazidas por esse tipo de visão por processos, pode-se destacar a possibilidade de visualização da cadeia de atividades da empresa, a possibilidade de

mapeamento das atividades agregadoras de valor à empresa e a possibilidade de se efetuarem cortes de funções e etapas não agregadoras de valor.

Em linhas gerais, essa nova realidade que a concorrência impõe às empresas redefine um processo agregador de valor ao cliente como sendo rápido, dado que o cliente deve ter suas necessidades atendidas dentro do prazo combinado previamente determinado; conveniente, uma vez que a empresa precisa ter suficientemente claros seus processos de modo tal a ser capaz de informar ao seu cliente, sempre que este solicitar, em qual fase do processo seu pedido se encontra; correto, dado que o produto ou serviço gerado deve ser sempre gerado na quantidade e com a qualidade desejadas pelo cliente e por fim, barato. Deve-se ter sempre em mente que o cliente só irá pagar por aquelas atividades que de fato lhe agregam valor.

O custeio ABC explicita a forma como a empresa aloca seu tempo e seus recursos para atingir seus objetivos. Trabalha com o conceito de atividade, ou seja, com a idéia de consumo de recursos com a finalidade de se produzir um produto ou um serviço. O bom entendimento de quais recursos e qual ponto equilibram o fornecimento dos recursos pela empresa e a demanda destes recursos pelas atividades faz-se assim fundamental. Os clientes, os fornecedores ou os próprios produtos são no geral o gatilho destas atividades. Contudo, muitas atividades são geradas pela própria empresa, vindo estas, desta forma, a não agregar valor algum ao produto ofertado.

Num exemplo mais prático, as empresas que não fazem uso desse método de custeio baseado nas atividades acabariam por cortar o fornecimento de recursos frente à necessidade de reduzir seus custos, cortando com isso funcionários, reduzindo a verba destinada para propaganda, cortando despesas de viagem e reduzindo estoques. Uma vez não tendo sido feita uma análise de quais atividades de fato consomem estes recursos, um número menor de funcionários acaba por vir a ser incumbido da execução das mesmas atividades, acabando por ter seu trabalho individual sobrecarregado.

Por assim dizer, pode-se definir o ABC como sendo este um método de rastreamento dos custos que um negócio ou departamento incorre em relação às atividades realizadas o qual permite ainda a verificação de como estas atividades se relacionam no tocante à geração de receitas e ao consumo dos recursos, avaliando o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Para se entender quais são os fatos geradores de demanda de recursos numa empresa, fatores os quais requerem um gerenciamento, deve-se primeiramente selecionar um centro de custo ou departamento, identificando-se quais os recursos que este centro de custo ou departamento utiliza. Identificados, as principais atividades da respectiva área devem ser listadas. Feito isso, estima-se a quantidade de recursos que essas atividades consomem, devendo-se a partir daí, pensar-se nos fatores geradores de demanda dessas atividades.

Num primeiro nível, o método de custeio ABC enxerga os custos e recursos que aparecem para a empresa como sendo constantes das despesas e do demonstrativo de lucros e perdas. Num nível abaixo estariam as atividades consumidoras destes recursos, solicitadas por clientes, produtos e fornecedores. Abaixo estariam os fatores que originam estas atividades, na realidade a causa dos custos. Por fim, as influências que podem ser exercidas sobre estes fatores geradores de custos. Os fatores geradores de custo podem ser positivos, resultando em receita e produção, ou podem ser negativos, resultando em retrabalho, serviço desnecessário e aumento de custo. Nesse sentido, o esforço da empresa deve concentrar-se em influenciar os fatores geradores de custos, eliminando os fatores negativos e conseqüentemente as atividades decorrentes deles. O gerenciamento de custos se dá no nível das atividades e é neste nível que as ações são tomadas.

