

ENSAIO SOBRE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM DEBATE SOBRE OS CONCEITOS E APLICABILIDADE

STRATEGIC COST MANAGEMENT: A DEBATE ABOUT CONCEPTS AND APPLICABILITY

Leonardo José Seixas Pinto

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Professor Assistente de Contabilidade da Universidade Federal Fluminense

leonardojspinto@bol.com.br

RESUMO

O incremento de novas tecnologias aplicadas no parque fabril vivenciada no final do último século transformou profundamente a forma de produzir gerando conseqüentemente alterações significativas nos custos totais de produção. A forma como os custos são apropriados aos produtos nos métodos tradicionais de custeio é ineficiente, pois são demasiadamente simplistas e foram modeladas em ambientes econômicos estáveis. A partir daí, diversas críticas foram feitas à contabilidade gerencial como sistema de apoio na tomada de decisões. Com intuito de “cobrir” esta lacuna informacional, surge em 1986 a Gestão Estratégica de Custos. Buscou-se nesta pesquisa exploratória e bibliográfica - elaborada em forma de ensaio - definir o que é Gestão Estratégica de Custos sob a ótica da análise da cadeia de valores, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custo. Concluiu-se que as principais vantagens observadas na adoção da Gestão Estratégica de Custos é a eliminação dos custos que não adicionam valor, maior precisão na apuração dos custos unitários de produção mediante a utilização obrigatória do custeio baseado em atividades, priorização da qualidade dos produtos e aperfeiçoamento no processo produtivo, incentivo ao uso do estoque justo e utilização de poucos e confiáveis fornecedores. No entanto, por trás da eficiente gestão de custos prometida pela Gestão Estratégica de Custos, destacamos a complexidade na implementação devido ao elevado rigor de teorias embutidas neste modelo de gestão, fazendo com que ele seja exclusivo das grandes indústrias e fora da realidade brasileira.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Contabilidade gerencial. Pequenas e médias empresas.

ABSTRACT

The rise of new technologies applied in the manufacturing facility experienced at the end of the last century has transformed the way of generating therefore produce significant changes in total production costs. The way costs are appropriate to the products in traditional costing methods is inefficient because they are too simplistic and were modeled in stable economic environments. Since then, several criticisms were made to management accounting as a support system in making decisions. In order to "cover" this informational gap, appears in the 1986 Strategic Cost Management. We attempted in this exploratory research and literature - written in the form of test - to define what is Strategic Cost Management from the perspective of the analysis of value chain analysis of strategic positioning and analysis of cost drivers. It was concluded that the main advantages found in the adoption of the Strategic Cost Management is the elimination of costs that do not add value, higher accuracy in the determination of unit costs of production through the compulsory use of activity-based costing, prioritization of product quality and improvement in the productive process, encouraging the use of inventory and fair use of few trusted suppliers. However, behind the efficient management of costs promised by the Strategic Cost Management highlight the complexity of implementation due to the high accuracy of theories built into this model of management, causing it to be unique and outside of the major industries of the Brazilian reality.

Key words: Strategic cost management. Management accounting. Small and medium enterprises.

1 INTRODUÇÃO

A notória modificação no processo produtivo das indústrias observado nos últimos 30 anos, ocasionado através da introdução da tecnologia nos parques fabris, apresenta mudanças importantes para a aplicação da contabilidade gerencial, o qual foi modelada em ambientes estáveis no início do século XX. Com o advento da globalização, iniciou-se um novo cenário competitivo, marcado pela incerteza e por mudanças velozes. Observa-se hoje nas indústrias um grande portfólio de produtos com ciclo de vida muito curto e clientes cada vez mais exigentes e repleto de opções. Neste contexto, controles rígidos de estoques, tendendo a saldo zero, são implementados nas empresas, com o intuito de minimizar desperdícios com o manuseio de estoques e, desta forma, não encoraja os gestores a produzir em larga escala para diluir custos fixos indiretos. A apropriação dos custos indiretos de fabricação de maneira racional, buscando para isto uma relação causa-efeito do custo deixou de ser assunto polêmico, pois já fora praticamente resolvido com a chegada do custeio baseado em atividades, mas o que se discute é de que forma a contabilidade passa a atuar de forma estratégica nas organizações. A concorrência acirrada, a internacionalização das empresas, os fatores humanos, políticos, ecológicos, dentre outros, exige das organizações maior flexibilidade para adaptar-se às mudanças, inserindo assim, a contabilidade efetivamente num contexto estratégico. Mediante a tantas publicações sobre o assunto de Gestão Estratégica de Custos, contabilidade estratégica, controladoria empresarial, gestão de custos etc, este artigo visa responder a simples pergunta: afinal, o que é Gestão Estratégica de Custos? E como implementar este sistema de gestão?

