



GESTÃO DE CUSTOS: UMA VISÃO ESTRATÉGICA SOB O ENFOQUE DE ADOÇÃO DA CADEIA DE VALORES

**Luís Marcelo Martins*

RESUMO

A adoção de estratégias de gestão dos custos voltadas para o processo de tomada de decisão e não mais para a utilização como um simples controle conduz à elaboração deste estudo. Desta forma, tem-se como propósito apresentar um relato que busca favorecer uma visão mais ampla de atuação do gerenciamento estratégico de custos no contexto tradicional relacionado à análise de custos na cadeia de valores e não mais como uma sistemática de controles de valores a serem agregados. Demonstra-se então uma visão estratégica voltada a custos como vantagem competitiva na gestão das organizações, como também definições básicas de cadeias de valores, metodologia de seu enquadramento, os elos de ligação dessas cadeias e os perigos de se ignorá-los, além do posicionamento de custos neste enfoque. Ainda, para melhor visualizar a gestão dos custos da forma proposta, apresenta-se também um quadro comparativo da metodologia da utilização da cadeia de valores versus a contabilidade gerencial convencionalmente adotada na gestão da empresas. Para tal, foram desenvolvidas pesquisas bibliográficas sobre o tema, nas quais se procurou inter-relacionar os focos apresentados. Tais pesquisas direcionaram relatos descritivos, como também a montagem das figuras ilustrativas e elaboração do quadro comparativo.

PALAVRAS-CHAVE: Custos; Decisão; Gerenciamento Estratégico de Custos; Cadeia de Valores.

ABSTRACT

The adoption of strategies for the management of costs turned to the decision-making process and not to their use as a mere control led to the development of the present study. It aims at presenting a report that favors a broader view of strategic management of costs in the traditional context related to the analysis of costs in the value chain and not as a system of value control. A strategic view turned to costs as a competitive advantage in the management of organizations is shown, as well as basic definitions of value chains, fitting methodology, linking of such chains, the dangers for ignoring them, and the positioning of costs according

*Docente do Curso de Administração do Centro Universitário Filadélfia – UniFil.
Mestre em Administração pela Universidade Norte do Paraná - UNOPAR.
Mestrando em Administração na Universidade Estadual de Londrina - UEL.
E-mail: condanys@sercomtel.com.br

to this approach. To better visualize the management of costs according to the way proposed, a comparative frame of the methodology in the use of the value chain versus the managerial accountancy conventionally adopted in the enterprise management is also presented. For such, bibliographic research about the theme was developed, in an attempt to interrelate the focuses presented. The research directed descriptive reports as well as the development of illustrative figures and the working out of the comparative frame.

KEY-WORDS: Costs; Decision; Strategic Management of Costs; Value Chain.

INTRODUÇÃO

A relação existente entre a Empresa e o Ambiente onde esta atua passa por um conflito constante de interesses, onde cada um dos pontos de relacionamento busca a defesa direta de seus interesses; contudo, o objetivo de se obter um completo sucesso de mercado e rentabilidade nos negócios está diretamente relacionado com uma boa gestão estratégica, em sua forma ampla.

Essa relação entre estratégia e sucesso é relatada por MINTZBER (2000 : 222) quando o autor apresenta a estratégia não exclusivamente como um processo de mudanças, mas de continuidade aos processos, quando estes necessitam, além das mudanças, de uma estabilidade desse direcionamento.

Assim, ao se abordar o gerenciamento estratégico de custos, pode-se observar que ainda é pouca a dedicação dada aos estudos do mesmo e sua repercussão nas empresas. A maior parte dos estudos aborda questões restritas e adota um ponto de vista a curto prazo. Normalmente, outros fatores são priorizados, relegando a análise dos custos a uma situação secundária ou simplesmente de controle; não obstante, na atualidade, há uma perda do domínio dos preços pela empresa, onde o mercado é que passa a determinar o valor de venda e, com isso, a administração dos custos toma maior importância no contexto.

