



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Helmut Alexandre de Paula

Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval, localizadas no Estado do Rio de Janeiro

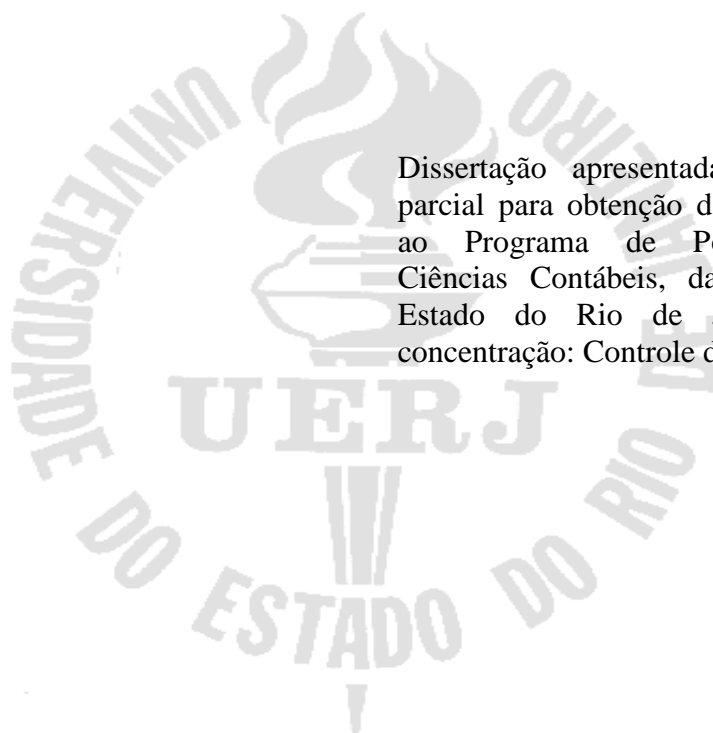
Rio de Janeiro

2012

Helmut Alexandre de Paula

Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval, localizadas no Estado do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.



Orientador: Prof. Dr. Josir Simeone Gomes

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

P324 PAULA, Helmut Alexandre de.

Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval, localizadas no Estado do Rio de Janeiro / Helmut Alexandre de Paula. – 2012.
149 f.

Orientador: Josir Simeone Gomes.
Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis.
Bibliografia: f. 138-144.

1. Controle de Custo – Teses. 2. Administração Financeira - Teses. I. Gomes, Josir Simeone. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Ciências Contábeis. III. Título.

CDU 658.15

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Helmut Alexandre de Paula

Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval, localizadas no Estado do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em: 23-01-2012

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Josir Simeone Gomes (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças (UERJ)

Prof. Dr. Manoel Marcondes Machado Neto
Faculdade de Administração e Finanças (UERJ)

Prof. Dr. José Francisco de Carvalho Rezende
Universidade do Grande Rio (UNIGRANRIO)

Rio de Janeiro
2012

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, pelos ensinamentos, pelo exemplo de amor e fé e por todo carinho e dedicação.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Josir Simeone Gomes – meu orientador, que com muita dedicação e compromisso, foi de fundamental importância para execução deste trabalho.

Ao Claudio de Carvalho Mattos – professor e amigo, pelo incentivo e pelo exemplo de profissional dedicado e comprometido com seus alunos.

A minha esposa Maria Fernanda – que sempre com muito carinho e atenção entendeu e compreendeu a minha falta de tempo em alguns momentos.

Aos amigos da turma 2010 – que sempre me apoiaram e incentivaram.

RESUMO

PAULA, Helmut Alexandre de. Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval, localizadas no Estado do Rio de Janeiro. 2012. 149 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

A competição atualmente vivida pelas organizações tem despertado o interesse em desenvolver formas de superar a concorrência e com isso, prosperar no mercado. Uma das formas de superar a concorrência é gerir os custos de forma estratégica para que seja possível superar a concorrência. A gestão estratégica de custos tem por finalidade ampliar os horizontes da análise de custos, ou seja, ela visa cobrir as deficiências existentes nos sistemas tradicionais de custeio, pois em sua análise irá considerar a cadeia de valor como um todo e não somente os processos internos em que há agregação de valor por parte da empresa. Assim, o objetivo da presente pesquisa foi investigar as características dos sistemas de custos e como as empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro estão utilizando informações de custos para dar suporte à gestão estratégica, procurando investigar aspectos relativos a esta prática; assim, tem-se como propósito verificar a aplicação da teoria no setor. Para isso, foram realizados estudos casos em cinco empresas da indústria de construção naval, as empresas estudadas, constituem uma amostra não probabilística, ou seja, amostra por acessibilidade. O estudo constatou que mesmo às empresas não utilizando o método de custeio recomendando pela literatura, é dada uma especial atenção nas transações ocorridas ao longo da cadeia de valor, o que permite gerir os custos de maneira eficiente. Isso mostra a proximidade de diversas ações tomadas pelas empresas estudadas e a literatura sobre gestão estratégica de custos.

Palavras-chave: Concorrência, construção naval, gestão estratégica de custos.

ABSTRACT

The competition currently experienced by organizations has raised interest in developing ways to overcome the competition and consequently thrive in the marketplace. One way to overcome the competition is to manage costs strategically to the company can overcome your competitors. The strategic cost management aims to broaden the horizons of cost analysis, in other words, it is intended to overcome the deficiencies in traditional costing systems, because in his analysis will consider the value chain as a whole and not only internal processes where there is added value for the company. Therefore, the objective of this research was to investigate the characteristics of cost systems of shipbuilding industry in Rio de Janeiro and how these companies are using cost information to support strategic management, seeking to investigate aspects of this practice; thus, this article aims to verify the application of theory in the sector. For this, studies were performed in five cases of companies shipbuilding industry, the companies studied are a non-probabilistic sample, in other words, sample accessibility. The study found that even companies not using the cost method recommended by the literature, they give a special attention to transactions occurring along the value chain, which allows companies to manage costs efficiently. This shows the proximity of several actions taken by the companies studied and the literature on strategic cost management.

Keywords: Competition, shipbuilding, strategic cost management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características da contabilidade gerencial	20
Quadro 2 - Principais características das estratégias genéricas	46
Quadro 3 - Resumo das falhas dos sistemas tradicionais	48
Quadro 4 - Ambiente tradicional e ambiente moderno de produção	49
Quadro 5 - Contabilidade tradicional <i>versus</i> a gestão estratégica de custos	50
Quadro 6 - Objetivos dos sistemas de custos e as necessidades gerenciais	52
Quadro 7 - Comparativo entre <i>target costing</i> e abordagem tradicional de custos	66
Quadro 8 - Comparativo entre a abordagem tradicional e a da qualidade total	70
Quadro 9 - Resumo dos custos em um sistema de qualidade	71
Quadro 10 - Composição da Indústria naval do estado do Rio de Janeiro	86
Quadro 11 - Entrevistas realizadas na pesquisa	88
Quadro 12 - Composição do trabalho	89
Quadro 13 - Características dos sistemas de custos	128
Quadro 14 - Metas estratégicas	129
Quadro 15 - Gestão estratégica de custos	131

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Exemplos de definição de custos do produto.....	21
Figura 2 - Exemplos de definição de custos e despesas.....	22
Figura 3 - Esquema do custeio por absorção.....	27
Figura 4 - Esquema do custeio variável.....	29
Figura 5 - Arquitetura de uma gestão de custos baseada no ABC.....	31
Figura 6 - Sequência de funcionamento do custeio pleno.....	34
Figura 7 - Etapas do sistema de custos por processo.....	37
Figura 8 - Etapas de elaboração do custo-padrão.....	41
Figura 9 - As três estratégias genéricas.....	45
Figura 10 - Um sistema de gestão de custos integrados.....	53
Figura 11 - ABM operacional e ABM estratégico.....	62
Figura 12 - Fluxo do custo-alvo.....	67
Figura 13 - Processo Kaisen de redução de custos.....	75
Figura 14 - Síntese do plano de referência retirado da literatura.....	79
Figura 15 - Etapas do processo de pesquisa.....	82

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Composição do trabalho.....	90
Gráfico 2 - Capacidade produtiva dos estaleiros brasileiros.....	93
Gráfico 3 - Evolução do emprego na indústria de construção naval.....	93

LISTA DE ABREVIACÕES

ABC - *Activity-Based Costing*

ABM - *Activity-Based management*

CIF - Custos Indiretos de Fabricação

GEC - Gestão Estratégica de Custos

CVL - Custo/Volume/Lucro

JIT - *Just-in-time*

RKW - *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*

SIG - Sistema Integrado de Gestão

TQC - *Total quality control*

TQM - *Total quality management*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
Objetivo geral	17
Objetivos específicos	17
1 REFERENCIAL TEÓRICO	19
1.1 A Contabilidade de Custos e a Gerencial	19
1.1.2 <u>Conceitos de custos</u>	21
1.1.3 <u>Classificação dos custos</u>	22
1.1.3.1 Custos em relação à apropriação aos produtos fabricados	23
1.1.3.2 Custos em relação ao volume de produção	23
1.1.4 <u>Métodos de custeio</u>	25
1.1.4.1 Custeio por Absorção	25
1.1.4.2 Custeio Variável	27
1.1.4.3 Custeio Baseado em atividades	29
1.1.4.4 Custeio RKW ou custeio pleno	33
1.1.5 <u>Métodos de acumulação de custos: por ordem e por processo</u>	35
1.1.6 <u>Controle de Custos através do custo-padrão</u>	38
1.2 Competitividade e as estratégias	42
1.3 A gestão estratégica de custos	47
1.3.1 <u>A análise da cadeia de valor</u>	53
1.3.2 <u>Análise do posicionamento estratégico</u>	57
1.3.3 <u>Análise dos direcionadores de custos</u>	59
1.3.4 <u>Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM)</u>	61
1.3.5 <u>Just-in-time (JIT)</u>	63
1.3.6 <u>Custo-alvo</u>	65
1.3.7 <u>Qualidade total</u>	68
1.3.8 <u>Custeio Kaisen</u>	73
1.4 Pesquisas realizadas sobre gestão estratégica de custos	75
1.5 Plano de referência	78
2 METODOLOGIA	82
2.1 O Método científico e o tipo de pesquisa	82
2.2 Perguntas de Pesquisa	83
2.3 Método de coleta de dados	84

2.4	Pré-teste	85
2.5	Seleção das empresas	86
2.6	Trabalho de campo	86
2.7	Análise e interpretação dos dados	88
2.8	Limitações da pesquisa	89
2.9	Composição do trabalho	89
3	ESTUDOS DE CASOS	91
3.1	Setor naval brasileiro	91
3.2	Empresa A	94
3.2.1	<u>Características do sistema de custos</u>	95
3.2.2	<u>Gestão estratégica de custos</u>	97
3.3	Empresa B	100
3.3.1	<u>Características do sistema de custos</u>	100
3.3.2	<u>Gestão estratégica de custos</u>	103
3.4	Empresa C	106
3.4.1	<u>Características do sistema de custos</u>	107
3.4.2	<u>Gestão estratégica de custos</u>	109
3.5	Empresa D	112
3.5.1	<u>Características do sistema de custos</u>	112
3.5.2	<u>A gestão estratégica de custos</u>	114
3.6	Empresa E	118
3.6.1	<u>Características do sistema de custos</u>	118
3.6.2	<u>Gestão estratégica de custos</u>	120
4	ANÁLISE DOS CASOS	123
4.1	Características das empresas estudadas	123
4.2	Características dos sistemas de custos	123
4.3	Gestão Estratégica de Custos	129
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	134
	REFERÊNCIAS	138
	APÊNDICE - Questionário aplicado nas empresas	145

INTRODUÇÃO

A competitividade tem exigido das empresas a busca contínua pelo aprimoramento da qualidade de todos dos processos e atividades que executam, investindo cada vez mais na aceitação de seus produtos e serviços, visando sua permanência no mercado, e o alcance de outros objetivos por elas almejados.

O mercado globalizado, os constantes avanços tecnológicos, o aumento da concorrência e outros fatores têm alertado as empresas para a adoção de novas filosofias de gestão empresarial, o que exige uma busca constante pelo controle e gerenciamento dos custos, considerados como um diferencial competitivo para as empresas.

Esta preocupação com os custos está diretamente relacionada à procura de novas metodologias para apuração, análise e gestão empresarial, fatores de extrema importância para sobrevivência dos negócios.

Neste contexto, Hernandez, Oliveira e Costa (2006, p.15 e 16) acrescentam que:

A adequada apuração, análise, o controle e o gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços são antigas preocupações dos empresários e gestores das organizações. [...] o pioneirismo na compreensão e adoção de novas e revolucionárias técnicas de custeio constitui-se também, em importante diferencial competitivo.

Parece existir no mundo empresarial uma grande preocupação por parte dos gestores em mensurar e avaliar o comportamento dos custos. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.74) acreditam que “Os gestores podem influenciar o comportamento dos custos por meio de decisões sobre fatores, tais como produtos ou atributos de serviços, capacidade, tecnologia e política para criar incentivos para controlar os custos”.

Deve o gestor, além de se preocupar com a correta mensuração dos custos, estar atento também a algumas decisões por ele tomadas, que poderão influenciar diretamente no comportamento dos custos. Dentre elas pode-se citar a decisão de capacidade, ou seja, as decisões estratégicas sobre economia de escala e escopo das atividades de uma empresa resultantes de níveis fixos de capacidade.

As empresas buscam um sistema de gestão de custos que atenda às necessidades gerenciais tanto do ambiente interno que visam: o controle dos elementos que compõem os seus produtos ou serviços, de mensuração e avaliação dos resultados, de tomada de decisões, mudança nos processos e avaliação dos benefícios da utilização de novas tecnologias, como também no ambiente externo, pois a preocupação agora está em toda cadeia de valor, que tem início desde a aquisição de recursos materiais, financeiros e humanos, até o consumidor final.

O foco deixa de ser apenas os custos internos, ou seja, os ocorridos dentro da empresa. É essencial também conhecer os custos de seus fornecedores e dos clientes, para que seja possível se identificar ao longo de toda a cadeia de valor onde estão as chances de redução de custos que proporcionará vantagem competitiva. Conforme afirma Porter (2004), as organizações buscam métodos (estratégias) para superar os concorrentes podendo elas optar pela liderança em custos, diferenciação e enfoque.

Gestão estratégica de custos corresponde à maneira com que as organizações analisam a cadeia de valor, verificando as oportunidades de redução de custos de atividades que não agregam valor ao negócio. Shank e Govindarajam (1997, p.4) corroboram com esta definição ao afirmarem que a gestão estratégica de custos “é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais”.

Diante dos novos desafios que surgem em função do mercado globalizado, os sistemas de contabilidade gerencial desenvolvidos no passado não estão mais sendo capazes de atender às necessidades dos gestores na administração de suas empresas e competição dentro do atual cenário econômico, financeiro e social. Profissionais e acadêmicos da área têm buscado incessantemente novos métodos para apuração e gestão de custos no intuito de atender às necessidades gerenciais e criar vantagem competitiva. Uma das maneiras para enfrentar a competição é a utilização das informações de custos no processo de gestão estratégica.

Apesar da necessidade das empresas por estas informações de custos, não se encontram na literatura estudos empíricos que tenham apresentado resultados relacionados à gestão estratégica de custos na indústria de construção naval, e é com base nessa preocupação que o presente trabalho pretende responder a dois questionamentos:

- (i) Quais as características dos sistemas de custos adotados pela indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro?
- (ii) Quais as relações em termos de proximidade ou afastamento existentes entre a prática da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro e a literatura sobre gestão estratégica de custos?

Diante de uma economia globalizada com acirrada concorrência, torna-se cada vez mais necessária a realização de estudos e pesquisas que possam colaborar com a implantação de práticas que auxiliem as organizações na definição de estratégias que sirvam de meio na

superação da concorrência. O estudo traz à tona a importância da contabilidade no processo de gestão empresarial. Sendo assim, deverá a empresa dispor de informações necessárias ao processo de gestão, visando a utilização das melhores técnicas para obtenção de vantagem competitiva.

Objetivo geral

O objetivo desta pesquisa foi verificar como as empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro estão utilizando informações de custos para dar suporte à gestão estratégica. Assim, tem-se como propósito verificar a aplicação da teoria no setor.

Objetivos específicos

- a) Identificar as características dos sistemas de custos das empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro.
- b) Verificar as relações existentes em termos de proximidade ou afastamento entre a prática da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro e a literatura sobre gestão estratégica de custos.

Este estudo está estruturado seis seções. A Introdução descreve o problema, os objetivos, a justificativa e as questões de pesquisa. O Referencial Teórico é descrito na primeira seção e traz os principais conceitos relacionados às características dos sistemas de custos e da gestão estratégica de custos, a partir da revisão da literatura. Assim, é feita uma revisão histórica do assunto e, a seguir, são apresentados os conceitos modernos de sistemas de custos e da gestão estratégica de custos. Ao final, é apresentado o plano de referência da pesquisa.

A descrição dos procedimentos/métodos utilizados para elaboração do questionário, o delineamento adotado na pesquisa, o tipo de pesquisa e as técnicas de coleta de dados fazem parte da segunda seção.

Na terceira seção foi feita uma apresentação do setor naval brasileiro, bem como apresentou-se as empresas que foram estudadas. São abordados características e momentos históricos importantes para análise dos dados. Esse espaço é dedicado para utilização dos dados coletados nos métodos propostos.

A análise dos dados coletados na pesquisa é realizada na quarta seção.

Na seção seguinte, as questões colocadas no trabalho são respondidas com base na análise efetuada na quarta seção.

Na quinta seção são abordadas as conclusões alcançadas, finalizando com sugestões para futuras pesquisas.

Na última seção é apresentada a disposição das referências utilizadas na construção do pensamento teórico da dissertação.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são descritas as bases da contabilidade de custos e gerencial tradicional, onde são abordados: o surgimento da contabilidade de custos e a gerencial, os conceitos, as classificações e comportamento dos custos, características dos sistemas de custos, bem como as informações de custos utilizadas no processo decisório e as metodologias de custeio tradicional e a metodologia do custeio baseado em atividades (ABC), também são abordados os conceitos relacionados a competitividade e concorrência, as bases da gestão estratégica de custos e as ferramentas de gestão empresarial.