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa está alicerçada na taxionomia de Vergara (2004, p. 45-48), o qual classifica a mesma quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins trata-se de uma pesquisa explicativa, pois tem como objetivo principal avaliar analiticamente o que é a Gestão Estratégica de Custos sob a ótica da análise da cadeia de valores, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custo evidenciando a sua importância mediante a um novo cenário competitivo o qual vivenciamos hoje. Esta pesquisa pode ser considerada como um estudo exploratório de acordo com Cerro, Bervian e Sival (2007), o qual esclarecem

que este tipo de estudo tem por objetivo criar maior familiaridade com um fenômeno ou obter nova percepção dele. De acordo com Andrade (2006, p. 124), “são finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho...”. Para Gil (1999, p. 43) “pesquisas exploratórias são desenvolvidas com objetivo de proporcionar visão geral, do tipo aproximativo, acerca de determinado fato.” Quanto aos meios é uma pesquisa bibliográfica sendo utilizada uma ampla bibliografia e artigos, abrangendo os principais autores que debatem sobre o assunto, tratando-se de um trabalho teórico. Finalmente, a referida pesquisa pode ser classificada como ensaio, havendo assim interferência e crítica dos autores, conforme esclarece Severino (2004, p. 153) o qual define o estudo ensaio como:

estudo bem desenvolvido, formal, discursivo e concludente, consistindo em exposição lógica e reflexiva e em argumentação rigorosa com alto nível de interpretação e julgamento pessoal. No ensaio há maior liberdade por parte do autor, no sentido de defender determinada posição sem que tenha que se apoiar no rigoroso e objetivo aparato de documentação empírica e bibliográfica. De fato, o ensaio não dispensa o rigor lógico e a coerência de argumentação e por isso mesmo exige grande informação cultural e muita maturidade intelectual.

3 REVISÃO DA LITERATURA

3.1 A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DECISÓRIO

Atkinson et. al. (2000, p. 36) descrevem que a contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas.” Acrescentam ainda os referidos autores (2000, p. 38) que “a contabilidade gerencial pode auxiliar os funcionários a aprenderem: como melhorar a qualidade das operações, como reduzir os custos operacionais e como aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes”.

A contabilidade gerencial é responsável pela emissão de informações úteis e oportunas aos diversos usuários (principalmente internos), devendo ser estas informações de cunho financeiro e principalmente estratégica e/ou operacional.

Shank e Govindarajan (1997) relata-nos que a conta-

bilidade gerencial deve estar voltada para a Gestão Estratégica de Custos e afirmam ainda que a contabilidade gerencial concedeu atenção parcial ao assunto de gestão.

3.2 CRÍTICAS AOS MÉTODOS DE CUSTEIO E O SURGIMENTO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A necessidade de apurar o quanto custa cada unidade fabricada é fundamental para a gestão das indústrias. Esta informação será útil para elaborar o preço de venda, incentivar a venda dos produtos mais rentáveis, retirar o mesmo de linha de produção, dentre outras importantes utilidades. No entanto, a escolha do método de custeio para apurar o custo unitário é de fundamental importância para uma informação precisa, pois isto implica diretamente na apuração de resultados gerenciais da empresa. De acordo com Padoveze (2004, p. 44), o objetivo fundamental do método de custeio é “apurar o custo de uma unidade do produto fabricado”.