Diferentes razões concorrem para que certas empresas encontrem dificuldades na organização e manutenção de um serviço de custos. Entre outros, podemos relacionar os seguintes motivos: desconhecimento do assunto, falta de especialista para o trabalho, despesas elevadas com a manutenção do serviço, etc.

Com isso, o objetivo deste trabalho é apresentar um estudo que favorece uma visão mais ampla de atuação do gerenciamento estratégico de custos, sob o contexto tradicional, relacionado à análise de custos na cadeia de valores. Para tal, foram desenvolvidas pesquisas bibliográficas, as quais direcionaram relatos descritivos sobre o tema e nas quais se procurou inter-relacionar os focos apresentados.

1.0. – GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A necessidade de se visualizar custos de uma forma mais dinâmica ampliou os horizontes dos estudos desse tema. Desta forma, uma conotação mais sistêmica passou a ser adotada no gerenciamento e nas análises do processo, o que levou ao desenvolvimento de novas metodologias e abordagens.

KOURY e ANCELEVICZ (2000 : 56) abordam a visão tradicional de custos como uma forma de atender as necessidades de valorização dos estoques, sejam de matérias-primas ou de produtos acabados, atender as necessidades de controles gerenciais sob o foco de sistemas de informações e também apurar os custos dos produtos, ou seja, a visão estratégica dos autores não é focada para o uso estratégico dos custos, mas há, evidentemente, um direcionamento para a utilização de ferramentas de gestão destes, como geradoras de dados ou informações gerenciais.

Para ROBBINS (2000 : 123), a disposição de uma empresa em ser líder em custos no mercado onde atua é o indicativo de que esta opta em adotar uma estratégia de liderança em custos, ou seja, a empresa não deve ser mais uma a disputar posição de mercado no que se refere a este fator, mas aquela que será a líder.

Em razão disso, faz-se necessária uma abordagem diferenciada da gestão do que, de alguma maneira, afeta o processo decisório na gestão daquilo que comporá tais fatores estratégicos. Abaixo se apresenta uma forma mais sistêmica no que concerne a tal processo estratégico:

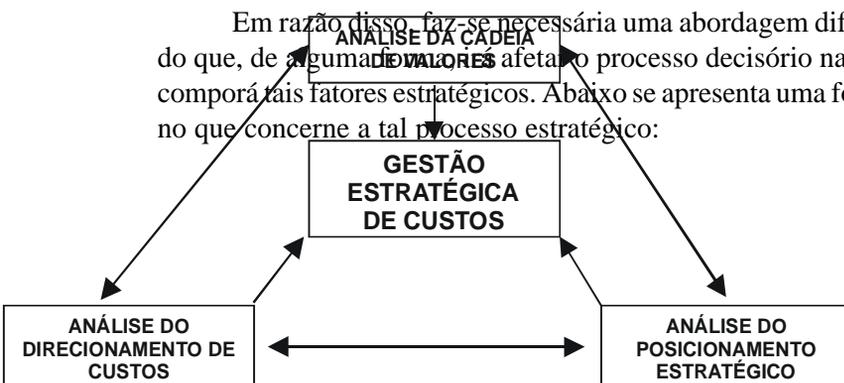


Figura 1 – Visão sistêmica da gestão estratégica de custos.

Como pode ser visto, gerenciar custos não se restringe apenas aos controles básicos existentes na empresa, geralmente após os fatos terem ocorrido. A conotação de estratégia no gerenciamento visa a abordagem geral ou a participação dos custos em todo o processo de planejamento da empresa.

Segundo PORTER (1990 : 57), “A vantagem de custo é um dos dois tipos de vantagem competitiva que a empresa pode possuir.” Ainda segundo ele, “os administradores reconhecem a importância do custo, e muitos planos estratégicos estabelecem a “liderança de custos” ou a “redução de custo” como meta.” Assim, ratifica-se a posição de grande importância da administração dos custos nas empresas de uma forma mais estratégica e não simplesmente o seu controle ou ainda como um instrumento de controle.

