

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS ORIENTADA PARA O GERENCIAMENTO DE PROCESSOS

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC).
Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Resumo

A atual conjuntura econômica faz com que as empresas tenham a necessidade de alargar seus horizontes em termos de perspectivas dos seus negócios, pois, só assim poderão posicionar-se estrategicamente e enfrentar a concorrência. O gerenciamento da situação presente da organização não é suficiente, sendo necessário, também, imaginar e criar o seu futuro através da formulação estratégica do ambiente interno, considerando o ambiente externo da organização. Tal implica em monitorar os processos que compõe a atividade empresarial, especialmente no que diz respeito aos custos relacionados. Assim, o objetivo deste artigo consiste em verificar a importância da gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos. Neste sentido, abordam-se os aspectos conceituais do processo de formulação estratégica, a gestão estratégica de custos e sua importância para as empresas, bem como a necessidade de gerenciamento de processos. Destaca-se, ainda, a caracterização da gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos. O gerenciamento dos processos de uma organização é justificado à medida que se pode obter um melhor planejamento e controle dos custos envolvidos nos processos.

Palavras-chave: Gestão de custos. Gerenciamento de processos. Estratégia.

Strategic Management for Costs Oriented to the Management of Processes

Abstract

The current economic conjuncture makes companies broaden the horizons in terms of prospects for business because, only then, they are going to position strategically in order to face competition. The management of this situation, in the organization, is not sufficient, and it is necessary to imagine and create its future through the strategic formulation of the internal environment by considering the external environment of the company. This involves monitoring the processes that make up the business activity, especially those related to the costs. Therefore, the objective of this article is to verify the significance of strategic management for costs oriented to the management of processes. In this sense, it is possible to address the conceptual aspects of the strategic formulation process, the strategic management of costs and its importance to the companies as well as the need for processes' management. It is also possible to highlight the characterization of the strategic management for costs oriented to the management of processes. The company's processes management is justified as it is possible to get a better planning and costs control that are involved in the processes.

Keywords: Management of costs. Management of processes. Strategy.

1 Introdução

O mundo passa por rápidas e constantes transformações, tanto em termos de tecnologia da produção quanto da administração das organizações. Essa nova realidade promove a disputa por mercados e cria uma concorrência mais acentuada entre as diversas organizações. Estes acontecimentos causam um impacto na definição das estratégias das

empresas, que precisam estar preparadas para este novo cenário e dar respostas rápidas ao mercado cada vez mais exigente.

Diante deste cenário, as organizações buscam uma nova postura através da reformulação de estratégias, razão essencial para a permanência no mercado. Assim, torna-se necessário que os executivos tenham à sua disposição informações relevantes e tempestivas, pertinentes aos custos de empresa, de modo que estas se configurem em subsídios para otimizar o desempenho empresarial. Estas informações são fornecidas pela Contabilidade, que fornece relatórios que auxiliam na gestão de custos, com ênfase na elaboração e definição de estratégias competitivas que irão servir ao controle e tomada de decisões dos gestores.

O interesse pelo estudo de questões desta natureza faz com que o objetivo deste artigo seja verificar a importância da gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos nas organizações. Para tanto, o artigo está organizado em algumas seções. Primeiramente, procura-se apresentar os aspectos conceituais do processo de formulação estratégica. Em seguida, destaca-se a gestão estratégica de custos e sua importância para as empresas, bem como a necessidade de gerenciamento de processos. Na sequência, contempla-se a caracterização da gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos. Por fim, são apresentadas as considerações finais proporcionadas a partir da realização deste estudo.

2 Formulação da Estratégia

Para Steiner (apud OLIVEIRA, 2010), a palavra estratégia significa, literalmente, a arte do general, derivando da palavra grega *strategos*. Antes de Napoleão, a estratégia significava a arte e a ciência de conduzir forças militares para derrotar o inimigo ou abrandar os resultados da derrota. Posteriormente, a palavra estratégia estendeu-se aos movimentos políticos e econômicos visando as melhores mudanças para a vitória militar.