Os pesquisadores Miller e Vollmann destacaram no ano de 1985 o crescente e significativo aumento nos custos indiretos de fabricação em relação ao custo total de produção. Segundo os pesquisadores, os componentes básicos do custo de produção o qual é composto por matéria-prima, mão-de-obra direta, embalagens e custos indiretos de fabricação vêm sofrendo constantes modificações, onde ultimamente a mão-de-obra direta não é tão representativa quanto os custos indiretos de fabricação, ficando claro que ocorreu um enxugamento na mão-de-obra em detrimento ao uso da tecnologia nos parques fabris o qual elevou o valor dos custos indiretos de fabricação. Atkinson et. al. (2000, p. 53) ao comentarem sobre os custos indiretos de fabricação, ensina-nos que: “muitas empresas industriais possuem, agora, custos indiretos que são cinco ou dez vezes maiores do que seus custos de mão-de-obra direta.” Nakagawa (1990, p. 25) complementa a ideia ao afirmar que “a incidência em custos com materiais e mão-de-obra direta vem decrescendo e os custos indiretos de fabricação (CIF) como a depreciação, gastos com engenharia e processamento de dados tem aumentado.”

Os métodos de custeio utilizados atualmente nas corporações são alicerçados em ideias do século passado. O Custeio Baseado em Atividades (ABC), conhecido como um dos mais recentes métodos de custeio utilizado pela contabilidade gerencial por atribuir acuradamente os custos indiretos aos produ-

tos, é baseado em ideias antigas, mas mesmo assim é considerado por alguns pesquisadores como a melhor opção para a apropriação dos custos indiretos de fabricação. Leone (2000, p. 264) ao comparar o custeio ABC com outros métodos de custeio, ensina-nos que o ABC não é um sistema novo, e sua ideia está alicerçada no custeio por absorção, onde acrescenta o professor que “todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços. Neste caso, o critério ABC adota plenamente a filosofia do custeio por absorção...” Nakagawa (1994, p. 41) esclarece-nos que “o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros mostram que o ABC já era bastante conhecido na década de 60”.

Os pesquisadores Johnson e Kaplan (1996, p. 10) orientam-nos que os atuais modelos de cálculos e alocações de custos indiretos atualmente utilizados são praticados há 80 anos. Descrevem os autores que: “Em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial hoje usadas haviam sido desenvolvidas: cálculos de mão-de-obra, matéria-prima e despesas gerais.”

Atkinson et. al. (2000, p. 51) relatam-nos que os sistemas de custeio utilizados nas empresas por longa data trazem informações distorcidas e esclarece-nos os referidos autores que: “Os sistemas tradicionais de custos que as empresas industriais têm usado por décadas para mensurar seus produtos estavam agora, entretanto, fornecendo informações altamente distorcidas”.

Jonhson e Kaplan (1993) publicaram um trabalho sobre a perda da relevância da contabilidade e atribuíram tal fato aos seguintes fatores: a) descentralização da gestão; b) forte viés que as informações gerenciais sofriam da contabilidade financeira; c) o fato de se ater a contabilidade de custos e relegar ao segundo plano a gestão de custos; d) produção acadêmica pouco expressiva na área de contabilidade gerencial, a qual foi pautada em um modelo simplificado de comportamento de empresas; e) o resultado contábil não mensurava o aumento ou diminuição real do valor econômico durante o período.

3.3 AS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade é um sistema de informação sendo seu objetivo informar com clareza, e desta forma, deve permitir aos seus diversos usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade facilitando assim a tomada de decisão. A

Contabilidade gerencial gera informações exclusivamente para a administração e possui a liberdade destas não observarem as normas contábeis oriundas dos princípios contábeis e regras fiscais.

É função da contabilidade registrar, analisar e interpretar fatos que ocorreram na entidade que afetaram de maneira positiva ou negativa o patrimônio, objeto de estudo da contabilidade. Como a análise de dados é baseada em dados históricos, diz-se que a contabilidade financeira é atrasada e não orientada para o futuro. Maher (2001, p. 44) esclarece-nos que “muitas organizações têm tentado modificar um pouco seus sistemas de contabilidade financeira, para que também possam ser utilizados em finalidades gerenciais.”

