

*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



OS DESAFIOS IMPOSTOS À GESTÃO DAS PEQUENAS EMPRESAS NO NOVO CONTEXTO CONCORRENCIAL

Maria Carolina A.F. de Souza, Dra

Miguel Juan Bacic, Dr

José M. Coelho, Doutorando

Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP -
Cidade Universitária, Barão Geraldo, Campinas, São Paulo, Caixa Postal 6135, CEP
13083-970,

E-mail: carols@eco.unicamp.br

Resumo

O novo contexto concorrencial coloca sérios desafios às pequenas empresas. A gestão de custos torna-se, em muitos casos, a principal ferramenta à disposição do empresário para gerir sua empresa. O artigo discute os novos conceitos de gestão de custos, mostrando sua aplicação para o caso do segmento das pequenas empresas. A visão estratégica e a mobilização dos recursos humanos, são conceitos imprescindíveis na gestão de custos.

Palabras clave: pequenas empresas, gestão de custos, estratégia, mobilização dos recursos humanos.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introdução

Os desafios impostos à gestão das empresas pelo novo contexto concorrencial avolumam-se no caso das pequenas empresas (PEs) dadas suas características estruturais. A incerteza inerente às decisões de produção torna-se mais perceptível diante da necessidade de inovação em tempo cada vez menor. Isso implica prazos mais estreitos para depreciação dos investimentos, em simultâneo a rigorosas exigências quanto ao constante aumento de produtividade e redução de custos. Esse conjunto de fatores pode restringir, em termos de capacidade financeira, as iniciativas de diversificação, que, por outro lado, torna-se cada vez mais uma inadiável opção como forma de a empresa permanecer no mercado.

Como o acesso às linhas de financiamento é ainda bastante restritivo para as PEs e como a massa de lucro do qual podem dispor é, no geral, modesta, as opções para a concretização de projetos de diversificação de produtos, processos e mesmo de mercados ficam muito vinculadas às características pessoais (iniciativa e criatividade do empresário) dos gestores e à sua capacidade de gerir a empresa de forma a gerar “saldos” que possam ser destinados à expansão das vendas para novos mercados e para os investimentos necessários para desenvolver melhorias nos produtos.

Nessas circunstâncias, o rigoroso acompanhamento da estrutura de custos da empresa e da dinâmica do mercado tornam-se essenciais. Isto é, a aplicação efetiva do que se denomina gestão estratégica de custos e das ferramentas de estratégia torna-se uma obrigação posto que é a partir delas que podem ser criadas as fontes para os mencionados “saldos” necessários ao avanço da empresa.

O desenvolvimento –e a implementação– da estratégia empresarial é um processo que envolve a formulação de estratégias e sua difusão pela organização como um todo de forma a viabilizar as táticas necessárias à sua concretização, assim como o desenvolvimento a adoção de controles para monitorar as diferentes etapas de sua execução e seus resultados. Ademais em condições de elevada percepção de incerteza torna-se mais importante a construção de cenários visando proporcionar subsídios para a avaliação, aperfeiçoamento e eventuais reformulações das estratégias.

Nesse contexto, a gestão de custos deve estar integrada com a estratégia. Gerir custos significa projetar, construir, manter e melhorar a posição de custos da empresa, visando o aumento da competitividade, tendo como referencial as diretrizes definidas pela estratégia. Deve-se agir sobre os elementos que originam os custos, procurando sua redução, mas visando também a maximização do valor gerado para o cliente. (Bacic, 1998),

sem o que a redução pode se tornar infrutífera em termos do desempenho global da empresa.

Qualquer empreendimento, ou projeto de investimento, deve ser entendido como parte integrante de um sistema sócio-econômico e “ecológico”. Existe um complexo conjunto de interdependências entre o sistema e o empreendimento. Portanto, os efeitos do empreendimento devem ser avaliados quantitativa e qualitativamente em referência tanto ao mercado, quanto ao ambiente social e proteção ambiental (Behrens, 1991). Para se ter um desenvolvimento sustentável é exigido que os custos e benefícios sejam contabilizados e compartilhados de maneira equânime por todas as partes envolvidas (stakeholders)¹.

Em um cenário de aumento de velocidade das mudanças, no qual a variável tempo assume importância vital, a funcionalidade da formulação de estratégias muitas vezes passa a ser questionada mas, como afirma Porter² “os negócios vão acontecendo a uma velocidade cada vez maior, mas é melhor arranjar tempo para cuidar da estratégia“, e continua advertindo, “as tecnologias mudam, a estratégia não”, visto que “o que mudou não foi a estratégia – foi a mudança“. Ou seja, a definição de um eixo norteador (políticas) deve atuar como uma “mão invisível” que guia as pessoas e as relações dentro da organização, de forma que possam contribuir para a realização, dando origem a orientações de longo prazo. Os objetivos devem estar integrados as estratégias que considerem e posicionem a empresa com relação às forças competitivas que a afetam e ao conjunto de suas competências (Souza e Bacic, 1995).

