

O uso da informação contábil para a tomada de decisões estratégicas

Cleber Batista de Souza*

Daniel Gerhard Batista**

Nilton de Aquino Andrade***

O presente artigo tem como objetivo evidenciar a importância da gestão estratégica dos custos nas empresas. O estudo abordará o tema apresentando alguns conceitos de gestão, planejamento, as etapas necessárias para gerir os custos a partir desta perspectiva e a utilização da gestão estratégica de custos para a tomada de decisões. Este artigo aborda, ainda, uma área pouco explorada que é a gestão dos custos em empresas prestadoras de serviços, bem como é feito um paralelo entre a aplicação da Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica dos Custos. Procura-se enfatizar que a gestão estratégica dos custos não significa o abandono das formas tradicionais de apurar e analisar custos, mas uma forma holística de gerenciar os mesmos, com visão interna e externa à empresa.

A modernidade imputou ao mercado mundial uma reformulação em seus conceitos de gestão de custos. Para se manterem vivas e competitivas, continuamente as empresas vêm trabalhando a melhor maneira de extrair dados da Contabilidade de Custos para se adaptarem de forma cada vez mais acertada dentro deste processo.

Para melhor elucidar os objetivos, é relevante conceituar o termo Estratégia, que conforme Holanda (1999), é a "arte de aplicar os meios disponíveis com vistas à consecução de objetivos específicos", ou ainda, "Arte de explorar condições favoráveis com o fim de alcançar objetivos específicos". Assim vislumbra-se que a gestão estratégica será um trabalho de extrair o maior benefício possível dos recursos à disposição para determinado trabalho.

Ao incluir ainda o termo custos, estaria caminhando para um padrão de checagem, análise e gerência dos custos, de forma harmônica e singular, capaz de pensar "redução de custos" como um objetivo comercial na empresa tão importante quanto a obtenção dos lucros.

A gestão estratégica coloca as despesas relacionadas aos custos com uma importância superior, pois será mais importante reduzir custos do que simplesmente aumentar vendas. Por quê? Porque o aumento de vendas demanda aumento de custos. A preocupação é aumentar receitas com redução de custos, ou seja, quanto maior for a venda, menor será o percentual de comprometimento com os custos. Aqui está o campo de atuação da Gestão Estratégica de Custos.

Desenvolvimento

Não há como se desenvolver uma gestão sem planejamento. O planejamento emerge como a ferramenta básica para ingressar na gestão estratégica de custos.

Planejar deve ser entendido como uma forma de organizar as ideias, atos e ações, e, na gestão estratégica de custos, seu objetivo é reduzir os encargos de produção. Para Drucker (1999) "... uma "oportunidade" somente pode ser decidida se houver uma estratégia; caso contrário, não há como saber o que aproxi-

Custo Gerência Estratégica Decisão

análise de direcionadores de custos que são orientadores que determinam a causa e o efeito dos custos.

O que para Shank e Govindarajan (1997) é denominado como direcionador de recursos, para Martins (2003) é definido como direcionador de custos, como sendo o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Esta análise visa entender o comportamento dos custos e seus influenciadores. Definir os melhores e mais relevantes direcionadores será a atividade mais importante e relevante na gestão estratégica de custos.

Ainda, conforme Martins (2003), há que se distinguir dois tipos de direcionadores:

I) Direcionador de recursos: É aquele que identifica como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades. Exemplo: como a atividade "comprar materiais" consome materiais de escritório?

A maneira como esta atividade utiliza-se deste recurso pode ser mensurada através das requisições feitas ao almoxarifado; assim, as requisições de materiais identificam as quantidades utilizadas deste recurso (material de escritório) para realizar aquela atividade (comprar materiais). O direcionador de recursos, neste caso, é a quantidade necessária, e não as requisições.

II) Direcionador de atividade: Item que identifica como os produtos consomem as atividades e serve para custear os produtos. Exemplo: Como os produtos consomem a atividade "comprar materiais"?

ma a organização dos resultados desejados e o que é desvio e desperdício de recursos".

Assim, planejar não quer dizer acertar sempre, mas buscar incansavelmente os resultados mais próximos dos desejados.

A gestão depende do planejamento estratégico que significa buscar os resultados ou valores desejáveis e possíveis da forma mais completa, desde a concepção até o sepultamento de um produto.

Numa análise exógena, deve-se buscar o conhecimento dos custos dos fornecedores, a fim de obter matérias-primas com preços mais acessíveis, até um atendimento pós-venda que minimize os gastos com reparos em garantia ou fora dela. Conseqüentemente os valores despendidos nos processos devem tender a reduzir-se na mesma proporção em que se implemente a gestão estratégica de custos. A contabilidade de custos pode auxiliar enormemente nesta tarefa.