A gestão da mudança, como uma forma de se atuar perante um mercado competitivo, provoca ações empreendedoras e inovadoras por parte das empresas de modo a permanecerem competitivas – em questão de custos. Contudo há a necessidade de força política neste contexto, onde esta estará atuando como um agente facilitador das mudanças provocadas pelas estratégias traçadas. MINTZBERG (2001 : 367) relata: “A mudança requer desafiar o *status quo*. A política poderá facilitar isso; se não houver forças empreendedoras ou inovadoras para estimular a mudança estratégica, talvez seja a única força disponível para a mudança”.

Observa-se desta forma que uma visão estratégica de custos é necessária para ofertar uma maior competitividade à gestão das organizações, sendo que determinados casos necessitarão de mudanças estruturais e até mesmo das próprias estratégias sob este foco.

A importância desse fator é abordada por PORTER (1990 : 31) ao relatar:

“A cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação. Uma empresa ganha vantagem competitiva, executando estas atividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata ou melhor do que a concorrência”.

Adota-se, a partir daí, que custo também é um instrumento a ser utilizado como uma ferramenta estratégica, num mercado altamente competitivo, onde diferenciais devem ser utilizados visando atingir as necessidades empresariais e, como consequência, a satisfação dos consumidores da empresa, além de seus próprios resultados.

2.0. – CADEIA DE VALORES

Abordando diretamente o tema, pode-se definir cadeia de valores como sendo o conjunto de atividades geradoras de valores que serão agregados ao produto, isto desde as fontes de matérias-primas até o produto final estar na mão do consumidor. Assim, na análise da posição competitiva de um produto, o valor, e não os custos, devem ser utilizados.

Para SHANK e GOVINDARAJAN (1990 : 62), a visão de custos na cadeia de valores pressupõe que:

“A estrutura da cadeia de valores é um método para se dividir a cadeia – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais – em atividades estratégicas relevantes a fim de se compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação”.

Todo processo ou todo trabalho realizado na empresa, como também o que é realizado externamente, será agregado; desta forma, cada produto deverá ter uma fração dos custos de cada atividade, sejam elas atividades diretas ou indiretas, ou seja, de planejamento, administração, produção, comercialização, distribuição e entrega, bem como outras que ocorrerão durante todo o ciclo citado anteriormente.

O primeiro passo é a determinação da cadeia de valores existentes na empresa, visto a amplitude de sua abrangência dentro do processo. Assim, a identificação das atividades se faz necessária, uma vez que no processo operacional de cada uma serão agregados valores de insumos, recursos humanos e alguma forma de tecnologia empregada.

Podem-se identificar dois tipos de atividades, as primárias e as de apoio. As primárias são aquelas relacionadas com o processo que vai da geração do produto até seu acompanhamento no pós-venda. As atividades de apoio são as que dão suporte à existência da empresa como um todo, ou seja, dão suporte às atividades primárias e a si mesmas, como é apresentado por PORTER (1990) e pode ser observado na figura a seguir:

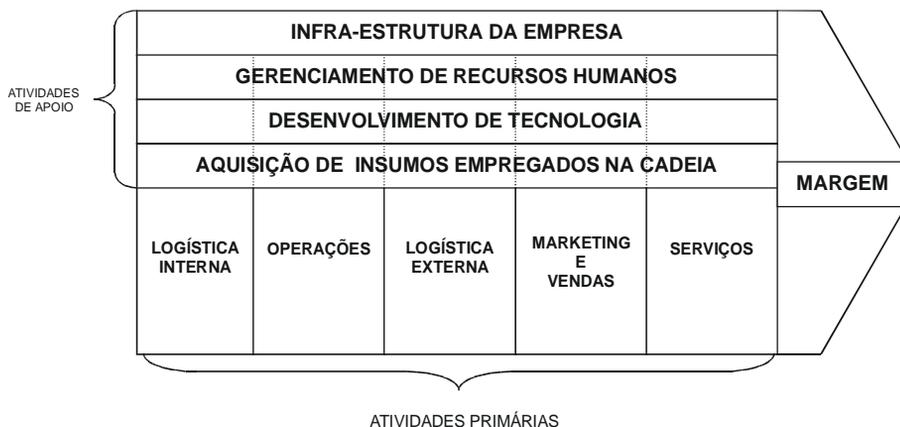


Figura 2 – A Cadeia de Valores Genérica (com algumas modificações).