Tanto o custeio baseado nas atividades (ABC) quanto o gerenciamento com base nas atividades (ABM), gerenciamento o qual se baseia no instrumental fornecido pelo ABC, geram como benefícios a apuração precisa dos custos de cada produto (sem rateios ou alocações subjetivas), a apropriação precisa dos custos fixos, uma melhor qualidade na tomada de decisões referentes à redução de custos, racionalização da linha de produtos, reengenharia dos processos, maior focalização nos clientes mais rentáveis ou no custeio de fornecedores e a melhoria dos custos e racionalização dos recursos através de eliminação, da redução e/ou da racionalização de atividades. Trazendo consigo novos paradigmas, os métodos ABC/ABM contrapõem à orientação por função típica do pensamento tradicional a orientação por processo de negócio, à redução de custos a prevenção de custos, à informação precisa e estática a informação relevante e oportuna; à busca do culpado a participação pró-ativa, à hierarquia e ao departamento a equipe e as células de processo, ao desempenho individual o desempenho coletivo por processo, voltado não à organização interna mas ao cliente.

O objetivo de uma gestão de custo baseada em atividade (ABC) não é em momento algum substituir o custeio tradicional baseado no volume (VBC), o qual dispõe de suas áreas próprias e específicas de eficácia (que por sua vez são absolutamente insubstituíveis), mas sim suprir algumas necessidades que esse modelo já não atende na ambiência de uma competitividade global.

Faltava aos números dos relatórios financeiros certa acurácia de modo a melhor explicar de que forma os recursos da empresa eram consumidos no processo de produção. Nesse sentido, o esforço do VBC para exatidão dos números nada mais é do que complementado pelo esforço do ABC em torná-lo cada vez mais acurado. Ou seja, à exatidão do VBC, essencial à eficiência das decisões de uma empresa, o ABC soma a acurácia, indispensável à sua eficácia.

O ABC é assim uma forma de custeio completo, dado que aloca os custos fixos aos produtos. Evidentemente, para diferenciar-se do custeio por absorção (aqui tratado como tradicional) inova na metodologia de alocação de custos.

Os diversos sistemas de informação sobre custos têm assim por finalidade apresentar resultados de custo tanto periódicos quanto por produto, afetando direta ou indiretamente os custos totais da empresa e os custos dos produtos. Tais sistemas de informação contudo, requerem uma visão transfuncional, integradora e interdisciplinar da companhia. Nesse sentido, a administração de custos deve englobar em seu corpo teórico a temática da produção flexível, à saber: qualidade total, controle dos custos da não-qualidade, produção *just-in-time*, custo-meta, custo do ciclo de vida do produto, gestão com base na atividade (ABM), gestão estratégica dos custos, formação de redes, administração do capital intelectual. Tamanho conjunto de ferramentas configura o que se vem a chamar “custos para aumentar a competitividade”, devendo ser usado ao longo de todo o ciclo competitivo, vindo a contribuir auxiliando a inovação, quer seja ela radical ou incremental, e a melhoria contínua.

A administração de custos adquire assim uma perspectiva mais ampla que a da simples redução de custos, devendo a racionalização dos custos tornar-se preocupação constante. A simples redução ou corte de custos pode muitas vezes levar à diminuição da base de competências instaladas, colocando em risco a competitividade futura da empresa.

O aumento da competitividade implica na atuação sobre um conjunto de variáveis estruturais de modo tal a transformá-las à favor da empresa. O custeio por atividade tende assim a deslocar o tradicional custeio por absorção em direção a um ideal de custos para se manter a competitividade.

VII. CONCLUSÃO

Durante o período de grande crescimento econômico japonês, 1960-1973, as empresas japonesas desenvolveram novos mercados com a produção em massa e com a redução de custos unitários, vindo mais tarde algumas destas companhias a buscar o uso eficiente dos recursos ao invés do volume de produção. Desde o colapso da bolha econômica japonesa as empresas japonesas gradativamente começaram a focar a reengenharia do processo de negócio, percebendo que para restabelecer seus pontos econômicos fortes, precisariam parar de dar ênfase à expansão do volume e começar a dar ênfase ao gerenciamento mais eficiente, fazendo uso dos instrumentos de custo-alvo, de produção *just in time*, de valor no processo e de gerenciamento baseado nas atividades.

