



Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta Essencial para Organizações Competitivas

VANESSA GUERRA DA CRUZ MARTINS¹
PROF. ESP. ORIENTADORA IANE NEITZKE²

Data de submissão: 20/02/2021. Data de publicação 31/03/2021.

RESUMO

No mundo globalizado em um ambiente marcado por intensa disputa de mercado, as práticas de gestão estratégica de custos - GEC surgem como instrumentos que podem contribuir para que as empresas consigam assegurar a vantagem competitiva. Diante deste cenário, o presente trabalho enfatizará a importância da gestão estratégica de custos para as organizações. A busca em referenciar os desenvolvimentos teóricos mais recentes foi conduzida através de uma pesquisa exploratória, de característica qualitativa e descritiva, desenvolvida com o estudo de caso em uma indústria de artefatos de uso doméstico sediada em Caxias do Sul - RS. O principal resultado da pesquisa, realizada no segundo trimestre de 2020, indica haver acentuada preferência pela utilização de tradicionais práticas de gestão de custos e que a identificação dos possíveis benefícios trazidos por algumas ferramentas poderá facilitar a adoção de práticas da GEC capazes de gerar um melhor resultado à empresa.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Ferramenta. Vantagem Competitiva.

ABSTRACT

In the globalized world, in an environment marked by intense market competition, strategic cost management practices emerge as instruments that can help companies to ensure competitive advantage. Given this scenario, this paper will emphasize the importance of strategic cost management for organizations. The search to reference the most recent theoretical developments was conducted through an exploratory, qualitative, and descriptive research, developed with a case study in a household goods industry based in Caxias do Sul - RS. The main result of the survey, conducted in the second quarter of 2020, indicates a strong preference for the use of traditional cost management practices and that, the identification of possible benefits brought by some tools may facilitate the adoption of such practices capable of generating better results for the company.

Keyword: Strategic Cost Management. Tool. Competitive Advantage.

¹ Estudante do Centro Universitário Uniftec – Unidade de Caxias do Sul, Tecnóloga em Gestão Financeira.

² Professora do Centro Universitário Uniftec – Unidade de Caxias do Sul, MBA em Gerenciamento de Projetos pela FGV Fundação Getúlio Vargas, Pós-graduada em Controladoria pela UCS Universidade de Caxias do Sul, Especialização em Formação de Professores e Bacharelado em Ciências Contábeis, ambos pela UCPEL Universidade Católica de Pelotas e Pós-Graduação em Docência.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças que vem ocorrendo ao longo dos anos tornaram o ambiente corporativo mais competitivo. O mundo dos negócios está se transformando rapidamente, influenciado principalmente pela velocidade com que as informações são transmitidas e assimiladas pelo mercado. Neste contexto de economia globalizada, as organizações sentem cada vez mais a necessidade de se adaptarem para continuarem competitivas.

Conquistar e manter a competitividade de uma empresa é um crescente desafio para gestores empresariais na atualidade. A literatura acerca do tema propicia metodologias e instrumentos para o desenvolvimento e a sustentação de um posicionamento estratégico que viabilize superar tal desafio. Porter, Kaplan e Norton, entre outros autores, são frequentemente citados quando o tema tratado está ligado a busca de vantagem competitiva. Um dos instrumentos que contribuem para conquistar e sustentar tal competitividade, conforme destaque dado pela literatura atual, é a Gestão Estratégica de Custos – GEC, cujas práticas surgiram em resposta às críticas sobre a utilidade daquelas até então adotadas pela tradicional contabilidade gerencial.

Para Cooper e Slagmulder (2003), a GEC não se resume simplesmente na busca pela redução de custos, mas sim em ações que busquem, simultaneamente a isso, melhorar a vantagem competitiva da organização em termos amplos. Isso significa gerenciar custos com eficácia, o que exige um enfoque mais amplo, externo a empresa, pois a análise do ambiente interno, de forma isolada, não oferece mais informações suficientes para assegurar a eficácia do processo decisório. Nesse sentido, é preciso reconhecer que em razão do acirramento da competitividade existente no mercado, há necessidade de gerar informações contábeis que deem sustentação ao foco estratégico da empresa.

De acordo com essa realidade e em decorrência de críticas feitas a contabilidade, Kaplan e Anderson (2007) afirmam que passaram a surgir uma série de práticas e procedimentos considerados mais adequados as novas demandas da gestão, entre elas o custeamento e orçamento baseado em atividades; o custeamento por ciclo de vida dos produtos; a análise de custos da cadeia de valor; maior ênfase nos indicadores não financeiros; análise dos custos de logística interna e de distribuição; gestão dos determinantes de custos; gestão dos custos da qualidade e ambiental; análise dos custos dos concorrentes; gestão interorganizacional de custos; custo-meta, entre outros.