No entanto, os anos passaram e a palavra estratégia ganhou outras conotações, bem como começou a ser utilizada em outros segmentos, fora do círculo militar. Vários têm sido os conceitos apresentados pelos autores sobre o termo estratégia. Alguns autores associam estratégia com planejamento. Gaj (1995) menciona que o importante é o produto final que se obtém do trabalho estratégico expresso normalmente através de um plano escrito, para um período determinado de tempo e com mecanismos de ajustes periódicos.

Para Ansoff (1977), a formulação estratégica preocupa-se, principalmente, com problemas externos às organizações, ou seja, os problemas estratégicos consistem na identificação do ramo em que a organização atua e dos ramos em que deseja ingressar. Além disso, a importância do estabelecimento de estratégias, dentro das organizações, deve-se ao fato de que as mesmas devem ter um campo de atuação bem definido e uma orientação de crescimento, e que os objetivos por si só não atendem a essa necessidade, sendo exigidas regras de decisão adicionais para que a empresa possa ter um crescimento ordenado e com lucros.

De acordo com Tabatoni e Jarniou (1990), as estratégias são expressões operacionais de políticas, no sentido de que, dentro de um sistema de administração, elas definem critérios operacionais sobre os quais os programas estratégicos são concebidos, relacionados e implantados. Esses programas podem dizer respeito tanto ao leque de atividades, ou seja, estratégias externas, como também as estratégias internas, que tratam da estrutura organizacional e das atividades de controle social.

Percebe-se, portanto, que a estratégia está conectada intimamente aos objetivos internos e externos da organização. Pode-se, então, relacionar a estratégia a uma maneira que a organização encontra de alcançar seus objetivos e, ao mesmo tempo, atingir a sua função social. O estrategista, quando formula a estratégia, deverá levar em consideração, por consequência, tanto as características internas como as características externas da organização.

Mintzberg (2006) diz que a palavra estratégia é usada implicitamente de várias maneiras, mesmo que tenha sido definida tradicionalmente em apenas uma. O reconhecimento explícito de múltiplas definições pode ajudar as pessoas a manobrar

pensamentos através deste difícil campo. Assim, cinco podem ser as definições de estratégia: como plano, pretexto, padrão, posição e perspectiva. Ao explicitar o uso de várias definições pode-se evitar parte da confusão e enriquecer a habilidade de compreender e administrar os processos pelos quais as estratégias se formam.

Segundo Porter (1996, p.68), "a estratégia é a criação de uma única e valiosa posição, envolvendo um conjunto diferente de atividades. Se há uma única posição ideal, não há necessidade de estratégia". O posicionamento estratégico visa escolher atividades que são diferentes dos concorrentes. Porém, se para o conjunto de atividades fosse melhor produzir todas as variedades, alcançar todas as necessidades e acessar todos os clientes, as companhias poderiam entrar em acordo e a efetividade operacional determinaria o desempenho organizacional. Requer, também, por parte dos gestores, criatividade e discernimento para o desempenho de um melhor posicionamento estratégico.

Porter (1999) elucida que, a essência da formulação estratégica consiste em enfrentar a competição. No entanto, é fácil encarar esta última de forma estreita e com excesso de pessimismo. O relacionamento da companhia ao seu ambiente tem sido considerado a essência da formulação de uma estratégia competitiva. A estrutura da companhia tem uma forte influência na determinação das regras competitivas, assim como das estratégias potencialmente disponíveis para a empresa.

Diante do exposto, observa-se que, dependendo da abordagem, o enfoque da estratégia é diferenciado. A discussão da formulação estratégica nas organizações ganha importância à medida que são analisadas transformações propostas pelo cenário mundial, que impactam no desempenho das organizações e, por conseguinte, requerem a reformulação dos planos desenvolvidos. Esta temática tem atingido destaque no contexto da mudança organizacional, na expectativa de tornar as empresas mais competitivas e, conseqüentemente, se manterem no mercado. Alicerçado na formulação da estratégia empresarial está a gestão estratégica de custos.

3 Gestão Estratégica de Custos

Um dos problemas enfrentados pelas empresas tem sido a falta de conciliação entre o ambiente interno e externo da empresa. Cerqueira Neto (1993) enfatiza que, o processo de buscar a compatibilização da empresa com seu meio ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas, é definido como gestão estratégica.