1.1 A Contabilidade de Custos e a Gerencial

Fatos ocorridos no século XVIII, como o crescimento populacional, o desenvolvimento dos transportes, que trouxe maior demanda de produtos e serviços, bem como a revolução industrial, causaram profundo impacto no processo produtivo. Assim, as empresas tiveram que se adaptar à nova realidade econômica onde, até então, apenas compravam e revendiam mercadorias, dedicando-se ao comércio (PEREIRA, 2009). Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a apuração dos resultados, sendo que agora a contabilidade não dispunha tão facilmente dos dados para atribuir valor aos estoques. O valor de compras na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. Foi em função dessa necessidade que surgiu a contabilidade de custos (MARTINS, 2001). Assim, Leone (2000, p. 19) define a contabilidade de custos como sendo “[...] o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Neste sentido, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2) afirmam que:

A contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização; inclui aquelas partes, tanto da contabilidade gerencial quanto da financeira, em que as informações de custos são coletadas e analisadas.

Como foi relatado anteriormente, o que motivou o surgimento da contabilidade de custos inicialmente foi à avaliação dos estoques. Com o passar do tempo a contabilidade de custos começou a ter sua utilidade otimizada, passando não mais só servir para avaliar os estoques, e sim apoiar os gestores no processo de tomada de decisão (contabilidade gerencial). Devido ao aumento da competição internacional, as margens de lucro das organizações foram reduzidas. Isto fez com que se ressaltasse a importância do custeio preciso dos produtos e o aumento no controle de custos, pois agora essas informações passaram a ser cruciais no auxílio do processo decisório. Neste sentido, Souza e Clemente (2007, p.1) comentam que:

O objetivo da contabilidade gerencial parece perfeitamente claro gerar informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas da atividade empresarial e nas projeções de operações futuras visando cumprir seus objetivos (geração de lucro, superávit e outros).

Warren, Reeve e Fess (2008, p. 4), mencionam que “As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração”.

Assim, a contabilidade gerencial se utiliza de informações passadas no intuito de produzir estimativas que auxiliem a administração otimizar as oportunidades de negócios.

Fator	Contabilidade Gerencial
Usuários do relatório	Internos
Objetivos dos relatórios	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão interna.
Formas de relatórios	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custos, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	De acordo com a necessidade da administração.
Custos ou valores utilizados	Históricos e esperados (previstos).
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira - moeda forte - medidas físicas, índices etc.).
Restrições nas informações fornecidas	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Arcabouço teórico e técnico	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional.
Característica da informação fornecida	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Quadro 1 - Características da contabilidade gerencial
Fonte: adaptado Padoveze (2007, p. 36)

Percebe-se que na contabilidade gerencial existe uma maior flexibilidade que na contabilidade financeira, pois esta última segue em sua maior parte normativas rigorosas e pouco flexíveis. Já na contabilidade gerencial a informação é elaborada de acordo com a necessidade do gestor ou tomador de decisão; assim, os relatórios emanados pela contabilidade gerencial conterão aquelas informações que são necessárias à tomada da decisão.

1.1.2 Conceitos de custos

No dia-a-dia empresarial uma série de atividades é executada; em função disso, as organizações efetuam uma série de gastos que posteriormente serão registrados e analisados, e de acordo com Hernandez, Oliveira e Costa (2006, p. 17): “[...] a primeira providência da Contabilidade é efetuar a separação dos gastos em três grandes grupos: investimentos, custos e despesas.”

Dessa forma, os custos são os gastos efetuados no processo produtivo ou na prestação de serviços e têm por objetivo produzir um bem ou prestar um serviço (BRUNI; FAMÁ, 2004; MARTINS, 2001).

Para Hansen e Mowen (2003), o significado de custo do produto poderá ter significados diferentes, pois dependerá do objetivo gerencial que está sendo atendido.

A figura 1 demonstra as diferentes definições de custos, que podem surgir de acordo com os objetivos empresariais.

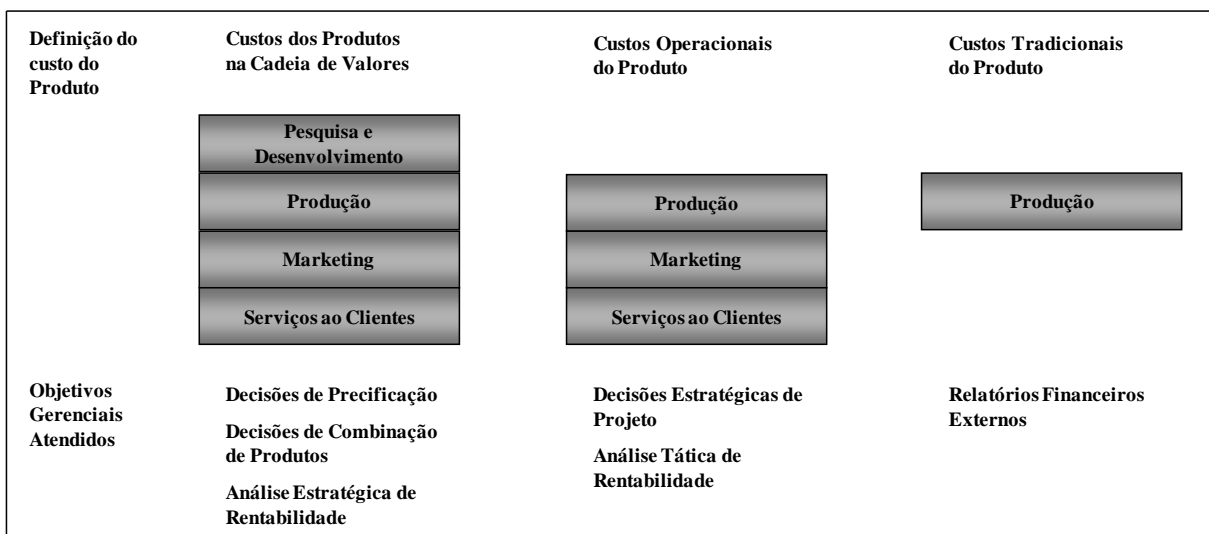


Figura 1 - Exemplos de definições de custos do produto
 Fonte: Hansen e Mowen (2003, p. 66).

Para Megliorini (2007), uma empresa industrial incorre em uma série de gastos para realizar suas atividades administrativas, comerciais e fabris e, dependendo da atividade, tais gastos poderão ser classificados como: custos, despesas e investimentos.

A figura 2 demonstra as diferentes definições de gastos, que serão classificados de acordo com a sua natureza em custo ou despesa.

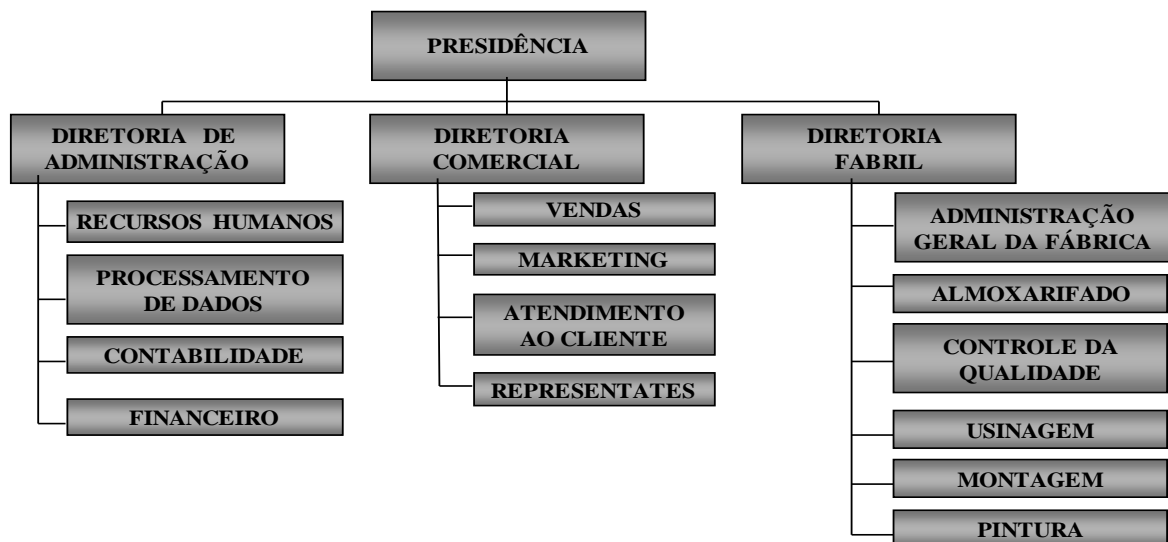


Figura 2 - Exemplos de definições de custos e despesas
Fonte: Megliorini (2007, p. 4).

A partir da figura 2, é possível constatar que a organização está dividida em três grandes áreas, que são: administração, comercial e fábrica. Assim, na administração, que engloba os departamentos de recursos humanos, processamento de dados, contabilidade e financeiro, os gastos realizados que não possuem características de investimentos serão tratados como despesas e o mesmo tratamento é dado para área comercial, onde estão embutidos os departamentos de vendas, *marketing*, atendimento ao cliente e representantes. A fábrica, porém, é a única área da organização em que os gastos que não possuem características de investimentos serão tratados como custos, pois estes gastos se referem ao esforço da organização para a transformação da matéria-prima (inclusive) em produtos acabados (MEGLIORINI, 2007).

1.1.3 Classificação dos custos

Saber como se comportam os custos em função das mudanças no nível de produção é

uma parte essencial do planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2003).

Viceconti e Neves (2003) comentam que os custos são classificados de duas formas: A primeira é em relação à apropriação aos produtos fabricados e a segunda é em relação aos níveis de produção.

1.1.3.1 Custos em relação à apropriação aos produtos fabricados

Em relação à apropriação aos produtos fabricados ou serviços prestados, os custos se dividem em: a) diretos e b) indiretos. Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo. Ainda no que diz respeito aos custos diretos os mais comuns são: a) material direto, pois podem ter como medida de consumo o quilo, o litro, a unidade que é facilmente identificada ao objeto de custeio e b) mão-de-obra direta e que pode ser medida em função das horas utilizadas. Esse tipo de custo é de fácil alocação ao objeto de custeio e não causa maiores problemas no momento de sua alocação (CHING, 2006; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; MARTINS, 2001).

Já os custos indiretos “são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou de rateio”(VICECONTI; NEVES, 2003, p. 18). Para Martins (2001), o grande problema da contabilidade de custos reside na alocação correta dos custos indiretos, e ainda de acordo com o autor “Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras só a aceitamos por não haver alternativas melhores”. (MARTINS, 2001, p.79). É importante ressaltar que para as empresas que fabricam ou prestam um único produto ou serviço só existirão custos diretos.

1.1.3.2 Custos em relação ao volume de produção

Conhecer como se comportam os custos à medida que o volume de produção muda, é de extrema importância para o administrador (MAHER, 2001). De acordo com o autor os custos se dividem em: a) fixos; b) variáveis; c) semi-variáveis e d) em degraus.

Os custos fixos “são aqueles custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o direcionador de atividade não varia” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 88). Assim, estes custos não guardam nenhum tipo de relação com o volume produzido ou nível de atividade, e cabe ainda ressaltar que, embora tenham o nome de fixo, estes custos poderão ter valores diferentes para cada período, então o termo fixo relaciona-se com sua existência independentemente do nível da atividade fabril. Dentro desta ótica, Martins (2001, p. 50) comenta que existem duas causas possíveis para a modificação no valor dos custos fixos “[...] mudança em função de variação de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia. Por exemplo, o valor da mão-de-obra indireta pode subir em determinado mês em função de um dissídio; o aluguel pode crescer em virtude da adição de um imóvel [...]”.

O custo variável “é aquele que muda em proporção direta às mudanças no nível do direcionador de custos (HORNGREN; SUDEN; STRATTON, 2004, p. 37)”. Para Maher, (2001, p.75) os custos variáveis são aqueles “que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade”. Já Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 38) definem os custos variáveis como sendo “[...] um custo que se altera, em termos de valor total, com as variações do nível de atividade”. De acordo com as citações anteriores, os custos variáveis guardam uma relação direta com o nível de atividade ou volume de produção, já que eles acompanham as mudanças ocorridas no nível de atividade e, com isso, seus valores oscilam para mais ou para menos conforme o nível da atividade.

Para Leone (1985, p. 303) os custos semivariáveis “são os custos que não têm um comportamento certo em relação ao nível de atividade. Eles incluem uma parcela fixa e uma parcela variável em seu total”. Já Hansen e Mowen (2003, p. 92) definem os custos semivariáveis como: “são custos que têm um componente fixo e um componente variável”. Cabe a contabilidade de custos analisar o comportamento destes custos para que, assim, se possa determinar de forma mais exata possível a sua parcela fixa e sua parcela variável.

Os custos semifixos “são custos que são fixos numa determinada faixa de produção, mas que variam se há uma mudança desta faixa”(VICECONTI; NEVES, 2003, p.19). Para Megliorini (2007, p. 13), “Custos Semifixos: são os elementos de custos classificados como fixos, mas que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada”. Assim, entende-se os custos semifixos como aqueles que são fixos até o limite da capacidade instalada, ultrapassando esse limite o custo se altera.

Diante do exposto, constata-se que é extremamente importante a classificação correta dos custos em fixos, variáveis, semivariáveis e semifixos, pois as decisões tomadas pelos gestores deverão estar apoiadas na correta classificação.

1.1.4 Métodos de custeio

A contabilidade de custos possui diferentes maneiras de atribuir valores aos produtos fabricados e aos serviços prestados. Essas diferentes maneiras de atribuição de custos são denominadas métodos ou metodologia de custeio. Os métodos mais difundidos são: o custeio pleno (RKW), o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC). De acordo com Silva, Miranda e Falk (2002, p. 2), “os métodos de custeio mais usuais: o Custeio Pleno, o Custeio por Absorção, O Custeio Variável e o Custeio ABC (*Activity Based Costing*)”. Esses métodos serão descritos nas seções posteriores.

1.1.4.1 Custeio por Absorção

No método de custeio por absorção tanto os custos diretos como os indiretos fazem parte da composição do custo do produto ou serviços prestados (LUNKES, 2004; MARTINS, 2001). O custeio por absorção possui três passos para sua apuração, conforme afirma Crepaldi (2011, p. 84):

O custeio é um processo de três passos. Primeiro, é preciso separar os custos de produto do custo do período. Segundo, os custos diretos do produto são atribuídos aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são atribuídos a centros de custos. Terceiro, os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com seu uso.

Este método de custeio considera para formação do custo dos produtos ou serviços tanto os custos variáveis quanto os fixos, sendo que o primeiro passo é a separação entre o que é custo e o que é despesa. Posteriormente, os custos diretos são apropriados aos produtos e os indiretos através de um critério de rateio também são alocados aos produtos, sendo que a grande problemática reside no que diz respeito à alocação aos custos indiretos de fabricação, pois estes são alocados aos objetos de custeio através de critérios de rateio, que muitas vezes

são arbitrários. E de acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.76) sua apropriação parece ser uma tarefa difícil por três razões:

1. Os custos gerais de produção são custos indiretos. Isto quer dizer que é impossível ou difícil vincular tais custos a um produto ou ordem específicos ;
2. Os custos gerais de produção envolvem muitos itens diferentes, variando desde a graxa usada nas máquinas ao salário anual do gerente de produção;
3. Muito embora o volume de produção possa oscilar devido a fatores sazonais ou outros, os custos gerais de produção totais tendem a permanecer relativamente constantes, por causa da presença dos custos fixos.

Atualmente, o problema do custeio por absorção reside nos custos indiretos de fabricação, pois quando este método de custeio surgiu, os custos indiretos de fabricação possuíam uma participação mínima nos custos dos produtos ou serviços. Dentro deste contexto, Bruni e Fama (2004, p. 181) comentam as limitações dos sistemas tradicionais de custeio como sendo:

- os sistemas tradicionais de rateio têm gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários, além de um número muito pequeno de bases de apropriação, comumente mão-de-obra direta ou horas-máquina;
- enquanto os custos indiretos de fabricação vêm crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumento do risco de erro na apuração do custo dos produtos;
- os sistemas tradicionais não permitem a identificação e eliminação de atividades que não adicionem valor ao produto, além de induzirem a produção em larga escala para diluição de custos fixos, gerando, assim estoques excessivos;
- os gestores e tomadores de decisão, com base nos sistemas atuais, não teriam informações sobre oportunidades de otimizar processos, eliminando desperdícios, promovendo o contínuo aperfeiçoamento de atividades. Muitas vezes, isso acaba dificultando importantes decisões de investimentos em tecnologias avançadas de produção;
- o crescimento da diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta, o que requer melhoria da precisão dos critérios de custeio.

Assim, o custeio por absorção é o método mais tradicional e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos, ou seja, o método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, sejam fixos ou variáveis.

A figura 3 demonstra a metodologia de apuração de custos, utilizando o custeio por absorção.

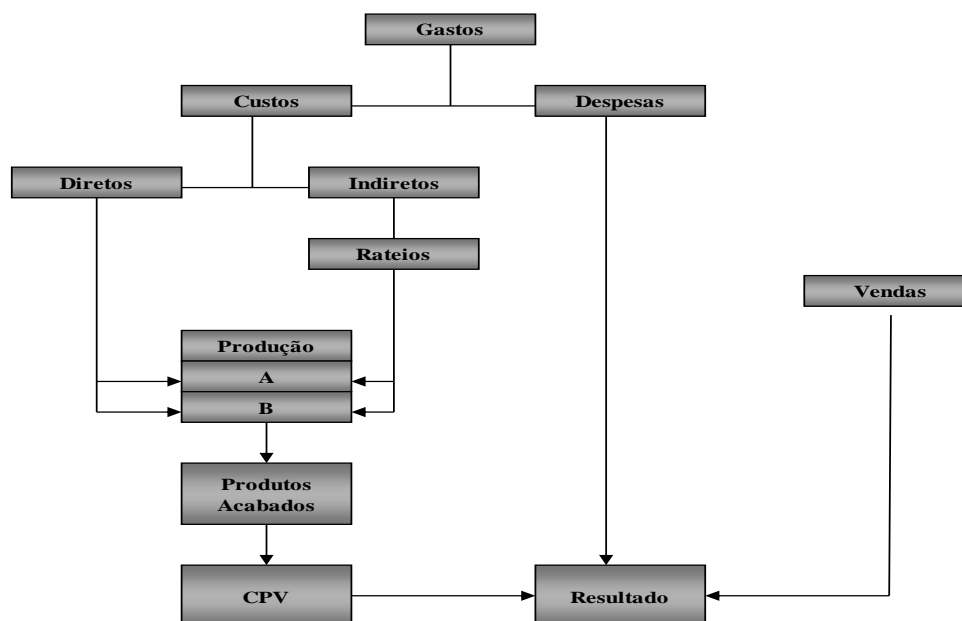


Figura 3 - Esquema do custeio por absorção
 Fonte: Adaptado Crepaldi (2011, p. 88)

Cabe ressaltar que, apesar das limitações do custeio por absorção, ele ainda é muito utilizado no Brasil, pois a legislação fiscal permite a adoção do referido método e proíbe a utilização do custeio variável para fins fiscais. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios de contabilidade, e como o custo de se manter os dois métodos em uma empresa é muito alto, opta-se pela sua utilização em detrimento do custeio variável.

