

Equipes multidisciplinares no desenvolvimento de sistemas de custeio diante da atual necessidade de informação para a tomada de decisão

Frederico Tadashi C. Sakamoto, Msc.

Brasil, UNIVALI - Universidade do Vale do Itajaí
R: Blumenau, 558 – São João – Itajaí – SC - CEP: 88305-100
e-mail: fsakamoto@seara.com.br

Valerio Allora

Brasil, Tecnosul Consulting, e-mail: valerio@tecnosulconsulting.com.br

Simone Espíndola de Oliveira

Brasil, Tecnosul Consulting, e-mail: simone@tecnosulconsulting.com.br

Palavras chaves: sistemas de custeio, equipes multidisciplinares, indicadores de desempenho

Tema: Evolución Histórica de los Sistemas de Contabilidad de Gestión

Recursos audiovisuais: projetor multimídia.

Equipes multidisciplinares no desenvolvimento de sistemas de custeio diante da atual necessidade de informação para a tomada de decisão

Palavras chaves: sistemas de custeio, equipes multidisciplinares, indicadores de desempenho

Tema: Evolución Histórica de los Sistemas de Contabilidad de Gestión

Resumo:

Tem se escrito muito nesta última década sobre a necessidade de desenvolvimento dos sistemas de custeio das empresas. Ao abordar o tema não há como deixar de discutir a gestão estratégica de custo. Neste assunto, os temas normalmente enfocam desde a estruturação histórica até a implantação e manutenção de ferramentas que empregam diferentes métodos tais como *activity based costing/management*, *target costing*, *unidade de produção* e etc. Porém, para a implantação, desenvolvimento e manutenção de ferramentas que utilizam estes métodos se faz necessário a utilização de pessoas tecnicamente capacitadas e com conhecimento efetivo do processo de negócio da empresa. O artigo evidencia que, em função da complexidade do atual ambiente seja no âmbito interno com externo, a implantação efetiva bem como outras vantagens resultantes são bastante propiciada com a adoção de equipes multidisciplinares. Tema muitas vezes discutido em 2º plano, apesar de sua incontestável importância. O artigo procura mostrar que diversos autores deste assunto evidenciam a necessidade de conhecimentos multidisciplinares. As empresas têm percebido a importância da estruturação destas equipes, compondo-as com integrantes de diferentes áreas para reformulação e melhoramento dos sistemas de custeio assim como na estruturação de indicadores de desempenho mais acurados e relevantes.

1. Introdução

As informações a respeito dos custos de produção em uma organização são de suma importância para o seu desempenho, tendo em vista que essas informações servem como referencial para avaliação externa e base para a tomada de decisão em diversos âmbitos internos. Percebe-se assim dois enfoques diferentes para a base de dados que irá gerar a informação. Um deles é o externo, utilizado para reportar os resultados para órgãos oficiais de fiscalização, instituições financeiras e acionistas, o qual é feito através dos informes financeiros oficiais, tais como demonstrativos de resultados e balanço patrimonial. O outro é o interno, utilizado para orientar os gestores à tomada de decisão. A área de controladoria, para atender estes dois enfoques, tem sofrido uma pressão muito grande com relação ao levantamento acurado das informações e a rapidez de disponibilização das mesmas. O estresse envolvido na preparação das informações em empresas com várias unidades de negócio é realmente impressionante. Basta analisar a quantidade de horas extras normalmente acumuladas por uma equipe da controladoria.

O presente artigo procura analisar os motivos do aumento das necessidades de informação e os reflexos na área responsável, a controladoria de gestão. Estes reflexos resultam na busca pelo desenvolvimento de conhecimentos multidisciplinares a fim de tornar o processo de estruturação de indicadores de desempenho menos estressante, principalmente os relacionados à gestão estratégica de custos. Verifica-se esta tendência multidisciplinar através da integração cada vez maior de pessoas diferentes das tradicionalmente envolvidas no processo, tais como engenheiros de produção, manutenção, mecânicos, informática, marketing, vendas, etc. Ao autores citados neste artigo reforçam a tendência defendida já que independentemente do método que se deseje implantar, somente se obterá sucesso se existirem pessoas tecnicamente capacitadas para o fazer.

Verificou-se neste último século de história grandes transformações nos meios produtivos, os quais vem sendo acrescidos de novos processos, procedimentos, resultando em aumento do número de pessoas envolvidas, máquinas e funções. Porém, a velocidade de desenvolvimento das estruturas produtivas foi mais rápida que as estruturas de informações necessárias para gerenciá-las

Nos tópicos a seguir se procurará mostrar os esforços de evolução dos sistemas de informação de custo no sentido de contemplar toda essa mudança de estrutura produtiva, sendo exercidos por equipes multidisciplinares que buscam estruturar bases de dados capazes de atender a diferentes necessidades de informação para gestão.

Como colocado por Johnson e Kaplan (1996:109), nos anos 60 a 70, os gestores passaram a ser guiados pela chamada “mão invisível”, isto é, suas decisões eram baseadas apenas em números, principalmente nos indicadores financeiros provenientes dos informes financeiros oficiais. Essa postura poderia estar levando as empresas a decisões erradas, minando a capacidade competitiva e diminuindo o valor agregado a longo-prazo.

2. Predomínio dos informes financeiros no atendimento às necessidades de informação para gestão

Antes de 1910, os sistemas de “custos industriais forneciam informações relevantes a uma ampla faixa de decisões sobre economia de escala (eficiência) e oportunidade de escopo (diferenciação de produto)” (JOHNSON e KAPLAN, 1996:111). Contudo, ainda segundo os autores, devido ao alto custo de coletar e tornar disponível essas informações para análise, à medida que as organizações cresciam, os sistemas de custos industriais foram, aos poucos, perdendo espaço para os informes financeiros.

Alguns fatores determinaram a consolidação do uso dos informes financeiros e indicadores deles derivados. Um deles foi à necessidade da busca de capitais externos. Os gestores das empresas, a fim de possibilitarem a captação externa de recursos, tinham de divulgar informes financeiros auditados, já que os investidores externos demandavam esse tipo de demonstrativo, levando os contadores a definir procedimentos para a sua estruturação.