Desse modo, nas empresas em que as informações de custos são usadas para desenvolver estratégias que visam à obtenção de vantagem competitiva e um melhor gerenciamento dos custos, exige-se um enfoque externo e interno à empresa. Conforme Porter (1989), mudanças na tecnologia, necessidades do comprador, políticas governamentais ou infra-estrutura do país criam diferenças importantes na posição competitiva entre empresas de diferentes países ou tornam mais significativas as vantagens de uma estratégia global.

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade a avaliação de estoques na indústria. Segundo Martins (2010), seus princípios derivam desse propósito e, por este motivo, nem sempre conseguem atender com completeza suas outras duas mais recentes atribuições: controle dos custos e suporte na tomada de decisão. Estes novos campos deram horizontes mais amplos à Contabilidade de Custos.

Segundo Rocha (1999, p.46), a gestão estratégica é definida como "o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização". Desta forma, as organizações poderão, por meio da gestão estratégica, delinear e controlar melhor seus objetivos futuros. Nesta mesma perspectiva também deve ocorrer a gestão estratégica de custos.

Shank e Govindarajan (1997) aduzem que, o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes, cada um retirado da literatura sobre

gestão estratégica: análise da cadeia de valor; análise do posicionamento estratégico; e análise de direcionadores de custos. Cada um deles representa uma corrente de pesquisa e de análise em que a informação de custo é moldada sob uma luz diferente daquela em que é vista na contabilidade gerencial tradicional.

A compreensão da estrutura de custos de uma empresa pode avançar na busca de vantagens competitivas. Megliorini (2007) explicita que a rápida evolução tecnológica que vem ocorrendo desde o final do século XX, em resposta a um ambiente competitivo mais intenso, tem obrigado as empresas a reformular continuamente suas estratégias e a se preocupar cada vez mais com a gestão de custos.

No atual contexto empresarial, são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas. Os gestores necessitam de informações de custos da cadeia de valor global, desde o fornecedor até o pós-venda, uma vez que custos não compatíveis com as estratégias dos clientes podem estar fora da empresa envolvida na negociação. Por exemplo, é possível que o desafio seja reduzir custos junto aos fornecedores, como também pode ser nos distribuidores dos produtos. Por isso da importância de se analisar a cadeia de valor como um todo, podendo aumentar a vantagem competitiva da indústria.

Assim, as empresas estão se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos da gestão dos custos, tais como: melhorar o desempenho de produtos e processos, atribuir maior atenção às exigências do mercado, promover uma melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, fazer parcerias com fornecedores e acompanhar seu desempenho, negociar alíquotas tributárias com governos, entre outros aspectos. Denota-se que a gestão de custos implica gerenciar fatores internos e externos das empresas.

Blocher, Chen, Cokins e Lin (2007) afirmam que, seja qual for o setor da empresa, esta deve saber qual o custo de novos produtos, o custo de fazer melhorias nos produtos existentes, e o custo de encontrar uma nova forma de produção. A informação da gestão de custos é usada para estabelecer preços, modificar a oferta do produto a fim de aumentar a rentabilidade, modernizar empresas no momento adequado, e determinar novos métodos de vendas e de canais de distribuição.

Para Shank e Govindarajan (1995), uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável. A análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações, tanto no momento da definição do preço de venda, como na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos produtos mais rentáveis. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e apreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos.

De acordo com Santos (1987), para que a administração alcance a maximização dos resultados, utilizando-se da análise de custos como instrumento de avaliação de desempenho e de tomada de decisão, os seguintes objetivos básicos deverão ser levados em consideração: custo por produto, resultado de vendas por produto, custo fixo da infraestrutura instalada, nível mínimo de vendas desejado, formação do preço de venda, planejamento e controle das operações. Este conjunto de elementos da análise de custos é fundamental à gestão dos custos.