1.1.4.2 Custeio Variável

Outro método para se custear um produto ou serviço é o custeio variável. É preferido por alguns administradores para tomada de decisões, e deve ser usado quando a demonstração de resultado é elaborada no formato de contribuição. Ao se comparar o lucro operacional líquido encontrado no custeio por absorção e custeio variável, percebe-se que cada um dos métodos produz valores diferentes, e a diferença pode ser significativa. O custeio variável só considera como custo de produção aqueles que variam de acordo com o volume de produção, que normalmente são: a matéria-prima, a mão-de-obra direta e a parcela variável dos custos gerais de fabricação. Os custos fixos de produção são tratados como custos do período, ou seja, é o mesmo tratamento dado às despesas, que são lançadas integralmente contra a receita em cada período. Assim, o custo de uma unidade produzida em estoque ou no custo do

produto vendido, no método do custeio variável, não contém qualquer custo fixo de produção.

O custeio variável representa uma alternativa atraente para o uso de relatórios internos e, de acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.238), as vantagens do custeio variável são resumidas em:

1. Os dados exigidos para análise CVL podem ser retirados diretamente de uma demonstração de resultado no formato de contribuição. Esses dados não estão disponíveis numa demonstração de resultado convencional, elaborada com base no método de custeio por absorção.
2. No custeio variável, o lucro de um período não é afetado por variações de estoques. Outras coisas sendo iguais (isto é, preços de venda, custos, composto de vendas etc.), os lucros variam na mesma direção das vendas, quando é usado o custeio variável.
3. Os administradores comumente supõem que os custos unitários de produtos são variáveis. Este é um problema no custeio por absorção, pois os custos unitários de produtos são combinações de custos fixos e custos variáveis. No custeio variável, os custos unitários dos produtos não contem custos fixos.
4. O impacto dos custos fixos sobre o lucro é realçado no custeio variável e no enfoque de contribuição. O valor total de custos fixos aparece explicitamente na demonstração de resultado, salientando que o valor integral dos custos fixos precisa ser coberto para que a empresa seja realmente rentável. Em contraste, no custeio por absorção os custos fixos são misturados com os custos variáveis e ficam enterrados no custo dos produtos vendidos e nos estoques finais.
5. Os dados de custeio variável facilitam a estimação da rentabilidade de produtos, clientes, e outros segmentos das operações. No custeio por absorção, a rentabilidade é obscurecida por alocações arbitrárias de custos fixos.
6. O custeio variável se alia a métodos de controle de custos, tais como custos padrões e orçamentos flexíveis.
7. O lucro operacional líquido do custeio variável se aproxima mais do fluxo de caixa do que o lucro operacional líquido calculado pelo método de custeio por absorção. Isto é, particularmente importante no caso de empresas com possíveis problemas de fluxo de caixa.

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007), percebe-se que o custeio variável se mostra mais eficiente para a gestão do que o custeio por absorção; porém, observa-se que o custeio por absorção ainda é mais utilizado que o custeio variável. Isto se deve, em parte, à tradição, mas o custeio por absorção também é atraente para muitos contadores e administradores porque eles acreditam que se associa melhor os custos às receitas.

A figura 4 demonstra a metodologia de apuração de custos, utilizada no custeio variável.

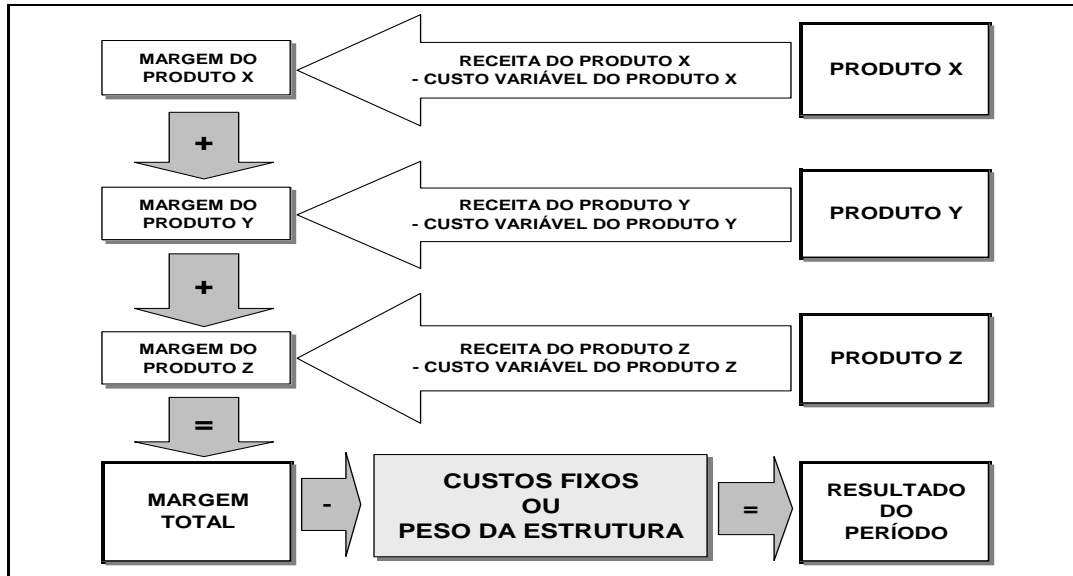


Figura 4 - Esquema do custeio variável
 Fonte: Souza e Clemente (2007, p.192)

Apesar do custeio variável se apresentar muitas vezes mais rico em informações do que o custeio por absorção, sua utilização ainda é pouco explorada, visto que a legislação fiscal brasileira não permite sua adoção para fins de apuração do resultado, resultado este que é levado à tributação.

1.1.4.3 Custeio Baseado em atividades

O custeio baseado em atividades (ABC) é uma metodologia que objetiva aumentar a acurácia da mensuração dos custos dos produtos, assim como da performance na utilização dos recursos e na realização das atividades. Essa metodologia de apuração de custos vem sendo implementada com sucesso em diversos países no mundo (BHIMANI *et al.*, 2007).

Para Hansen e Mowen (2003, p.392), o “sistema de custeio baseado em atividades (ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo”. Assim, o custeio baseado em atividades está fundamentado no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto os produtos consomem atividades e materiais. O custeio de um produto ou serviço é aprimorado por uma identificação mais específica dos custos de suporte, que pelos métodos tradicionais são classificados como custos gerais de fabricação e rateados aos produtos. O custo do produto por atividade é calculado pela identificação dos materiais e atividades necessárias para

fabricar o produto ou prestar o serviço e da quantidade das atividades para cada produto ou serviço (NAKAGAWA, 2007).

E ainda, de acordo com Nakagawa (2007, p. 42), “[...] a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. O custeio baseado em atividades utiliza os *cost-drives* (geradores/condutores de custos) para definição do custo unitário de uma atividade. Entende-se como gerador/condutor de custo o evento relacionado a uma ou mais atividades, que provoca sua ocorrência, como por exemplo o número de *setups*, número de ordens de compra, número de clientes, entre outros. Para Porter (1992, p. 58), “condutores de custos são os determinantes estruturais do custo de uma atividade e diferem de acordo com o controle que uma empresa exerce sobre eles. Eles determinam o comportamento dos custos dentro de uma atividade, refletindo quaisquer elos ou inter-relações que os afetam”. Exemplos: economias de escala, aprendizagem, o padrão de utilização da capacidade, elos, inter-relações, integração, momento oportuno, políticas discricionárias, localização e fatores institucionais. Observa-se que o conceito da metodologia do ABC enfoca o consumo de recursos pelas atividades desenvolvidas na empresa, e o conceito de condutores de custos dentro da cadeia de valor discute os determinantes estruturais, decorrentes de inter-relações internas ou externas às atividades da empresa. Bruni e Fama (2004, p.182) fazem o seguinte comentário a respeito do custeio baseado em atividades:

O custeio baseado em atividades ou, simplesmente, ABC, do inglês *Activity Based Costing*, difere do sistema tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes.

O ABC permite o gerenciamento da organização calcado nas atividades por ela desenvolvidas. Brimson (1996, p.74) descreve as vantagens que o gerenciamento por atividade traz para as organizações, que são:

- Estabelecer metas de custo e desempenho mais realistas, derivadas do planejamento estratégico.
- Identificar desperdícios e fatores que direcionam o custo.
- Melhorar a qualidade das decisões na determinação de preços, fabricar/comprar e estimativas pelo reconhecimento de um custo de produto correto (que é derivado do rastreamento do custo das atividades aos produtos).

A figura 5 demonstra, através do diagrama, a arquitetura de uma gestão de custos que reúne as abordagens anteriormente descritas.

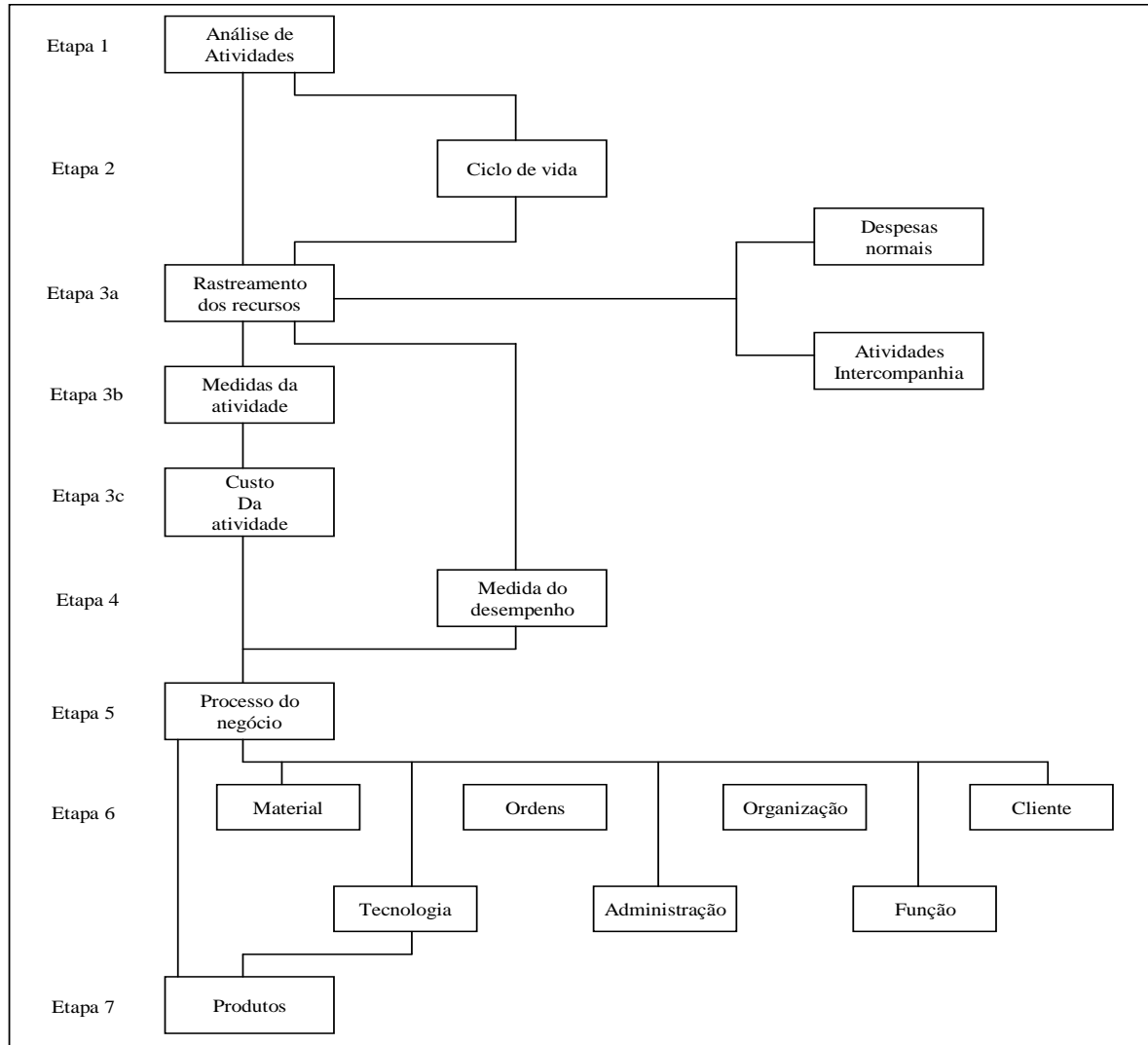


Figura 5 - Arquitetura de uma gestão de custos baseada no ABC
Fonte: Brimson (1996, p. 75)

De acordo com a figura 5, para se calcular o custo de um produto deverão ser percorridas sete etapas, que são:

- Análise de atividades – serve para identificar as atividades tanto de produção como as de apoio para que, assim, se tenha elementos capazes de determinar de forma correta seu custo e desempenho.
- Análise do ciclo de vida – serve para gerenciar o custo e desempenho de um processo ou produto através da duração de suas atividades.
- Determinação do custo das atividades – possibilita se conhecer o consumo de recursos na realização de uma atividade.

- Medida de desempenho da atividade – são medidas financeiras e operacionais que são utilizadas para medir o desempenho da organização, possibilitando verificar se as atividades estão sendo executadas de forma eficaz.
- Análise do processo de negócio – possibilita determinar as interdependências entre as atividades. A observação interna destes inter-relacionamentos proporciona a visibilidade dos eventos que causam os processos de negócio.
- Rastreamento do custo – possibilita conhecer dentro do processo de negócio os elementos que consomem recursos gerando, assim, os custos.
- Cálculo do custo do produto – após se percorrer as seis etapas anteriores, é possível se conhecer o custo dos produtos. Assim, as atividades consomem recursos e, os produtos consomem as atividades (BRIMSON, 1996).

Assim, o custeio baseado em atividades vem amenizar um grande problema causado pelos sistemas tradicionais de custeio, que é alocação arbitrária dos custos indiretos de fabricação; porém, ele é mais complexo e oneroso que os tradicionais, o que muitas das vezes faz com que as empresas optem pelos sistemas tradicionais. Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.258) comentam as principais diferenças entre o custeio baseado em atividades e os sistemas tradicionais de custeio.

No custeio baseado em atividades:

1. Custos que não são de produção, bem como custos de produção, podem ser atribuídos a produtos.
2. Alguns custos de produção podem ser excluídos dos custos de produtos.
3. Diversos acumuladores de custos gerais de produção são utilizados, sendo cada um deles alocado a produtos e a outros objetos de custo que usam sua medida específica de atividade.
4. As bases de alocação frequentemente diferem daquelas utilizadas nos sistemas tradicionais de custeio.
5. As taxas de custos gerais, ou taxas de atividade, podem basear-se no nível de atividade à capacidade plena, e não no nível orçado de atividade.

Para Nakagawa (2007, p.30), “o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitude dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos)”. Desta forma, o custeio baseado em atividades constitui uma importante ferramenta estratégica que permite ao gestor adicionar valor à empresa. Maher (2001, p. 294) apresenta duas formas em que o custeio baseado em atividade adiciona valor às companhias:

- a) Melhores informações sobre custos de produtos que ajudam os administradores a tomar decisões sobre preços de vendas, sobre manter ou eliminar produtos. Os administradores também utilizam informações sobre custos para decidir se continuam vendendo certos produtos.
- b) Melhores informações sobre custos das atividades e processos que ajudam os administradores a implantar medidas de redução de custos.

O custeio baseado em atividades funciona como um regulador do uso de recursos nas empresas, pois o monitoramento constante das atividades proporcionado pelo seu uso auxilia na detecção do mau uso de recursos. Assim, os gerentes das atividades têm um incentivo para manter suas operações competitivas pela identificação contínua dos geradores de desperdício. O ABC é uma ferramenta poderosa para administrar a operação complexa de um negócio através da avaliação detalhada das atividades, ele atribui dados de custos e desempenho às atividades. Desta forma, a administração dispõe de informações sobre os custos e desempenho das atividades, além de determinar o custo do produto de forma correta, melhora o processo de negócio, elimina desperdícios (atividades que não agregam valor), identifica os geradores de custos, contribui para o planejamento das operações e também ajuda a estabelecer as estratégias do negócio (BRIMSOM, 1996).

Percebe-se nitidamente que o ABC contribui sobremaneira para a gestão estratégica de custos, uma vez que ele possibilita o monitoramento de todas as atividades desenvolvidas pela empresa e, com isso, se tem condições de identificar aquelas que não estão agregando valor e eliminá-las.

1.1.4.4 Custeio RKW ou custeio pleno

Com o intuito de fixar preços, surgiu na Alemanha no início do século XX a ideia do RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), que consiste na alocação de custos e despesas aos produtos fabricados ou serviços prestados. Para Martins (2001, p. 220), “Com fundamento na ideia do uso de custos para fixar preços nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas muitíssimo conhecida no nosso meio brasileiro por RKW [...]”. Nesta metodologia, se aloca “[...] aos produtos e serviços todos os custos e despesas, inclusive as financeiras, fornecendo dessa maneira o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receita (CREPALDI, 2011, p. 263)”.

No método RKW a empresa é dividida em centros de custos e estes recebem os custos e despesas por meio de bases de distribuição e posteriormente aos produtos ou serviços por meio de critério de utilização desses recursos (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

A operacionalização do método é descrita por Bornia (2002, p. 103) em cinco etapas:

- a) separação dos custos em itens;
- b) divisão da empresa em centros de custos;
- c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d) redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final)”.