FONTE: PORTER, Michael E., *Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior*. Rio de Janeiro : Ed. Campus, 1990 – p.35.

Objetiva-se com essa abordagem a determinação de uma vantagem competitiva permanente ou duradoura, baseada no custo ou na diferenciação, ou ainda nos dois, ou seja, a abordagem do produto de uma forma estratégica, através de um fator diferencial que seja percebido por aqueles que vão adquiri-lo.

Desta forma, a adoção de uma linha estratégica de baixo custo visa a determinação de um valor de custo inferior perante os concorrentes, sendo que o diferencial poderá ser obtido ao se buscarem processos de minimização dos custos através de:

- ◆ Economia de escala de produção;
- ◆ Efeitos da curva de experiência;
- ◆ Rígido controle de custos;
- ◆ Minimização de custos em áreas como pesquisas e desenvolvimento, prestação de serviços, força de vendas ou publicidade.

O gerenciamento da cadeia de valores de uma empresa, em relação às cadeias de valores dos concorrentes é que determinará a possibilidade de desenvolvimento ou manutenção de vantagens de custos dos produtos ou serviços postos para comercialização.

O apontamento, através de pesquisas, dos pontos da cadeia de valores dos clientes torna-se então de fundamental importância para se abordar a relação custo *versus* benefício que esse atribuirá ao produto; assim, a empresa poderá traçar estratégias mais focadas e direcionar esforços visando atingir tais pontos e, com isso, obter melhores resultados.

2.1. – METODOLOGIA DA CADEIA DE VALORES

Etapas para o desenvolvimento da cadeia de valores:

1. Identificar a cadeia de valores do setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor, ou seja, dividir a unidade em atividades distintas, observando se participam significativamente nos custos, se o comportamento dos custos das atividades são diferentes, se os concorrentes realizam de outra forma, ou ainda se tem um alto potencial para criar diferenciação;
2. Diagnosticar os direcionadores de custos, regulando cada atividade de valor, dando uma visão mais estratégica sobre estes;
3. Desenvolver vantagem competitiva sustentável através de um melhor controle dos direcionadores de custos que os concorrentes, ou ainda, reformulando a cadeia de valores;

3.0. – OS PERIGOS DE SE IGNORAREM AS LIGAÇÕES DA CADEIA DE VALORES

Tendo em vista que a estrutura da cadeia de valores é um método para se dividir a cadeia em atividades estratégicas relevantes, a fim de se compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação, e uma empresa é basicamente uma parte de um conjunto maior de atividades do sistema de relacionamento fornecedor – empresa – cliente - concorrente, deve haver um cuidadoso trabalho no sentido de analisar os pontos de interseção comuns na cadeia de valores que são mantidos entre esses quatro agentes.

Graficamente, podemos expressar da seguinte forma:

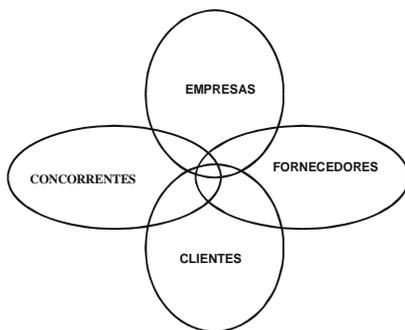


FIGURA 3 - Relacionamento fornecedor–empresa–cliente–concorrente.

Como pode ser observado, existem pontos comuns entre os quatro agentes, os quais devem ser analisados e apontados como fatores necessários à satisfação das necessidades de cada um na cadeia de valores.

Estes relacionamentos podem afetar nas atividades de cada um deles, dependendo do ponto na cadeia de valores, para onde as ações tomadas vão ser direcionadas.