Diante desse contexto, o objetivo deste artigo é demonstrar a importância da GEC para as organizações e investigar o efetivo uso, ou não, das suas práticas pela empresa objeto de estudo. Pretende-se, a partir disso, identificar se a empresa em questão utiliza da forma correta os procedimentos recomendados pelos autores e enfatizados na literatura que trata dessas ferramentas de gestão.

Para atender este objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: identificar as principais particularidades e características de gestão de custos e de GEC; identificar quais as ferramentas atualmente utilizadas e os resultados obtidos pela empresa objeto deste estudo; identificar quais as práticas de GEC ainda não são utilizadas pela empresa e que apresentam potencial para uso futuro.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA

No contexto da globalização e da consequente expansão dos negócios, há um desejo comum das empresas, independentemente de suas origens, que é o de alavancar positivamente os seus resultados. A relativa eliminação das barreiras na esfera de atuação das empresas aliada ao expressivo avanço nas tecnologias de produção e comunicação, tem resultado na existência de um mercado cada vez mais competitivo e exigente. Franco (1999) afirma que com a globalização, a competitividade torna-se mais intensa, obrigando as empresas a serem cada vez mais inovadoras e criativas para manterem-se competitivas. Esse entendimento também pertence a Porter (2004), que afirma que a empresa competitiva é aquela que adota estratégias que possibilitam estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência.

Nakagawa (1994) segue também essa linha de entendimento ao afirmar que a competitividade da empresa se caracteriza pela capacidade que ela tem de desenvolver e sustentar vantagens competitivas, capacitando-se a enfrentar a concorrência. É do reconhecimento desse ambiente de acirrada disputa de mercado e da necessidade de um processo organizado de busca pela competitividade que surge a gestão estratégica. Wright, Kroll e Parnell (2000) definem que essa gestão envolve três fases centrais: Formulação da Estratégia, que corresponde ao seu desenvolvimento; Implementação da Estratégia, que significa colocá-la em ação; Controle Estratégico, que corresponde a monitorar e modificar a



estratégia, ou sua implementação, para assegurar que os resultados desejados sejam alcançados.

2.2 ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER

De acordo com Porter (2004), existem dois tipos básicos de vantagem competitiva: baixo custo ou diferenciação. Quando combinados, eles resultam em três estratégias genéricas para alcançar um desempenho superior, sendo elas: liderança de custo, diferenciação e enfoque. Para Motta (1995), uma vantagem competitiva nasce a partir do valor que a empresa cria para seus clientes. Tal vantagem é materializada em menores preços para bens equivalentes ou oferta de produtos exclusivos, situação em que a importância do preço é superada pelos benefícios reconhecidos pelos clientes.

A estratégia de liderança em custo é resultante, principalmente, em permanente e disciplinado controle dos custos, desde o projeto do produto, sua produção, distribuição e assistência pós-venda. O reflexo desse esforço é a manutenção de preço inferior ao dos praticados pelos concorrentes, sem prejuízo da qualidade e dos serviços ao cliente.

A estratégia de diferenciação busca criar uma singularidade para o produto, visando atender clientes com necessidades específicas. Dessa maneira, a diferenciação se configura como uma estratégia competitiva capaz de atender as necessidades e preferências de clientes com produtos personalizados, valorizando os seus atributos em preferência do menor preço. A adoção da estratégia de diferenciação pode ser operacionalizada de várias maneiras, como por exemplo, através da marca, das especificidades e atributos do produto, de serviços personalizados pré e pós-venda, de alternativas de financiamento, entre outras possibilidades.

Porter (2004) afirma que a empresa deve identificar todas as oportunidades de redução de custo, assim como esgotar todas as possibilidades de diferenciação que não sejam onerosas demais para a organização. Acrescenta que apesar de ser quase impossível ter mais de uma empresa com liderança em custo, é perfeitamente concebível que várias empresas obtenham sucesso com a adoção de estratégia voltada para diferenciação.

Uma das estratégias, de acordo Porter (2004) ocorre quando se escolhe como foco um determinado grupo de clientes ou um segmento de produtos. Nessa estratégia, a empresa deve ser capaz de atender a um público-alvo de forma mais efetiva do que seus concorrentes que competem em um nível amplo e que não possuem esse foco de atendimento. Ao adotar a estratégia de enfoque, a empresa pode alcançar a diferenciação por atender melhor as



necessidades de seu público-alvo, ou ainda, atingir a liderança em custos ao buscar menores para atender o nicho desejado.