Percebe-se, através da citação anterior, que a empresa deverá estar dividida em centro de custos para que, desta forma, os custos e despesas possam ser acumulados e posteriormente alocados ao objeto de custeio. Neste mesmo enfoque, Martins (2001, p. 220) comenta sobre a alocação dos custos e despesas “[...] tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos”. Crepaldi (2011, p. 264) comenta a aplicação do método, afirmando que “As aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais”. O autor ainda menciona que no início da utilização do método “Havia uma preocupação em se relacionar os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos [...]”.

A figura 6 demonstra a seqüência de funcionamento do custeio pleno.

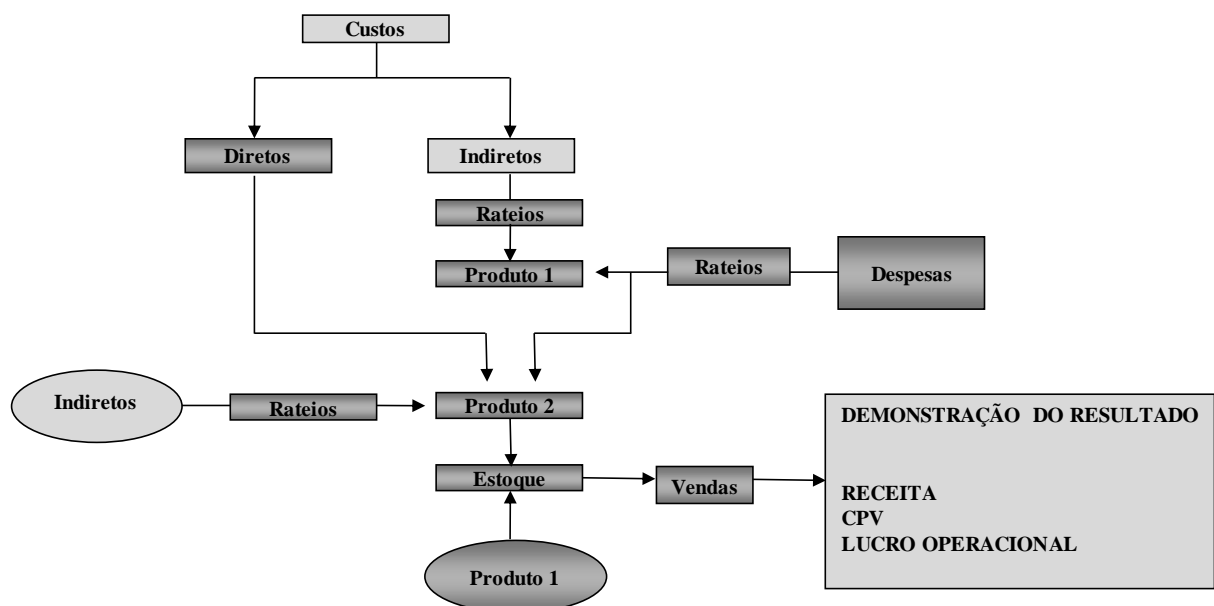


Figura 6 - Seqüência de funcionamento do custeio pleno
Fonte: Martins e Rocha (2010, p. 132)

O RKW tem sua importância por apresentar todo esforço (gastos) que a organização realiza para obtenção de receita; porém, sua metodologia não é indicada para formação de preço no atual mercado mundial, pois de acordo com Martins (2001, p. 220) “[...] dentro do que se reconhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais em decorrência dos mecanismos e forças da oferta e procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos.”

1.1.5 Métodos de acumulação de custos: por ordem e por processo

O sistema de custos de uma organização é peça fundamental em seu processo gerencial; assim, de acordo com as características do negócio e das necessidades da organização, o desenho desse sistema deverá no mínimo ser capaz de fornecer aos gestores informações capaz de satisfazer às demandas por respostas que os auxiliem no processo de tomada de decisão. Neste sentido, Padoveze (2007, p. 313) afirma que “Partindo do processo produtivo da empresa e seu ciclo operacional, a empresa tem condições de escolher o sistema de acumulação de custos que coordena com o seu processo produtivo”.

Dois sistemas de custos são empregados comumente na indústria e em muitos setores de serviços, esses sistemas são conhecidos pelos nomes de custeio por ordem de serviço e custeio por processo (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). Dentro do mesmo enfoque, Pompermayer (2004, p. 79) menciona “A acumulação dos custos em objetos de custos pode ser efetuada basicamente por dois sistemas ou métodos de acumulação: por ordem de produção ou por processo também denominado de método por centro de custos”. Existe uma ideia de que os dois sistemas de custos sejam bem diferentes um do outro; porém, conforme afirma Martins (2001, p. 144): “Tanto se fala e se escreve sobre Custos para Produção por Ordem e para Produção Contínua que às vezes se acaba por acreditar que sejam duas formas de custear totalmente distintas. Na verdade, as diferenças entre uma forma e outra são pequenas.”

O custeio por ordem de serviço aloca aos produtos ou serviços os custos prontamente identificados às unidades fabricadas ou os serviços prestados (HORNGREN; SUNDEM; STRATON, 2004). Pompermayer (2004, p. 79-80) comenta que:

O método de acumulação de custos, genericamente nomeado como **método de acumulação por ordem de produção**, foi concebido com a intenção de permitir à administração o conhecimento de todos os custos decorrentes da execução de uma tarefa, um serviço ou uma produção em especial. Na verdade, por meio da ordem de produção são registrados todos os custos incorridos para a realização daquela produção em especial, em separado dos demais custos que a empresa possa ter. Esses custos acumulados podem ser diretamente ligados à produção ou ser caracterizados como despesas indiretas, desde que identificados claramente com a produção em foco.

O método é indicado para empresas que fabricam produtos ou prestam serviços diferentes a cada período. “As empresas que operam em indústrias por ordem produzem uma ampla variedade de produtos ou serviços que geralmente são bem distintos uns dos outros. Os produtos customizados, ou feitos sob encomenda, se encaixam nessa categoria [...] (HANSEN; MOWEN, 2003 p. 138)”. O método também é bastante utilizado em empresas de construção de grande porte; desta forma, no referido método todos os custos gerados na produção ou prestação de serviço são alocados às ordens e, ao final da produção/prestação de serviço, tem-se o total gasto com a respectiva ordem. Nesse mesmo sentido, Martins e Rocha (2010, p. 46) fazem o seguinte comentário:

Os custos debitados, elemento a elemento (material, mão-de-obra etc.), às ordens de produção ou de serviço, durante todo o tempo de sua execução. A principal informação gerencial não é o custo de cada fase do processo produtivo nem dos períodos de tempo (embora isso também seja muito importante), mas sim o custo de cada ordem de produção ou de serviço.

Para Pompermayer (2004), o sistema por ordem possui três características, que são:

- O método é capaz de identificar com precisão a elaboração de lotes de produtos diferentes no processo produtivo;
- O custo de produção só será conhecido ao final da fabricação do produto ou prestação do serviço;
- O método permite um melhor conhecimento do resultado obtido com cada produto, além de oferecer a possibilidade de formação de uma base de informações de custos confiáveis para elaboração de futuros orçamentos.

Martins (2001, p. 145) comenta que no sistema por ordem

[...] os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. Essa conta só para de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se terminar um período contábil e o produto estiver ainda em processamento, não há encerramento, permanecendo os custos, até então incorridos na forma de bens em elaboração, no ativo; quando a ordem for encerrada, será transferida para estoque de produtos acabados ou para Custo do Produto Vendido, conforme a situação.

Percebe-se que no sistema por ordem, dependendo do produto fabricado, o processo poderá ser superior a um ano; assim, o objeto do custeio terá sua produção iniciada em um período e terminada em outro.

O sistema de custo por processo é indicado para as empresas que fabriquem sob condições de processo contínuo ou de fabricação em massa. Neste sentido, Padoveze (2007, p. 83) faz o seguinte comentário “[...] esse sistema de acumulação é utilizado por empresas que fabricam produtos que exigem um processo contínuo, com poucas matérias-primas. Essas empresas tendem a ter poucos produtos manufaturados e em massa relativamente padronizados [...]”. Sob o mesmo enfoque, Horngren, Sundem, Stratton (2004, p. 472) comentam: “Os sistemas de custeio por processo aplicam os custos aos produtos como aqueles que são geralmente produzidos em massa, em produção contínua, por meio de uma série de processos de produção”. Já Guerreiro (2011, p. 11) afirma que:

Nos ambientes de produção contínua de um único produto ou produto “homogêneo”, inexistente a necessidade de emitir a ordem de produção. Nesse ambiente, um único produto é fabricado e acumulação de custos é feita por fases do processo produtivo. Essas fases são equivalentes a processos, por isso a denominação de acumulação de custos por processos (ou por fases ou por centros de custos produtivos).

A figura 7 demonstra como se dão as etapas (fases) do sistema de custos por processo.

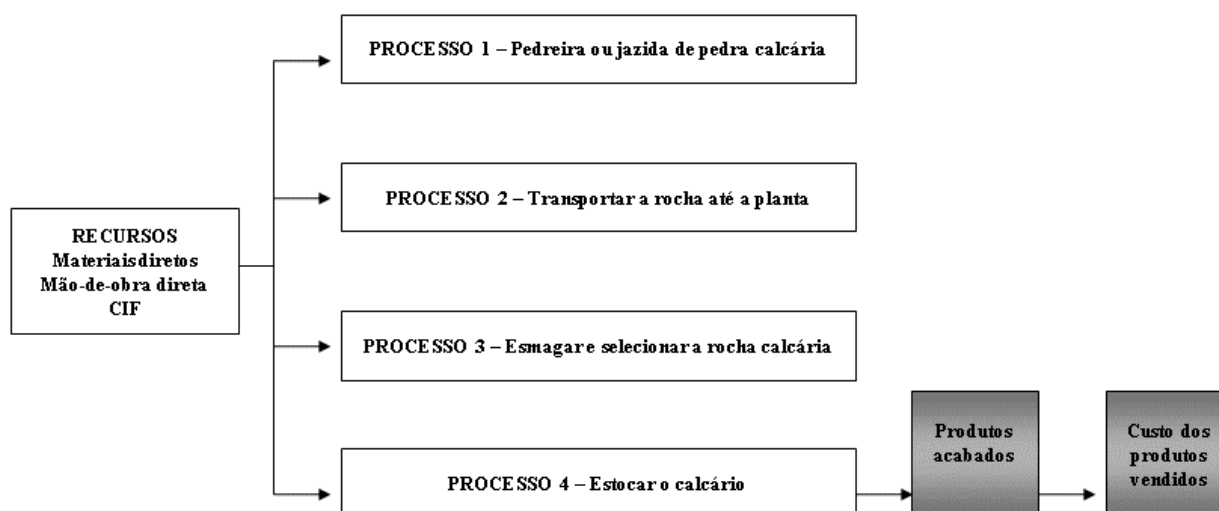


Figura 7 - Etapas do sistema de custos por processo

Fonte: Horngren, Sundem, Stratton (2004, p. 474)

Martins e Rocha (2010, p. 47) citam exemplos de empresas que utilizam o método por processo que são:

- a) na indústria de manufatura: farmacêutica, química e petroquímica, bebidas, cimento, celulose e papel, petróleo e seus derivados, açúcar e álcool, eletrônicos, geração de energia etc.;
- b) no setor de prestação de serviços: transporte de passageiros (custo por milha-poltrona, por exemplo), radiografias, exames laboratoriais, vacinação, hemocentros, entrega de

documentos, acolhimento de depósitos bancários, recebimentos de contas, compensação de documentos bancários, serviços de telefonia fixa e móvel etc.

Assim como no sistema de custo por ordem, o sistema por processo tem sua aplicação tanto para as empresas que fabricam produtos quanto aquelas que prestam serviços.

O referido sistema tem sua aplicabilidade às empresas que fabricam produtos com as mesmas características e de maneira contínua. Uma outra característica do método é que os produtos são fabricados em grandes quantidades. Assim, o processo produtivo é constituído de seções e departamento. Em função desta configuração, não é possível identificar com clareza a qual produto se refere determinado consumo, pois o custo unitário de cada produto só é conhecido ao final do período, onde será dividido o total dos custos do período pelas unidades produzidas.

1.1.6 Controle de Custos através do custo-padrão

Para que o sistema de custos atenda à sua função precípua, que é o auxílio ao processo gerencial, as informações emanadas pelo sistema deverão conter, além dos dados históricos, ou seja, informações de eventos passados, informações planejadas que, confrontadas com os dados históricos, servirão de subsídio para avaliação de desempenho. Neste sentido, Guerreiro (2011, p. 26) traz a seguinte abordagem:

A determinação dos custos efetivamente incorridos é muito importante para uma série de objetivos, principalmente aqueles ligados aos fechamentos contábeis societários e fiscais. Do ponto de vista da função gerencial de controle, a determinação somente de custos incorridos não é suficiente para que essa função seja desempenhada de forma eficaz. [...] O ponto fundamental é que a experiência passada por si só não é um parâmetro adequado para que os gestores possam avaliar o desempenho [...].

Assim, o custo-padrão desempenha papel preponderante no controle das operações e na avaliação de desempenho. O conceito de custo-padrão é dado por Crepaldi (2011, p. 184) como sendo “[...] um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta”. Já para Padoveze (2007, p. 224) o custo-padrão

[...] representa medidas físicas e monetárias, relativas a elementos de receita e custo dos eventos, transações e atividades adequadamente mensurados, que deveriam ser atingidos a partir de condições preestabelecidas, vinculadas à decisão de elaborar uma unidade de produto ou serviço, em um determinado momento de tempo.

O custo-padrão é uma referência na utilização de recursos. Assim, tal referência é utilizada na avaliação de desempenho. O custo-padrão é dividido em: a) custo-padrão ideal, b) custo-padrão estimado e c) custo-padrão corrente (CREPALDI, 2011; MARTINS, 2001; WARREN; REEVE; FESS, 2008).

O custo-padrão ideal é calculado de forma científica, onde são consideradas todas as condições de utilização máxima dos recursos de produção, da estrutura do produto e do processo de fabricação que possam ser alcançadas. Para Martins (2011, p. 315), o custo-padrão ideal é “[...] o valor conseguido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva”.

O custo-padrão ideal é um custo determinado da forma mais científica possível pela engenharia de produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão-de-obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa. Entretanto, a curto prazo, por existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado (CREPALDI, 2011, p. 184).

Assim, esta modalidade de padrão serve apenas para um parâmetro de comparação da evolução, caso comparado com períodos anteriores, pois é difícil se alcançar no curto prazo, podendo ser utilizado como uma meta de longo prazo. Neste contexto, o custo-padrão ideal se configura como uma poderosa ferramenta estratégica para as empresas que buscam como estratégia a liderança em custos (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

Já o custo-padrão estimado se configura como uma projeção para o futuro, tendo como base custos observados no passado, sem qualquer preocupação de se avaliar se ocorreram ineficiências no passado. Neste sentido, Martins (2001, p. 316) menciona que o custo-padrão estimado “[...] parte da hipótese de que a média do passado é um número válido e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como volume de atividade, mudança de equipamentos etc.”.

Custo-padrão corrente é o indicado para uso nas empresas pois, diferentemente dos outros dois tipos, este é alcançável e também possui cunho de planejamento. De acordo com Crepaldi (2011, p. 185):

O Custo-padrão Corrente situa-se entre o Ideal e o Estimado. Ao contrário deste último, para fixar o Corrente a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação de eficiência da produção. Por outro lado, ao contrário do Ideal, leva em consideração as deficiências que reconhecidamente existem, mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazo, tais como as relativas a materiais comprados de terceiros, à inexistência de mão de obra especializada e outras similares.

Conforme mencionado anteriormente, o custo-padrão corrente é o mais indicado para ser utilizado pela empresa, considerando como um objetivo de curto e médio prazo e é o mais adequado para fins de controle.

Padoveze (2007, p. 225) afirma que os objetivos mais importantes do custo-padrão são:

- a) determinação do custo, que deve ser o custo correto;
- b) avaliação das variações ocorridas entre o real e o padronizado;
- c) definição de responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade padronizada, servindo como elemento motivacional;
- d) avaliação de desempenho e eficácia operacional;
- e) base para o processo orçamentário.

De acordo com Padoveze (2007), o custo-padrão possui seis objetivos mais importantes, sendo o primeiro responsável por quantificar o custo correto de produção. Para que isto ocorra de fato, a empresa deverá observar todos os parâmetros considerados no estabelecimento do padrão para que, assim, as metas sejam alcançadas. Após o estabelecimento do padrão, o passo seguinte é fazer o acompanhamento comparando o custo real com o padrão estabelecido e avaliar as variações ocorridas. Esta etapa é de suma importância para o sucesso do planejamento, pois após se identificar as causas das variações, ações deverão ser tomadas visando o alcance da meta anteriormente estabelecida. Para o cumprimento da etapa descrita, se faz necessário delegar responsabilidades. Os responsáveis serão os encarregados em observar todos os aspectos envolvidos no planejamento e operacionalizar o seu alcance, pois todos os colaboradores da organização terão seus desempenhos avaliados de acordo com os parâmetros estabelecidos no plano inicial. O custo-padrão também é uma ótima base de dados e que servirá para elaboração do processo orçamentário.

O custo-padrão pode ser utilizado pelas empresas que adotam tanto o custeio por absorção quanto o custeio variável, bem como as que utilizam os sistemas de acumulação por ordem de produção ou por processo (CREPALDI, 2011; MARTINS, 2001; WARREN, REEVE e FESS, 2008).

A determinação do custo-padrão é efetuada através de uma sistemática que é muito semelhante à de outros sistemas de apuração de custos. De acordo com Crepaldi (2011, p. 188), os passos da sistemática de apuração são:

- determinação dos tempos-padrão de fabricação, por produto, por centro de custo;
- determinação de quantidade-padrão e do valor dos materiais, na forma indicada, por produto;
- orçamento de custos para o exercício, em totais separados para mão de obra e encargos e custos indiretos de fabricação;

- distribuição dos custos de mão de obra e encargos e de outros gastos de fabricação, separadamente, aos centros de custos tanto auxiliares como produtivos, mediante critérios racionais;
- apropriação dos custos dos centros auxiliares aos custos dos centros produtivos, ainda separadamente para os dois componentes citados;
- estimativa das horas-homem de força de trabalho no exercício, por centro de custo produtivo;
- determinação do custo-padrão por produto, mediante multiplicação dos tempos-padrão de cada produto, em cada centro de custo, pelas respectivas taxas, separadamente por componente, e soma dos custos assim calculados, de todos os centros, por componente.