A formulação de estratégias sempre ocorre em condições de incerteza, mas as empresas com elevada disponibilidade de capital têm maior poder de manobra e maior resistência em caso de erros na definição de políticas e na alocação de recursos, a partir de expectativas que podem ou não se concretizar com relação ao futuro. O capital de que dispõem (por recursos próprios ou acesso facilitado a crédito permite-lhes optar pelo posicionamento de liderança em custos ou de diferenciação (ou ainda, pelo menos por determinado período, por uma combinação das duas).

As pequenas empresas menos favorecidas financeiramente não têm tanta margem de manobra para apostas. Por suas características, em geral, só podem tornar-se viáveis competitivamente pela estratégia de enfoque. Às grandes empresas (GEs) essa estratégia só pode interessar se houver perspectivas bastantes favoráveis quanto à ampliação da extensão

¹ As partes envolvidas (*stakeholders*) são –além dos investidores, empregados, fornecedores e compradores– a comunidade local, a família dos empregados e todos aqueles que possam ser de alguma forma afetados pelo empreendimento como um resultado dos impactos sociais, econômicos ou ambientais.

² Em relato à revista Exame (07/03/2001).

do mercado – potencialmente quanto ao volume e massa de lucro – a médio prazo. Entretanto, para as PEs a estratégia de enfoque torna-se um caminho quase natural (ou único em alguns casos) como forma de propiciar o melhor atendimento possível a um pequeno agrupamento (*cluster*) de compradores.

Na estratégia de enfoque em custos a ênfase recai em produtos indiferenciados ou baixo custo dirigidos para um pequeno número de compradores na indústria. A operacionalização dessa estratégia requer baixo investimento inicial e baixo custo operacional, mas exige a disposição, incorporada às rotinas da empresa, de atender os clientes de forma impecável, como forma de diferenciação. Essa estratégia pressupõe uma certa especialização e a perfeita delimitação do grupo estratégico no qual a empresa se insere, de maneira a definir adequadamente as bases da diferenciação e seu custo, em cada momento e no curso de seu desenvolvimento.

O descuido com esses aspectos vem se revelando um erro fatal para muitas pequenas empresas pois que o planejamento para o futuro pode propiciar a identificação de oportunidades em seu nascedouro ou ainda em estado potencial. O planejamento (somado a uma “pitada” da necessária intuição) pode ser o caminho para uma mudança do posicionamento estratégico da empresa e, até mesmo de setor. Novamente, cuidadosa avaliação da estrutura de custos devem compor a base desse planejamento, pois de certa forma determina, em conjunto com o capital a ser investido, os limites, em um primeiro momento, do projeto alvo do planejamento.

O desempenho deve permitir a permanência continuada no mercado, isto é, taxa de retorno que permita a acumulação interna e que os custos e benefícios sejam contabilizados e compartilhados por todas as partes envolvidas (*stakeholders*). Pelo peso das inter-relações ao longo de um determinado processo produtivo que cada vez mais envolve interações com diferentes empresas da mesma indústria ou indústrias complementares, os fatores que afetam o desempenho de uma determinada empresa estendem-se para além de suas fronteiras convencionais (uma planta produtiva, por exemplo). A avaliação dos geradores de custos, ganhos e lucros deve ser estendida para abranger o conjunto de relações. A partir delas é que será possível melhor identificar os direcionadores de custo e, portanto dos resultados da empresa, considerando-se seu maior poder de definição dos preços.

As partes “envolventes” (*stakeholders*) são –além dos investidores, empregados, fornecedores e compradores– o governo (nos três níveis), a comunidade local, a família dos empregados e todos aqueles que possam ser de alguma forma afetados pelo empreendimento como um resultado dos impactos sociais, econômicos ou ambientais.

Note-se que as partes envolventes também provocam impactos sobre o desempenho da empresa, constituindo um complexo fluxo de interações de mão dupla, como pode ser visto na figura 1, que apresenta os principais fatores e suas inter-relações.

Penrose (1959: 11), a precursora da teoria de *stakeholder*³ afirma que “a empresa é uma instituição complexa que incide na vida social e econômica de várias maneiras, e que compreende atividades numerosas e diversas, que toma um grande número de decisões significativas influenciadas por variados e imprevisíveis caprichos humanos, porém baseados geralmente em motivos racionais”.