Johnson e Kaplan (1996, p. 3) relata-nos que

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a tremenda competição global, o rápido processo na tecnologia de processos e produtos e as violentas flutuações nas taxas de câmbio e preços das matérias-primas, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção. O sistema de contabilidade gerencial também necessita informar custos precisos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam se basear na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos para aquele produto.

3.4 O ESTUDO DE ESTRATÉGIA NA CONTABILIDADE

Na opinião de Lord (1996), o termo contabilidade estratégica surgiu em 1981 sendo utilizado

por Simmonds, o qual delineou a mesma como aquela que servirá com informações para a tomada de decisão. De acordo com Prusak e McGee (1994, p. 9) “as empresas precisam elaborar estratégias, traduzi-las em ação diária e garantir uma integração constante e efetiva entre a definição e a ação.” Para garantir o sucesso da organização através do planejamento estratégico, é necessário observar as variáveis contidas no ambiente interno e externo das organizações, identificar o que adiciona e o que não adiciona valor no produto, para assim obter uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

A estratégia traçada pelas empresas para prosperar exige criatividade e imaginação. A estratégia não é projeto programado, facilmente previsível e deve observar as variáveis humanas, culturais, tecnológicas, políticas, entre outras contidas no ambiente da organização. Identificar novos mercados e novas oportunidades e exige conhecimento e ousadia.

Kaplan e Norton (1987) acreditam que existe hoje, uma carência de informações não fornecidas pela contabilidade gerencial e afirmam que índices financeiros não são suficientes para uma análise adequada da empresa. O surgimento do Balanced Scorecard é uma resposta à falta de informações não concedida pela contabilidade gerencial tradicional. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 34) “A contabilidade gerencial substituiu a contabilidade de custos... A contabilidade estratégica vai suplantará a contabilidade gerencial”.

Na opinião de Shank e Govindarajan o assunto de estratégia é pouco estudado nas escolas de contabilidade. Esclarece-nos os referidos autores (1997, p. 3) que “A gestão estratégica de custos recebeu apenas parcial atenção em uns poucos livros entre os mais vendidos sobre contabilidade gerencial.” A contabilidade deve estar voltada para a estratégia das organizações, visto que estratégias são implantadas a fim das empresas possuírem uma vantagem competitiva.

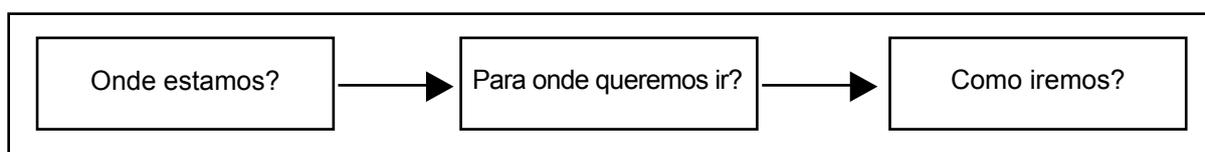


Figura 1: Planejamento estratégico

Fonte: OLIVEIRA JÚNIOR, Perez. (2002: p. 40).

Um recente estudo publicado por Ferreira, Alves e Silva (2010) evidencia que o estudo de contabilidade estratégica no Brasil quanto no exterior é controverso em relação aos temas abordados nos principais livros de contabilidade gerencial. A pesquisa conclui que o custeio meta é o assunto mais abordado nos livros de

contabilidade gerencial publicados no Brasil quanto no exterior, sendo os demais assuntos pertinentes à área apresentados em quantidades diferentes. Isto evidencia a abordagem confusa da contabilidade estratégica nos principais livros de contabilidade gerencial.