Seguindo os passos anteriormente mencionados, é possível se obter o custo-padrão separado para cada um dos três elementos de custos. Tal separação, além de alcançar os elementos de custos, também alcança cada produto, isso porque no momento em que for feita a comparação entre o custo real e o padrão, é possível se identificar qual é o produto e o elemento de custo causador da diferença.

A figura 8 a seguir apresenta as etapas de elaboração do custo-padrão e o seu acompanhamento.

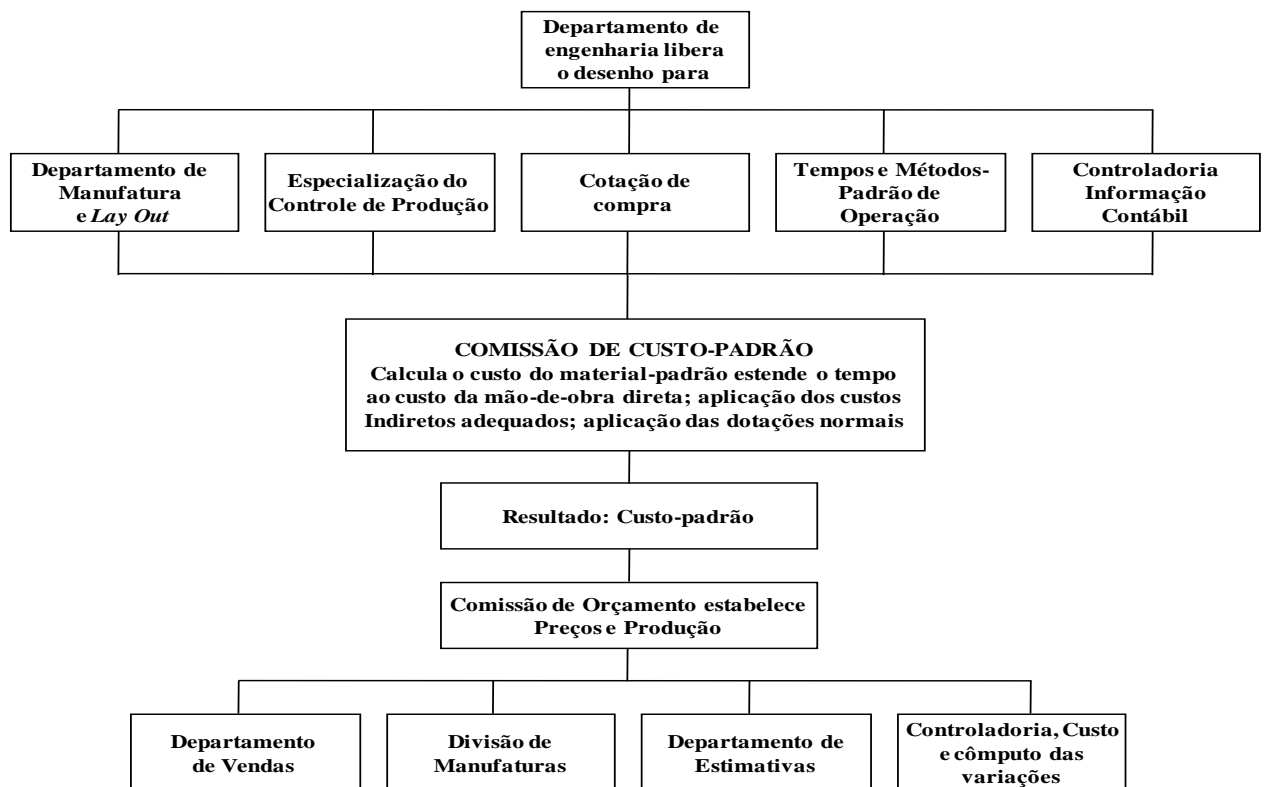


Figura 8 - Etapas de elaboração do custo-padrão
Fonte: Adaptado Matz (1987, p. 536)

Uma das etapas mais importantes do custo-padrão é a análise das variações. Neste sentido, Padoveze (2007, p. 403) comenta que:

Um dos pontos-chaves na elaboração do custo-padrão, que contém metas a serem atingidas, é sua confrontação com o custo real. Temos então a análise das variações entre o custo-padrão, que é o que deveria ser atingido, e o custo real, que é o que aconteceu. Diante das análises, verificam-se os problemas e tomam-se medidas corretivas para que os padrões possam ser alcançados.

Crepaldi (2011, p. 192), de forma semelhante, menciona que “A análise das razões das diferenças entre o custo real e o padrão é a parte mais importante do uso do custeio-padrão para fins de CONTROLE”. Conforme mencionado anteriormente, a análise das variações consiste na etapa de controle e deve ser realizada para os três elementos de custos: matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. No momento da análise, poderão ocorrer dois tipos de variações, que são: favorável (f), que ocorre quando o custo real é menor que o padrão ou desfavorável (d), quando o custo real é maior que o padrão (MEGLIORINI, 2007).

1.2 Competitividade e as estratégias

A globalização dos mercados, os avanços tecnológicos, a crescente incerteza e risco, são fatores que têm contribuído consideravelmente para o aumento da concorrência, e que podem levar as empresas a dois caminhos distintos: o do sucesso ou o caminho para o fracasso. Rocha (1999, p. 44) comenta que:

Os recursos econômicos, quer sejam, físicos, financeiros, informacionais ou intelectuais, são limitados na natureza; não se encontram, em abundância, recursos humanos, tecnológicos, materiais, financeiros e informacionais. Para obtê-los, as entidades – sociais ou individuais – precisam competir entre si.

Desta forma, para que as empresas possam desfrutar dos melhores recursos existentes, elas deverão competir não apenas com as entidades normalmente denominadas concorrentes, ou seja, aquelas que atuam vendendo produtos e serviços no mesmo mercado ou segmento. Também competem com seus próprios clientes e fornecedores, para obterem recursos de que necessitam em condições otimizada de custo, tempo e qualidade (ROCHA, 1999).

Assim, a expressão competitividade está relacionada à situação ou estado das empresas que conseguem obter recursos em melhores condições que seus concorrentes. Já para Silva (2004, p.36), “A competitividade não pode ser vista como uma característica intrínseca à empresa, pois ela advém de fatores que são internos e externos, que ela pode ou não controlar”.

De acordo com este autor, a competitividade está relacionada com três fatores, que

são: sistêmicos, estruturais e internos. No que diz respeito aos fatores sistêmicos, a empresa está inserida em um ambiente que lhe exerce forças externas no sentido econômico, fiscal e financeiro, social, político e institucional, legal ou regulatório, internacional e tecnológico.

Esse conjunto de fatores é denominado sistêmico justamente porque caracteriza o sistema em que a empresa está inserida e que não pode controlar. Os fatores estruturais estabelecem que, além do ambiente no qual a empresa encontra-se inserida, ela também está imersa em uma estrutura de mercado que é particular ao tipo de produto ou serviço com que ela concorre.

Esta estrutura de mercado é caracterizada pela oferta e demanda, bem como as formas específicas de regulação da concorrência.

Esses fatores estruturais são definidos por Coutinho e Ferraz (1995, p.20) “são aqueles que, mesmo não sendo inteiramente controlados pelas firmas, estão parcialmente sob área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que ela enfrenta diretamente”. Os fatores internos estão relacionados à capacidade empresarial, à estratégia e à forma de gestão da empresa, à busca pela inovação presente nos objetivos e na rotina da empresa. Os recursos produtivos que a empresa possui, a compreensão do mercado e dos fatores sistêmicos, a flexibilidade nas decisões, a capacidade de cooperação entre a empresa e os componentes da cadeia de valor (fornecedores e clientes) e concorrentes são algumas das características que compõem os fatores internos da competitividade da empresa. Nesse cenário, as empresas buscam novas estratégias competitivas, com o intuito de obter algum tipo de vantagem em relação aos seus concorrentes, e nesse sentido Brimson (1996, p. 17) comenta:

Atualmente, os clientes esperam produtos de alta qualidade, maior funcionalidade e preço baixo. Estas expectativas são consequências de progressos tecnológicos e científicos sem precedentes, conjugados com concorrentes globais que obrigam as demais empresas do mesmo ramo a adotarem uma estratégia de excelência empresarial ou saírem do negócio.

A escolha da estratégia competitiva está baseada em duas questões centrais, que são: 1) a atratividade da rentabilidade a longo prazo e 2) os determinantes da posição competitiva dentro de um segmento específico. Na primeira deve-se levar em consideração que nem todos os segmentos empresariais oferecem oportunidades para as empresas manterem rentabilidades iguais. A rentabilidade para um segmento específico constitui um componente essencial à determinação da rentabilidade de uma empresa. Já a segunda questão está relacionada com o posicionamento ocupado pela empresa dentro de seu segmento.

“A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa.” (PORTER, 1992, p. 2).

Porter (2004, p.4) comenta que “A meta da estratégia competitiva para uma unidade empresarial em uma indústria é encontrar uma posição dentro dela em que a companhia possa melhor se defender contra essas forças competitivas ou influenciá-la ao seu favor.”

E, ainda de acordo com o autor, essas forças competitivas podem se apresentar de cinco formas diferentes, que são: a) Ameaça de novos entrantes; b) Poder de barganha dos fornecedores; c) Poder de barganha dos compradores; d) Ameaça de produtos ou serviços substitutos, e) Rivalidade entre empresas existentes.

As cinco forças competitivas demonstram que a concorrência em determinado segmento empresarial não está limitada apenas aos participantes estabelecidos, pois os clientes, fornecedores, substitutos e os potenciais entrantes são todos concorrentes. “Concorrência, nesse sentido mais amplo, poderia ser definida como rivalidade ampliada.” (PORTER, 2004, p.6). A intensidade da concorrência é determinada levando-se em consideração as cinco forças competitivas em conjunto. Dentro deste contexto, a solução para o desenvolvimento de uma estratégia é pesquisar com maior profundidade e analisar as fontes de cada força e, desta forma, identificar os pontos fortes e fracos da empresa, demonstrando também que mudanças estratégicas podem resultar em um maior retorno para a empresa. As forças competitivas poderão ser enfrentadas através de estratégias genéricas e que, de acordo com Porter (2004), são as seguintes: 1) liderança no custo total, 2) diferenciação e 3) enfoque. Assim, a empresa, ao enfrentar seus concorrentes através dessas estratégias genéricas, terá condições de superá-los. Para Michelis (2001, p.25):

Ser competitivo é desenvolver vantagens competitivas, seja através de menores custos ou de produtos diferenciados, dos quais obtêm-se preços elevados. Para manter estas vantagens, as empresas precisam aprimorar seu desempenho, conseguindo novas vantagens, mais sofisticadas com o decorrer do tempo, oferecendo produtos e serviços de melhor qualidade ou produzindo com mais eficiência.

Além de disso, poderá indicar que em algumas estruturas a empresa pode obter altos retornos, em outras, o sucesso com uma estratégia genérica pode ser necessário apenas para obter retornos aceitáveis em sentido absoluto (PORTER, 2004). Kaspczak (2008), chama a atenção para estratégia mista, que representa oferecer aos clientes um produto diferenciado com baixo custo.

A figura 9 apresenta as três estratégias genéricas de Porter.

A L V O E S T R A T É G I C O	No Âmbito de Toda a Indústria	DIFERENCIAÇÃO	LIDERANÇA NO CUSTO TOTAL
	Apenas um Segmento Particular	ENFOQUE	

Figura 9 - As três estratégias genéricas
Fonte: Porter (2004, p.41)

A estratégia genérica de liderança no custo é uma das modalidades de vantagem competitiva. Mesmo que a empresa venha a optar por outro tipo de estratégia que não seja a liderança em custos, ou seja, a empresa poderia ter optado pela estratégia de diferenciação, mesmo assim, ela terá que estar atenta aos custos, pois ao adotar tal estratégia ela deverá manter seus custos próximos de seus concorrentes.

“Os administradores reconhecem a importância do custo, e muitos planos estratégicos estabelecem a **liderança de custo** ou a **redução de custo** como meta” (PORTER, 1992). Porém, muitos desses administradores desconhecem as causas que motivaram os custos, e também focam muitas vezes nos custos de produção, deixando de considerar outros gastos relacionados ao negócio. Nesse sentido, Porter (1992) afirma que “Estudos de custos costumam concentrar-se nos custos de fabricação, negligenciando o impacto de outras atividades como *marketing*, serviço e infra-estrutura sobre a posição dos custos relativos”. Conhecer toda a estrutura de custos e o seu comportamento torna-se vital para o sucesso da estratégia de liderança no custo.

Pires (1995) destaca que o baixo custo se sustenta em três pilares básicos: economia de escala, curva de experiência e produtividade. Para se obter um produto a baixo custo, estes pilares devem ser seguidos para sustentar a estratégia corporativa. Porém, além destes tipos de economia, focada somente em custos, ainda existe a economia de escopo, que busca custos decrescentes dentro de uma gama de produtos, para obter uma direta e positiva flexibilidade e diferenciação de mercado.

Diferenciar o produto ou serviço é criar algo que seja considerado único. Porter (2004) afirma que os métodos de diferenciação podem assumir muitas formas:

- a) projeto ou imagem da marca;
- b) tecnologia;
- c) peculiaridades;
- d) produtos ou serviços sob encomenda e,
- e) rede de fornecedores.

Cabe ressaltar que a estratégia de diferenciação não permite que as empresas ignorem os custos, mas eles não são o alvo estratégico primário. A diferenciação permite à empresa uma proteção contra a concorrência devido à lealdade dos consumidores em relação à marca, bem como a consequente menor sensibilidade ao preço. “A diferenciação produz margens mais altas com as quais é possível lidar com o poder dos fornecedores e claramente ameniza o poder dos compradores, sendo esses menos sensíveis aos preços.” (PORTER, 2004, p. 39).

As empresas podem adotar como estratégia o enfoque a um grupo específico de consumidores, ou seja, um segmento em particular. A estratégia repousa na premissa de que a empresa é capaz de atender seu alvo estratégico estreito mais efetiva ou eficientemente do que os concorrentes que estão comprometidos de forma mais ampla. Como consequência, a empresa garante diferenciação por satisfazer melhor às necessidades de seus clientes. A estratégia de enfoque pode proporcionar às empresas que optarem por tal estratégia retornos acima da média do mercado. Ainda de acordo com Porter (2004), o enfoque pode também ser usado para selecionar metas menos vulneráveis a substitutos ou onde os concorrentes são mais fracos.

As principais características das estratégias genéricas são mostradas no quadro 2.

Posições estratégicas	Custo	Diferenciação	Enfoque
características	economias de escala; curva de aprendizagem; rígido controle de custos; minimização de custos (p&d, força de vendas, publicidade); baixo custo de insumos; importância dos custos planejados; controle de custo de fabricação; uso do custo para apuração	fidelidade à marca; serviço superior; rede de revendedores; projeto de produto características de produto; tecnologia de produto; disponibilidade de produto; flexibilidade de produto; importância aos custos de marketing; importância aos orçamentos; importância do custo para apuração; análise de custo dos concorrentes	atendimento a um segmento específico de mercado, através de custo ou diferenciação
foco da gestão	processo	produto	
decisões de marketing	foco no custo	foco na dimensão (produto global, qualidade de serviços etc.)	foco no nicho
indicadores	foco em controle de custos	foco no controle da dimensão competitiva	foco no controle do nicho
percepção dos executivos	foco em custos	foco em alguma dimensão competitiva diferenciadora no mercado	foco em um segmento específico de clientes

Quadro 2 - Principais características das estratégias genéricas

Fonte: Diehl e Gonçalo (2005, p. 3).

O grande obstáculo na aplicabilidade das estratégias empresariais diz respeito à complexidade da compreensão do conceito de estratégia que pode ser um dos dificultadores de sua interpretação aplicada nas organizações (LORINO e TARONDEAU, 1998). Traduzir as intenções em ações e, por consequência, estabelecer controles sobre elas torna-se desafio ainda mais complexo.

1.3 A gestão estratégica de custos

Os sistemas tradicionais de custeio já não atendiam adequadamente às necessidades atuais de administração e controle, e foi em função dessa nova necessidade que surgiu a gestão estratégica de custos para preencher a lacuna deixada pelos sistemas tradicionais no que se refere a informações úteis ao processo estratégico (NAKAGAWA, 1991). Enquanto os sistemas tradicionais justificam as causas dos custos apenas em função do nível de atividade, a gestão estratégica de custos (GEC) ultrapassa os limites internos da empresa para gerenciar os custos ao longo de toda a cadeia de valor (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

A GEC é aplicada tanto no enfoque interno como externo à organização. No enfoque interno, ela está voltada para estrutura de custos e seu ambiente operacional, buscando o alcance da excelência empresarial através da redução/eliminação de desperdícios. Com relação ao enfoque externo, a GEC, ao romper os limites do ambiente interno, amplia as possibilidades de maior agregação de valor ao estabelecer uma relação operacional e estratégica com o ambiente externo (PARISI e MEGLIORINI, 2011). A GEC compreende um conjunto de técnicas executadas pela contabilidade de custos no sentido de orientar a organização de forma estratégica (CADEZ e GUILDING, 2008).

[...] apesar de algumas empresas estarem preocupadas com a gestão de seus custos, a maioria continua considerando o volume de produção como a causa que melhor explica a variação dos custos e utiliza a classificação de custos fixos e variáveis, o ponto de equilíbrio e o custo marginal como ferramentas para a tomada de decisões gerenciais (CORREA; CANON, 2002, p. 202).