Assim, para equacionar uma vantagem competitiva e sustentá-la é necessário que a organização conheça e analise todo o sistema da cadeia de valores, e não apenas a cadeia da própria empresa, visto que qualquer alteração que ocorra em qualquer ponto, mesmo externamente, poderá afetar diretamente as estratégias e, em consequência, até mesmo os resultados da empresa.

Também é importante citar que, dentro de cada um dos agentes – empresas – concorrentes – clientes – fornecedores, existem suas próprias cadeias de valores que devem ser analisadas e equacionadas.

3.1. – ELOS DENTRO DA CADEIA DE VALORES

Um conjunto de atividades interdependentes, isso é uma cadeia de valores, e cada atividade relaciona-se com outra formando os “elos”. Esses são muito importantes para a vantagem competitiva, pois cada um deles demonstrará os pontos de influência de uma atividade na outra.

São inúmeros os elos entre as atividades na cadeia de valores. Alguns dos elos mais comuns são aqueles entre atividades diretas e indiretas - como, por exemplo, a operação de máquina e manutenção; garantia de qualidade e outras

atividades, como inspeção e serviço pós-vendas; atividades que devem ser coordenadas, como logística e operações; e entre atividades que são formas alternativas para a obtenção dos resultados, como publicidade e venda diretas.

Como exemplo, podemos considerar a elevação no custo para se obter uma maior precisão na fabricação de peças, equilibrando este com um recuo dos custos de controle de qualidade dos produtos acabados, que pode representar ganhos ao processo como um todo.

A identificação dos elos exige o conhecimento de todas as atividades, em outras partes da empresa, que têm ou que poderiam ter um impacto sobre o custo da execução da própria atividade. Com isso, modificar o modo de uma das atividades poderá afetar o custo não só dessa, mas também do produto final.

Também existem os elos entre a empresa e o ambiente, como, por exemplo, os fornecedores e os clientes. A identificação destes elos pode ser feita através de análise do modo como o comportamento destes afeta o custo de cada atividade na empresa e vice-versa, sendo o elo, o ponto onde este oferece condições para ganhos de todas as partes, através da coordenação e otimização de suas respectivas cadeias de valores.

O desenvolvimento de uma boa estratégia de atuação nesses elos pode repercutir significativamente na redução dos custos totais pela coordenação ou otimização conjunta com todos os elos, o que pode representar em vantagem competitiva de grande relevância para a empresa.

3.2. – CONCLUSÕES A RESPEITO DA CADEIA DE VALORES PARA DIFERENTES CONCORRENTES

A cadeia de valores é um instrumento básico para determinar os custos da concorrência. A forma como as atividades são desenvolvidas e a identificação das cadeias de valores dos concorrentes são primordiais para se apontarem seus custos.

Neste sentido, SHANK e GOVINDARAJAN (1990 : 64) abordam o tema relatando que, ao se identificar a cadeia completa dos concorrentes, pode-se conseguir ir avante ou retroceder na gestão, a fim de melhorar o desempenho das áreas em análise; ou seja, se necessário, um setor poderá ser desativado ou incrementado, respondendo à questão – fazer ou comprar?, e investindo naquela opção que melhor resultado ofereça.

Em razão das dificuldades em se obterem informações, as estimativas devem ser adotadas a partir de dados que circulam pelo ambiente, bem como através de pesquisas junto a fornecedores e clientes dos mesmos. O fato de que a produção ou o produto do concorrente é muito similar ao que se produz internamente facilita a estimativa, visto que, apesar de não se poder afirmar com segu-

rança, as cadeias de valores serão muito parecidas. A pesquisa de vários concorrentes poderá apresentar um resultado mais próximo da realidade, uma vez que informações poderão ser analisadas comparando-se e cruzando-as entre si.

Ao concluir tais análises, as empresas podem constatar que existem atividades em seu processo que são mais onerosas que as de seus concorrentes e, assim, optar por eliminar tal processo e adquirir o produto pronto de seus concorrentes. Desta forma, podem adquirir vantagens competitivas, reduzindo o custo em uma das etapas de sua cadeia de valores, como podem também concluir o processo inverso.