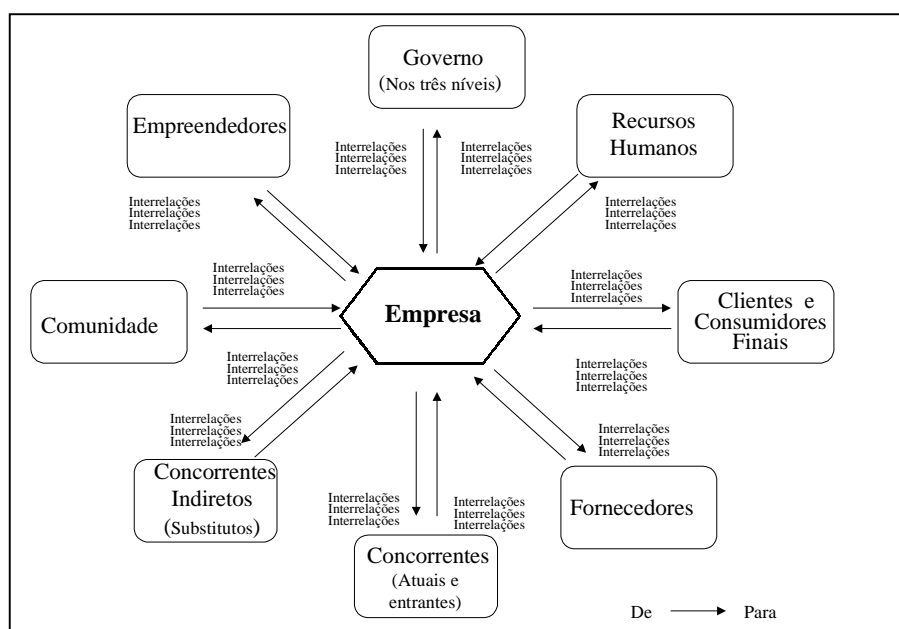


Figura 1 A Empresa e as Partes Envolventes (stakeholders): Possíveis Inter-relações

Fonte: AZINGER, (1998). Adaptado

Vários fatores externos delimitam a estrutura da indústria na qual a empresa está inserida com impactos sobre preços, custos, investimentos exigidos, e, no longo prazo, o retorno sobre o capital investido e a atratividade da indústria. No que se refere às variáveis é imprescindível analisar a estrutura de mercado em termos de concentração, diferenciação de produtos, características da demanda, formas de concorrência, atual e potencial.

³ A primazia de Penrose no estudo da empresa e suas inter-relações internas e externas foi enfatizada por Peteilis e Wahl, (1998).

Os principais fatores externos, mas com acentuados efeitos sobre a estrutura de custos das empresas são: o governo – que com suas políticas afeta as condições de rentabilidade estrutural da indústria por meio de regulamentações, subsídios, políticas industriais atuais e futuras, etc.; a rivalidade entre as empresas existentes; ameaça de produtos substitutos; poder de negociação dos fornecedores; poder de negociação dos compradores e potenciais entrantes —novas empresas e expansões (Porter, 1993).

Os fatores internos que influenciam o desempenho da empresa e nos quais devem ser buscadas as origens de determinados custos e potenciais fontes ganhos podem ser agregados em quatro grandes grupos: estrutura administrativa (dirigentes, funcionários e "terceiros" que trabalham no interior da empresa); estrutura operacional (localização, equipamentos, instalações e lay out); estrutura financeira (sistemas de custos, composição do capital– fixo e giro–; estrutura de marketing –produto, qualidade, preço, canais de divulgação e de distribuição, atendimento pré e pós venda aos clientes.