Gerir custos é muito importante, porém geri-los estrategicamente denota ainda mais significância. Conforme Shank e Govindarajan (1997), a gestão estraté-

gica de custos passa por três temas subjacentes que são:

I - Análise da cadeia de valor.

II - Análise de posicionamento estratégico.

III - Análise de direcionadores de recursos.

O primeiro tem por fim ampliar a visão como um todo dos custos dos produtos; assim, todas as atividades criadoras de valor, desde os contatos com os fornecedores para a aquisição da matéria-prima até o produto final estar definitivamente nas mãos do cliente, devem ser mensuradas. Posicionamento dos fornecedores, localização dos estoques, dentre outros, devem atender o propósito empresarial de todas as partes envolvidas no processo.

O segundo, ou a análise do posicionamento estratégico, refere-se às empresas que se colocam com o menor custo ou com diferenciação de produtos pela qualidade. Assim as decisões devem levar em conta seus objetivos conforme sua escolha de atuação no mercado.

O terceiro tema pelo qual passa a gestão estratégica de custos se refere à

O número de pedidos e cotações emitidos para comprar um produto em relação ao número total de cotações e pedidos indica a relação da atividade com aquele produto. Assim, o direcionador desta atividade (comprar materiais) para os produtos é efetivamente o número de pedidos e cotações emanadas no processo.

Além destes tipos de direcionadores, outra questão importante na gestão estratégica dos custos refere-se à elaboração do plano de contas pela Contabilidade de Custos. Se o gestor necessita de informações extraídas dos dados da contabilidade, o Contador pode e deve qualificar seu plano de contas fazendo com que as informações sejam prestadas de forma a atender e colaborar na tomada de decisões.

Neste ponto dar-se-á um passo importante para o fornecimento de informações para a gestão estratégica de custos. Um bom plano de contas produzirá dados com maior grau de qualidade.

Qual é a situação real das atividades necessárias para elaboração, produção e venda dos produtos? Qual é a mensuração de sua cadeia de valores? Qual é o interesse estratégico do produto e qual o melhor direcionador de recursos?

Estes são questionamentos básicos para a implantação, utilização e exaltação da real importância na gestão estratégica de custos. Deve-se focar nossos esforços para fazer desta gestão algo a ser perseguido incansavelmente.

Até que os gerentes que se utilizam da informação contábil estejam dispostos a enfrentar o desafio de utilizar a contabilidade de custos com uma visão mais ampla, como a proporcionada pela gestão estratégica de custos, continuarão a subestimar o potencial das informações geradas por esta ferramenta.

A gestão estratégica converge para

um mesmo documento ou relatório formal as vontades empresariais, suas capacidades, efeitos externos e decisões administrativas. Na verdade a gestão estratégica é capaz de prever os resultados pretendidos.

Após a tomada de uma decisão, a administração da empresa começa um processo contínuo que envolve algumas etapas, dentre elas: comunicar as estratégias por todas as áreas da empresa; desenvolver planos para implementar as estratégias e criar controles para monitorar o sucesso da estratégia adotada. Este novo conceito de gestão estratégica de custos, que passa pelos três temas abordados acima, está intrinsecamente relacionado com estas etapas da administração. A observação e correlação destes temas proporcionarão uma vantagem competitiva e sustentável para a empresa, o que fica em geral relegado a segundo plano pela contabilidade gerencial tradicional.

Outras diferenças fundamentais são percebidas também entre a Contabilidade Gerencial tradicional e o conceito, ora colocado, de gestão estratégica de custos, conforme Shank e Govindarajan (1997). Vide quadro abaixo:

Como se pode perceber, há uma visão mais apurada na gestão estratégica de custos, pois procura-se conhecer melhor a estrutura e o comportamento dos custos dentro de uma visão holística dos mesmos e extrair proveitos desse conhecimento.

Para melhor visualização dos benefícios trazidos pela análise estratégica dos custos, considere uma empresa que tenha a oportunidade de colocar um novo produto no mercado, ocupando seu tempo ocioso e, portanto, sem alterar seus custos fixos.

Ora, na análise tradicional verifica-se apenas a margem de contribuição proporcionada pela nova proposta e, provavelmente, seria aceita a nova tarefa. Já, em uma análise estratégica, dá-se conta de diversos outros fatores que ficam omitidos pela contabilidade gerencial tradicional.