4.0. – CADEIA DE VALORES VERSUS VALOR AGREGADO

Adotado pela contabilidade gerencial, o valor agregado tem uma conotação ao enfoque interno. O conceito de cadeia de valores dá uma amplitude maior à conceituação de custos, destacando quatro áreas de melhoria dos lucros:

- A. Ligações com fornecedores - onde estas podem beneficiar ambos os lados, eliminando etapas na cadeia de valores destes e conseqüentes custos;
- B. Ligações com clientes - não desconsiderando que somos fornecedores de nossos clientes, o relacionamento é muito semelhante ao anterior; o objetivo é, também, beneficiar ambos os lados, atendo-os da melhor forma possível com o menor custo;
- C. Ligações de processo dentro da cadeia de valores de uma unidade empresarial - as etapas do processo são interdependentes, agregando valor ao produto final. Estas devem estar equacionadas para atingir o objetivo final;
- D. Ligações através das cadeias de valores da unidade empresarial dentro da organização – distribuição dos custos entre unidades para beneficiar a todas.

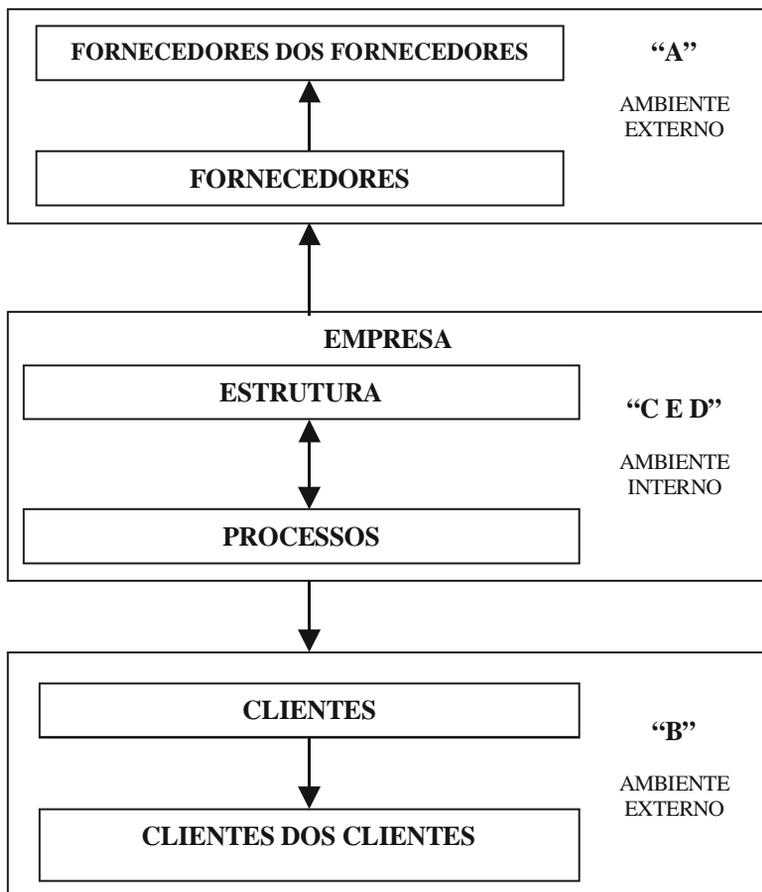


FIGURA 4 – Relacionamentos na Cadeia de Valores.

Assim, como pode ser observado na Figura 4, o horizonte da abordagem da cadeia de valores amplia as fronteiras da análise de custos, atingindo o ambiente externo da empresa, o que não ocorre com a conceituação de valor agregado.