Para Matz, Curry e Frank (1987), visto que trabalha com custos, orçamentos e análise de custos, a Contabilidade de Custos pode ser descrita como elemento principal, nas atividades de controle e nas fases de planejamento e de decisões, da empresa. A Contabilidade de Custos fornece à administração registro detalhado, análise e interpretação dos gastos efetuados em conexão com a operação da empresa.

Para a realização dessas análises, a empresa requer a utilização de sistemas de custeio. No que concerne aos sistemas de custeio, esses referem-se à forma de apropriação dos custos de uma determinada empresa aos seus produtos. Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 30) mencionam que “o objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens ou de prestação de serviços”.

As informações de custos devem ser diferenciadas, dependendo das características particulares de cada empresa. Em razão disso, várias metodologias de custos foram desenvolvidos no decorrer dos anos. Maher (2001) cita que um dos princípios de contabilidade de custos é que necessidades diferentes muitas vezes exigem informações diferentes. A idéia de "tamanho único" não se aplica em contabilidade de custos.

Desse modo, os gestores precisam analisar as características específicas de cada metodologia de custos a fim de verificar aquela que mais coaduna com a estrutura física e operacional da empresa. Além disso, devem considerar aquela que mais pode contribuir na análise dos custos e dar suporte na busca de vantagens competitivas para a empresa. Diversas são as metodologias de custos que podem ser utilizados pelas empresas.

4 Gerenciamento de Processos

Segundo Hammer (2001, p.76), "o processo é um termo técnico, com uma definição exata: grupo organizado de atividades correlatas que, em conjunto, cria um resultado de valor para os clientes".

Nesta definição, o mesmo autor diz que, cada palavra é importante. Processo é um grupo de atividades, não apenas uma. As atividades de um processo não são aleatórias ou improvisadas. Elas são integradas e organizadas. Elas não se entremeiam com atividades estranhas ou irrelevantes e devem ser executadas em determinada seqüência. Todas as atividades de um processo são executadas em conjunto, com vistas a um objetivo comum.

Para Hope e Hope (2000, p.120), "os processos empresariais enquadram-se em dois níveis: os processos principais, como desenvolvimento de novos produtos e os serviços aos clientes, e os subprocessos secundários, que definem as atividades a serem executadas dentro dos processos principais".

Neste sentido, observa-se a abrangência do termo processo em uma organização, haja vista as várias características que o envolvem. Além da organização, há outros agentes que estão preocupados com o processo, dentre eles, o cliente.

Para criar valor para o cliente, o processo precisa ser bem gerenciado em todas as suas atividades. Hammer (2001, p.76) relata que "o atendimento de pedidos é um processo composto de muitas atividades - recebimento e lançamento do pedido, verificação de crédito do cliente, busca nos estoques, produção e embalagem das mercadorias, planejamento do transporte e efetivação da entrega. Nenhuma tarefa isolada cria o resultado almejado. O valor é conseqüência de todo o processo, em que se fundem estas tarefas".

Infere-se, portanto, que o gerenciamento de processos em uma organização é de suma importância para a sua adequação às mudanças trazidas pelo cenário deste século. Hope e Hope (2000) dizem que os processos e as equipes estão no âmago do novo modelo organizacional. Algumas empresas, por exemplo, criaram equipes multifuncionais que combinam talentos das diferentes áreas especializadas para melhorar o fluxo das operações e os serviços aos clientes. Outras sobrepuseram uma estrutura horizontal baseada em processos em cima da hierarquia existente, sem introduzir, de fato, as mudanças físicas e de pessoal necessárias. Mas na terceira onda torna-se essencial uma mudança mais formal para o modelo baseado em processos. O desenho do modelo e o funcionamento prático da sua estrutura gerencial serão determinados pela proposição de valor escolhida.

Hammer (2001, p.78) refere que "o desenho do processo prescreve como o trabalho de cada uma das unidades deve confluir para um ponto comum, a fim de atingir o objetivo mais amplo. Ele especifica exatamente como o trabalho será executado, em que seqüência, em que localidade e por quem. O desenho do processo é requisito para a repetição, sem isso, o pretense processo seria executado de maneira diferente em cada ocasião". Antes que o processo seja executado, porém, devem ser analisados alguns elementos que se julgam essenciais para a sua execução. Na Figura 1, pode-se observar os elementos essenciais que antecedem a execução do processo.