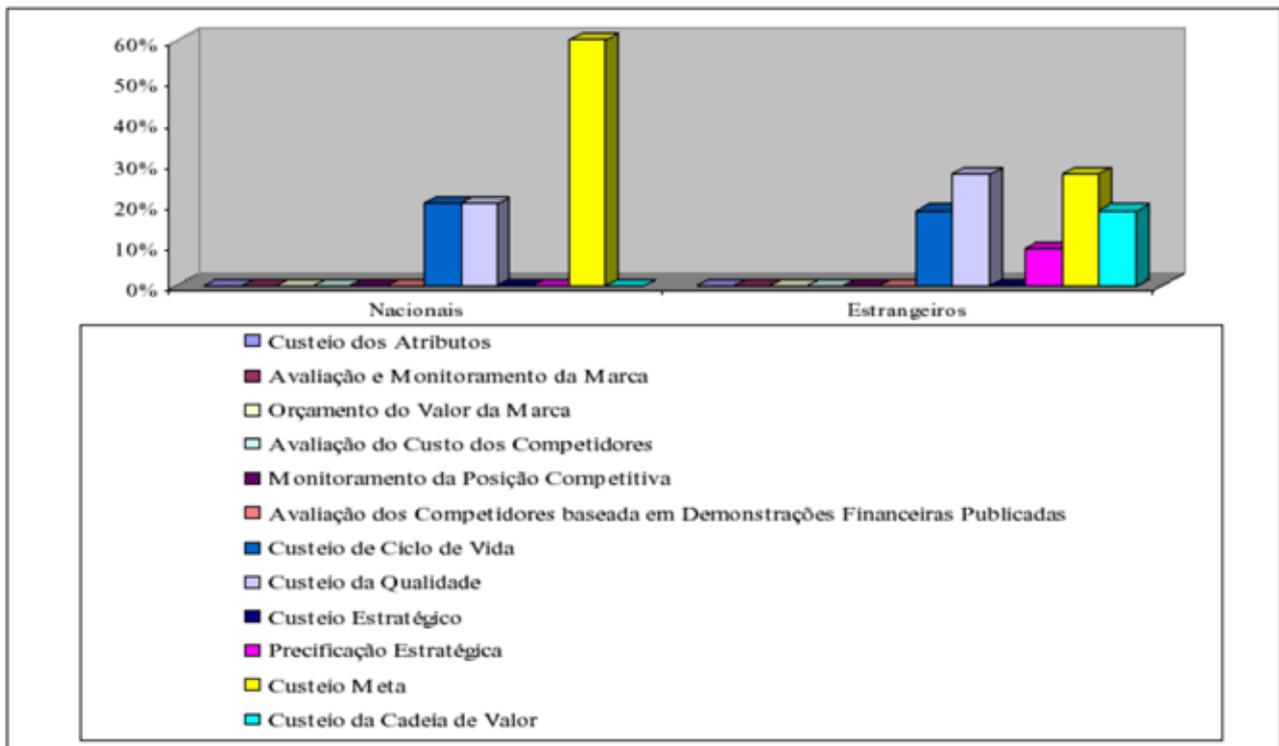


Gráfico 1: Comparação da frequência de abordagens das práticas nos livros de contabilidade gerencial – nacional versus estrangeiros

Fonte: Ferreira, Alves e Silva (2010: p. 91).

3.5 A CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS À CONTABILIDADE GERENCIAL

O trabalho elaborado pela contabilidade gerencial com o aprimoramento das tecnologias de produção ocorrido com a revolução industrial foi bastante simples devido à pouca variedade na produção de bens e a pouca competitividade entre as indústrias da época. Para Johnson e Kaplan (1996, p. 3) “os primeiros indicadores de contabilidade gerencial eram simples, mas pareciam atender bem às necessidades de proprietários e gerentes”.

O estudo de Gestão Estratégica de Custos (Cost Management Systems - CMS) foi iniciado no ano de 1986 através de um fórum internacional organizado pela Computer Aided Manufacturing – International (CAM-I) o qual teve o intuito de discutir as neces-

sidades da atual administração, visto que os modelos de sistema de custeio apresentados pela contabilidade gerencial não atendiam à grande parte das necessidades estratégicas e operacionais das empresas. Para Gomes e Salas (2001, p. 18), “a maior parte dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados atualmente foi desenvolvida em condições muito diferentes das que observamos hoje”.