Hansen e Mowen (2001) esclarecem que muitas empresas não escolhem apenas uma estratégia geral na definição do seu posicionamento estratégico, mas uma combinação das três abordagens estratégicas gerais desenvolvidas por Porter.

2.3 NÍVEIS ORGANIZACIONAIS E A GESTÃO DE CUSTOS

É importante destacar, antes de aprofundar-se no contexto da GEC, a inter-relação dos níveis organizacionais com a gestão de custos. Num primeiro momento está o contexto da contabilidade de custos (nível operacional), que proporciona informações para a contabilidade gerencial (nível tático) e que evoluiu para contabilidade estratégica ou gestão estratégica de custos (PEREIRA, ARIMA e KOBAYASHI, 2004). Nesse sentido, para os autores, as organizações podem ser divididas em três níveis de influência ou hierarquia, que são:

- Nível estratégico: trata, em nível de direção, das macros decisões da organização, tais como a gestão estratégica e o planejamento estratégico;
- Nível tático: trata do nível gerencial da organização, que dá apoio ao nível estratégico e coordena as atividades operacionais;
- Nível operacional: trata do nível de execução das atividades fins da organização, onde são realizadas as tarefas mais rotineiras.

2.4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Segundo Pacheco e Calarge (2005), a gestão estratégica de custos pode ser utilizada como importante instrumento gerencial na condução dos negócios, mas para uma melhor compreensão de sua aplicação torna-se necessário entender as diferenças dos resultados obtidos com aplicações de metodologias tradicionais e de gestão estratégica.

Para que os dados ou informações estejam disponíveis ao alcance dos administradores, existem diversos sistemas de custeio que integram e demonstram a realidade dos gastos da empresa. Ao longo do tempo vários sistemas foram desenvolvidos e aprimorados e, atualmente, alguns são adotados por grande parte das empresas, como sistemas que norteiam a forma de ratear o custeio da organização. Dessa forma, com informações

coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Para Shank e Govindarajan (1997), é necessária uma mudança de paradigmas para que se possa realmente adotar uma Gestão Estratégica de Custos. O Quadro 1 evidencia o que dever ser mudado de acordo com estes autores.

Quadro 1 - Paradigmas da tradicional contabilidade gerencial e a gestão estratégica de custos.

	Paradigma da Contabilidade Gerencial	Paradigma da Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	<ul style="list-style-type: none"> • Em termos de produtos, clientes e funções. • Com um grande enfoque interno. • O valor agregado é um conceito-chave. 	<ul style="list-style-type: none"> • Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global, da qual a empresa é uma parte. • Com um grande enfoque externo. • O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito.
Qual o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução dos problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito, dependendo do posicionamento estratégico básico: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produtos.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é, primeiramente, uma função de volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos estruturais e direcionadores de custos de execução.

Fonte: Perez Jr.; Oliveira; Costa (2012).

A gestão de custos, alinhada com o posicionamento estratégico da empresa, tem como princípio a aplicação de técnicas que permitem aos gestores, simultaneamente, reforçar o posicionamento estratégico e reduzir seus custos (COOPER; SLAGMULDER, 2003). Para haver esta transição para uma gestão estratégica de custos, é necessário repensar os sistemas de custeio que está relacionado ao modo pelo qual os custos são apropriados a produção.

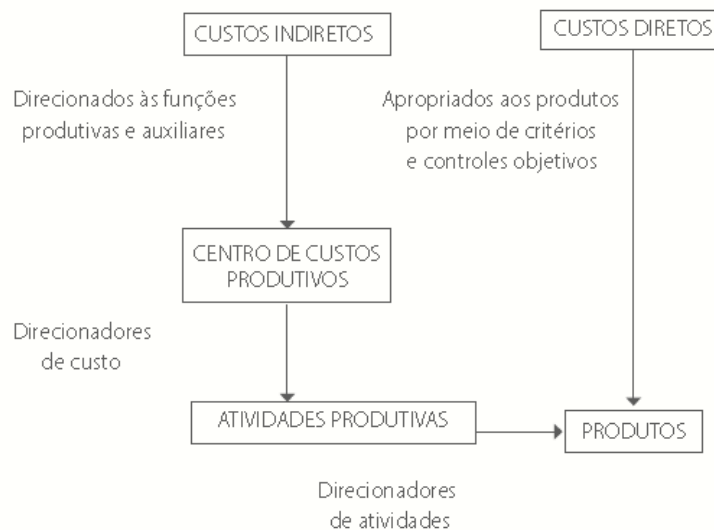
A definição do sistema de custeio pode ter grande influência nos custos de uma empresa, pois, de acordo com o sistema adotado, determinados valores podem ou não fazer parte dos custos de produção. Assim, a decisão de qual sistema utilizar vai

influenciar os valores dos custos de produção e, conseqüentemente, dos estoques e do resultado de uma empresa. No sistema de custeio por absorção, são apropriados a produção todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Em suma, todos os custos são absorvidos, inclusive os custos fixos.