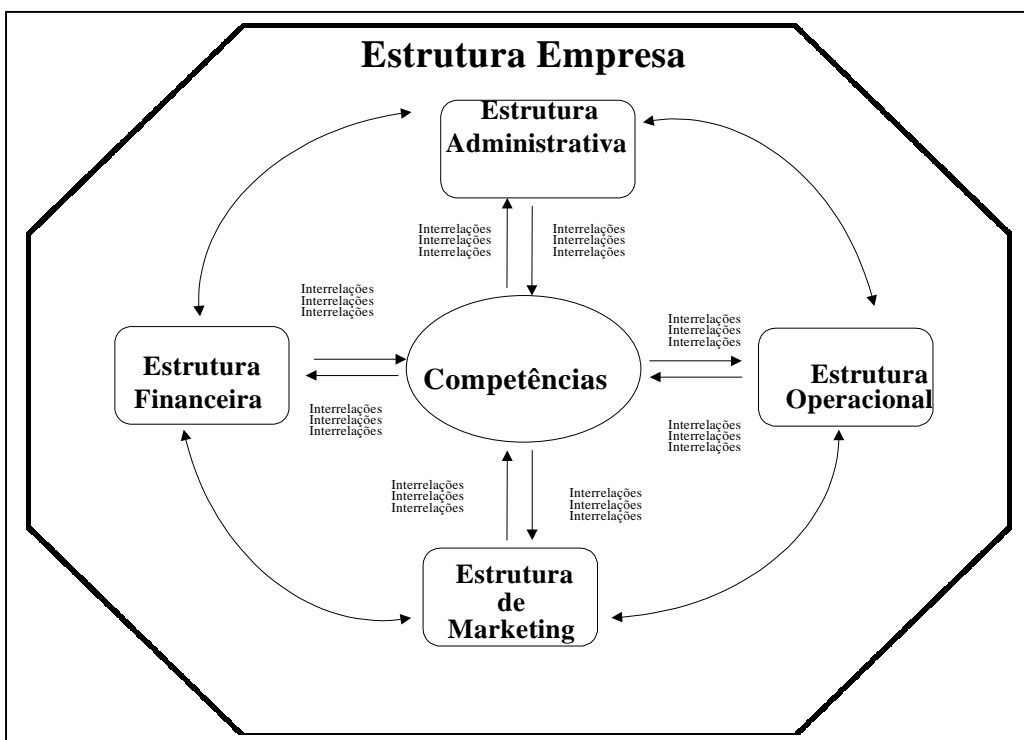


Figura 2 Fatores Internos que Influenciam o Desempenho da Empresa

Fonte: Elaboração própria

A estrutura organizacional interna ocupa lugar central no conjunto de fatores que podem explicar o desempenho da empresa. A configuração dessa estrutura expressa um conjunto de decisões dos diversos agentes que nela interagem, vale dizer, no núcleo dessa configuração estão pessoas, suas competências e suas decisões (ver Figura 2). É assim que Penrose (op. cit.), define a empresa como um conjunto de relações. Definição essa que por sua densidade e atualidade é retomada por Hamel e Prahalad (1995), ao afirmarem que a empresa deve ser analisada como um conjunto de competências. São referências dessa natureza que atribuem sentido ao que se denomina gestão estratégica.

Nas condições concorrenciais atuais, a empresa deve ser flexível para reagir e responder rapidamente a mudanças e ter conteúdo suficientemente denso para antecipá-las (Hamel e Prahalad, op. cit.). Para isso inovação e a construção de cenários são mecanismos essenciais para um posicionamento ativo (aqui é fundamental o planejamento tendo como referência uma estrutura de custos futura). Ademais a empresa deve estar preparada qualquer que ela seja a mudança (Porter, 1997). Para tanto, a formulação e prática consistente de uma estratégia são requisitos básicos para dotar a empresa de capacidade de rápida reação (aqui é fundamental o monitoramento contínuo da estrutura de custos em funcionamento).

Tanto a capacidade de antecipar mudanças quanto a agilidade de reação a elas exigem o monitoramento rigoroso dos custos ao longo da cadeia de valor dentro da qual opera a empresa..

2. As pequenas empresas e a gestão estratégica de custos

De acordo com Porter (1989), a cadeia de valor – de qualquer empresa em qualquer setor – abrange o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Esse enfoque é externo à empresa, situando-a no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte, desde os componentes de matérias-primas básicas até os consumidores finais.

Diante disso, como ressaltam Shank e Govindarajan (1997), a análise de custos tradicional é insuficiente, na medida em que enfoca a noção do valor agregado – preço de venda menos custo das matérias-primas compradas – sob a acepção de que essa é a única área a partir da qual uma empresa pode influenciar os custos. Avançando com relação a

essa abordagem, a cadeia de valor – não o valor agregado – torna-se a forma mais significativa de explorar a vantagem competitiva.

Porter (1997) considera que, do ponto de vista da estratégia, os custos devem ser analisados por atividade. Em cada atividade existem os chamados direcionadores de custos (*cost drivers*), fatores que determinam os custos relativos entre os concorrentes.

Riley (1987, apud Shank e Govindarajan (1997) e (Cavender, op. cit.) sugerem que os direcionadores de custos podem ser divididos em dois grupos: estruturais e de execução.

Os direcionadores de custos estruturais são aqueles resultantes da estrutura econômica, tecnológica da indústria e da escolha estratégica da empresa, isto é fora do alcance do poder de gestão das empresas, em especial as PEs. São eles:

- ◆ Escala: tamanho de um investimento a ser feito (reduzido no caso das PEs, relativamente ao da GEs);
- ◆ Escopo: grau de integração vertical – a magnitude pela qual a empresa possui ou controla as operações dos fornecedores e consumidores. A integração horizontal é mais relacionada à escala (também é baixo no caso das PEs);
- ◆ Experiências: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora (aqui as PEs podem ter espaço, pela especialização em particular);
- ◆ Tecnologia: tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa – da produção das matérias-primas até a distribuição do produto final (aqui pode haver espaços para as PEs pela capacidade de adaptação, pela especialização, pelo contato direto com clientes que podem se transformar em vantagens se forem identificadas e exploradas);
- ◆ Complexidade: amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes (aqui: oportunidade e perigo para as PEs).