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) nos ensinam que a Gestão Estratégica de Custos

É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

Complementam ainda os referidos autores (1997, p. 13) que a análise da cadeia de valor, de posicionamento estratégico e de direcionadores de custos, representa a Gestão Estratégica de Custos e traz informações de custos sob uma luz muito diferente da contabilidade gerencial tradicional.

A análise da cadeia de valor busca compreender todos os processos de produção, desde a compra da matéria-prima até a venda do produto. A cadeia de

valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

Ao analisarmos a cadeia de valor, somos levados a refletir sobre a vantagem competitiva. Porter acredita que uma vantagem competitiva sustentável pode ser apresentada com base no custo ou na diferenciação do produto.



Figura 2: Cadeia de valor
Fonte: Maher (2001: p. 25)

A análise do posicionamento estratégico leva a corporação a refletir sobre as seguintes questões: a que “fatia” do mercado a empresa está interessada? O que a administração tem feito para atingir este mercado? Que tecnologia é utilizada em nosso ambiente competitivo? Temos esta tecnologia? Vamos competir com diferenciação do produto ou com baixo custo? Estas análises permitem projetar o futuro da empresa e observar como ela está posicionada estrategicamente.

A análise de direcionadores de custo nos leva a refletir inicialmente que o volume não é um fator para direcionar custos, e que uma escolha apropriada e racional de distribuir os custos indiretos de fabricação torna a empresa mais competitiva. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o método utilizado pela Gestão Estratégica de Custos para mensurar e apropriar os custos indiretos. Para Nakagawa (1990, p. 33), “o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é a espinha dorsal da Gestão Estratégica de Custos”.

	Principal ênfase Diferenciação do produto	estratégica Liderança de custo
Importância dos custos planejados dos produtos na avaliação de desempenho	Não muito importante	Muito importante
Importância de conceitos como orçamento flexível para controle de custo de fabricação	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância observada nos orçamentos	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância na análise dos custos de marketing	Crítico para o sucesso	Geralmente não é feito numa base formal
Importância do custo de produto como um dado na decisão de preço	Baixo	Alto
Importância da análise de custo do concorrente	Baixo	Alto

Tabela 1: Diferenças na Gestão de Custos causadas por diferenças na estratégia
Fonte: Shank e Govindarajan (1997: p. 20).

Um dos focos observados na implantação da Gestão Estratégica de Custos é a busca pela compreensão das causas do desperdício na cadeia produtiva. Atualmente, há uma grande complexidade na produção e muitas indústrias não elaboram os seus produtos sozinha, necessitando principalmente de

matéria-prima e produtos de vários fornecedores. Por esta razão, a medida em que, a procura por fornecedores aumenta, o Just-in-Time (JIT) torna-se um grande aliado em ambientes modernos de produção. Além disto, acredita-se que a redução de estoques ocasionada com a implantação do JIT reduz

o desperdício. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 15-16), o sucesso do JIT consiste em uma boa parceria entre as empresas compradora e fornecedora. Para Nakagawa (1990, p. 19-20), fica muito difícil a implantação do JIT em empresas que utilizam o sistema de custeio tradicional. O JIT é a parte central da Filosofia de Excelência Empresarial, e este deve ser assumido pela empresa como um todo e não apenas pela produção isoladamente. Expõe ainda Nakagawa (1990, p. 11) que a Filosofia de Excelência Empresarial consiste em: i) Fazer as coisas corretamente na 1ª vez, ii) Ter agilidade na preparação

de máquinas e nos arranjos para a produção e iii) Ter o envolvimento das pessoas. A junção destes três itens compõe a Filosofia de Excelência Empresarial e quando aplicada na empresa busca a redução de desperdícios, a minimização do custo depois de feito como o atendimento a garantias e busca o contínuo aperfeiçoamento dos produtos.

A eliminação das atividades que não adicionam valor é também uma busca incansável na Gestão Estratégica de Custos. Estas atividades são aquelas que acarretam custos para a empresa e quando eliminadas não reduz a qualidade do produto.