O custo-alvo tende a tornar-se cada vez mais presente nas empresas japonesas uma vez que ajuda a reduzir o ciclo de vida total dos custos. Após o colapso da bolha econômica em 1991, a maioria dos administradores japoneses perceberam que precisavam mais de um gerenciamento eficiente e efetivo do que da usual expansão de volumes de produção. As técnicas de contabilidade gerencial, tanto o custo objetivo quanto o ABC/ABM, são genericamente conceituadas como ferramentas úteis para promover gerenciamento eficiente e devem continuar sendo úteis no futuro.

Tendo como objetivo o gerenciamento eficiente dos recursos, os japoneses agregam ao termo "eficiência" benefícios sociais não facilmente quantificáveis, tais quais a redução das horas trabalhadas, a preservação do meio-ambiente, o bom relacionamento com os fornecedores, a satisfação do consumidor e a proteção dos acionistas. Estes itens tanto podem ser considerados objetivos como também podem ser encarados como imposição ou simplesmente custos por algumas empresas. É exigido assim do gerenciamento japonês uma maior rapidez na redução do tempo do ciclo de fabricação, entrega, rotação do estoque e processamento (economia de velocidade) no sentido de se elevar a eficiência..

No intuito de restabelecer seu poder econômico os administradores japoneses precisaram mudar a ênfase da expansão de volume de produção para gerenciamento eficiente. Complementando as economias de escala, os ganhos de velocidade (redução dos tempos) devem se tornar o centro do planejamento. Como resultado, o custo-alvo deve ser usado para reduzir os custos diretos. Produção *just-in-time* (JIT) e engenharia do valor (VE)

são outras ferramentas para o gerenciamento eficiente, apesar da maior conotação de engenharia. O custeio baseado em atividades e o gerenciamento baseado em atividades (ABC/ABM) são aqui introduzidos na reengenharia dos processos das empresas japonesas, vindo a compor ferramentas bastante eficientes na redução dos custos indiretos e dos custos diretos.

As ferramentas de contabilidade gerencial mais poderosas disponíveis atualmente para o gerenciamento eficiente no Japão são exatamente o custo-alvo e ABC/ABM. O custo-alvo é ferramenta eficiente na redução dos custos de materiais como peças de reposição, mas também pode ser usado para reduzir custos indiretos. O ABC e o ABM são eficientes na redução dos custos indiretos mas também podem reduzir custos de materiais e peças de reposição. O ABC e o ABM são assim extremamente promissores para as empresas japonesas, dado a falta de ferramentas voltadas para a redução dos custos indiretos. O custo padrão pode ser usado adicionalmente no controle dos custos com mão-de-obra em situações de produção manual. Pode também ser usado para controlar o custo de materiais uma vez iniciada a atividade de produção.

O que se tentou mostrar aqui através do exemplo japonês foi justamente como a mudança contínua no meio competitivo assemelha-se à teoria da evolução biológica, conforme já o dissera Nelson & Winter (1982). Contudo, diferentemente da biologia, os próprios agentes são capazes de modificar voluntariamente o meio a seu favor, a partir do desenvolvimento de determinadas estratégias, com base no conjunto de competências internas intrínseca à firma, formadas durante seu processo de aprendizagem.

O conjunto de mudanças nas variáveis competitivas, o qual acabou por levar à criação de um meio no qual a produção flexível faz-se fundamental pode ser explicado a partir das considerações anteriores de que as grandes mudanças no meio acabaram por explicitar as limitações do sistema para atender clientes os quais haviam se tornado mais exigentes, em função do desenvolvimento das próprias estratégias competitivas das empresas.

As novas necessidades exigiam assim uma visão integradora, a qual estava fora das competências internas acumuladas pelas firmas.