A avaliação desses direcionadores sinaliza a funcionalidade da estratégia de focalização para as PEs, conforme já mencionado.

A maneira como a direção da empresa toma as decisões sobre esses fatores afeta os produtos e seus custos de produção. Contudo, os direcionadores de custos estruturais e o custo final não são diretamente correlacionáveis. Em outras palavras, uma quantidade adicional de qualquer desses fatores pode ou não reduzir o custo de produção. Por exemplo,

a experiência, com relação a acertos e erros passados, pode ser mais ou menos útil, dependendo da velocidade com que a estrutura da indústria ou a tecnologia mudem.

Os direcionadores de custo de execução (Riley, op. cit.) são aqueles que refletem a habilidade de uma empresa executar de forma bem-sucedida suas operações de produção. Isto é, mais sob o poder de gestão das empresas. Incluem pelo menos os seguintes:

- ◆ Envolvimento da força de trabalho (participação e comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua; (aqui, espaço para as PEs superada a tendência de centralização das decisões);
- ◆ Gestão da qualidade total– de produto e processos (mesmo as PEs podem praticar de maneira adaptada às suas características);
- ◆ Utilização da capacidade –dadas as escolhas de escala na construção da unidade; –As PEs, pelo baixo capital e baixa escala não podem conviver com capacidade ociosa e muito menos querer, como é usual, ultrapassá-las. Decisões desse tipo têm efeitos graves sobre os custos e imagem da empresa, principalmente quando prazos não são cumpridos.
- ◆ Eficiência da configuração das instalações (quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout?);
- ◆ Efetividade do produto –aqui, espaço para as PEs (pela especialização)
- ◆ Habilidade em explorar os benefícios das ligações com os fornecedores e clientes. – no caso da PEs nem sempre há essa habilidade e mesmo quando as há, as assimetrias as desfavorecem nas negociações. Importância de produtos especializados e ‘únicos’ para gerar custos de saída para os clientes (os contratantes)

Normalmente, os direcionadores de execução são inversamente correlacionáveis com o custo unitário. Com o aumento da utilização da capacidade instalada e do envolvimento das pessoas, por exemplo, tendem a decrescer.

Segundo Shank e Govindarajan (op. cit.), as idéias-chave dos direcionadores de custos são as seguintes:

- ◆ Para a análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos;
- ◆ Em um sentido estratégico, é mais útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;

♦ Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns (mais de um) deles são provavelmente muito importantes em todos os casos.

Por exemplo, os direcionadores de custo que as PEs podem focalizar para melhorar o seu desempenho são os seguintes :

- aprendizado, ou seja, a capacidade de aprender durante o processo, corrigir, eliminar deficiências e planejar;
- maior participação de funcionários;
- programa de utilização da capacidade, ou até que ponto é possível explorar uma atividade no ciclo do negócio;
- a inter-relação de atividades, quando o custo de uma atividade é função não apenas daquele referente a ela, mas também de outras;
- as inter-relações com outras empresas, a possibilidade de dividir atividades com outras;
- a localização, que afeta os custos de energia, transporte, etc.;
- política de redução de custos.

Tendo como referencia esse conjunto de possíveis direcionadores pode-se pensar formas de gerenciar os custos de maneira integrada à estratégia da empresa. Em termos formais, o desempenho da empresa é expresso pela taxa de retorno. Essa taxa é o resultado de dois componentes: um diz respeito à margem de lucro –desempenho tendo como base as receitas totais vis-à-vis os custos totais; o outro diz respeito à rotação do capital – desempenho das receitas vis-à-vis o capital total investido (fixo e giro). Esse indicador pode ser visto como uma combinação de dois indicadores de eficiência - a margem líquida (lucro líquido sobre receita) e o giro dos ativos (fixos e circulantes).

A constante e rápida evolução do ambiente competitivo torna difícil a avaliação dos elementos de rentabilidade - os benefícios futuros ou faturamento líquido - e do montante do investimento - despesas imediatas ou investimentos.