5.0. – QUADRO COMPARATIVO:

CADEIA DE VALORES *VERSUS* CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAL

Ao se analisarem os processos de gerenciamento de custos, depara-se com posições distintas entre o método da contabilidade gerencial convencional e o enfoque da análise da cadeia de valores, conforme a seguir apresentado:

	CONTABILIDADE GERENCIAL	ANÁLISE DA CADEIA DE VALORES NA ESTRUTURA DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
FOCO	INTERNO	EXTERNO
PERSPECTIVA	Valor Agregado	Foco nas atividades interligadas do processo como um todo – dos fornecedores básicos até os clientes finais
CONCEITO DO DIRECIONADOR DE CUSTO	Aborda direcionador de custo único - o Custo é Função do Volume - Visão apenas no nível global da empresa	Direcionadores de custo múltiplos: <u>Direcionadores Estruturais</u> : escala, escopo, experiência, tecnologia, complexidade; Direcionadores de Execução: gestão participativa, gestão da qualidade total; Um único conjunto de direcionadores de custo compõe cada atividade de valor .
FILOSOFIA DE CONTENÇÃO DE CUSTO	Centros de responsabilidade ou de custo do produto, o objetivo de redução de custo é abordado através destes.	A abordagem do processo é feita através dos trabalhos junto aos direcionadores, através da Análise de cada atividade de valor; Explora as ligações com os fornecedores; Explora as ligações com os clientes; Explora as ligações de processo dentro da empresa.
CONCLUSÕES PARA DECISÕES ESTRATÉGICAS	Os controles convencionais não oferecem informações para conclusões direcionadas; Este é motivo para abandono dos mesmos, quando da análise de custos	Fornecer informações direcionadas ao nível de atividade/cadeia de valores; Desenvolve a vantagem de custo/diferenciação ou pelo controle dos direcionadores ou reconfigurando a cadeia de valores; Aponta questionamentos sobre cada atividade de valor; Explora as ligações e quantifica e avalia o poder de negociação entre fornecedor e comprador.

FIGURA 5: Quadro comparativo da cadeia de valores *versus* contabilidade gerencial convencional.

6.0. – CONCLUSÕES

A análise de custos na cadeia de valores aponta o modo como uma empresa pode estabelecer ou implementar o estudo e determinar uma estratégia de custos a fim de tornar-se mais competitiva. Aborda a interação entre custo e diferenciação, numa realidade de atividades distintas, desenvolvidas para se conseguir produtos que satisfaçam as necessidades e anseios de seus clientes.

Desta forma, toma-se de fundamental importância a análise da cadeia de valores no processo de gestão de custos nas empresas, uma vez que tal ferramenta oferece condições de se apontarem e se explorarem as vantagens competitivas que podem ser agregadas ou enaltecidas nos produtos, tanto do ponto de vista interno quanto externo à empresa.

O método tradicional de custos, quando aborda o valor agregado como o foco para buscar reduções de custos, age de forma incorreta, uma vez que existem tratamentos diferenciados para itens de insumos a serem incorporados: não reconhece potenciais formas de atuar junto a fornecedores e clientes, visando reduções de custos, como também não aborda a possibilidade de se aumentar inicialmente o custo, para no final, se obter maior valor agregado ao produto acabado, evitando perdas, desperdícios, sucatas e produtos classificados fora dos padrões exigidos pelo mercado consumidor.

Assim, pode-se concluir que a eficaz administração dos custos oferecerá diferenciais que serão agregados aos produtos, estabelecendo vantagens que favorecerão aos consumidores na aquisição destes. Contudo, nem sempre tal vantagem será atribuída à redução dos custos, mas ao possibilitar a identificação destas vantagens.

Notadamente, a sistemática deve extrapolar as fronteiras da empresa, procurando em cada uma das etapas do processo, do fornecedor inicial até o consumidor final, identificar as possibilidades de obter resultados, visto que este é o grande diferencial da análise de custos tradicional.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

KHOURY, Carlos Y.; ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. EAESP/FGV. v.40, n.1, p.56-62, jan./mar. 2000.

MINTZBERG, Henry. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Henry Mintzberg, Bruce Ahlstrand, Joseph Lampel e Nivaldo Montingelli Jr.(Trad.). Porto Alegre : Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry. **O processo da estratégia/Henry Mintzberg e James Brian Quinn**: James Sunderland Cook (Trad.). 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1990.

ROBBINS, STEPHEN P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN Vijai. **A Revolução dos custos**. 3.ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1997.