No custeio variável, como o próprio nome sugere, são apropriados aos produtos somente os custos variáveis. Em comparação a absorção, o sistema de custeio variável antecipa a apropriação dos custos fixos ao resultado como se fossem despesas operacionais. Para fins fiscais e de atendimento aos Princípios Contábeis, o único método de custeio permitido é o por absorção.

O custeio baseado em atividades (ABC) é um método que procura reduzir as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos de fabricação. No ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica (Figura 1).

Figura 1 - Quadro sinótico do custeio por atividades.



Fonte: Perez Jr.; Oliveira; Costa (2012).

Segundo pesquisas realizadas por Reckziegel, Souza, Diehl (2007), as empresas que adotaram o método ABC se mostraram satisfeitas, pois tiveram vantagens, como por exemplo, uma maior exatidão no cálculo dos custos dos produtos, maior qualidade na informação e eliminação das atividades que não agregavam valor aos produtos.



Conforme Perez Jr., Oliveira, Costa (2012), o custeio baseado em atividades também pode contribuir com a identificação dos direcionadores de custos e atividades, colaborando com a melhoria dos processos e produtos. Pode, ainda, identificar os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos, de forma a aumentar a lucratividade através da eliminação dos custos ou atividades desnecessárias.

2.5 PRINCIPAIS ELEMENTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Na literatura que trata da gestão estratégica de custos é recorrente o destaque dos três temas da abordagem de Shank e Govindarajan (1997), que são a análise de cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos.

O primeiro tema, a cadeia de valor, explora os elos existentes entre a empresa e seus fornecedores e clientes, um reconhecimento de que a gestão interna de custos, de forma isolada, não é mais suficiente para o alcance da vantagem competitiva. Ignorar tal abrangência é assumir riscos além dos necessários e implícitos a atividade empresarial (HANSEN e MOWEN, 2001; BACIC, 1994; MACHADO e SOUZA, 2006).

O posicionamento estratégico, segundo tema, é dependente também das informações que se tem sobre o ambiente externo. Porter (2004) faz explícita menção a esse respeito quando trata das estratégias competitivas genéricas e das cinco forças que regem a concorrência. Por mais que tais elementos do posicionamento estratégico possam ter suas limitações, conforme abordado por Greenwald e Kahn (2006), é reconhecido que as informações de custos integram o processo dessa gestão estratégica em todas as suas três fases – formulação, implementação e controle da execução estratégica (BACIC, 1994).

Por fim o terceiro tema, os direcionadores de custos, também tratados por determinantes de custos (ROCHA, 1999), são os fatores causais no consumo dos recursos. No custeio baseado em atividades, o direcionador é a atividade que ocasiona o custo. Na gestão estratégica de custos, o conceito é mais abrangente e decorre das alternativas de estratégia adotadas pela organização. Shank e Govindarajan (1997) classificam os custos em duas categorias: (a) direcionadores estruturais, no qual relacionam-se com a estrutura econômica estabelecida pela organização para desenvolver suas atividades; (b) direcionadores operacionais ou de execução, que se relacionam com o desempenho da organização e reflete a capacidade dela em utilizar a estrutura na realização das suas atividades. Miotto (2007) desenvolve sua pesquisa nessa mesma linha de entendimento dos determinantes de custos e

oferece uma análise detalhada e exemplificada de cada um dos componentes que formam essas duas categorias.

2.6 PRÁTICAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

As práticas da gestão estratégica de custos geram informações que podem contribuir para que as empresas consigam assegurar uma vantagem competitiva. Para Hansen e Mowen (2001) a gestão estratégica de custos utiliza informações de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores capazes de produzir uma vantagem competitiva sustentável. No Quadro 2 é possível identificar as principais práticas de GEC consideradas como mais apropriadas para a gestão estratégica das empresas.

Quadro 2 – Principais práticas de GEC.