A redução dos custos dá-se primordialmente através do uso eficiente e eficaz de recursos e da eliminação dos desperdícios. O propósito de uma gestão de custo baseada nas

atividades (ABC) é justamente dar suporte à estratégia competitiva das empresas na medida em que confere acurácia às decisões, otimizando a gestão econômica das empresas desde que a informação flua.

O custeio baseado em atividades apresenta inegáveis vantagens sobre os critérios mais tradicionais por chamar a atenção para os direcionadores de custos e por conseguir atribuir aos produtos seus custos indiretos de modo tal a espelhar a utilização de capacidade por parte dos produtos de maneira muito melhor do que o tradicional rateio de custos indiretos calculados numa base de volume de atividade único, ainda que se utilizando de várias taxas departamentais.

Mas apesar de todas essas vantagens, ainda assim o custeio por atividade não deixa de ser um custeio por absorção, trazendo consigo algumas das desvantagens gerenciais para a tomada de decisões de curto prazo que tal tipo de custeio apresenta.

Analisando-se a problemática sob o ponto de vista de uma teoria contábil a qual por sua vez vise preferencialmente o usuário externo à empresa, tal teoria não privilegia o custeio direto para avaliação de ativos; pelo contrário, ativos baseados em custeio de absorção têm, via de regra, muito mais precisão como estimadores da verdadeira potencialidade econômica do ativo do que sua representação apenas pelos custos variáveis.

Um estoque não vale apenas seu custo variável e da mesma forma, não vale seu custo total mais a margem de lucro, a não ser quando efetivamente vendido. Nesse aspecto o custeio ABC por atividade não poderia ser invalidado teoricamente na medida em que além de ser um custeio integral, é muito melhor do que um custeio tradicional.

Dentre as forças que permitiram tais mudanças, podemos destacar o uso de tecnologia avançada de manufatura, a qual confere à empresa agilidade, flexibilidade e a possibilidade de um melhoramento contínuo dos processos, permitindo assim uma adaptação mais rápida às mudanças; o foco na qualidade, que deixando de se restringir ao produto é estendida a todos os processos, na medida em que cada vez mais é percebida pelos clientes; rapidez no atendimento ao cliente e na manufatura dos produtos, que acabam por converter-se em vantagem competitiva para a empresa, aumentando a satisfação dos clientes, reduzindo tempo de produção e o volume necessário de capital de giro, além de melhorar o controle de estoques. O foco no ciclo de vida dos produtos aumenta a

velocidade com que novos produtos que venham a agregar valor ao negócio são lançados no mercado, traduzindo-se em vantagem competitiva frente a concorrência.

Em suma, é interessante que se façam as seguintes considerações: uma visão ampla do Sistema de Informação Gerencial é essencial para que se extraiam todas as potencialidades do painel de indicadores contábeis, dos quais os indicadores de custo são apenas uma parte, ainda que parte importante. Pouco adianta afirmar que nem tudo do que se apregoa como novos conceitos e técnicas de custeio não seja tão novo assim, dado que algumas empresas de ponta já praticavam tais técnicas e procedimentos muito antes destas se tornarem moda – o fato é que esses procedimentos se aperfeiçoaram e têm se tornado uma necessidade imperiosa nos atuais tempos de busca por uma maior produtividade e eficiência e finalmente, sob o ponto de vista puramente conceitual, embora o custeio por atividade não seja o melhor conceito para todas e quaisquer aplicações gerenciais, decisivamente é um conceito que se enquadra nas mais atualizadas definições de ativo no que se refere a estoques.

Tendo assim passado por uma série de mudanças no atual cenário dos negócios com o objetivo final de reduzir custos, as empresas que optaram pelo método de custeio baseado em atividade (ABC) ganharam agilidade na medida em que puderam eliminar as atividades não agregadoras de valor ao seu negócio, estando assim aptas a focar aquelas atividades essenciais ao melhor atendimento do cliente., hoje chave de sucesso.