Desta forma, os sistemas tradicionais não analisam as entradas e saídas que ocorrem ao longo da cadeia de valor. Deixam de considerar, por exemplo, que possa ter ocorrido uma otimização do preço dos insumos adquiridos, e dependendo do segmento no qual a empresa esteja inserida, os custos dos insumos adquiridos poderão ter participação significativa no

custo total. É por este motivo que se faz necessário analisar todos os elos da cadeia de valor e, assim, identificar onde poderão estar às chances de redução de custos, não ficando a empresa limitada a concentrar seus esforços de redução de custos nos aspectos relacionados à transformação, na qual a empresa efetivamente agrega valor ao produto. Nesse sentido, Martins (2001, p.300) afirma que “Numa visão mais abrangente, a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final”.

O quadro 3 resume as falhas encontradas nos sistemas tradicionais no que diz respeito à apropriação dos custos indiretos.

Principais Falhas	Principais Consequências
Não permite a visualização de todos os recursos necessários à atividade	Não permite a constatação de atividades que não agregam valor
Utiliza apenas geradores de custos baseados em volumes.	Transmite falsas informações de custos para os administradores
A apropriação dos custos fixos/indiretos torna-se totalmente aleatória quando ocorrem: Atividades que atendem múltiplos produtos; Diversidade de produtos; Diversidade de volume.	Dificulta a apuração das margens de contribuição de cada produto ou linhas de produtos.

Quadro 3 - Resumo das falhas dos sistemas tradicionais

Fonte: Hernandez, Oliveira e Costa. (2006, p.234)

Além das falhas encontradas nos sistemas tradicionais, o ambiente de negócios sofreu uma grande transformação, em função dos avanços tecnológicos que permitiram a automatização de grande parte dos processos produtivos e, ainda, à mudança no perfil do consumidor que passou a ser exigente no que diz respeito à qualidade dos produtos adquiridos.

O quadro 4 demonstra a mudança no ambiente de produção.

Ambiente tradicional de produção, que vigorou na maioria das empresas até a década de 70.	
Principais fatores (custos) de produção.	Matérias-Primas. Mão-de-obra direta.
Nível de participação dos custos fixos/indiretos nos custos totais.	Pequeno. Não havia grandes investimentos em automação, robotização, informatização. A mão-de-obra era abundante e barata na maioria dos países. Não havia muita preocupação com qualidade dos produtos e serviços. Não havia muita diversificação na linha de produção.
Critérios para apropriação dos custos fixos/indiretos aos produtos.	Aleatórios, visto que os efeitos eram nos custos totais: <ul style="list-style-type: none"> • número de horas-máquinas; • número de horas de mão-de-obra direta; • custo das matérias-primas; • proporcional ao espaço ocupado.
Ambiente moderno/atual de produção, que vigora na maioria das grandes empresas após a década de 70.	
Principais fatores (custos) de produção.	Matérias-Primas. Custos fixos/indiretos. Depreciação, amortização de softwares.
Nível de participação dos custos fixos/indiretos nos custos totais.	Alta. Significativos investimentos em automação, robotização, informatização. A mão-de-obra tornou-se cara e escassa na maioria dos países. Muita preocupação com a qualidade dos produtos e serviços, devido à competitividade. Linhas de produção complexas e diversificadas.
Critérios para apropriação dos custos fixos/indiretos aos produtos.	Os critérios aleatórios tornam-se inconvenientes, visto que os efeitos podem ser relevantes nos custos totais. SOLUÇÃO: Activity Based Costing (ABC)

Quadro 4 - Ambiente tradicional e ambiente moderno de produção

Fonte: Adaptado de Hernandez, Oliveira e Costa (2006, p. 235)

A gestão estratégica de custos tem por finalidade ampliar os horizontes da análise de custos, ou seja, ela visa cobrir as deficiências existentes nos sistemas tradicionais de custeio, pois em sua análise irá considerar a cadeia de valor como um todo e não somente os processos internos em que há agregação de valor por parte da empresa. Portanto, a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter vantagem competitiva”(SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.4).

O quadro 5 demonstra as principais características dos sistemas de custeios tradicionais e a gestão estratégica de custos.

	O paradigma da contabilidade tradicional	O paradigma da gestão estratégica de custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	<p><i>Em termos de: produtos, clientes e funções</i></p> <p><i>Com grande enfoque interno</i></p> <p><i>O valor agregado é um conceito-chave</i></p>	<p><i>Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte</i></p> <p><i>Com grande foco externo</i></p> <p><i>O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito</i></p>
Qual o objetivo da análise de custo?	<p><i>Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução dos problemas</i></p>	<p><i>Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto</i></p>
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	<p><i>O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto</i></p>	<p><i>Custo é uma função das escolhas estratégicas</i></p> <p><i>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</i></p>

Quadro 5 - Contabilidade tradicional *versus* a gestão estratégica de custos

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997, p. 31).

Administrar os custos de maneira que possibilite às empresas uma gestão estratégica que proporcione uma vantagem competitiva tornou-se imperativo para a sobrevivência das empresas.

Dentro do contexto da gestão estratégica de custos e conforme afirmam Shank e Govindarajan (1997, p. 13) “O surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes”. E que de acordo com os autores são: 1) A análise da cadeia de valor; 2) Análise do posicionamento estratégico; 3) Análise de direcionadores de custos. Cooper e Slagmulder (2003) definem a gestão estratégica da seguinte forma “a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que melhorem simultaneamente a posição estratégica de uma firma e reduzam seus custos”. Essas técnicas proporcionam às empresas uma vantagem competitiva que “é a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo do que aquele oferecido pelos competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 423). Para Martins (2001, p.318) “a gestão estratégica de custos requer análises que vão além

dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor”. A principal preocupação na gestão estratégica de custos está em torno do custeio em toda a cadeia de valor para que, desta forma, possa se identificar onde estão as oportunidades de redução de custos e possíveis ganhos de competitividade. A gestão estratégica de custos é uma ferramenta que pode ser usada em diversos segmentos empresariais, como as empresas de serviços, de produção e até para as entidades sem fins lucrativos (COOPER; SLAGMULDER, 2003).

Apesar do novo cenário mundial exigir das empresas que estas estejam em busca de novas metodologias de gestão empresarial, muitos gestores negligenciam a metodologia de gestão estratégica de custos. “Ainda, anota-se que exigências legais continuam a influenciar os gestores no que se refere ao modo de gerenciar os custos.” (DIENG, 2005, p. 24). A gestão estratégica de custos deve estar apoiada no pilar de sua utilidade de gerar informações que possibilitem aos gestores tomarem decisões que apoiem as estratégias empresariais que proporcionam vantagem competitiva. Dentro desse contexto, é de extrema importância que as informações de custos, produzidas pelo sistema de informações de gestão de custos, sejam benéficas e úteis para toda organização. O sistema de gestão de custos deve possuir objetivos específicos com intuito de atender às necessidades gerenciais (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

O quadro 6 representa a compatibilização dos objetivos a serem atingidos pelo sistema de gestão de custos.

OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	NECESSIDADES GERENCIAIS
<ul style="list-style-type: none"> • Custeio dos produtos 	<ul style="list-style-type: none"> • Apuração dos custos de cada produto/serviço; • Identificação de padrões de comportamento de custos; • Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; • Custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividades); • Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; • Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor; • Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; • Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.
<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de resultados 	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de resultados (lucro ou prejuízo).
<ul style="list-style-type: none"> • Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação das linhas e produtos que mais influenciam o lucro; • Decisões sobre o <i>mix</i> de produtos; • Apoio à formação do preço de venda; • Análise da margem de contribuição e lucratividade.
<ul style="list-style-type: none"> • Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados 	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento de lucros; • Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; • Redução de custos nas etapas de manufatura; • Redução de custos de cada modelo de produto.
<ul style="list-style-type: none"> • Informações para aprimoramento de processos e aprendizado 	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de desempenho e melhoria contínua.
<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento 	<ul style="list-style-type: none"> • Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada.
<ul style="list-style-type: none"> • Atendimento diferenciado por cliente 	<ul style="list-style-type: none"> • Melhoria de negociação com clientes e fornecedores; • Geração de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.

Quadro 6 - Objetivos dos sistemas de custos e as necessidades gerenciais

Fonte: Pompermayer (2004, p. 73)

Além de atender às necessidades gerenciais, deve tal sistema funcionar de forma integrada, pois as informações de custos são utilizadas pelos gestores de todas as áreas da organização. Por exemplo, um gestor de engenharia precisa tomar decisões estratégicas com relação ao projeto do produto. Custos de *marketing*, produção e serviço ao cliente podem variar muito dependendo do projeto escolhido. Assim, é de suma importância ter informações precisas e confiáveis de custos. O sistema de gestão de custos deve ainda interagir com os demais sistemas existentes na organização. Assim, os sistemas de custos deverão interagir com os sistemas de: projeto e desenvolvimento, produção, *marketing* e serviço ao cliente. Somente com esse inter-relacionamento dos sistemas será possível gerir a organização de forma eficiente. “No passado, pouco esforço era feito para integrar o sistema de gestão de custos com outros sistemas operacionais. No entanto, o atual ambiente competitivo dita que as

empresas prestem muito mais atenção à gestão de custos em todas as áreas funcionais.” (HANSEN e MOWEN, 2003, p.58).

A figura 10 ilustra o relacionamento interativo esperado.

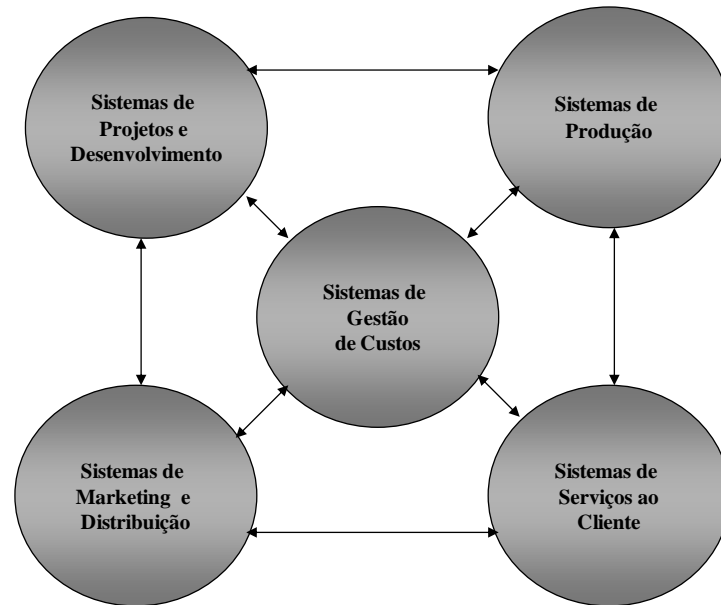


Figura 10 - Um sistema de gestão de custos integrados
Fonte: Hansen e Mowen (2003, p.58)

1.3.1 A análise da cadeia de valor

Para atuar com eficiência no atual cenário de competição é necessário gerenciar os custos com eficácia exigindo das organizações um enfoque amplo, externo à empresa. Sendo assim, os horizontes da análise de custos agora não se limitam apenas ao ambiente interno das organizações, mas também, ao longo de toda a cadeia de valor. A cadeia de valor é “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”. (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997, p. 14). De acordo com essa ótica, o enfoque passa a ser externo à empresa, na qual a análise é feita na cadeia global de atividades geradoras de valor para empresa, da qual ela é apenas uma parte, e que tem início nos fornecedores de matéria-prima e termina no consumidor final. Shank e Govindarajam (1997, p. 60) ainda comentam “[...] que as conclusões obtidas por meio de uma análise da cadeia de

valor são muito diferentes – e superiores – às conclusões sugeridas pela convencional análise de valor agregado”. A análise da cadeia dentro de uma perspectiva estratégica destaca quatro áreas de melhoria dos lucros: a) Ligações com fornecedores; b) Ligações com os clientes; c) Ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial; c) Ligações através das cadeias de valor da unidade empresarial dentro da empresa (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

Para Maher (2001, p.47), “[...] a utilização da cadeia de valor e de informações sobre o custo das atividades ajuda as empresas a identificarem vantagens estratégicas no mercado em que atuam”. De acordo com o autor, ao se conhecer a cadeia de valor e o custo das atividades, a empresa poderá identificar, ao longo da cadeia de valor, aquelas atividades que não agregam qualquer tipo de valor ao produto ou serviço e eliminá-las: desta forma, os custos poderão ser reduzidos sem a redução no valor do produto para os clientes.

Nesse sentido Quesado e Rodrigues (2005, p. 4) afirmam que:

Torna-se, então, necessário complementar a visão interna da empresa com informações sobre o ambiente externo, de forma a melhorar o desempenho global do negócio, compreendendo o impacto que as decisões estratégicas dos fornecedores e/ou clientes têm nas decisões da própria empresa.

Neste mesmo sentido Parisi e Megliorini (2011, p. 261) argumentam que “A análise global da cadeia de valor procura investigar possibilidades de tornar o produto final o menos dispendioso possível para o último consumidor, o que viabiliza a vantagem competitiva em todos os elos dessa cadeia”. Os autores ainda comentam que a análise deve ser dividida em duas partes: 1) análise da cadeia de valor interna e 2) análise da cadeia de valor externa. De maneira semelhante, Aguiar e Martins (2006) destacam a importância da cadeia de valor no processo de gestão estratégica de custos, e que aquela possui duas dimensões: interna e externa. A integração entre as duas dimensões representa o aspecto chave para se alcançar a vantagem competitiva. Souza e Rocha (2009, p. 34) afirmam que a análise da cadeia de valor das empresas tem como principal objetivo:

[...] conquistar e manter vantagens competitivas, detectando oportunidades, ameaças, pontos fortes e pontos fracos, fontes de diferenciação comparadas com cadeias concorrentes e gerar ideias para ganhos de produtividade, lucratividade e rentabilidade para a empresa e para o segmento da cadeia.

Para que a empresa possa ser eficaz no atual ambiente competitivo, ela deverá estender seu comportamento integrado para incorporar clientes e fornecedores, pois visualizar apenas as operações internas isoladamente não é mais suficiente para que a empresa possa alcançar seus objetivos (BOWERSOX; CLOSS, 1996).

Assim, as empresas deverão analisar a cadeia de valor, e com isso terão condições de implementarem estratégias que lhes deem algum tipo de vantagem competitiva, ou seja, ela deverá identificar e explorar as ligações internas e externas com o objetivo de fortalecer sua posição estratégica. Para se explorar tais ligações (internas e externas), deverá se fazer uma análise sobre como custos e outros fatores não financeiros variam com a consideração de diferentes grupos de atividades. Ao se deparar com um novo cenário, a empresa poderá ser levada a mudar sua estrutura e os seus processos e, assim, terá condições para enfrentar novas ameaças e tirar vantagem das novas oportunidades.

Além da empresa ter que conhecer todos os integrantes da cadeia de valores da qual ela faz parte, é necessário, também, um entendimento da cadeia de valores setorial, e de acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 425): “A cadeia de valores setorial é o conjunto de elos de ligação das atividades de criação de valor da matéria-prima básica até o descarte do produto acabado pelo usuário final.” E como exemplo os autores fazem menção a uma empresa que opera no setor petrolífero que provavelmente não transporá toda a cadeia de valores, pois as empresas, na maioria das vezes, participam apenas de elos da cadeia de valores, mas mesmo assim, não devem ignorar aqueles elos dos quais elas não participam, pois o sucesso da atividade reside no conhecimento, por parte da empresa, de todos os elos da cadeia de valores setorial de que ela faz parte. Desta forma, desdobrar a cadeia de valores em suas atividades estrategicamente relevantes é básico para implementação bem sucedida da estratégia de liderança em custos (HANSEN; MOWEN, 2003).

Ainda no que se refere à análise da cadeia de valores, um item que não pode ser deixado de lado é a exploração dos elos internos, pois este é um dos caminhos para que as empresas tenham o sucesso desejado em sua estratégia empresarial, e é fundamental para gestão estratégica de custos. Assim, a empresa deverá mapear a cadeia de valores interna da qual ela participa. Nesse caso é necessário identificar as atividades antes e depois da produção, essas atividades precisam ser mapeadas e exploradas. A exploração dessas ligações diz respeito à avaliação e ao relacionamento entre as atividades, para que, assim, encontre-se formas de reduzir os custos e aumentar o valor de seus produtos. As atividades de projeto e desenvolvimento de produtos ocorrem antes da produção e suas atividades são ligadas às atividades de produção. A maneira como um produto é projetado afeta diretamente os custos de produção, e saber como esses são afetados exige um conhecimento dos direcionadores de custos. Então, os responsáveis pela elaboração do projeto do produto necessitam saber que o número de peças é um direcionador de custos para as várias atividades de produção, como por exemplo: consumo de material, consumo de mão-de-obra direta, montagem, inspeção,

manutenção de materiais e compras. Assim, essas atividades poderiam ter seus custos afetados pelo número de peças dos produtos, desta forma, o reprojeto do produto, de forma que ele tenha poucas peças, reduziria o custo de produção (HANSEN; MOWEN, 2003). O conhecimento dessas ligações internas em particular foi usado pelos fabricantes japoneses para diminuir o número de peças do videocassete em 50%. Essa redução, possibilitou ao fabricante reduzir seus preços em 77,08% (HEGERT; MORRIS, 1989).

Outro aspecto importante na análise da cadeia de valores é a exploração de seus elos externos, ou seja, a exploração das relações entre seus fornecedores e clientes. A empresa não pode ignorar a interação entre suas próprias atividades da cadeia de valores e aquelas de seus fornecedores e compradores. A exploração das ligações externas significa a gestão dessas ligações para que tanto a empresa quanto as partes externas possam receber um aumento nos benefícios. Um exemplo dessa exploração pode ser uma empresa que adote a abordagem do controle total de qualidade com o intuito de diferenciar e reduzir os custos totais da qualidade, e que tem por objetivo a produção de artigos sem defeitos. A redução de defeitos, por sua vez, reduz os custos totais despendidos em atividades de qualidade. Porém, se os componentes forem entregues atrasados e forem de baixa qualidade, então não há maneira de a empresa compradora produzir artigos de alta qualidade e entregá-los a tempo aos seus clientes. Assim, para que a empresa alcance o estado de produtos sem defeitos ela deverá desenvolver uma parceria com seus fornecedores, e esses devem desenvolver a habilidade de fornecer peças sem defeito (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997). Uma vez entendida essa ligação, a empresa poderá trabalhar próxima a seus fornecedores, de forma que o produto que está sendo comprado satisfaça suas necessidades (HANSEN; MOWEN, 2003).