Itens	Gestão de Custos Tradicional	Gestão Estratégica de Custos
Custo Indireto de fabricação (CIF)	O CIF é rateado de acordo com o volume de produção ou de outra forma arbitrária.	O CIF é rateado através de uma relação de causa e efeito. Utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC) para apropriar o CIF.
Custo da qualidade e desperdícios	Não é contemplado.	Busca eliminar os desperdícios ocorridos na produção e custos pós-fabricação com o atendimento a garantias e outros.
Valor agregado	Não é contemplado.	Busca identificar através da cadeia de valor o que adiciona valor no produto.
Produção e estoques	Prioriza a produção em escala para diluir os custos fixos e não se preocupa com o conseqüente aumento nos estoques	Busca e prioriza a qualidade da produção independente da diluição dos custos fixos. Elabora o aperfeiçoamento contínuo dos produtos e programas de redução de estoques como o <i>just-in-Time</i> .
Estratégia	Não é contemplado.	Elabora estratégia para se posicionar no mercado. Competir com qualidade ou baixo custo são estratégias genéricas.
Qualidade	Acredita que a mão-de-obra operária é a responsável pela qualidade de seus produtos. Elabora rotinas de inspeção de fábrica para controlar a qualidade.	Acredita que a qualidade é responsabilidade de todos e não somente dos operários. Desta forma, a perda da qualidade é ocasionada pela inclusão de matéria-prima de qualidade inferior, operação difícil de ser executada, utilização de equipamentos inadequados etc.
Relação com os Fornecedores	Não é contemplado.	Acredita que os fornecedores são parceiros fundamentais pelo fato da análise da cadeia de valor. A ideia não é ter muitos fornecedores.

Tabela 2: Tratamento dispensado pela Gestão de Custos tradicional comparados com a Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997: p. 274).

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após significativas e constantes mudanças no processo produtivo, vislumbradas a partir do ano de 1970, iniciou-se uma série de críticas aos métodos de custeio, principalmente pela arbitrariedade na alocação dos custos comuns. Diversos pesquisadores como Kaplan e Norton (1987) Atkinson *et. al.* (2000), Sakurai (1997), Horngren *et. al.* (1997), Gomes e Salas (2001) garantem que os sistemas de custos utilizados atualmente pelas empresas obsoletas, pois foram desenhados em ambientes diferentes do qual vivenciamos hoje e não atende às necessidades estratégicas das empresas. Surge então, o custeio baseado em atividades com intuito de minimizar a distorção derivada pela arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, gerando também a possibilidade de rastrear e assim eliminar, o que não adiciona valor no produto e/ou serviço. No entanto, o surgimento do custeio baseado em atividades não foi suficiente para inserir a contabilidade gerencial no patamar em que a mesma se encontra na atualidade, perdurando assim as críticas feitas por Jonhson e Kaplan (1993) os qual descrevem que a contabilidade gerencial não é mais relevante nas organizações atribuindo este fato à descentralização da gestão; ao forte viés que as informações gerenciais sofriam da contabilidade financeira; ao fato de se ater à contabilidade de custos e relegar ao segundo plano a gestão de custos; à produção acadêmica pouco expressiva na área de contabilidade gerencial e também pela condição da mesma ser pautada em um modelo simplificado de comportamento de empresas em que o resultado contábil não mensurava o aumento ou diminuição real do valor econômico durante o período.

Mediante um cenário com árduas críticas à contabilidade gerencial como fonte geradora de informações nas organizações, surge no ano de 1986 a Gestão Estratégica de Custos com a intenção de suprir informações não fornecidas pela contabilidade gerencial tradicional, sendo estas com foco estratégico, incluindo assim a contabilidade gerencial definitivamente no processo decisório e estratégico nas organizações (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997). Anteriormente ao surgimento da GEC, fora apresentada o conceito de *Balanced Scorecard* por Kaplan e Norton (1987) na tentativa de preencher a lacuna das informações ineficientes geradas pela contabilidade gerencial.