(continua)

Prática de GEC	Atributo Principal
Custeio baseado em atividades (Custeio ABC)	Desenvolvido para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos e permitem a mensuração, identificação, redução ou até mesmo a eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
Custeio de atributos	Prática para custeio que considera os atributos dos produtos como objeto de custeio ou custeia os atributos que diferenciam os produtos em relação às preferências dos clientes.
<u>Benchmarking</u>	Melhoria mediante identificação e análise comparativa das melhores práticas de gestão de mercado.
Monitoramento da posição competitiva	Coleta de informações sobre concorrentes relacionadas a vendas, custos, produtos e participação de mercado.
Estimativa do custo da concorrência	Coleta indireta e de estimativa sobre o custo dos concorrentes com base em clientes e fornecedores comuns e outras técnicas específicas.
Avaliação dos concorrentes com base nas demonstrações contábeis publicadas	Análise das demonstrações contábeis dos concorrentes como fonte de avaliação das respectivas performances econômico-financeiras.
Mensuração integrada de desempenho	Avaliação integrada de desempenho com medidas financeiras e não financeiras na perspectiva do aprendizado e crescimento dos processos internos, dos clientes e financeira.
Custeio do ciclo de vida	Avaliação do custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida, como concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custeio da qualidade	Monitoramento de custos da qualidade de produtos e serviços, inclusive as decorrentes de falhas internas (retrabalho e sucatas) e externas (devoluções e garantias).
Custeio e precificação estratégicos	Custeio do posicionamento de mercado, busca da vantagem competitiva e reações dos concorrentes a mudanças de preços.
Custeio-meta	Determinação do custo aceitável, calculado a partir de preço de venda aceitável pelo mercado menos o lucro desejado.

Prática de GEC	Atributo Principal
Análise da cadeia de valor	Monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos externos com clientes e fornecedores.
Análise de custo intangível	Análise de custos ocultos, frutos de itens estruturais e ineficiência de gestão, decorrente da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.
Análise de custo <u>ambiental</u>	Análise dos custos decorrente da busca ou falta da ecoeficiência ambiental em atividades de recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos.
<u>Análise de custo logístico</u>	Análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
<u>Análise de Custo Kaizen</u>	Análise com foco na melhoria contínua de processos para a redução de custos durante o ciclo de vida do produto.

Fonte: Elaborado pelas autoras.

3 MATERIAIS E MÉTODOS

O presente artigo trata de um estudo de caso, cuja pesquisa classifica-se como descritiva, pois se limita a descrever a realidade do objeto de estudo. Dada a pretensão de que o resultado dessa pesquisa possa ser aplicado na solução de problemas que normalmente ocorrem nas empresas, caracteriza-se ela, quanto à natureza, como uma pesquisa aplicada. De acordo com Hussey e Collins (2005, p. 27) “a pesquisa aplicada é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico”.

Utilizou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso único, visto a permissão a pesquisadora sobre a verificação *in loco*, com maior profundidade, dos determinantes do fenômeno ocorrido. Segundo Marconi e Lakatos (2008, p. 274) “estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos”. Um protocolo de estudo de caso específico foi desenvolvido visando assegurar a qualidade e objetividade da pesquisa.

Quanto a abordagem do problema, tem-se uma pesquisa qualitativa, dado que ela possibilita destacar as características do objeto de estudo que não seriam observadas por meio de uma pesquisa quantitativa. A respeito disso, Gil (1999) diz que o estudo é qualitativo, quando não são utilizadas técnicas estatísticas na elucidação da problemática.

Para a coleta de dados, foi elaborado um questionário com perguntas abertas e elaboradas com base no referencial teórico apresentado. Para algumas questões adotou-se a medição de intensidade com o uso da escala de Likert de 6 pontos. Este questionário foi



aplicado por meio de entrevista estruturada realizada com a gerente administrativo financeiro, responsável pela gestão de custos da empresa. Para Marconi e Lakatos (2008, p. 93) a entrevista estruturada “é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas”.

A análise dos dados, face o objetivo do estudo, seguiu a abordagem qualitativa. A partir dessa análise, optou-se por apresentar os dados no formato de tabelas, identificando-os de forma mais objetiva. Para Calvo (2004) a tabela é um quadro que resume um conjunto de observações, cujo objetivo é o de produzir uma impressão mais rápida e viva do fenômeno em estudo.

O presente estudo foi elaborado em uma empresa de médio porte que atua no ramo de fabricação de artigos de metal para uso doméstico, cujo faturamento anual médio corresponde a R\$70.000.000,00 (setenta milhões de reais), sendo tributada pelo Lucro Real. Atualmente a empresa é referência na produção de painéis, frigideiras e utensílios para forno e fogão, em puro alumínio, com revestimento antiaderente e possui cerca de 390 itens voltados ao mercado profissional e de uso doméstico, distribuídos em todo o Brasil e em mais de 15 países.

No mercado externo, as vendas estão concentradas em sua maior parte na América do Sul, principalmente na Argentina (maior cliente no exterior), Paraguai e Uruguai. Fora do continente americano, os produtos têm sido comercializados até mesmo para países distantes, como o Líbano.