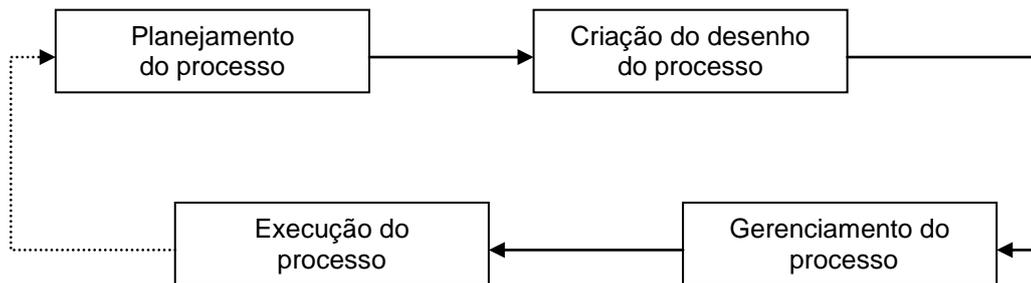


Figura 1: Elementos essenciais na execução do processo

Fonte: Elaborado pelo autor.

O primeiro elemento que antecede a execução do processo é o planejamento. Depois de planejado, o processo precisa ser desenhado para que se obtenha a visão do todo. Feita a criação do desenho do processo, o elemento seguinte é gerenciamento do mesmo, só então o processo é executado.

Apesar de um dos objetivos do processo ser a repetição, isso não implica que, dependendo do resultado obtido na execução do projeto, o mesmo não possa ser replanejado e redesenhado até que alcance o resultado esperado. Assim, atenção especial deverá ser dada à construção do desenho do processo, tendo que considerar todos os pontos intermediários identificados. Além da análise individual de cada ponto, o desenho do processo deverá se preocupar, sobretudo, com o conjunto.

Hope e Hope (2000) aduzem que a maioria das empresas concentrou-se nos processos como uma maneira melhor de fornecer seus produtos e serviços aos clientes. No entanto, elas geralmente não conseguem estabelecer o vínculo crucial entre estratégias, competências e processos. Os processos são as partes componentes das competências básicas e devem evoluir e adaptar-se à medida que as competências também evoluem e se adaptam.

Para Hammer (2001), a capacidade de produzir os resultados almejados pelos clientes é sobretudo função da qualidade com que se planejam e se gerenciam os processos. Os processos são as trajetórias para os resultados e, portanto, para o sucesso na economia do cliente.

Diante do exposto, fica evidente a necessidade de gerenciamento dos processos em uma organização. A partir do seu gerenciamento, os gestores poderão nortear os resultados obtidos mediante a execução do processo. Por sua vez, a execução dos mesmos pode implicar em mudanças no planejamento, fechando assim o ciclo. Além da necessidade de gerenciamento dos processos, tem-se analisado a importância da gestão estratégica de custos orientada para este gerenciamento. No entanto, faz-se necessário evidenciar como a gestão estratégica de custos pode estar orientada para o gerenciamento de processos.

5 Procedimentos Metodológicos

As tipologias de pesquisa podem ser consideradas quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. No tocante à tipologia relacionada aos objetivos, esta pesquisa consiste de um estudo do tipo descritivo. Buscou-se por meio desta pesquisa conhecimento determinado por meio de dados secundários sobre o assunto. As pesquisas descritivas são “um tipo de pesquisa conclusiva que tem como principal objetivo a descrição de algo – normalmente características ou funções do mercado” (MALHOTRA, 2001, p. 108).

Richardson (1999) afirma que nos estudos de natureza descritiva procura-se investigar e descobrir características de determinado fenômeno. O autor ainda ressalta que a pesquisa descritiva adota como objeto de estudo uma determinada situação, um grupo ou apenas um indivíduo.

No que concerne aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (2002), é muito importante buscar esclarecer-se acerca dos principais

conceitos que envolvem o tema de pesquisa, procurar um contato com trabalhos de natureza teórica capazes de proporcionar explicações a respeito, bem como pesquisas recentes que abordam o assunto.