Outro fator estava relacionado ao governo. As autoridades governamentais reguladoras e fiscais, no início do século, aumentaram a pressão relativa ao controle e outras exigências relativas à tributação das organizações. Assim, após a Primeira Guerra Mundial, quando se falava em informações de custos, estava se referindo à avaliação dos custos dos produtos vendidos e em estoque.

Por último, os responsáveis pela criação do paradigma da gestão baseada exclusivamente em indicadores numéricos provenientes dos informes financeiros, foram os Departamentos de Administração e Contabilidade das Universidades. Como em qualquer outra organização, as universidades, bem como os diversos departamentos, estão sujeitos às necessidades do mercado. Nesse período, nos EUA, começou uma grande demanda por recurso humano tecnicamente preparado para estruturação de informes financeiros, fazendo com que fossem difundidas a teoria e a prática para realização desta tarefa nas cadeiras que compunham os cursos da área de contabilidade e administração. Os graduados nesses cursos, evidentemente, quando no mercado, aplicavam os conhecimentos adquiridos, os quais eram direcionados para a tomada de decisão, baseados em indicadores financeiros provenientes desses informes.

3. Considerações relativas à utilização exclusiva dos informes financeiros oficiais para tomada de decisão.

As considerações eram e continuam sendo relativas tanto ao acompanhamento dos assuntos estratégicos quanto ao táticos. No tocante aos assuntos estratégicos, esses instrumentos não mostram se a estratégia adotada está sendo realizada, em função da forma com que são utilizados. Em relação ao tático, não mostram como as implicações de determinadas decisões ou posturas de curto-prazo afetam os resultados de longo-prazo. Há também o aspecto da abrangência, cujo alcance, em termos de informação, limita-se normalmente ao nível de chefias. Os dois principais instrumentos de orientação utilizados são:

- Demonstrativo de Resultado do Exercício DRE - Income Statement
- Balanço Patrimonial - Balance Sheet

Assim como os índices e análises derivados destes instrumentos financeiros, tais como:

- Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization – Ebit
- Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization - Ebitda
- Retorno sobre investimentos - Return on Investment - ROI;
- Taxa interna de retorno - Internal Rate of Return - IRR;
- Retorno sobre Ações - Return on Equity – ROE.

Estes três instrumentos, bem com os índices e análises derivadas, têm como característica principal reportarem dados passados. Kaplan e Norton (1997) e Shank e Govindarajan (1995) fazem analogias à utilização exclusiva destes instrumentos na gestão do negócio e aspectos rotineiros do nosso dia-a-dia, que traduzem bem a dificuldade de orientar as ações de uma organização, seja em referência à realização da estratégia, como direcionamentos táticos.

Kaplan e Norton (1997) citam que a utilização destes instrumentos é o mesmo que tentar guiar um carro orientado pelo retrovisor. Se a estrada for reta, tudo bem. Porém, a estrada do ambiente competitivo é muito sinuosa, sendo que a orientação pelo retrovisor não nos dá nenhuma indicação de quais manobras devem ser feitas para se manter

dirigindo nessa estrada. Uma outra comparação vincula estes instrumentos contábeis a um placar de jogo. O placar simplesmente informa ao jogador como está a partida, isto é, se ele está perdendo ou ganhando. Da mesma forma, o placar não indica o motivo do atual desempenho: se está resultando em um placar favorável ou desfavorável, e conseqüentemente, onde ele deve atuar para poder reverter a situação desfavorável ou melhorar ainda mais.

3.1. O Demonstrativo de resultado do exercício e o balanço patrimonial

Não se quer diminuir a importância destes dois instrumentos contábeis, mesmo porque, são oficiais e exigidos por lei. As considerações são relativas à forma estrita pela qual eles são usados. Ao se orientar por estes instrumentos, a organização normalmente tende a privilegiar medidas de curto prazo. Isto acontece devido ao fato dos executivos serem pressionados a apresentarem resultados excelentes a curto-prazo. Desta forma, são feitas opções que limitam a amplitude de investimentos, direcionando para aqueles que tragam retorno imediato, definindo-se muitas vezes soluções rápidas e superficiais que podem afetar, a longo prazo, a organização.

Alguns exemplos simples podem ser retirados da rotina das organizações. No intuito de diminuir o custo de produção e cumprir determinadas metas de desempenho, enfoca-se a aquisição de matéria-prima com base no preço. Esta postura pode prejudicar a empresa, se este menor valor significar qualidade inferior. O reflexo, num primeiro momento, é a diminuição do custo de produção, que por sua vez, irá refletir de forma positiva no DRE do mês. Se o executivo de uma determinada unidade produtiva fosse julgado em função desse resultado, ele receberia congratulações pelo feito. Porém, analisando os demais efeitos ocasionados por esta atitude, verificar-se-á que os reflexos, tanto a curto, como a longo prazo, poderão ser muito prejudiciais.

Com a aquisição de matéria-prima de qualidade inferior ou duvidosa, o número de interrupções na linha de produção por problemas causados por este material, produtos retrabalhados e defeituosos poderão ser enormes.

Um outro efeito ainda mais prejudicial é a constatação da má qualidade do produto pelo cliente. Isto irá ocasionar uma imagem ruim, bem como a perda do cliente e toda uma propaganda negativa será gerada em torno deste problema. Este tipo de situação é comum em inúmeras indústrias, independente do seu segmento de atuação. O exemplo mencionado foi relativo à matéria-prima mas há outros exemplos relacionados principalmente às questões de manutenção.

A exigência de um bom desempenho a curto-prazo pode levar as organizações a adotarem posturas no sentido de reduzir investimentos em equipamentos, manutenção, P&D (Planejamento e Desenvolvimento), melhoria de processos, sistemas de informação, desenvolvimento de clientes e mercados e, o mais importante de todos, nos recursos humanos (treinamento). Estes instrumentos financeiros não conseguem revelar as conseqüências deste tipo de postura a longo-prazo, e contemplam os resultados obtidos com este tipo de atitude, como aumentos de lucratividade, apesar de, a longo prazo, tenha-se diminuída a probabilidade de apresentar resultados positivos e depreciado seu ativo intelectual, minando a capacidade competitiva da organização. Um agravante ainda maior pode acontecer quando são vinculadas premiações, os bônus ou qualquer outro benefício monetário unicamente aos resultados apresentados nestes indicativos financeiros.