No mercado interno as vendas concentram-se principalmente na região Sudeste, porém os principais clientes são redes de grande influência que realizam compras de volume significativo e que são responsáveis pela maior parte do faturamento mensal, estando localizadas em diversos lugares do Brasil e do mundo, dentre elas: Zaffari, Angeloni e Condor.

Dentre os principais concorrentes da empresa, destacam-se a Tramontina e a Brinox, ambas localizadas também na região da serra gaúcha. Porém, o que a diferencia desses concorrentes é o *mix* de produtos, menos diversificado, embora tão consolidado no mercado quanto os demais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES



A entrevista com a profissional responsável pela gestão de custos da empresa ocorreu no mês de junho de 2020 e foi desenvolvida em duas etapas. A primeira foi utilizada para esclarecer os objetivos da pesquisa e, a segunda, para aplicação do questionário com as questões pertinentes ao objetivo do estudo. O questionário foi apresentado com alguns dias de antecedência para conhecimento prévio pela entrevistada, possibilitando alguns esclarecimentos iniciais.

A pesquisa foi realizada considerando os níveis operacional, tático e estratégico, envolvendo as formas de divulgação interna das informações contábeis e de custos, em cada nível acima citado, relacionadas à contabilidade geral, gerencial e estratégica.

4.1 ASPECTOS GERAIS DE ATUAÇÃO E DA GESTÃO ESTRATÉGICA DA EMPRESA

As respostas dadas pela entrevistada permitem traçar o perfil dos aspectos gerais que subsidiam a atuação da empresa. Foi identificado que a empresa atua em um mercado com um considerável nível de concorrência, predominando um misto de produção em massa e produção personalizada. O ciclo de vida dos produtos é classificado como médio, havendo um variado *mix* de produtos.

Além dessas questões, tem-se também a caracterização de uso frequente de tecnologias avançadas de produção e forte restrição da concorrência quanto ao aumento de preços praticados.

No âmbito da gestão estratégica, em conformidade com as três estratégias genéricas de Porter (2004) mencionadas no decorrer do trabalho, o posicionamento estratégico central da empresa está na diferenciação de produtos, baseado na inovação. Entretanto, dada a existência de um novo modelo de negócio, o *e-commerce* e a abrangência de atuação (presença internacional), a empresa tem também orientações estratégicas focadas na busca de uma melhor gestão baseada em custos. A empresa adota regularmente o desenvolvimento do planejamento estratégico como forma de direcionar as metas e colocar em prática a estratégia da empresa para manter-se competitiva.

Outro aspecto estratégico destacado pela entrevistada é quanto ao crescimento da empresa, ocorrido pela aquisição de terreno próprio para a construção de um espaço fabril mais amplo. Além disso, a perseverante busca de soluções técnicas para os clientes e a oferta de novos produtos tem sido a estratégia raiz para firmar o conceito da marca.



4.2 ASPECTOS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA

O plano de contas está estruturado para atender a legislação fiscal, inclusive no que se refere à estrutura relacionada a contabilidade de custos. As contas de resultado, de acordo com sua natureza, estão agrupadas por centro de custo e consolidadas por unidades de negócio. Neste caso, o objetivo é o monitoramento do resultado operacional em cada um desses níveis organizacionais. O plano de contas é unificado, incluindo tanto matriz quanto a filial, o que facilita a consolidação das informações também a nível corporativo.

O balanço patrimonial e a demonstração do resultado são os relatórios contábeis de uso corrente pela empresa e divulgados aos diretores e gerentes com periodicidade trimestral e anual.

A contabilidade geral e de custos atende aos requisitos societários tradicionais e de gestão e avaliação econômico-financeira da empresa. Em relação ao custo, a preocupação fundamental é a avaliação de estoques com a utilização do método de custeio por absorção e a utilização do custeio integral para a formação do preço de venda, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

4.3 ASPECTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

No âmbito da contabilidade gerencial foram investigadas as práticas utilizadas nas etapas de planejamento e controle, inclusive quanto a sua intensidade. Utilizou-se a escala de Likert de 6 pontos, cujos extremos situam-se entre [1] não utiliza e [6] planeja utilizar. Todas as respostas com referência à contabilidade gerencial foram dadas ao nível [4] “utiliza intensamente” para fins das seguintes questões centrais: (a) controle das operações, com informações de eficiência e qualidade dos processos executados; (b) custeio de produtos e de distribuição; (c) controle administrativo das unidades operacionais; (d) controle estratégico das unidades de negócios.