O dimensionamento do numerador –os benefícios futuros, isto é o faturamento líquido menos os custos e despesas, é mais difícil, do que o denominador. Essa maior dificuldade deve-se ao fato de que o faturamento futuro é calculado em função de previsões do potencial da demanda e dos preços que são estatisticamente projetados considerando que o mundo no futuro será muito parecido com o de hoje, com todas as limitações advindas de

um contexto de incerteza (Hamel e Prahalad, 1995). A projeção dos custos e despesas futuros também não é trivial. A maioria dos elementos que compõem os custos e despesas são dinâmicos, sendo afetados tanto pela evolução tecnológica, como pelo poder de barganha do fornecedor de cada item, além de fatores imponderáveis, tais como evolução do cambio, clima, disponibilidade, etc..

No denominador são, normalmente, considerados os investimentos com equipamentos, matérias-primas, terrenos, obras de infra-estrutura, bem como outros bens comercializados com preços definidos pelo mercado como licenças, programas de informática, direitos minerários, marcas. Porém, como aponta Lorino (1992), ao conceito "moderno" de investimento deve ser adicionada a dimensão organizacional.

Na atual conjuntura econômica, empresas estão sendo submetidas a restrições que provocam a redução dos preços dos produtos.⁴ Logo para manter a taxa de rentabilidade que permita uma permanência no mercado a empresa tem que ampliar a receita e/ou diminuir os custos já que o Lucro = RT – CT ou em termos unitários $L = P - C$.

Difícilmente as PEs conseguem aumentar o volume das vendas e como consequência aumentar a receita e diminuir os custos unitários. Resta então à empresa reduzir o CT, constituído dos custos variáveis (CV) e dos custos fixos (CF). Diante dessas circunstâncias a empresa tem que atuar fortemente para controlar e diminuir os custos. Como fazê-lo?

Com relação aos custos, os relativos a matérias-primas e insumos em geral – que são custos variáveis – as PEs têm pouca margem de manobra sobre parte considerável deles. A estrutura organizacional da empresa aparece refletida nos custos fixos (que são afetados pela tecnologia).

Como resultado da pressão para baixar custos, e dada a dificuldade em agir sobre o preço e o consumo dos insumos e em repensar a estrutura organizacional, os gestores tendem a reduzir a mão-de-obra, reduzir a manutenção – em especial a manutenção preventiva – e aumentar as restrições no trabalho. Isso pode efetivamente reduzir os custos no curto prazo. Os custos de mão-de-obra aparentemente são mais facilmente manobrados, mas tentativas de reduzi-los podem ter implicações na qualidade dos produtos, perda de espaço de mercado, na rotatividade da mão-de-obra, eventualmente custos adicionais (processos trabalhistas). No longo prazo, a demissão de parte da mão-de-obra poderá reduzir as competências da empresa e a vida útil dos equipamentos.

⁴ No caso das PEs esse controle é mais vital, pois não têm “folgas” para esses ajustes.

Uma melhor abordagem para redução de custos é sistematizar a identificação de suas causas e então administrá-las para reduzi-los. Essa sistemática de redução de custos pode ocorrer de duas maneiras:

- ◆ Através da designação de gerentes, supervisores, engenheiros e pessoal de apoio para analisar o desempenho dos custos e sugerir opções –abordagem de reengenharia de cima para baixo;
- ◆ Através da mobilização dos recursos humanos para identificar e implementar as reduções de custo em todas as atividades da empresa alternativas –abordagem de baixo para cima (Cavender, 1999).

A escolha de um desses métodos está vinculada, principalmente, aos padrões de estrutura e gestão de administração – o mecânico e o orgânico⁵. A questão essencial é quem ficará responsável pela redução de custos – gerência ou toda a organização.

A abordagem da mobilização dos recursos humanos é baseada no ponto de vista de que as funções de produção constituam uma série de processos individuais que fluem através das unidades organização. Isso difere da visão tradicional da organização formada de departamentos, cada um com seus próprios recursos, que conflita com o ponto de vista da empresa dirigida ao cliente. O foco da abordagem da mobilização dos recursos humanos é o da cadeia de valor (interna e externa) definida por Porter (1993) e o conceito de fluxo descrito por Goldratt (1993). A gestão pela Qualidade Total (TQM), pressupõe também a ampla mobilização dos recursos humanos (Deming, 1990).

O ponto chave da análise para redução de custos é a ênfase atribuída às necessidades dos clientes (externos e internos): qualquer atividade que contribuir para atingir as necessidades dos clientes tem valor, qualquer atividade, por mais qualidade que tenha, se não propiciar em benefício (objetivo ou subjetivo) do cliente não terá valor. Os clientes externos pagarão por produtos que satisfaçam as suas necessidades. A questão operativa então é a seguinte: “pagará o cliente por essa atividade” ou “é essa uma atividade