Outro dado relativo e que se tem muito discutido é a autenticidade dos números ali constantes. Para as pessoas que trabalham diretamente nesta área, sabe-se que a alocação de números entre as contas faz que seja possível melhorar os indicadores financeiros de desempenho. A mídia tem divulgado escândalos recentes em organizações americanas, como no caso da Enron, que tiveram sua contabilidade alterada a fim de apresentarem resultados fictícios. As duas coisas mais importantes em uma empresa não aparecem nos informes financeiros: sua reputação e seus homens.

Esse pensamento relativo aos informes financeiros prevaleceu até os anos 80. As diversas mudanças, principalmente relativas ao aumento da competição e a complexidade de produção acarretaram uma diminuição da lucratividade/produktividade, gerando a necessidade de saber o que estava acontecendo com os custos organizacionais e o porquê das informações geradas por seus mecanismos de controle de gestão, no caso informes financeiros, não estarem propiciando informações acuradas e relevantes à tomada de decisão. A fim de reverter esse quadro de crescente perda de mercado e que geraram inúmeras conseqüências produtivas e financeiras, as organizações começaram a repensar seus mecanismos de controle de gestão e os indicadores que os compunham.

4. Percepção das novas necessidades de informação para gestão

Há 20 anos atrás dois fatores contribuíam e facilitavam a gestão das empresas, a pouca competição de mercado e, particularmente no Brasil e em alguns mercados da América do Sul, a inflação.

O ambiente de competição se caracterizava por uma disputa de mercado interna, isto é, em grande parte realizada entre indústrias nacionais. Esta situação ficava nítida quando se buscava produtos estrangeiros similares e somente os encontravam em casas especializadas tais como importadoras, *freeshops* ou quando algum conhecido viajava para o exterior. Sem mencionar o preço destes produtos importados similares que, na maioria das vezes, eram superiores aos nacionais.

Um outro fator estava ligado à instabilidade da economia que acarretava inflação. A inflação atordoava o consumidor pois semana a semana os preços eram modificados. Desta forma, tornava-se difícil a pesquisa e busca pelo menor preço já que a comparação de preços era complicada. O valor dos produtos mudava constantemente. O preço de um produto similar poderia estar mais barato em uma semana e mais caro na outra, somente dependendo do aumento imposto pelo distribuidor, loja ou supermercado. Assim, a fim de não perder poder aquisitivo o consumidor fazia a conhecida “compra do mês”. Muito parecido com a postura adotada pela indústria em época de período inflacionário, comprar para estocar.

Estes fatores facilitavam a gestão financeira das empresas. Se fosse possível descrever de forma simples a empresa em uma equação, poder-se-ia expressá-la assim:

$$P = G + L$$

P = Preço de venda

G = Gastos de gestão

L = Lucro desejado

Para a compreensão melhor desta equação se atribuirá valores a cada uma destas variáveis. Supondo que o lucro desejado pelo dono seja de \$20,00, os gastos do período foram de \$30,00. Assim, por dedução, o preço de venda mínimo estipulado para aquele período é de \$50,00. No ambiente de mercado anteriormente comentado esta situação acontecia com freqüência, isto é, a fim de manter o lucro desejado (L), mesmo com uma gestão ineficiente de gastos (G), o valor era repassado para o preço de venda (P). Entendendo que gastos é o “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer”(MARTINS,23:1992), podendo se manifestar em forma de custo, despesas, investimento, desperdícios e perda.

Por exemplo, se no período seguinte os gastos se elevassem para \$35,00 em decorrência do aumento do custo da matéria prima, contratação de novos funcionários de escritório, crescimento do índice de desperdício, perdas no período, o dono do negócio,

necessitando manter ou até aumentar o lucro, fazia a seguinte conta pela equação já apresentada:

$$P = G + L$$

$$G = \$35,00$$

$$L = \$25,00$$

$$P = ?$$

Por dedução, o preço de venda mínimo deveria ser \$ 60,00 para cobrir os gastos e aumentar o lucro. Percebe-se que para a manutenção da empresa funcionando havia um repasse de valores para o preço de venda. Assim, a gestão da empresa era facilitada pois as ineficiências do processo e a manutenção ou aumento do lucro eram repassadas. Esta situação acontecia na prática em função dos fatores já mencionados.

Porém, o mercado se modificou, trazendo situações que dificilmente se imaginariam. Produtos importados como vinhos, temperos, alimentos em geral que, como comentado antes, somente eram encontrados em lojas especializadas, hoje são encontrados em supermercados. Os produtos importados disputam espaço nas prateleiras com seus similares nacionais, concorrendo em preço e qualidade.

Atualmente as pessoas não precisam sair de casa para terem suas necessidades atendidas. Pode-se comprar tudo pela internet, desde CD's, livros, aparelhos eletrônicos até mesmo efetuar compras em supermercados virtuais. Houve uma melhora significativa nas áreas de comunicação e logística, propiciando a rapidez na negociação e diminuição no tempo de entrega de mercadorias.

Significa que as empresas nacionais não estão mais competindo entre si mas, com empresas instaladas em diferentes partes do mundo, fruto da globalização dos mercados. Os grandes avanços tecnológicos, nestas últimas décadas em diversas áreas, principalmente em telecomunicações e transportes, propiciaram a negociação de mercadorias e a sua colocação, independente da distância, nos principais mercados do mundo, num curto espaço de tempo, além da abertura comercial entre os países. Assim, as empresas, para enfrentarem a concorrência, começaram a elaborar estratégias no intuito de se posicionarem e obterem vantagens competitivas.

O Brasil, particularmente, têm atravessado uma fase de estabilidade econômica, propiciando também a estabilidade dos preços das mercadorias. Desta forma, o problema de comparação de preços ficou resolvido. Em função da grande disponibilidade de mercadorias e concorrência acirrada, hoje a situação de mercado é completamente diferente de 20 anos atrás. Quem estabelece o preço é o consumidor, já que ele pode escolher entre diferentes opções de compra de um mesmo produto, e optar por aquele que o satisfaça em termo de qualidade e preço.