VIII. BIBLIOGRAFIA

BACIC, M. J. (1998) *Administracion de Costos, Proceso Competitivo y Estrategia Empresarial*. Tesis Doctor en Ciencias de la Administración. Bahia Blanca: Universidad Nacional del Sur

CARNEIRO, R. M. (2000) *Reformas liberais, estabilidade e estagnação (A economia brasileira na década de 90)*. Tese de Livre-Docência apresentada ao Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP

CARTIER, E. y YARDIN, A. (1987) “Juicio a la Contabilidad de Costos” in *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Nro.57 septiembre-diciembre de 1998. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas

CASSON, M. (1982) “Transaction costs and the theory of the multinacional enterprise” in RUGMAN A. *New Theories of the Multinacional Enterprise*. Londres: Croom Helm

CHESNAIS, F. (1996) *A mundialização do Capital*. São Paulo: Xamã Editora

CHING, H. Y. (1997) *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas

COASE, R. H. (1988) *The firm, the market and the law* Chicago :Univ. of Chicago

COOPER, R. KAPLAN, R. S. *How Cost Accounting Distort Product Costs*. Management Accounting, abril 1988

COOPER, R. y KAPLAN, R. (1991) *El diseño de sistemas de costos gerenciales*. Editorial Prentice-Hall

DRUCKER, P. (1988) *The Coming of the New Organization*. Harvard Business Review, Boston, vol.68, n.6, p.45-53, jan./fev.

DUNNING, J.H. (1988) *Explaining international production*. Londres: Unwin Hyman

DUNNING, J. D. (1997) “The advent of alliance capitalism” in DUNNING, J. D., HAMDANI, K. A. *The new globalism and developing countries*. New York: United Nations University Press

HOBSBAWN, E. J. (1989) *História Social do Jazz*. São Paulo: Paz e Terra

KAPLAN, R. S. (1983) *Measuring Manufacturing Performance: a new challenge for managerial accounting research*. The accounting review, Outubro 1983

LEBAS, M. (1993) “Contables de Gestión: nace una nueva raza” in GONZALO ANGULO, J. y CARMONA MORENO, S. (org.) *Contabilidad de la Empresa y Sistemas*

de Información para Gestión. Madrid: Editora del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, 1995

MALLO, C. *Contabilidade Directiva y Competitividad de la Empresa*. Madrid: Universidad Carlos III

MARION, J. C. (1983) *Contabilidade Empresarial*. Editora Atlas

MARTINS, E. (1995) *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Editora Atlas

MASAYUKI, N. (1993) *Gestão Estratégica de Custos*. Editora Atlas

MICHALET, C. A. (1985) *Le Capitalisme mondial*. Paris: Presses universitaires de France, col. Économie en liberté, 2ª edição

NELSON e WINTER (1982) *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Cambridge: Harvard Press

NORTH, D. C. (1966) *The economic growth of the United States : 1790-1860*. New York: W.W. Norton

PAGNANI, E. M. *Contribuições da Teoria Econômica nos Custos das Organizações - Uma visão crítica às recentes metodologias de Custos*. Brasil: Instituto de Economia Universidade Estadual de Campinas

PENROSE, E. (1994) *The Theory of the Growth of the Firm*. Oxford: Basil Blackwell

PICKERING, J.F. (1972) *Industrial structure and market conduct*. Oxford: Martin Robertson

PLIHON, D. (1999) *A economia de fundos próprios um novo regime de acumulação financeira in Economia e Sociedade*, Campinas, n. 13

PORTER, M. (1985) *Competitive Advantage*. New York: The Free Press

PRAHALAD, C. K. e HAMEL, G.A. (1998) "A Competência Essencial da Corporação" in MONTGOMERY, C. e PORTER, M. *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Ed. Campus

SAKURAI, M. *O Passado e o Futuro da Contabilidade Gerencial Japonesa*. Tóquio: Universidade de Senshu

SCHUMPETER, J. (1961) *Capitalismo, Socialismo e Democracia*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura

UTTERBACK, J. (1994) *Dominando a Dinâmica da Inovação*. São Paulo: Qualitymark

WILLIAMSON, O. E. (1985) *The Institutions of Capitalism*. New York: Free Press