Quanto à abordagem do problema, refere-se a uma abordagem qualitativa. Richardson (1999, p. 79) menciona que o método qualitativo “não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”. Cervo e Bervian (1983) entendem a pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Para coleta de dados foram utilizadas fontes secundárias. As fontes secundárias utilizam, fundamentalmente, contribuições já publicadas sobre o tema estudado. Consideram-se documentos de fontes secundárias as teses, dissertações, monografias, artigos de anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas entre outros. Para Marconi e Lakatos (2002), as fontes secundárias possibilitam não só resolver os problemas já conhecidos, mas também explorar novas áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente, proporcionando a investigação de determinado assunto sob um novo enfoque ou abordagem.

A análise dos dados coletados deu-se por meio da abordagem qualitativa. Para tanto, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo. Bardin (1979 apud Richardson, 1999) explicita que a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção dessas mensagens.

6 A Gestão Estratégica de Custos e o Gerenciamento de Processos

Shank e Govindarajan (1997) afirmam que o papel da informação contábil dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais. Sua atenção explícita ao contexto da gestão estratégica distingue a gestão estratégica de custos da contabilidade.

Paralelamente ao conceito de gestão estratégica de custos vem sendo discutido o conceito de gerenciamento de processos. No Quadro 1, apresenta-se lado a lado ambos os conceitos.

| Gestão estratégica de custos | Gerenciamento de processos |
|--|---|
| "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" (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p.7). | "É o gerenciamento de um grupo organizado de atividades correlatas que, em conjunto, cria um resultado de valor para os clientes" (HAMMER, 2001, p.76). |

Quadro 1: Definição de gestão estratégica de custos e de gerenciamento de processos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Mediante os conceitos apresentados, pode-se inferir sobre uma gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos. Neste sentido, a gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos é aquela em que, para fins estratégicos, a análise do custo de cada atividade integrante do processo não é suficiente. É necessário que ocorra a análise conjunta dos custos das atividades correlatas, que criam um resultado de valor para os clientes, com vistas na obtenção da vantagem competitiva para a empresa.

Segundo Hammer (2001), um dos grandes problemas das empresas em relação ao gerenciamento de processos é a falta de trabalho organizado e em conjunto essas

empresas de fato executam todos os passos que compõe o atendimento de pedidos, exemplificando um processo, mas as pessoas que realizam a tarefa não trabalham em conjunto. Cada uma mantém um foco estreito e exclusivo sobre suas próprias atividades; elas atuam de maneira desconexa e não-alinhada, sem um propósito comum. O analista de crédito quer observar as normas de crédito. O gerente de depósito tenta minimizar o estoque. O departamento de expedição se esforça para reduzir custos. Não existe o senso comum de que todos trabalham em busca de um objetivo que atenda ao interesse coletivo – fornecer o produto ao cliente.

A partir do momento em que as empresas derem atenção à análise de custos do processo como um todo, de igual intensidade com que fazem a cada etapa em particular, poderão se mostrar mais competitivas frente aos concorrentes. A análise do todo possibilita um comparativo entre diferentes formas que um mesmo processo poderia ser realizado.

Muitas destas informações podem ser obtidas através de um bom sistema de custos. Segundo Johnson e Kaplan (1996, p.197), "podemos pensar em quatro diferentes funções para um sistema de custos: distribuir custos nos demonstrativos financeiros periódicos; facilitar o controle de processos; computar custos dos produtos; e auxiliar em estudos especiais".

No entanto, antes mesmo de orientar a gestão estratégica de custos para o gerenciamento de processos, é necessário verificar se a empresa está realmente estruturada sob a forma de processos. Hammer (2001) utiliza a caracterização da GE Capital para exemplificar uma empresa de processos: cultiva-se fidelidade tanto aos processos quanto às funções; os empregados internalizam as metas dos processos; os empregados avaliam o desempenho dos processos; todos conhecem as necessidades dos clientes e esforçam-se para atendê-las; os empregados gerenciam-se uns aos outros, em vez de recorrer à hierarquia; e os processos são medidos com objetividade e frequência.