A exploração dos elos com clientes também é um assunto de influência significativa para as organizações, pois uma decisão de ofertar um produto para um novo cliente por um preço especial e baixo, em função de capacidade ociosa, pode desencadear reações dos demais clientes da organização, já que podem também exigir preços mais baixos, embora a qualidade de seus produtos seja superior a aquela que é oferecida a preços mais baixos. Assim, caberá à organização avaliar possíveis reações de seus atuais clientes, para que o negócio que pareça rentável sob uma ótica de curto prazo não cause problemas a longo prazo (HANSEN; MOWEN, 2003; SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

Assim, para que o sucesso empresarial seja alcançado, é necessário estabelecer um estudo comparativo entre a cadeia de valor da empresa, dos principais concorrentes e do setor no qual a empresa atua, estabelecendo, dessa forma, um benchmarking a fim de identificar as

atividades que necessitam ser melhoradas em relação ao seu atual desempenho e, assim, incrementar a posição competitiva da empresa.

1.3.2 Análise do posicionamento estratégico

O posicionamento estratégico das empresas é um dos pontos chave no que diz respeito ao sucesso empresarial, pois as empresas deverão verificar qual é seu posicionamento no mercado em relação aos seus concorrentes. Tal análise terá como intuito verificar as oportunidades oferecidas pelo ambiente externo, os recursos existentes, a definição de metas e de planos de ação para alcançá-las. Neste contexto, a rápida adequação do sistema de controle gerencial possui papel relevante, pois às rápidas mudanças no ambiente de negócios exige uma rápida mudança nos sistemas de controle. De acordo com Gomes e Salas (2001, p. 109):

Um sistema deve adequar-se às características do contexto social e, como consequência, à estratégia da empresa. O sistema de controle deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, contribuindo tanto na formulação de alternativas estratégicas como no processo posterior da implantação dessa alternativa para facilitar a congruência da atuação dos administradores e das diferentes unidades com as diretrizes globais.

Mcgee e Presak (1994, p. 190) afirmam que:

O planejamento estratégico descreve e define o ambiente externo e interno em termos que permitem que a organização crie e desenvolva competências específicas e habilidades organizacionais. Podem fornecer avisos antecipados relativos a problemas e oportunidades.

As empresas também deverão estar atentas às decisões que irão tomar, pois elas poderão desencadear reações de seus concorrentes.

O objetivo dessa análise é desenvolver um perfil da natureza e do sucesso das prováveis mudanças estratégicas que cada concorrente possa vir a adotar, a resposta provável de cada concorrente ao espectro dos movimentos estratégicos viáveis que outras empresas poderiam iniciar e a provável reação de cada concorrente [...]. (PORTER, 2004, p. 49).

Para Silva (1999, p. 19), a definição de posicionamento estratégico “é importante para que os agentes econômicos classifiquem qual o objetivo que deve ser perseguido por todos os agentes para alcançar competitividade”.

Para Garcia (1998, p. 97), a opção estratégica possui papel fundamental para as empresas superarem seus concorrentes.

Em termos de opção estratégica, uma empresa deve superar seus concorrentes diferenciando-se deles de modo mais permanente possível, criando valores superiores para o cliente (liderança em diferenciação) ou os mesmos valores a um custo inferior (liderança em custos). A eficiência operacional e o posicionamento estratégico caminham juntos neste sentido. Por exemplo, no caso da opção ser liderança em custos, a eficiência operacional propicia operar

com baixo custo, mas o posicionamento estratégico garante a transferência para o cliente de valores superiores.

Para Gomes e Salas (2001, p. 110),

[...] a forte competitividade obriga a ter estratégias que combinam tanto a diferenciação como a liderança em custos. A necessidade de se dispor de um nível elevado de excelência operacional (custos, produtividade, flexibilidade, tempo de processo e entrega) combinada com uma suficiente diferenciação obriga as empresas a combinarem as características estratégicas [...].

A análise do posicionamento estratégico busca relacionar a empresa com seu ambiente, principalmente nas organizações que competem no mesmo setor, para tomar ações ofensivas ou defensivas e, desta forma, enfrentar com êxito as forças competitivas. Shank e Govindarajam (1997, p. 148) mencionam que “[...] a estratégia de uma unidade de negócios pode ser considerada ao longo de duas dimensões: sua missão (construir, manter, colher) e sua vantagem competitiva (baixo custo, diferenciação). Esta estrutura permite-nos considerar de forma explícita o posicionamento estratégico [...]”. Dentro desse contexto, as empresas deverão decidir qual estratégia irão adotar, ou seja, se irão optar pela diferenciação do produto ou pela liderança de custos, pois aquelas que optarem pela diferenciação do produto terão estratégias diferentes daquelas que optarem por competir pelos custos. Nesse sentido, Shank e Govindarajam (1997, p. 19) afirmam que “Uma vez que a diferenciação e a liderança de custos envolvem diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análise de custos”.

O posicionamento estratégico é a chave para criar e sustentar vantagem competitiva. “Uma vantagem competitiva é a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo, àquele oferecido pelos competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 423). E os autores afirmam que: “o posicionamento estratégico é o processo de seleção da combinação ótima das três abordagens estratégicas gerais. A combinação é selecionada com o objetivo de criar vantagem competitiva sustentável”. As estratégias gerais que os autores comentam são: A liderança em custos; Diferenciação e a Focalização ou Enfoque. O conhecimento prévio da estratégia a ser adotada pelas organizações é uma condição básica para o sucesso empresarial (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

1.3.3 Análise dos direcionadores de custos

Na análise dos direcionadores/determinantes de custos sabe-se “[...] que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.21). Para Blocker et al. (2008, p. 55) “[...] direcionador de custos é qualquer fator que tem o efeito de mudar o nível do custo total.” Já Nakagawa (1991, p.81) faz o seguinte comentário: “[...] ao mesmo tempo que mecanismos de desagregação de custos são utilizados, também, para a descoberta da relação de causa e efeito na incoerência de custos [...]”.

No processo de gestão estratégica de custos, a análise de direcionadores de custos representa um fator importante para o desenvolvimento e formulação de estratégias competitivas (DIENG, 2005, p.66).

Assim, no enfoque da GEC, os determinantes (direcionadores) de custos correspondem às escolhas estratégicas e operacionais que a organização entende como a forma mais adequada para executar suas operações (PARISI; MEGLIORINI, 2011). Os autores ainda mencionam que os determinantes de custos podem ser: a) determinantes de custos baseados em atividades; b) determinantes de custos baseados em volume e c) determinantes de custos baseados em estrutura e execução. As organizações, na medida em que necessitam, realizam melhorias em seus projetos e também desenham e automatizam as instalações fabris para que, desta forma, se possa obter a mais alta eficiência no uso dos recursos. Isso mobiliza as empresas no sentido de executarem uma gestão de custos eficiente e eficaz, para que possam ter sua posição competitiva garantida, “[...] as empresas que competem de uma gestão eficiente e eficaz em custos para não ter sua posição competitiva ameaçada pela concorrência, ou mesmo melhorá-la em relação aos demais competidores (PARISI; MEGLIORINI, p. 264)”.

Mauses, Souza e Magalhães (2006) destacam que o objetivo não é analisar os custos em função do volume produzido, mas sim analisá-los em função das atividades organizacionais, que podem ser de dois tipos: atividades estruturais e atividades de execução. “Observar apenas o relacionamento dos custos com o volume produzido é perder a riqueza da análise do comportamento dos custos.” (MAUSES; SOUZA; MAGALHÃES, 2006, p.4). Correa e Caon (2002, p. 202) fazem o seguinte comentário: “[...] apesar de algumas empresas estarem preocupadas com a gestão dos seus custos, a maioria continua considerando o volume de produção como a causa que melhor explica a variação dos custos [...]”.

As medidas usadas para atribuir ou designar custos das atividades para outros objetos de custeio, como produtos em nível individual, são conhecidas como direcionadores de custos de atividades. (BLOCKER *et al.*, 2008).

No plano operacional, cada área da empresa realiza um conjunto de atividades correspondentes à cada processo de fabricação do produto ou prestação do serviço, como a preparação de máquinas, inspeção, manuseio de materiais, embalar produtos, despachar e entregar pedidos etc. Assim, são as diferentes atividades que irão determinar os custos necessários para executá-las.

Percebe-se que os direcionadores ou determinantes de custos das atividades compreendem os parâmetros que serviram de base para apropriação dos custos aos produtos ou serviços. Isso permite à empresa um gerenciamento das atividades que agregam valor e a eliminação daquelas desnecessárias, fazendo com que a apuração dos custos seja mais precisa, além de possibilitar aos gestores que se ocupem mais com as atividades que mais consomem recursos. O ABC e o ABM têm essa função (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

As atividades estruturais são aquelas que determinam a estrutura econômica da organização, e de acordo com Shank e Govindarajan (1997, p. 23):

[...] há pelo menos cinco escolhas estratégicas da empresa, tendo em vista sua estratégia econômica subjacente, que direcionam sua posição de custos para qualquer grupo de produtos:

1. Escala: O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de *marketing*;
2. Escopo: Grau de integração vertical. A integração horizontal é mais relacionada à escala;
3. Experiência: Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
4. Tecnologia: Que tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa;
5. Complexidade: A amplitude da linha de produtos ou serviços a ser oferecida aos clientes.

Assim, as atividades estruturais envolvem escolhas realizadas pela empresa que direcionam o custo do produto. Já as atividades de execução são aquelas que definem os processos e as capacidades de uma empresa, e estão relacionadas à habilidade dessa empresa em executar de forma bem sucedida suas atividades. Shank e Govindarajan (1997, p. 24) comentam que:

[...] para cada um dos direcionadores de execução, mais significa sempre melhor. A lista dos direcionadores de execução básicos inclui pelo menos os seguintes:

- Envolvimento da força de trabalho (participação) – o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua.
- Gestão da qualidade total (crenças e realizações objetivando a qualidade do processo e do produto).
- Utilização da capacidade (dadas as escolhas de escala na construção da unidade).
- Eficiência do *layout* das instalações. (Quão eficiente, em comparação com as normais atuais, é o *layout* ?).
- Configuração do produto. (O projeto ou a formulação são eficazes?).
- Exploração de ligações com fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

As atividades estruturais e de execução definem o número e a natureza das atividades da empresa. Como exemplo disto, pode-se citar uma empresa que decide produzir diferentes

produtos em suas instalações. Assim, a escolha estrutural demanda a necessidade por uma programação. Assim, fornecer um *layout* da fábrica define a natureza e a extensão da atividade de manuseio de material. Desta forma, a análise deverá ter como base a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que determinam a posição competitiva da empresa.

1.3.4 Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM)

O gerenciamento baseado em atividades (ABM – *Activity-Based Management*) aliado ao custeio baseado em atividades é uma importante ferramenta no processo de gestão estratégica de custos e, de acordo com Pompermayer (2004, p.98), tem a seguinte definição: “[...] é uma extensão da aplicação dos sistemas ABC [...] que proporciona à empresa informações mais consistentes dos custos envolvidos nas suas operações, por meio do custeio dos custos por atividade”. Já para Kaplan e Cooper (2000, p. 153):

O gerenciamento baseado na atividade ou ABM refere-se à todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre custos baseados na atividade. Com o ABM, a organização concretiza seus objetivos exigindo menos de seus recursos organizacionais, ou seja, a organização pode obter os mesmos resultados (por exemplo, receita) com um custo total menor (menor dispêndio de recursos organizacionais). O ABM concretiza seus objetivos por meio de duas aplicações complementares, que denominamos ABM operacional e ABM estratégico.

Para Hernandez, Oliveira e Costa (2006, p. 229), o ABM “Representa a combinação dessas três ferramentas fundamentais para a gestão estratégica de custos: TQC, JIT e ABC”. Ainda de acordo com estes autores “É uma disciplina que enfatiza a gestão de atividades como melhor forma de buscar a excelência no atendimento das necessidades e expectativas dos clientes (internos e externos) e de proporcionar o melhor retorno possível para os investidores”. Nesse sentido, Marinho (1999, p.50) faz o seguinte comentário:

O ABM, por sua vez, deve ser encarado como a prática de gestão, que se utiliza das informações de natureza econômica reveladas pelo ABC, e que através de ações integradas e interdependentes, produz correções, ajustes e melhorias no *status-quo* da organização [...]. O ABM pode ser apoiado, para a finalidade das ações operacionais, por uma ou mais ferramentas e programas de melhoria contínua como TQM (*Total Quality Management*), Reengenharia, JIT (*Jist-in-time*) ou *Kaizen*.

Para que os objetivos propostos pelo ABM possam ser atingidos, Kaplan e Cooper (2000) definem duas aplicações complementares, denominadas ABM operacional e ABM estratégico.

A figura 11 demonstra o desdobramento do ABM em operacional e estratégico.

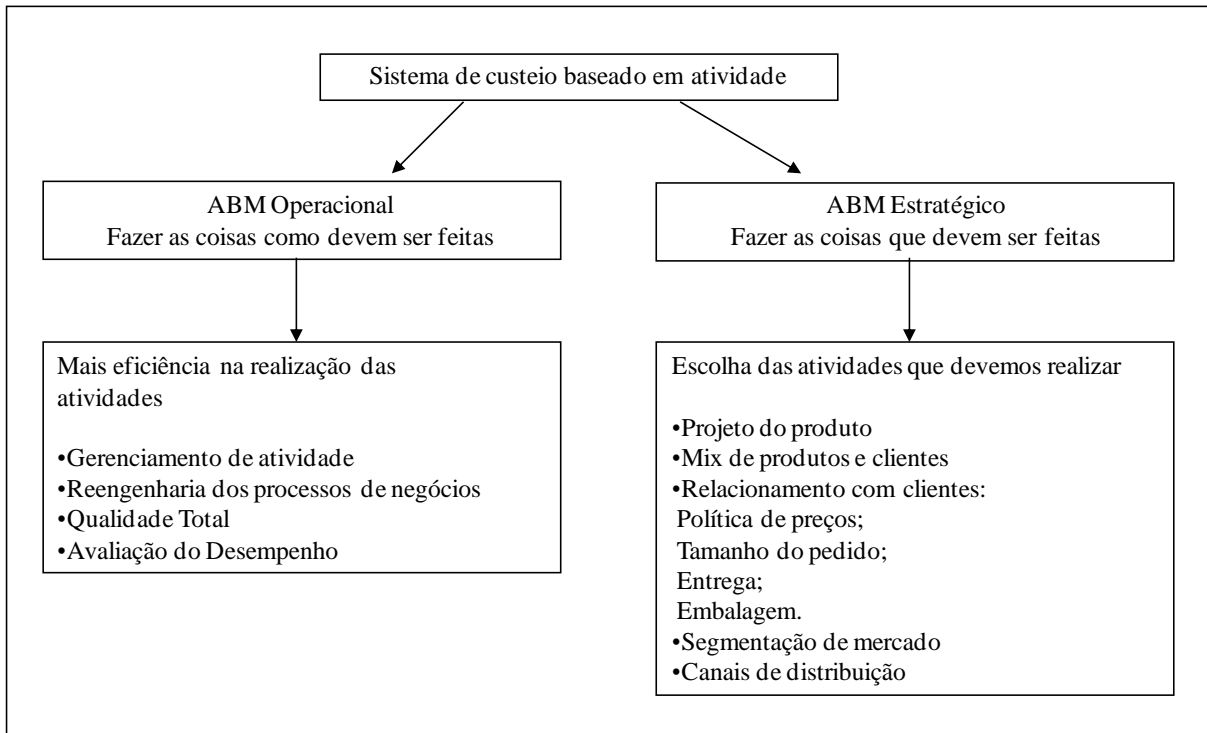


Figura 11 - ABM Operacional e ABM Estratégico
Fonte: Kaplan e Cooper (2000, p. 15)

O ABM operacional busca a eficiência na utilização de recursos dentro da organização: assim, procura-se suprir grupo de atividades com o menor volume de recursos (físicos, financeiros e humanos). Desta forma, o melhor aproveitamento desses recursos gera uma redução nos custos das atividades. Pompermayer (2004, p. 99) afirma que “A eficiência do ABM operacional pode ser medida pelo aumento de receita ou redução de necessidades de investimentos adicionais em capital. O ABM operacional está voltado para busca da eficiência na realização das atividades, enfatizando a necessidade de aprimoramento do fazer as coisas como devem ser feitas.

O ABM estratégico busca a alteração das exigências das atividades, tendo como propósito melhorar a lucratividade. De acordo com Pompermayer (2004, p. 99) “O ABM estratégico apresenta uma condução seletiva para a execução das atividades”. Assim, o ABM estratégico volta-se ao projeto do produto, mix de produtos e clientes, segmentação de mercado, relacionamento na cadeia de valor e canais de distribuição.

Diante do exposto, a consolidação do ABM operacional e o ABM estratégico resulta no ABM total que tem por objetivo proporcionar a organização, os resultados e benefícios esperados.

Entende-se que o ABM possibilita à administração entender como os recursos estão sendo utilizados, para isso é necessário entender como as atividades são realizadas. Assim, o custeio baseado em atividades possibilita visualizar como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los (CHING, 1997).

1.3.5 Just-in-time (JIT)

É sabido que as empresas fazem projetos para conhecerem as demandas de seus produtos. Assim, procura-se manter todos e tudo ocupados produzindo de maneira a maximizar a eficiência e reduzir os custos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). Porém, o enfoque anteriormente citado apresenta algumas desvantagens em sua aplicação, pois nessa metodologia os estoques são elevados, a produção possui períodos longos, apresenta um índice alto de defeitos, incapacidade de cumprir prazos de entrega e custos altos, o que só traz prejuízos às empresas no atual ambiente de mercado. Foi em função dessas deficiências e para fazer face ao novo ambiente, que surgiu o sistema *Just-in-time* (JIT) apoiado na eliminação destes problemas (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

Um sistema JIT funciona com base em duas premissas. A primeira diz respeito ao sistema JIT de produção descrito como: apenas os produtos necessários, no tempo adequado e na quantidade suficiente. A segunda descrita como de igual importância, relaciona-se com o respeito pelas pessoas e foca no incentivo à participação ativa dos funcionários, sobretudo na eliminação de movimentos desnecessários na produção, aumento da segurança na operação e valorização das competências pessoais, concedendo aos mesmos maior responsabilidade e autoridade (SAKAKIBARA et al., 1997).