⁵ A estrutura mecânica teria como características a maior ênfase em especialização; coordenação entre os sucessivos níveis hierárquicos por parte de um escalão superior; hierarquia rígida (no que diz respeito ao controle), autoridade e comunicação; fluxo de informações que caminha dos níveis inferiores para o topo da hierarquia onde a coordenação final é realizada. No padrão orgânico, por sua vez há maior criatividade; o compromisso com as tarefas da empresa é mais valorizado do que a lealdade e obediência; importância e prestígio a filiações e *experts* externos à empresa. Apresentaria maior flexibilidade, relativamente ao mecânico, no processo de tomada de decisões, uma vez que necessitaria estar mais voltado para o ambiente e suas possíveis mudanças. Esse padrão pelas suas características corresponde ao modelo da estrutura do desempenho da empresa em economia “global” – continuamente reduzir tempo e recursos necessários para satisfazer completamente clientes, associados, fornecedores (incluindo acionistas) e a sociedade (Johnson, 1994).

que gera valor para o cliente?”. Caso positivo, a atividade deve ser considerada. Caso contrário ela deverá ser melhorada ou eliminada o mais rápido possível, pois a eliminação de atividades que não adicionam valor é altamente desejável em qualquer programa de redução de custos.

Algumas empresas dividem as atividades em três classes: “adicionar valor ao cliente”- identificar as atividades que têm valor para o cliente; “adicionar valor a empresa” –identificar as atividades que devem ser executadas pela empresa mesmo que não tenham valor para os clientes (atendimento de exigências governamentais, pagamentos a empregados, impostos diversos, que são obrigatórios) e “não adicionam valor” – para nenhum dos dois (Cavender, op. cit.).

As atividades que não adicionam valor devem ser avaliadas e a partir dos resultados dessa avaliação podem ser:

- ◆ Reduzidas ou eliminadas;
- ◆ Automatizadas;
- ◆ Simplificadas;
- ◆ Reprojctadas;
- ◆ Combinadas ou integradas.

Do ponto de vista operacional, a análise deve começar com o detalhamento das atividades em seus componentes. Cada atividade é então examinada para determinar sua contribuição ao produto final e adicionalmente são propostos melhoramentos para aquelas atividades que têm pouco ou nenhum valor.

A análise do valor adicionado pode ser suplementada por análises técnicas para determinar a eficácia de cada operação, utilizando-se as ferramentas de engenharia de processo. O detalhamento das atividades que adicionam valor não deve apenas focalizar os custos dos processos de produção e o custo do atendimento aos clientes mas todos os processos: vendas, entrada do pedido, administração da empresa, logística interna e externa, entrega, assistência técnica, etc.

A gestão baseada em análises com esse instrumental mais amplo, embora utilize as ferramentas do Custeio Baseado em Atividades, é denominada por alguns especialistas como Administração Baseada em Atividades, pois examina todas as atividades, verificando as inter-relações, como agregam valor ao produto, proporciona uma análise de valor dos clientes, isto é identifica aquelas que mais contribuem para ampliação da taxa de retorno da

empresa. A análise baseada no valor das atividades é uma importante ferramenta que as PEs dispõem para diminuir custos sem afetar o valor oferecido aos clientes.

Um aspecto importante a considerar, quando são analisadas as atividades, é o problema da indivisibilidade dos fatores. A eliminação das atividades, não necessariamente significa diminuição de custos, dado que seu fator gerador do custo pode continuar na empresa. Esse caso é mais freqüente nas PEs, nas quais é mais comum a multifuncionalidade (caso dos empregados que fazem varias coisas ao mesmo tempo). A eliminação de uma atividade não implica, então que haverá diminuição proporcional de custos. Pode ocorrer que o único efeito da eliminação da atividade é a geração de maior ociosidade de fatores. Esses fatores ociosos (por exemplo, um empregado que ficou com duas horas livres por dia), devem então ser utilizados, para desempenhar atividades que reforcem o valor oferecido aos clientes ou para apoiar os esforços de expansão da produção e das vendas.

Além da análise do valor das atividades, cabe também lembrar que os custos são gerados em distintos momentos da vida da empresa.

- **“Os custos são gerados no projeto de investimento:** projeto da fábrica, equipamentos, *lay-out*, economias de escala, economias de escopo, *know-how*, localização, acesso favorável às matérias-primas, subsídios, etc.;
- **Os custos são gerados no projeto do produto:** materiais utilizados, componentes, forma de fabricar/montar, tempos, assistência técnica necessária, sucata, etc.;
- **Os custos são gerados ao se definirem uma dada estrutura da empresa e sua política administrativa:** organograma, organização do trabalho, atividades, centralização/descentralização, política de pessoal, motivação, liderança, etc.;
- **Os custos são gerados ao se estabelecer a política de produção:** produzir dentro ou terceirizar?; trabalhar por lotes ou em células?; que equipamentos utilizar?; quantos turnos produtivos?; como garantir a qualidade?; como administrar os custos da não-qualidade?; como estabilizar o processo?; como incorporar melhorias? etc.;
- **Os custos são gerados ao se definirem a logística interna e externa:** comprar de um ou vários fornecedores?; estabelecer relações de parceria com os

mesmos ou relações de mercado?; utilizar, ou não, *EDI* com fornecedores e clientes?; terceirizar, ou não, as entregas?; integrar fornecedores e clientes dentro de um sistema de *Supply Chain Management*, etc.)” (Bacic, 1999).