No emprego das técnicas de decisão e controle, a empresa informou o grau [4] para: (a) análise de margem de contribuição, suportada através de relatório específico; (b) custeio por centro de custo; (c) custeio pleno como ferramenta de controle do custo real, de determinação do preço de venda e de elaboração do controle orçamentário. O ponto de equilíbrio é de uso eventual e obteve grau [2], significando utilização apenas parcial.

4.4 ASPECTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Nesta etapa do estudo realizado, é apresentado o resultado da investigação sobre o grau de utilização e dos benefícios percebidos com as diversas práticas de GEC. Algumas práticas foram assinaladas como não utilizadas e sem qualquer sinalização de provável uso futuro, sendo elas: (a) análises do custo do ciclo de vida; (b) custeio baseado em atividades - ABC; (c) gestão baseada em atividades – ABM e (d) custo meta. A tabela que segue (Tabela 1), demonstra os resultados obtidos seguindo a seguinte legenda:

***Uso:** [1] Não utiliza; [2] Utiliza parcialmente; [3] Utiliza; [4] Utiliza intensamente; [5] Já utilizou e abandonou; [6] Planeja utilizar.

**** Benefício obtido:** [1] Nenhum; [2] Pouco; [3] Intermediário; [4] Elevado; [5] Muito elevado.

Tabela 1 – Práticas, Uso e Benefícios da GEC percebidos na empresa.

Prática	Uso*	Benefício**
Análise do Custo Intangível	3	3
Análise dos Direcionadores de Custos	4	5
Análise da Cadeia de Valor	4	4
Análise do Custo do Ciclo de Vida	1	1
Custeio Baseado em Atividades - ABC	1	1
Gestão Baseada em Atividades - ABM	1	1
Mensuração e Análise do Custo Ambiental	4	5
Mensuração e Análise do Custo da Qualidade	4	5
Análise do Custo dos Concorrentes	3	3
Custo Meta	1	1
Análise dos Custos Logísticos	4	4
Custo <i>Kaizen</i>	2	2

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Em relação ao uso das atividades como base de práticas específicas, seja no custeio (ABC) ou na gestão (ABM), há uma forte alegação da desfavorável relação custo x benefício, um argumento bastante presente quando se investiga tais práticas.

Em relação ao custo meta, a expressiva utilização e satisfação quanto ao custo pleno (utiliza intensamente e com benefícios elevados) é o principal argumento apresentado pela entrevistada, se aplicando o mesmo com relação ao custo *kaizen*. Segundo ela, isso é uma



decorrência da predominância do procedimento da precificação realizada com base nos custos e não na concorrência, dado o posicionamento estratégico, na maioria dos casos, focado na liderança e inovação.

Quanto as práticas declaradas de utilidade e benefícios intensos, o destaque foi dado aos direcionadores de custos, a cadeia de valor, o custo ambiental e custo da qualidade. Existe parceria com uma empresa italiana para a produção de tintas para o revestimento antiaderente, com tecnologia eco eficiente, proporcionando ganhos ambientais e de mercado. Neste sentido, a tecnologia é vista como importante direcionador de custos.

A análise da cadeia de valor é de relevante preocupação da empresa, principalmente em relação aos requerimentos dos clientes e as parcerias com fornecedores. A empresa atua fortemente junto aos clientes visando encontrar soluções técnicas para o adequado uso do produto. Mesmo não havendo um explícito uso do ABM, o interesse com a rentabilidade e fidelização de clientes direciona a identificação, eliminação ou redução de atividades que não geram valor.

4.5 RECOMENDAÇÕES

Durante a realização do trabalho, se percebeu a necessidade de estudos mais específicos e pontuais quanto a utilização ou não das práticas de GEC pela empresa objeto de estudo e pela forte indicação presente na literatura. Entende-se que os achados nesta pesquisa exploratória criam as bases para a realização de outras no formato de estudo de casos múltiplos e *cross-case analysis*. Os resultados de investigações com essas abordagens poderão sinalizar, com respostas mais diretas e objetivas, os benefícios e dificuldades na implantação e uso das práticas GEC abordadas nesta pesquisa e tratar questões, por vezes paradoxais, em relação ao assunto abordado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo mapeou as práticas de gestão estratégica de custos, com o objetivo de identificar como uma empresa industrial, que atua em um mercado competitivo, valida os procedimentos e benefícios destacados pela literatura como necessários para alcançar a vantagem competitiva.



O trabalho atingiu seu objetivo ao relacionar o mundo real da empresa pesquisada com as principais práticas de GEC na literatura, enfatizando basicamente as utilizadas, as não utilizadas e as com perspectivas de uso. Dentro do que foi possibilitado apreender com o conteúdo das respostas da entrevistada, procurou-se identificar aspectos específicos quanto a aplicabilidade e benefícios das práticas investigadas.