Após diagnosticada a caracterização da empresa como sendo de processos, faz-se necessário verificar como se dá o controle dos processos. Johnson e Kaplan (1996) ressaltam que o controle de processos precisa se dar no nível da organização onde o processo ocorre. Não pode existir apenas um sistema de controle de processos ou de custos. Um sistema que facilite o controle de processos no nível da máquina será diferente de um sistema para medir e controlar custos em laboratório de pesquisas ou em um departamento de despesas gerais. Assim sendo, o primeiro passo no projeto de um sistema de controle de processos consiste em especificar a unidade organizacional - o centro de custos - que será objeto do sistema.

Portanto, evidencia-se a necessidade de vários sistemas de controle de processos dentro de uma mesma organização, melhorando, desta forma, a análise dos custos. Os processos, por sua vez, devem ser criados através de um agrupamento de atividades que apresentem características e naturezas semelhantes.

Assim, à medida que a haja um controle dos processos e uma gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento destes processos, a empresa poderá formular estratégias em termos de custos de maneira mais consistente. O processo de formulação de estratégias é essencial para que a empresa possa fazer frente à concorrência e obter competitividade.

A partir do momento em que a empresa tenha uma gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos poderá se mostrar mais competitiva em relação à outras empresas sem esta concepção. Vale ressaltar que o foco principal desta orientação está em analisar não apenas as fases intermediárias, mas o processo como um todo.

7 Considerações Finais

O ambiente competitivo onde as empresas encontram-se inseridas está continuamente em modificação. Devido a isto, a gestão estratégica de custos tem sido muito discutida, principalmente sob a perspectiva de estar orientada para a busca da vantagem competitiva. As razões que justificam esta conduta são várias: crescente variedade dos produtos, o aumento das necessidades relativas a qualidade, a incorporação de

mecanismos computacionais, bem como uma maior ênfase na satisfação dos clientes.

No entanto, este cenário requer mais do que o gerenciamento das diversas atividades realizadas em uma organização. É preciso que os gestores percebam a empresa, não de forma fragmentada, mas na perspectiva dos processos que a compõem. Assim, o objetivo deste artigo foi verificar a importância da gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos em uma empresa.

A partir da incursão teórica realizada neste trabalho, pode-se verificar que à medida que a gestão estratégica de custos se orientada para o gerenciamento de processos, a empresa poderá alavancar resultados operacionais superiores aos dos concorrentes, uma vez que passa a gerenciar estrategicamente os custos de grupos organizados de atividades correlatas, isto é, cultiva o gerenciamento dos processos e não de atividades isoladas.

Os resultados obtidos são importantes sob o ponto de vista teórico, visto a carência de pesquisas realizadas e publicadas sobre a integração entre a gestão estratégica de custos e o gerenciamento de processos. No entanto, recomenda-se a sua verificação empírica em uma empresa de processos, com vista na sua operacionalização, bem como a identificação de alcance de vantagem competitiva por meio destes instrumentos de gestão integrados.

Referências

- ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.
- CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. **Gestão da qualidade: princípios e métodos**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para o uso de estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- GAJ, Luis. **Administração estratégica**. São Paulo: Ática, 1995.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HAMMER, Michael. **A agenda: o que as empresas devem fazer para dominar esta década**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- HOPE, Jeremy e HOPE, Tony. **Competindo na terceira onda: os 10 mandamentos da era da informação**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALHOTRA, Naresh. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MINTZBERG, Henry. Os 5 Ps da administração estratégica. In: MINTZBERG, Henry e QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- PEREZ JR., José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins e COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentado um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- PORTER, Michael E. What is strategy? **Harvard Business Review**. Nov./Dec. 1996.
- PORTER, Michael E. **Competição = On competition: estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Welington. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. **Tese** (Doutoramento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

_____. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TABATONI, Pierre e JARNIOU, Pierre. A dinâmica das normas na administração estratégica. In: ANSOFF, H. Igor, DECLERCK, Roger P. e HAYES, Robert L. **Do planejamento estratégico a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.