As empresas para continuarem operando no mercado globalizado necessitam ser competitivas, trazendo um retorno previamente estabelecido pelo seu dono, proprietários ou acionistas. Caso esta empresa não consiga atingir, em períodos consecutivos, o resultado desejado e retornos preestabelecidos, os investimentos diminuem, as atividades permanecem estabilizadas e em determinados casos, o negócio é vendido ou fechado.

Assim, ao analisar a equação anterior, percebe-se uma mudança na posição das variáveis em função de toda esta nova situação de mercado, podendo ser expressa assim:

$$G = P - L$$

Com relação ao preço (P), o gestor não tem mais como modificar esta variável pois, como já comentado, quem define o preço é o mercado. O lucro (L) também já é preestabelecido pois o negócio somente continuará atrativo se alcançar o valor e índices de retorno desejados. Assim, resta ao gestor a variável gasto (G) para trabalhar.

Isto significa, traduzindo em números, que se o mercado paga um preço de \$50,00 pela mercadoria e o lucro preestabelecido é de \$25,00, o gasto máximo para empresa continuar operando, sendo competitiva e atingindo o resultado desejado é de \$25,00. Percebe-se assim a atual importância dada aos gastos.

As colocações anteriores são genéricas e não tem por objetivo entrar no mérito dos tipos de concorrências existentes no mercado tais como concorrência perfeita, monopólio, oligopólio, concorrência monopolística e outros fatores ligados ao ciclo de vida dos produtos, as quais podem alterar as considerações feitas. As obras de Sardinha (1995) e Santos (1991) podem ser consultadas para maiores considerações sobre políticas de formação de preço e as formas de trabalhar a variável preço nas colocações elaboradas. A contextualização é para mostrar os eventos nos mercados em geral que têm influenciado o aprofundamento nos estudos relacionados aos gastos da empresa, particularmente o principal deles, os custos.

5. Da contabilidade de custos à gestão estratégica de custos

Pode-se afirmar que existem tradicionalmente 3 grandes áreas dentro dos assuntos contábeis: contabilidade financeira, contabilidade de custos e contabilidade gerencial. E mais recentemente uma área que tem ganho destaque é a gestão estratégica de custos. Não é um assunto fácil definir o limite de atuação destas 4 áreas, isto é, onde termina uma e começa outra. Para facilitar o entendimento de cada uma é necessário retornar cronologicamente e falar sobre a evolução da indústria e, conseqüentemente, as necessidades de informação para gerenciamento.

Percebe-se ao ler sobre o assunto que a contabilidade foi sendo estruturada em função das necessidades provenientes dos avanços nas indústrias. A medida que a indústria evoluía surgiam novas necessidades de gestão as quais despertavam a busca pela pesquisa. O resultado foi o desenvolvimento de conceitos e ferramentas para auxiliar a gestão da empresa.

A figura 1.1 bem como as colocações a seguir procuram retratar a evolução dos assuntos relacionados à área contábil, enfocando os custos. Pode-se dizer que há dois momentos distintos nos assuntos contábeis no tocante aos custos, um antes da Revolução Industrial (R.I) e outro após.

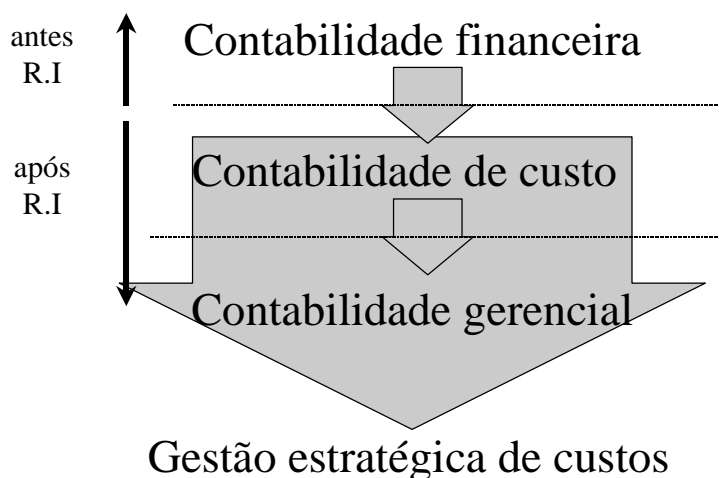


Figura 1.1- Representação da evolução dos conceitos de custo

Sempre foi uma das maiores preocupações do homem como gestor de alguns processo de negócio, independentemente da época, saber quanto ganha e qual é seu lucro. A revolução industrial foi um marco na história da humanidade, bem como, para os assuntos contábeis em geral. Antes deste marco, a contabilidade existente era praticamente a contabilidade geral ou financeira. O demonstrativo de resultado fornecia grande parte das informações necessárias para o dono do negócio. Onde a primeira preocupação era saber o lucro do período e que, de certa forma, era simples de se determinar. Em função do aumento da complexidade do processo produtivo houve a necessidade se desenvolver procedimentos e critérios para mensuração dos estoques e conseqüente determinação do resultado, tendo neste momento uma grande evolução no sentido da contabilidade de custos.

A partir do momento em que os cálculos dos custos e estruturação do resultado para os diferentes fins foram estabelecidos, outras necessidades começaram a surgir. Estas necessidades estavam relacionadas ao controle e tomada de decisão. Assim, uma outra área de estudos começava a se tornar foco de pesquisa e desenvolvimento, a contabilidade gerencial. Não bastava saber simplesmente qual era o lucro, era preciso saber como aumentá-lo.

Atualmente uma das grandes áreas de estudo que reúne conhecimento das área de custo e gerencial e que vem despertando atenção é a gestão estratégica de custos.

5.1. Primeiros passos no sentido de desenvolvimento dos conceitos relacionados à gestão de custo.

A determinação do resultado inicialmente era simples pois o processo de produção era simples. Antes do século XVIII, a produção predominante era agropecuária e o comércio familiar.

“Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação (fora, é lógico, as financeiras). Dessa forma, era bastante fácil o conhecimento e a verificação do valor de compra dos bens existentes, bastando a simples consulta aos documentos de sua aquisição”(MARTINS, 1998:20).

O DRE comercial clássico a seguir demonstra a estrutura de apuração do resultado.

Vendas		XXXXXX
(-) Custo das Mercadorias Vendidas		
Estoque inicial	xxxxxx	
(+) Compras	xxxxxx	
(-) Estoques finais	<u>(xxxxxx)</u>	(xxxxxx)
(=) Lucro bruto		XXXXXX
(-) Despesas		
Comerciais	xxxxxx	
Administrativas	xxxxxx	
Financeiras	<u>xxxxxx</u>	<u>(xxxxxx)</u>
(=) Resultado líquido		XXXXXX

Com o aparecimento da indústria e desenvolvimento dos meios de produção o cálculo do resultado e apuração da estrutura patrimonial do administrador se tornou mais complexa. O número de pessoas envolvidas com a produção aumentou, o número de processos

para fabricação cresceu, novas áreas surgiram e conseqüentemente dúvidas de como calcular o resultado apareceram. A fim de sanar estes problemas começaram a ser estabelecidos procedimentos para cálculo do custo dos produtos, valorização dos estoques e conseqüentemente determinação do resultado. Sendo o valor de compra das mercadorias substituído pelo valor de produção ou fabricação, instituídos pela contabilidade de custos. Pode-se citar outros fatores relacionados que contribuiram para a definição dos procedimentos de cálculo dos custos e resultado, como já comentado, tais como necessidade de fontes externas de financiamento e a cobrança de impostos. As necessidades por mais informações de gestão com a finalidade de aumentar o lucro fez com que uma outra área se desenvolvesse rápido, a contabilidade gerencial.

5.2. O que caracteriza a contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial se caracteriza como área de estudo responsável por fornecer informações à administração para controle e tomada de decisão. Estas informações procuram demonstrar o rumo da organização. Como descrito por Iudícibus “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador” (IUDÍCIBUS, 1998:21).

Pode-se dizer que a contabilidade gerencial não se limita a buscar dados nos informes oficiais. A amplitude de busca de dados para a estruturação de informações passa pela área de administração da produção, PCP, administração financeira, suprimentos e vendas, abrangendo toda a estrutura organizacional. Percebe-se aqui um nítido sinal da necessidade de conhecimentos multidisciplinares.

Nem sempre a informação financeira está num formato ou abertura necessária que propicie ao administrador a tomada de decisão. Neste sentido a contabilidade gerencial procura através de critérios e definições agregar, classificar e refinar a fim de propiciar o formato e a abertura necessária da informação para uma decisão fundamentada. Quanto maior o conhecimento dos processos, melhor serão os critérios e definições escolhidos a fim de criar uma base de dados que possibilite extrair as informações desejadas. Neste sentido verifica-se a importância de se estruturar equipes multidisciplinares, haja vista a complexidade de sistemas de geração de dados que são utilizados e que se interagem tais como o de produção, custos, suprimentos e estoques.

Além da função descrita anteriormente, uma outra é a verificação das influências das diferentes variáveis que compõem o processo de negócio no resultado da empresa. Neste sentido percebe-se que há uma grande ligação da contabilidade gerencial com a contabilidade de custo pois a primeira, a contabilidade gerencial, se utiliza dos conceitos da segunda, a contabilidade de custos, porém com enfoque diferente. Isto é, a segunda reporta o resultado realizado, passado e a primeira simula, projeta e estima. Por isso, de acordo com Drury (1996), a distinção entre elas é muito vaga e há uma dependência muito grande, principalmente da primeira com relação à segunda, já que ambas trabalham principalmente com um dos maiores valores de gastos na indústria, o custo.

5.3. A necessidade de estudos mais aprofundados sobre custos: o desenvolvimento da gestão estratégica de custos.

Têm se falado muito sobre o tema de gestão estratégica de custos e dois assuntos bem marcantes o caracteriza. Um deles é relacionado à estruturação de informação acurada e relevante e outro relacionado à estruturação de sistemas para obtenção destas informações. Como o próprio tema mostra, o foco é o custo e sua gestão estratégica, isto é, definições a serem aplicadas aos custos que irão afetar a empresa como um todo. Estas decisões são relacionadas principalmente à escolha de princípios e métodos de custeio que serão empregados para estruturação de sistemas de informação.

Em função do aumento da complexidade produtiva e das exigências informacionais para tomada de decisão, suscitou-se a necessidade de estudos mais aprofundados, os quais tinham como objetivo entender melhor o comportamento dos custos.

Um dos primeiros estudos foi realizado por Miller e Vollmann (OSTRENGA e OUTROS, 1993:157-161). Há três temas centrais ligados à problemática abordada por estes dois autores: o aumento crescente dos custos indiretos; a criação de um modelo que relacionasse os custos aos seus fatos geradores, e a avaliação das transações/processos que não tinham ligação direta com a produção. O fato gerador destes temas e demais discussões a respeito podem ser sintetizados em um único ponto, a complexidade do sistema produtivo.

Um exemplo simples que demonstra bem a relação entre a complexidade do sistema produtivo e os custos é a comparação entre duas fábricas de canetas, de mesmo tamanho, equipamento e quantidades totais (COOPER e KAPLAN, 1988). A única diferença entre elas é que a primeira fábrica produz 100.000 canetas azuis por ano, e a segunda produz 60.000 canetas pretas, 12.000 canetas vermelhas, e outros 1.000 tipos aproximadamente de variações de canetas, perfazendo um total de também 100.000 canetas anuais. Apesar de produzirem canetas em quantidades anuais iguais, a segunda fábrica possui um número de pessoas muito maior para dar sustentação à produção, em áreas tais como, programação de máquinas, preparação de equipamentos (Setups), inspeção de itens, expedição, modelos (design), inventário de material, etc. Isto, sem mencionar o impacto nas outras áreas da organização, tais como contabilidade, controle da qualidade, processamento de informação (necessidade de software e hardware) etc.