Constatou-se que mesmo com algumas limitações, há uma cultura de gestão estratégica na empresa. Já quanto a aplicação das práticas de GEC é evidente que exista a necessidade de uma evolução mais acentuada, apesar do sucesso dos negócios, conforme declarado pela entrevistada. A utilização do custo-total, em contraposição ao custo-meta e ao custo *kaizen*, chama a atenção, principalmente em função da reconhecida dificuldade, voltada para majoração de preços. O mesmo se aplica a necessidade de uma abordagem mais ampla da análise de custos da cadeia de valor e de custos dos concorrentes. Essas duas últimas práticas são colocadas em destaque, pois elas refletem a importância que a literatura dá para a análise externa de custos. Também foi possível identificar a falta de planos para adoção de algumas das práticas analisadas, tais como o ABC, o ABM e o custo-meta. Percebe-se que a não identificação objetiva dos possíveis benefícios ainda está bloqueando tal adoção.

Apesar de toda a ênfase da literatura quanto a necessidade de adoção das práticas de GEC, os achados desta pesquisa corroboram os resultados de aplicações apenas parciais encontrados em outras pesquisas semelhantes, destacadas na introdução deste estudo. Portanto, comparativamente aos conceitos da literatura mais atual sobre gestão de custos, observa-se que ainda há muito a evoluir na sua utilização pelas empresas.

Como alternativa de novos estudos sugere-se avançar na pesquisa da possível relação entre a adoção das práticas de GEC e o desempenho de empresas. Acredita-se que estudos comparativos pré e pós-adoção das práticas possam quantificar mais objetivamente os benefícios que a gestão estratégica de custos é capaz de proporcionar.

REFERÊNCIAS

BACIC, Miguel Juan. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. *In: I CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS*, 1., 1994, São Leopoldo. **Congresso...** São Leopoldo: Unisinos, 1994, v. 1. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/270340354_ESCOPO_DA_GESTAO ESTRATEGICA_DE_CUSTOS_EM_FACE_DAS_NOCOES_DE_COMPETITIVIDADEE_DE_ESTRATEGIA_EMPRESARIAL. Acesso em: 15 jun. 2020.

- BRUNI, Adriano Leal.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 262.
- CALVO, Maria Cristina Marino. **Estatística descritiva**. Florianópolis: UFSC, 2004.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. **Interorganizational costing, part 1. Cost Management**. p. 14-21 Sep./Oct. 2003. Disponível em: <https://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCooperSlagmulder03-1.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.
- FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GREENWALD, Bruce; KAHN, Judd. **A estratégia competitiva desmistificada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- HANSEN, Don R.; MOWEN Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HUSSEY, Roger; COLLINS, Jill. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- MACHADO, Débora G; SOUZA, Marcos A. **Análise das relações entre a gestão de custos e gestão do preço de venda**. Universo Contábil, v.2, n.1, p. 42-60, 2006.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MIOTTO, Genossi R. **Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro**. Dissertação (Mestrado) Curso de PPG em Ciências Contábeis da Unisinos. São Leopoldo, 2007.
- MOTTA, Ricardo. A busca da competitividade nas empresas. **RAE-Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: v. 35, n. 02, p. 12-16, 01 mar. 1995. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38174>. Acesso em: 17 jun. 2020.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PACHECO, Milton Gomes; CALARGE, Felipe Araújo. Gestão de custos no modelo de integração da estratégia de manufatura. **Transinformação**, Campinas, v. 17, n. 1, p. 61-77, 2005.
- PEREIRA, Elias; ARIMA, Carlos Hideo; KOBAYASHI, Alfredo Kazuto. **A integração do sistema de contabilidade de custos aos sistemas de apoio à decisão**. Base, v.1, n.1, p.13-24,



2004. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/6468/3606>. Acesso em: 16 jun. 2020.

PEREZ Jr., José Hernandes; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos: testos, casos práticos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

RECKZIEGEL, Valmor; SOUZA, Marcos A.; DIEHL, Carlos A. (2007). Práticas de gestão adotadas por empresas estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Paraná. **Revista Brasileira Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p.14-27. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6493/praticas-de-gestao-de-custos-adotadas-por-empresas-estabelecidas-nas-regioes-noroeste-e-oeste-do-estado-do-parana/i/pt-br>. Acesso em: 20 jun. 2020.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica**. Tese (Doutorado) em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução de custos: como reinventar e definir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução: Luiz Orlando Lemos. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 341 p.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.