A espinha dorsal da Gestão Estratégica de Custos é a utilização do custeio baseado em atividades, segundo afirmação feita por Nakagawa (1990) em sua tese de pós-doutorado. Shank e Govindarajan, em nossa opinião, foram os autores que mais contribuíram para a

ampliação deste novo conceito de gerenciamento de custos voltados para a estratégia empresarial o qual garante controle total de custos e redução de desperdícios. Segundo os referidos autores, os dados gerados pela contabilidade de custos passam a ser pautados na estratégia da organização através da análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. A análise da cadeia de valor estabelece uma avaliação minuciosa dos fornecedores e processos para então eliminar o que não adiciona valor ao produto e/ou serviço, onerando assim o preço do produto o qual ao mesmo tempo é despercebido pelo consumidor como um atributo importante. A análise do posicionamento estratégico estabelece a forma como a direção da empresa decidiu competir indicando o market share conquistado e a conquistar e o que a empresa irá fazer na prática para alcançar seus resultados esperados. E finalmente, a análise dos direcionadores de custos indica a possibilidade da adoção de variados de direcionadores para alocar custos aos departamentos e/ou produtos possibilitando assim mais acurácia na informação, sendo obrigatoriamente o uso do custeio baseado em atividades (NAKAGAWA, 1990).

As principais vantagens observadas na adoção da Gestão Estratégica de Custos é a eliminação dos custos que não adicionam valor, maior precisão na apuração dos custos unitários de produção mediante a utilização do custeio baseado em atividades, priorização da qualidade dos produtos e aperfeiçoamento no processo produtivo, incentivo ao uso do estoque justo e utilização de poucos e confiáveis fornecedores. Mediante a todos os benefícios trazidos pela Gestão Estratégica de Custos, parece-nos óbvio que a adoção deste modelo é almejada por todas as indústrias. No entanto, por trás deste modelo excepcional de gestão de custos, está contido um ritual teórico muito grande, trazendo consigo uma possível aversão por sua implantação nas pequenas e médias indústrias brasileiras.

Sugerimos pesquisas de campo a serem feitas nas indústrias que implementaram a Gestão Estratégica de Custos apontando as dificuldades encontradas na adoção deste modelo de gestão. Uma hipótese provável é a constatação de que as empresas que dizem adotar a filosofia da Gestão Estratégica de Custos fazem de maneira parcial. Sugerimos ainda pesquisas junto às pequenas e médias indústrias apontando como elas executam o mapeamento e controle dos custos e de que forma a Gestão Estratégica de Custos pode ser inserida como ferramenta gerencial sabendo que estas empresas possuem, na maioria das vezes, limitações financeiras e de pessoal (quantidade física e pessoal desqualificado).

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, *et. al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas**. Volumes 1 e 2. Tradução de Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.
- CARNEIRO, Jorge Manoel Teixeira. Tipologias de estratégias genéricas de Porter: reflexões sobre as sutilezas por trás da simplicidade do modelo. **ANPAD: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, 2004. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br>>. Acesso em 11/05/2006.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P.A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- FERREIRA, A. C.; ALVES, A.P.; SILVA, T. G. Ensino de contabilidade estratégica: as práticas abordadas por livros brasileiros e internacionais. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 4, n. 3, p. 77-95, Jul./Set. 2010.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, *et. al.* **Contabilidade de custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: Livro técnico, 1997.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Tradução de Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- _____. **Contabilidade gerencial: a restauração da perda da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. Tese de Livre-docência, FEA/USP, São Paulo, SP, 1990.
- _____. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- MACHADO, Luiz Henrique Baptista; BORINELLI, Márcio Luiz. **Uma análise crítica dos instrumentos propostos por Robert S. Kaplan para a contabilidade gerencial**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2005.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PORTER, Michael E; MONTGOMERY, Cynthia A. (coordenadores). **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Tradução de Bazán Tecnologia e Linguística. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

PRUSAK, Laurance; MCGEE, James. **Gerenciamento estratégico da informação**: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica. Tradução de Astrid Beatriz de Figueiredo. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

OLIVEIRA JÚNIOR, Perez.; SILVA. **Controladoria estratégica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22 ed. São Paulo: Cortez, 2004.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 10 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.