Se os custos das duas fábricas forem tratados da mesma maneira, a distorção na segunda fábrica fica evidente, já que na primeira, por produzir apenas um produto, o processo de custeio é mais simples, enquanto que na segunda, há a necessidade de identificar os fatores geradores do custo da complexidade e relacioná-los aos produtos que os originaram.

Os artigos publicados no início da década de 80, bem como alguns trabalhos sobre custos desenvolvidos nesse período, suscitaram uma afirmação central: se os custos estavam sendo rateados aos produtos com base em mão-de-obra direta, vendas, número de unidades produzidas ou outras formas que se baseassem apenas em medidas de volume, e sabendo também que os custos poderiam alterar-se de acordo com alguma outra variável, então, os custos dos produtos poderiam estar errados. Como conseqüência, as decisões originárias de custos tais como custos-alvos, preços, mix de produtos a fabricar e vender e promoções estariam minando a competitividade da organização a longo-prazo.

O maior esforço na busca de soluções para os problemas originários desta afirmação central teve início em 1986. Nessa data, foi constituído um consórcio de organizações industriais, empresas de consultoria, agências governamentais e universidades, dentre as quais, a General Motors, Arthur Andersen & Company, Kodak, Ernest & Young, General Electric, Motorola, Price Waterhouse, Harvard University, Boston University, etc. Esta coalizão de instituições foi denominada CAM-I (Computer Aided Manufacturing - International), e tinha a intenção de debater os assuntos da área de custos à luz das mudanças em termos de tecnologia a busca pela excelência que integrava e ainda integra o atual ambiente competitivo. O resultado foi a formação da base conceitual do Sistema de Gerenciamento de Custos (CMS - Cost Management System).

Verifica-se, dentro dos conceitos sobre o CMS, que a idéia predominante e que o diferencia dos conceitos da gestão de custos tradicional é a adoção do papel pró-ativo e com foco no processo. Isto significa, como declaram Berliner e Brinson (1992), uma atenção voltada para os ativos no planejamento, na administração e na redução de custos, não implicando, entretanto, que não haja necessidade de se reportarem resultados reais.

Dentre os autores sobre os assunto, os de maior destaque e precursores são Berliner e Brinson (1992), Cooper e Kaplan (1998), Johnson e Kaplan(1996), Kaplan (1988), Kaplan e Norton (1997), Shank e Govindarajan (1995).

No Brasil também foram efetuados trabalhos neste sentido através da divulgação de uma ferramenta denominada UP' – Unidade de Produção e/ou UEP'- Unidade de Esforço de Produção efetuada pelo Dr. Franz Allora no final da década de 70. Esta tecnologia foi trazida para o Brasil após a Segunda Guerra Mundial pelo Dr. Franz que estudou e aprimorou a idéia inicial que tinha sido criada por um engenheiro Francês chamado Georges Perrin.

Em 1976 o Dr. Franz Allora montou um escritório de consultoria em Blumenau – SC para a divulgação desta ferramenta e hoje mais de 100 empresas de diversos ramos de atividade utilizam esta tecnologia.

A UP' e/ou UEP' esta descrita em algumas obras publicadas no Brasil e exterior por Franz Allora e Valerio Allora (1985), Gerson Gantzel e Valerio Allora (1996). No Brasil, este tema é ministrado em matérias de Pós-graduação em algumas universidades, sendo também objeto de dissertações de mestrado e teses de doutorado.

As obras citadas abordam temas envolvendo assunto como o custo da complexidade, relevância e acurácia dos custos, desenvolvimento de métodos de custeio como Activity based costing, UEP – unidade de esforço da produção, gestão da cadeia produtiva e *Balanced Scorecard*. Percebe-se que a Gestão Estratégica de Custo abrange conhecimentos da contabilidade de custo e gerencial porém o enfoque é de revisão permanente dos conceitos vigentes a fim de levá-los a melhoria contínua, acrescentado novas informações e ferramentas de gestão.

O resultado deste desenvolvimento teórico é disponibilização de novas ferramentas e informações que conduzam o gestor à correta tomada de decisão. A disponibilização de ferramentas e informações não é uma tarefa fácil já que a estrutura das empresas cresceu a fim de sustentar todo o negócio.

Houve um aumento de estrutura das áreas administrativas, comerciais. A área de produção, talvez mais do que as já citadas, sofreu um significativo aumento. Foram agregadas diversas áreas de apoio à produção assim como aumento das tradicionais. Pode-se citar por exemplo garantia da qualidade, planejamento e controle da produção, engenharia de produção, gerência da produção, manutenção. Como consequência os sistemas de geração de dados que realizam as transações destas áreas também cresceram e se desenvolveram.

No intuito de acompanhar este aumento de estrutura física das empresas e manter a relevância e acurácia das informações geradas, a controladoria também teve buscar formas de se desenvolver. Através dos vários assuntos abordados mostra-se uma natural tendência desta área com relação à configuração de pessoas que nela trabalham, isto é, estruturação de equipes multidisciplinares.

6. O papel das equipes multidisciplinares diante deste cenário

A pressão no sentido de melhorar resultados é reflexo de vários fatores já comentados que vão desde o aumento da competição à complexidade cada vez maior dos meios produtivos. As necessidade informacionais geraram a pesquisa e desenvolvimento dos assuntos ligados a um dos principais gastos das empresas, os custos. Ao se falar em custos não há como deixar de mencionar a produção. Já que o custo nada mais é que a representação em números das quantidades físicas ocorridas na produção em um determinado período. É nítido, perceptível e também mostrado através de cálculos simples que um bom desempenho na produção reflete também nos custos, isto é, na diminuição do custo unitário de produção.