Respostas para alguns questionamentos são necessárias para uma análise mais segura, tais como: Quem são os fornecedores para esse novo produto? Qual a estrutura de custos desses fornecedores e como se pode intervir em seus custos para reduzir o custo do material? Qual a melhor forma de compra da

QUADRO I

Questões da Gestão Estratégica de Custos

Dúvidas	Contabilidade Gerencial	Gestão Estratégica De Custos
1. Como obter os melhores proveitos na análise de custos?	a) Analisando por produtos, clientes e funções. b) Dando um grande enfoque interno. c) Preocupando-se apenas com o valor agregado.	a) Analisando os vários estágios da cadeia de valor. b) Dando um grande enfoque externo. c) Preocupando-se com toda a cadeia de valor.
2. Para que analisar os custos?	a) Basicamente para o acompanhamento dos resultados e medidas de correção.	a) Além dos itens relativos à contabilidade gerencial, proporcionar mudanças nas políticas administrativas em função do posicionamento estratégico da empresa.
3. Como estudar o comportamento dos custos?	a) Basicamente em função do volume.	a) Em função dos direcionadores de custos.

matéria-prima, à vista com desconto ou a prazo? Qual o prazo? Qual a melhor estrutura da linha de produção para minimizar os custos de fabricação? Quais as atividades de produção e de serviços necessárias para a fabricação desse novo produto? Quais serão os custos dessas atividades e o que geram esses custos (direcionadores)? Qual o custo de qualidade? Qual o custo pós-venda? Qual o impacto sobre os outros produtos da entrada deste novo produto no mercado?

Enfim, uma análise estratégica procura conhecer todas estas respostas, entre outras, proporcionando uma visão geral, a mais concreta possível, capaz de proporcionar a tomada de decisão mais correta possível.

Gestão estratégica de custos em empresas prestadoras de serviços

A literatura contábil ainda é muito tímida com relação à apuração de custos em empresas prestadoras de serviços. Acredita-se que uma das razões é a dificuldade em se conhecer a estrutura de custos destas empresas e, por consequência, a pouca utilidade das informações fornecidas pelos relatórios tradicionais.

A implantação da gestão estratégica de custos nestas empresas pode resolver sensivelmente estas deficiências. A análise da cadeia de valor, ou seja, a análise de todos os fatos internos e externos que influenciam no processo de produção de serviços, desde o nascimento até o encerramento da prestação do serviço, ou ainda, desde os projetos de captação de serviços até o serviço pós-atendimento aos clientes.

Na análise do posicionamento estratégico, o pesquisador de custos deve avaliar qual a posição da empresa frente ao mercado em que ela atua. Se a mesma oferece serviços com alta qualidade

ou se trabalha com liderança de custos, oferecendo serviços a preços módicos ao mercado.

Nesta investigação, entende-se que o item mais importante a ser analisado é o direcionador de custos, ou seja, aquele fator que identifica como e por que o custo foi gerado.

Este resultado apurado com profundidade e consciência proporciona relatórios com informações extremamente relevantes e fidedignas, e realmente úteis para a tomada de decisões. Como exemplo de direcionador em uma empresa prestadora de serviços, pode-se citar a atividade de recepção que consome material de escritório. Esta resposta poderia ser dada pelo rastreamento das requisições ao almoxarifado e identificando todos os materiais requisitados pelos responsáveis da atividade de recepção.

Assim, como em uma atividade industrial/comercial, as empresas prestadoras de serviços deverão oferecer serviços cada vez mais em conta, com uma qualidade sempre melhor. Haverá a busca incessante na redução de custos, porém a decisão gerencial dos valores dos serviços dependerá diretamente das expectativas dos envolvidos na transação, ou seja, a empresa e seus clientes.

Considerações finais

A gestão estratégica de custos é uma ferramenta de extrema eficiência na tomada de decisão. Entrar na empresa, estudar suas operações, definir parâmetros e melhorar seus desempenhos serão o objetivo primeiro na implementação desta ferramenta.

Deve-se lembrar que toda empresa dedica-se a perseguir o lucro, que é sua meta primordial, porém buscar o enxugamento dos valores gastos com custos proporciona menos dispêndios e oferece grande repercussão aos resultados empresariais.

Utilizar-se deste ornamento é estar à frente de instrumentos mais simples e já ultrapassados por novas tecnologias. Não se fala em abandonar o que está em uso na atualidade, mas sim em evoluir para um futuro mais atuante e coerente com nosso tempo.

Nesse caminho a Contabilidade está e será beneficiada. Seus relatórios serão capazes de demonstrar resultados e informações que espelhem as necessidades da empresa de forma confiável.

A gestão estratégica de custos é capaz de dar essas condições, vinculando o passado, o presente e o futuro gerencial da empresa no auxílio à tomada de decisão.



* Cleber Batista de Sousa – Contador, Auditor, Professor e Mestrando em Contabilidade.



** Daniel Gerhard Batista – Contador, Auditor, Professor e Mestrando em Contabilidade.



*** Nilton de Aquino Andrade – Contador, Auditor, Professor e Mestrando em Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- DRUCKER, Peter F. *Desafios Gerenciais para o Século XXI*. São Paulo: Planeta, 1995.
- HOLLANDA, Aurélio Buarque de. *Dicionário Aurélio*. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. CD-ROM. Versão 3.0.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SHANK, John K. *Contabilidade, Vijay, A. Avaliação dos custos*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.