O empresário de pequena empresa pode se transformar em refém de decisões anteriores já tomadas. Por essa razão são importantes, tanto as ações preventivas (*ex-ante*), como as ações corretivas (*ex-post*). A gestão de custos das PEs, exige então um duplo compromisso: a melhoria permanente das condições operacionais da empresa e a previsão do nível futuro de custos, decorrente de decisões a serem tomadas.

3. Conclusão

A redução de custos, é, em muitos casos, a única possibilidade ao alcance das PEs para defender sua rentabilidade corrente. O empresário de pequena empresa dispõe na atualidade de um amplo conjunto de conceitos e ferramentas para modelar os custos. A teoria dos direcionadores mostra que os custos se originam de fatores estruturais e de fatores de execução. O nível atual de custos de uma PE decorre de uma complexa série de decisões que envolvem tanto decisões passadas, como decisões mais recentes. Construir um todo sistêmico que propicie custos menores, requer uma visão integrada da empresa e a compreensão da relação entre as atividades e a geração de valor para o cliente.

Bibliografia

- Azinger, K.L. (1998) “Methodology for development a stakeholder-base external affairs strategy”. *The Canadian Mining and Metallurgical Bulletin*, v.91, n.1019, p.35-38, Jul.
- Bacic, M. J. (1998) “Administración de Costos: proceso competitivo y estrategia empresarial”. Tese de Doutorado em Ciências da Administração. Universidad Nacional de Sur, Argentina.
- _____ (1999) “Aspectos estratégicos que devem ser considerados para implementar a gestão de custos”. VI Congresso Internacional de Custos, Universidade do Minho, Braga, Portugal, 15 a 17 de setembro de 1999.
- Beherens W.; Hawranek, P.M. (1991) *Manual for the preparation of industrial feasibility studies*. Vienna: Unido Publication.
- Cavender, B.W. (1999) *Mineral production costs: analysis and management*. Littleton: SME.
- Coelho, J.M. (2001) “Impacto da reestruturação do setor de feldspato no Brasil sobre as empresas de pequeno porte: Importância de uma novas abordagem na análise de

- investimento”. Campinas. Tese de doutorado em Ciências, Universidade Estadual de Campinas. /No prelo/
- Deming, W. E. (1990) *Qualidade: a revolução da administração*. Rio de Janeiro: Editora Marques Saraiva, 1990.
- Goldratt, E. (1993) *A meta*. São Paulo: Educator.
- Hamel, G., Prahalad, C.K. (1995) *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar mercados de amanhã*. Rio de Janeiro: Campus.
- Johnson, H.T.(1994) *Relevância recuperada –empowerment– delegando poder responsabilidade para crescer*. São Paulo: Pioneira.
- Lorino, P. (1992) *O economista e o administrador: elementos de microeconomia para uma nova gestão*. São Paulo: Nobel.
- Penrose, E.T. (1959) *The theory of the growth of the firm*. Oxford: Basil Blackwell.
- Peteilis, C.N, Wahl, M.N. (1998) “Edith Penrose: pioneer of stakeholder theory”. *Long Range Planning*. V.31, n.2, p.252-261.
- Porter, M.E. (1989) *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus.
- _____. (1993) *A vantagem competitiva das nações*. Campus: Rio de Janeiro.
- _____. (1997) “Os caminhos da lucratividade: como implementar uma verdadeira vantagem competitiva”. *HSM Management*. São Paulo: Savana, v.1, n.1, . p.88-94, mar./abr.
- _____. (2001) “Arrume tempo para pensar”. *Negócios Exame*. São Paulo: Abril, v.35, n.5, 07 de março, p.106-114.
- Riley, D. (1987) “Competitive cost based investment strategies for industrial companies”. In: *Manufacturing issues*. New York: Booz, Allen, Hamilton.
- Shank. J. K., Govinradajan. V. (1997) *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Souza, M. C.A., Bacic, M.J. (1995) “A importância do planejamento estratégico para redução do desperdício potencial”. In: *SEMINÁRIO “GERENCIAMENTO VERSUS DESPERDÍCIO” Anais...* São Paulo: Instituto de Engenharia de São Paulo, novembro, p. 33-44.