Através destas colocações, percebe-se duas áreas que deveriam manter estreito relacionamento, a área de controladoria de gestão e a área de produção, já que são elas que sofrem grande parte da pressão por melhora de resultados. A pressão sobre a controladoria de gestão é relacionada a geração de informação acurada e relevante para

a tomada de decisão e sobre a produção em termos desempenhos físicos, isto é quilos por hora, unidades por homem, diminuição das horas de ajuste de equipamentos, diminuição do número de interrupções na linha, etc. Porém, percebe-se num grande número de empresas que há um conflito entre a área de produção e a área de controladoria de gestão com relação à acurácia e relevância da informação de custo. No primeiro aspecto, acurácia, refere-se à informação precisa e em tempo hábil. No segundo aspecto, relevância, está relacionada ao conhecimento do processo e a escolha dos indicadores de desempenho para monitorá-lo, isto é, funcionalidade destes indicadores para gestão. O que têm acontecido entre estas duas áreas é que a produção diz que a informação de custo fornecida não auxilia a análise do processo de produção. Isto fez com que a área de produção criasse seus próprios procedimentos de cálculo de custo. Já a área de controladoria afirma que os custos estão sendo gerados conforme procedimentos contábeis preestabelecidos os quais atendem as necessidades de custeio da empresa.

O efeito nas empresas é ao se solicitar uma mesma informação de custos para áreas distintas, os gestores obtêm muitas vezes valores divergentes. Logo, essas informações em vez de auxiliarem o processo de tomada de decisão, devido a sua dubiedade, geram dúvidas e atrasos. De acordo com Berliner e Brimson (1992) as informações não estão sendo geradas em um formato que auxilie a administração a identificar, priorizar e resolver problemas.

Esta discussão vêm sendo minimizada nas empresas através da tendência de adoção de equipes multidisciplinares para o aperfeiçoamento dos atuais sistemas de custo. Estas equipes tem como sua principal função estruturação de uma base de dados que possibilite a extração de informações para atender as diferentes necessidades de gestão. A responsabilidade de custeio do produto, a acurácia, bem como a relevância da informação neste novo contexto, foi dividida entre as duas principais áreas envolvidas, produção e controladoria de gestão. Um terceira área, a de informática, também é parte integrante nestas equipes, orientando a melhor forma de agrupamento de dados dentro da base de dados das empresa. Nada mais coerente pois cada pessoa proveniente de cada uma das áreas têm conhecimento efetivo do seu processo, sabe das dificuldades a serem enfrentadas, bem como as possíveis soluções que deverão ser integradas. Através dessa equipes poderão ser configuradas bases de dados mais otimizadas, com critérios melhores e bem definidos para atendimento das diferentes necessidades informacionais.

Percebe-se ao ler e conversar com consultorias que desenvolveram projetos de implantação de métodos de custeio que viabilizaram a Gestão Estratégica de Custos, fica claro a necessidade de envolvimento de equipes multidisciplinares para formação da equipe que estará efetuando esta gestão. Pode-se citar alguns exemplos de implantações efetuadas em grandes empresas frigoríficas do país tais como Sadia, Perdigão e Seara, as quais hoje estão utilizando a ferramenta UP'- Unidade de Produção e que foram realizadas através da utilização de equipes multidisciplinares.

Para que os resultados possam ser alcançados de acordo com o desejado, torna-se necessário e fundamental utilizar uma equipe que seja composta por profissionais de diversas áreas da empresa, principalmente na implantação da ferramenta UP e ABC. Mais especificamente sobre a UP', por tratar dos custos no setor produtivo, mais precisamente os de transformação, a equipe deve efetuar medições, atualizações de processos e os tempos de fabricação de todos os produtos, sendo que esta tarefa só pode ser executada por pessoas que estejam diretamente alocadas na fábrica e que tenham conhecimento efetivo do processo. Outro ponto importante é que na etapa de implantação os profissionais envolvidos no projeto vão se deparar com problemas extremamente técnicos, como por exemplo, medição dos consumos de vapor de cada tarefa produtiva, medição do gasto de energia elétrica de cada tarefa, medição do consumo de frio de cada equipamento e etc., necessitando do acompanhamento da área de engenharia da planta em questão.

Já os dados relativos aos salários, encargos, adicionais, custos, despesas, plano de contas, estrutura contábil serão por sua vez analisados com o apoio de profissionais da área de controladoria de gestão.

Uma vez levantados todos estes processos e devidamente atualizados dentro do software designado para tal fim e que esteja tratando a ferramenta, o processo de gerar os custos dos produtos agora passa para a controladoria onde, através dos valores e informações alocadas nas contas do setor produtivo, poderá então definir com clareza os custos de todos os produtos e processos.

Pode-se, já neste ponto, verificar que duas áreas distintas e necessárias para o funcionamento da método. Outras áreas com certeza serão envolvidas na análise dos resultados. Ao se falar em canais de distribuição, clientes, mercado em geral e preços a área comercial terá um papel fundamental. Na estruturação da base de dados a área de informática também terá sua função presente no projeto.

Na implantação de uma ferramenta proveniente de conceitos de gestão estratégica de custos, seja ela qual for, precisa estar bem baseada em todas as fases de implantação. A utilização de equipes multidisciplinares têm como um dos principais pontos positivos a validação dos conceitos e resultados. Isto conseguido em função dos profissionais de diferentes áreas estarem discutindo, definindo e consensando os conceitos e métodos utilizados para o levantamento dos dados do projeto.

Outra forma também de visualizar a importância do relacionamento destes profissionais em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), onde profissionais de projeto de produtos estarão envolvidos diretamente com as equipes industriais no intuito de estimar os valores dos processos produtivos. A fim de viabilizar novos produtos ou novas formas de processamentos, esta equipe estará trabalhando diretamente com o conceito de *“Target-costing”* em seus projetos e portanto também vai necessitar de informações não só dos profissionais da área produtiva mas também de marketing, comercial, distribuição, etc. A importância da utilização de uma ferramenta precisa para a medição dos custos pelo departamento de Pesquisa e Desenvolvimento de produtos é de suma importância porque são nestes estudos que o futuro da empresa está sendo traçado com relação ao bom desempenho financeiro proveniente dos prováveis produtos.

Se os custos utilizados para a projeção de resultados de produtos forem inadequados ou ultrapassados provavelmente a distorção entre o real custo do produto a ser fabricado será muito grande em relação aos custos estimados no projeto, podendo justificar investimentos errados ou desnecessários. Hoje, pode-se citar no Brasil duas empresas que utilizam efetivamente ferramenta baseadas nos conceitos de gestão estratégica de custos, tais como UP' e ABC, em seus projetos de produtos: O Boticário e Sadia.

A gestão estratégica de custos deve ir além da simples medição custos dos produtos, ela deve conter propostas e projetos da melhoria contínua de processos. Para que isto crie raízes na organização, pode-se desenvolver equipes multidisciplinares de caráter permanente, focadas na realização de projetos de melhoria contínua de processos e redução de custo dos produtos.

Esta equipe estará utilizando diversas ferramentas como por exemplo, UP',ABC, BSC, CCQ, PDCA, 5W1H, Pareto, Ishikawa, etc. na montagem, execução e manutenção. A importância neste aspecto da utilização das equipes multidisciplinares se dá em função de diversas áreas diferentes estarem envolvidas neste processo como qualidade, engenharia de processos, controladoria, engenharia, etc. onde cada profissional terá papel fundamental no desenvolvimento das tarefas.

A figura 1.2 mostra de forma resumida a lógica de pensamento do que foi comentado. O diagrama evidencia o fluxo de informações que é efetuado no trabalho de uma equipe multidisciplinar envolvendo várias áreas da empresa:

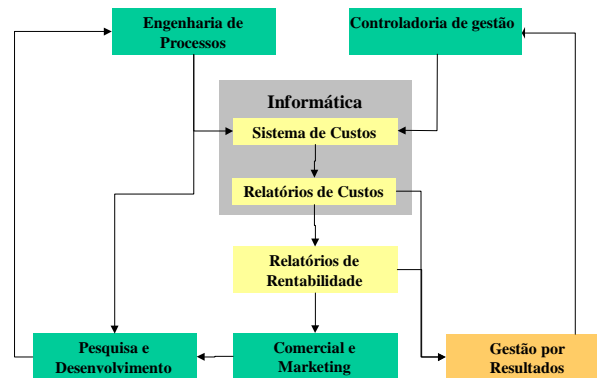


Figura 1.2 - Diagrama de inter-relações das equipes multidisciplinares

7. Considerações finais

Verifica-se através da implantação de ferramentas tais como *activity based costing/management*, unidade de produção e o *Balanced Scorecard* a necessidade de conhecimentos multidisciplinares a fim de elaborar melhores indicadores de desempenhos e validados pelos usuários das mais diferentes áreas da empresa.

Em função do que foi colocado, nota-se a necessidade de integração e esforços de pessoas das áreas de produção, controladoria e informática basicamente, já no desenvolvimento de projetos de *activity based costing/management* e unidade de produção é necessário o mapeamento do processo, identificação dos principais atividades, direcionadores, compatibilização da atual estrutura de custo com a estrutura demanda pelo projeto, desenvolvimento da interface entre programas e compatibilização de diferentes bases de dados.

Para respaldar ainda mais o comentado, na implantação do *Balanced Scorecard* há necessidade de conhecimento multidisciplinar. As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* exigem o conhecimento da área financeira para identificação dos indicadores de desempenho da perspectiva financeira, conhecimento da área comercial para identificação dos indicadores da perspectiva de clientes, conhecimento dos processos internos do negócio para identificação dos indicadores da perspectiva de processos internos e da área de recursos humanos para identificação dos indicadores da perspectiva de aprendizado e crescimento. Em função da abrangência dos indicadores utilizados, somente se torna possível sua construção nas organizações de grande porte quando são formadas equipes para tal fim.

As equipes podem ser de caráter permanente ou temporário, dependendo da estrutura, modificações e disponibilidades da empresa. Percebe-se uma tendência de manter as equipes multidisciplinares na empresas já que posteriormente elas ficaram responsáveis pela manutenção e aperfeiçoamento das ferramentas.

Para concluir, cita-se os autores Johnson e Kaplan (1996:226) que corroboram com a integração de diferentes áreas, afirmando que: "Os contadores não deveriam deter o monopólio de sistemas de contabilidade gerencial ... a tarefa é simplesmente importante demais para ficar com os contadores. O envolvimento ativo de engenheiros e gerentes operacionais será essencial no projeto de novos sistemas de contabilidade gerencial".

O sentido desta frase de maneira alguma minimiza a importância de uma das pessoas chaves da controladoria de gestão, os contadores, mas sim, enfatiza a necessidade de integração cada vez maior de pessoas provenientes de áreas distintas no intuito de estruturação de sistemas de custeio e outras ferramentas necessárias à gestão mais

acuradas e com indicadores relevantes. Isto somente será viabilizado através da utilização de equipes multidisciplinares seja de caráter permanente ou temporário conforme discorrido no artigo.

8. Bibliografia

- ALLORA, Franz e ALLORA, Valerio. *UP' – Unidade de Medida da Produção*. São Paulo: Pioneira, 1995.
- ALLORA, Valerio,; *UP' – Production Unit, a New Method to Measure Costs and Industrial Controls*, Houston: Advances in Industrial Engineering Applications and Practice I, 1996, pp.1023.
- BERLINER, C., BRIMSON, J.A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo:T.A. Queiroz, 1992.
- COOPER, R., KAPLAN, R. S. *Cost and Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press., 1998.
- _____. *Measure cost right: make the right decisions*. Harvard Business Review, September-October, 1988, pp 96-103.
- DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. London: International Thomson Business Press, 1996.
- GANTZEL, Gerson e ALLORA, Valerio,; *Revolução nos Custos*. Salvador: Editora Casa da Qualidade, 1996.
- GANTZEL, Gerson e ALLORA, Valerio,; *The Modern Industrial Cost Management*. Houston: Advances in Industrial Engineering Applications and Practice I, 1996, pp. 1017.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S. *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, R. S. *One cost system isn't enough*. Harvard Business Review, January-February, 1988, pp. 61-66.
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. *Estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Campus: Rio de Janeiro, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- OSTRENGA, M. R., OZAN, T. R., McILHATTAN, R. D., HARWOOD, M. D. *Guia da Ernest & Young para gestão total de custos*. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- SANTOS, Joel J.. *Formação de preços e do lucro*. 3^a ed. São Paulo: Atlas. 1991.
- SARDINHA, José C.. *Formação de Preço: a arte do negócio*. São Paulo: Makron Books, 1995.
- SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.