As empresas que implantam o sistema JIT estão buscando, entre outras coisas, a redução de custos, pois tal redução é concretizada ao se redefinir as atividades estruturais e os procedimentos realizados dentro da organização. A redução de custos proporcionada pela implantação do sistema JIT será fundamental para as organizações que estão à busca da liderança em custos. Além disso, ainda pode ajudar a agregar valor ao reduzir desperdício. “A implementação bem sucedida de JIT tem ocasionado melhorias significativas, como melhor

qualidade, aumento de produtividade, redução de prazos de entrega, grandes reduções em estoque, redução do tempo para preparação de equipamentos, menos custos de manufatura [...]” (HANSEN; MOWEN, 2003, p.445). O JIT é um sistema de puxar pela demanda, pois tem como objetivo a eliminação do desperdício, ao produzir um produto apenas quando ele é necessário, e apenas nas quantidades demandadas pelos clientes. Desta forma, cada operação produz apenas o que for necessário para satisfazer a demanda que sucede. Nada é feito sem um sinal do processo subsequente indicar a necessidade de produzir. As peças e materiais chegam apenas a tempo de serem consumidas na produção. No JIT a produção está vinculada/ligada ao cliente. Esta ligação estende-se por toda a cadeia de valores afetando, inclusive, a relação existente entre o fabricante e seus fornecedores. No JIT as compras requerem que os fornecedores entreguem os materiais apenas no momento em que serão usados na produção. Desta forma, o relacionamento com os fornecedores é vital para o funcionamento do JIT. Assim, dentro dessa metodologia, as empresas conseguem reduzir seus estoques a níveis muito baixos e, ainda, a redução de custos, que é vislumbrada através da utilização do sistema JIT, concretiza-se através da exploração das ligações com fornecedores.

Nesse sentido, Hansen e Mowen (2003, p. 446) comentam:

A solução JIT é explorar ligações com fornecedores negociando contratos de longo prazo com poucos fornecedores escolhidos, localizados tão próximos à instalação de produção quanto possível e estabelecendo um envolvimento mais extensivo com o fornecedor. Os fornecedores não são selecionados apenas com base no preço. O desempenho – a qualidade do componente e a habilidade de entregar quando necessário – e o compromisso com compras JIT são considerações vitais. Todo o esforço é feito para estabelecer um relacionamento de parceria nos lucros com fornecedores. É preciso convencer os fornecedores de seu bem-estar está intimamente amarrado ao bem-estar do comprador.

O *layout* da fábrica também é um importante instrumento para o sucesso do JIT. Diferentemente da manufatura tradicional, o JIT substitui a estrutura departamentalizada por uma estrutura celularizada. Assim, a estrutura em células tem preferência sobre a estrutura departamental porque ela aumenta a habilidade da organização em executar com sucesso. A estrutura celularizada afeta as atividades estruturais, pois ela impacta diretamente no tamanho da fábrica e o número de fábricas, porque ela requer menos espaço. Hansen e Mowen (2003, p. 447) comentam que:

As **células de manufatura** contêm máquinas que são agrupadas em famílias, normalmente em um semicírculo. As máquinas são arranjadas para que possam ser usadas na realização de uma variedade de operações em sequência. Cada célula é preparada para produzir um produto específico, ou família de produtos. Os produtos vão de uma máquina para outra do início ao fim. Os trabalhadores são designados para células e treinados para operarem todas as máquinas dentro da célula. Cada célula de manufatura é uma mini-fábrica; na verdade, muitas vezes são chamadas de fábricas dentro da fábrica.

Os benefícios trazidos pelo JIT, conforme afirmam Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 12), estão descritos a seguir:

1. Os fundos que ficavam empatados em estoques podem ser utilizados em outros ativos.
2. As áreas previamente utilizadas para armazenar estoques ficam disponíveis para outras finalidades mais produtivas.
3. O tempo de transformação é reduzido, resultando em maior produção potencial e reação mais rápida a pedido de clientes.
4. As taxas de defeito são reduzidas, resultando em menos desperdício e maior satisfação do cliente.

Em virtude dos benefícios trazidos pelo JIT, cada vez mais aumenta o número de empresas que estão fazendo uso do sistema. Porém, na maioria dos casos, percebe-se que apenas reduzir estoques não é o bastante para que as empresas continuem a serem competitivas, elas deverão estar sempre em processo de melhoria contínua.

1.3.6 Custo-alvo

O custo-alvo ou custo-meta possui como objetivo principal o gerenciamento e planejamento do lucro da organização, no processo produtivo e de distribuição. (POMPERMAYER, 2004). Já Kaspczak (2008, p. 62) menciona que o objetivo do custo-alvo é “[...] descobrir qual é o preço que o mercado está disposto a pagar ($\text{Preço} - \text{Lucro} = \text{Custo}$), e qual é a meta do custo a ser perseguida pela empresa para ter lucratividade”. Para Ono (2003, p. 26), o objetivo do custo-alvo é:

[...] otimização do custo total do produto, sem fazê-lo perder, contudo, seu padrão de qualidade; alcançar o lucro-alvo esperado, tornando a obtenção do custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa; e planejar estrategicamente os lucros e custos, formulando planos estratégicos com a integração de todos os setores da empresa, dentre outros.

Crepaldi (2011, p. 276) conceitua o custo-alvo como sendo “[...] o maior custo que se pode incorrer em um produto ou serviço, considerando-se que o mercado oferece o preço de venda e os gestores determinam a margem de lucro, ou rentabilidade esperada”. Soares (2009, p. 27) conceitua o custo-alvo como sendo:

[...] um sistema de gestão estratégica de custos e planejamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, que sendo guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade reduzir os custos de um produto na sua globalidade, de forma a alcançar uma rentabilidade razoável, satisfazendo clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa.

De acordo com as citações anteriores, os preços dos produtos são ditados não mais pelas organizações e sim pelo mercado, pois o ambiente de mercado atual é de extrema competição, isto fez com que as organizações mudassem a metodologia de cálculo para o estabelecimento do preço de venda, que anteriormente era calculado de acordo com o custo do produto ou serviço e a este custo era adicionado um percentual que representava a rentabilidade desejada pela organização. Porém esta metodologia caiu em desuso em função da alta concorrência existente no atual mercado. Dentro deste contexto, Shank e Govindarajam (1997, p. 136) enfatizam que em empresas que possuam “[...] uma estratégia de liderança de custos em um setor maduro, voltado para o produto, **custos-meta** dos produtos, cuidadosamente planejados podem ser uma ferramenta de controle gerencial muito importante”. Assim, o custo-alvo surgiu como alternativa para as organizações que desejam manter a rentabilidade mesmo que o seu preço de venda seja estabelecido pelo mercado.

Sendo assim, a organização terá um teto máximo de custo a ser atingido, assegurando a rentabilidade desejada. São inúmeras as diferenças existentes entre o custo-alvo e a abordagem tradicional de custos. Essas diferenças são apresentadas no quadro 7.

<i>Target costing</i>	Abordagem tradicional de custos
O preço determina o custo	O custo determina o preço
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada para, então, se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações do mercado não são utilizadas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem ao seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para redução de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
As reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor.	As reduções de custos não são dirigidas aos clientes.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais.	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto de produto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Minimiza o custo de propriedade para o consumidor.	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Quadro 7 - Comparativo entre *target costing* e abordagem tradicional de custos

Fonte: Scarpin (2000, p. 78).

O custo-alvo é determinado na fase de desenvolvimento e desenho do produto ou mesmo para aqueles produtos que terão seus projetos modificados. Nesta ótica, Ono (2003, p. 40) comenta:

[...] o projeto de produtos e processos é a chave para os esforços de redução de custos, isto significa dizer que a melhor oportunidade para gerenciar os custos é enquanto o produto ainda está no projeto. Nesta fase de projeto, deve haver uma interação, comprometimento e apoio das equipes que incluem, além dos participantes externos como fornecedores, consumidores, revendedores e recicladores, também as áreas de produção, vendas e marketing, compras, contabilidade de custos e serviços de apoio.

A figura 12 mostra o fluxo do custo-alvo.

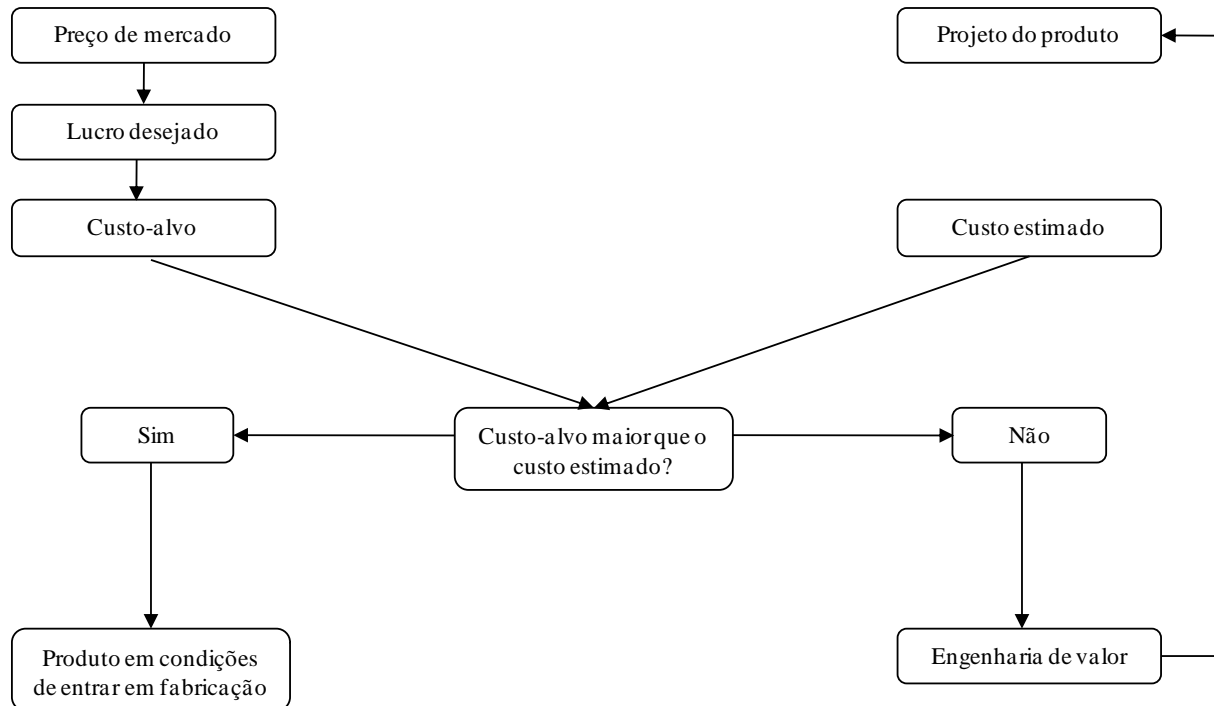


Figura 12 - Fluxo do custo-alvo

Fonte: Adaptada Parisi e Megliorini (2011, p. 267).

Percebe-se que o custo-alvo é trabalhado de forma que a organização o alcance, pois caso este seja diferente do custo estimado, o desenho do produto deverá ser revisto de tal forma que o seu novo desenho proporcione o custo esperado.

Nesta metodologia, conforme afirma Soares (2009, p. 21)

[...] o custo não é considerado uma consequência, mas uma restrição *a priori*, um alvo a atingir se a empresa pretende realizar os seus objetivos estratégicos, garantindo a rentabilidade futura dos seus produtos e a sua competitividade e, ao mesmo tempo, satisfazendo as funções esperadas pelo cliente potencial.

Existe uma preocupação com o cliente, pois para determinados produtos ele é extremamente sensível ao preço, e uma decisão de precificar o produto sem primeiro avaliar as condições de mercado pode trazer sérias complicações para a organização. “O *target costing* é um sistema direcionado ao mercado. A opinião do consumidor é um parâmetro para

o desenvolvimento do processo de produção, para incorporar decisões de qualidade, custo e tempo na análise do custo de produção”. (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004, p. 4).

Uma vez definida a margem de lucro desejada pela organização, e conhecendo o preço de venda estabelecido pelo mercado, obtém-se o custo-alvo, que é o custo máximo permitido. Conhecendo esses parâmetros, o passo seguinte é avaliar a viabilidade de fabricar ou não o produto. Neste sentido, Parisi e Megliorini (2011, p. 268) fazem a seguinte abordagem. “Para avaliar a viabilidade de vir a fabricar ou não o produto, o custo meta deve ser comparado com seu custo estimado calculado com base no projeto do produto”. Sob o mesmo enfoque, Scarpin, Pinto e Boff (2008, p. 8) ressaltam que:

É importante destacar que o cálculo do custo estimado deve ser feito com o produto ainda em fase de projeto. Depois de calculados o custo estimado e o custo máximo, deve-se compará-los entre si. O produto só entra em produção se o custo estimado for menor ou igual ao custo máximo permitido.

A organização só iniciará a fabricação do produto caso o custo-alvo seja alcançável. Assim, o custo-alvo é uma importante ferramenta para a redução de custos, pois este é verificado ao longo de toda a cadeia de valor, possibilitando à organização trabalhar a redução de custos em uma amplitude maior que se a análise se restringisse somente ao seu ambiente interno. Esta importância é reconhecida por Ono (2003, p. 41), que comenta:

[...] os membros da cadeia de valor como fornecedores, revendedores e pessoal de serviço e apoio são parte do processo de custeio alvo e ajudam a concentrar os esforços de redução de custos em toda a cadeia. Os sistemas de custeio alvo envolvem um relacionamento ativo e colaborativo, no qual as técnicas de redução de custos são compartilhadas por todos os membros deste empreendimento expandido.

De acordo com a citação anterior, percebe-se que o custo-alvo possui papel fundamental na gestão estratégica de custos, pois auxilia a organização na redução de custos ao longo de toda a cadeia de valor. O que permite à organização uma vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

1.3.7 Qualidade total

Cada vez mais os clientes tornam-se mais exigentes, assim, o conhecimento e aplicação dos custos da qualidade nada mais é que uma ferramenta vital para a sobrevivência das empresas, auxiliando a produção com alta qualidade e o menor custo possível (CAMPO,

2003). Desta forma, os custos da qualidade são aqueles associados à definição, criação e controle da qualidade, e também relacionam-se com a avaliação e realimentação de conformidade com exigências em qualidade, confiabilidade, segurança. Tudo isso visando evitar custos associados às consequências provenientes de falha em atendimento a estas exigências, tanto no interior da fábrica como nas mãos dos clientes (FEIGENBAUM, 1994). Já Brito (2007, p. 37) conceitua o custo da qualidade como sendo “[...] os custos associados com a obtenção e manutenção da qualidade nas organizações, tanto em manufatura quanto em empresas prestadoras de serviços”.

A qualidade possui papel fundamental no sucesso do negócio e a importância da qualidade é evidenciada pelos resultados de uma pesquisa da Associação Gerencial Americana (AMA – *American Management Association*) aplicada a empresários norte-americanos, japoneses e europeus. Na referida pesquisa, mais de 75% dos gerentes indicaram que incrementar a qualidade e os serviços prestados ao cliente é a chave do sucesso competitivo (SUPERVILLE; GUPTA, 2001). Para Shank e Govindarajam (1997), os custos da qualidade atendem a uma nova perspectiva do mercado, onde o cliente é muito mais exigente. Desta forma, a abordagem tradicional não possui mais aceitação diante de consumidores que exigem qualidade dos produtos e serviços oferecidos. Assim, as organizações envidam esforços para oferecerem produtos e serviços de qualidade e, com isso, conquistar a fidelidade dos clientes.

O quadro 8 mostra a comparação entre a abordagem tradicional e a abordagem da qualidade total.

Paradigma Tradicional	Paradigma da Qualidade Total
A RESPONSABILIDADE PELA QUALIDADE	
Os trabalhadores são responsáveis pela baixa qualidade Os problemas de qualidade começam na fase de operações Inspeccionar a qualidade Inspeção posterior da qualidade Os inspetores da qualidade são os guardiães da confiabilidade na qualidade O departamento de controle da qualidade tem uma grande equipe O foco do departamento de controle da qualidade é na rejeição do produto de baixa qualidade Os gerentes e os engenheiros têm a competência ; os trabalhadores atendem às suas necessidades	Todos são responsáveis pela baixa qualidade A maioria dos problemas de qualidade começa muito antes da fase de operações Qualidade embutida Qualidade na fonte Os operadores são responsáveis pela qualidade O departamento de controle da qualidade tem uma equipe pequena O foco do departamento de controle da qualidade é na monitoração e facilitação do processo Os trabalhadores têm a competência; os gerentes e os engenheiros atendem às necessidades deles
LIGAÇÕES COM FORNECEDORES	
Compra de múltiplos fornecedores Amostragem de insumos no ponto de recepção	Compra de um único fornecedor Procuram se garantir de que os fornecedores possam entregar a quantidade certa no tempo certo Sem inspeção de insumos
DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS/SERVIÇOS	
Separa os projetistas dos setores de operações Projeto com vistas ao desempenho (com mais peças, mais características) e não à facilitação das operações	Usa equipes com pessoal de operações, marketing de projeto Projeto com vistas ao desempenho e à facilidade de processamento
META GERAL DA QUALIDADE GLOBAL	
Zero defeito não é exequível Os erros são inevitáveis e têm de ser inspecionados Custa muito dinheiro fazer produtos sem defeitos Uma qualidade razoável é a chave	Zero defeito é a meta Os erros são oportunidades para se aprender e se tornar perfeito A qualidade é sem custo A perfeição é a chave; a perfeição é uma viagem, não um destino

Quadro 8 - Comparativo entre abordagem tradicional e a abordagem da qualidade total

Fonte: Adaptado Shank e Govindarajam (1997, p. 266).

De acordo com o quadro 8, a abordagem da qualidade total sustenta a premissa de que produtos sem defeitos geram economia de custos e dentro deste enfoque todos os funcionários são responsáveis pela qualidade. A relação com fornecedores é reduzida a um único fornecedor que seja capaz de satisfazer às demandas da organização, oferecendo insumos de alta qualidade no momento necessário.

Os custos relacionados ao controle de qualidade, de acordo com Mattos (1997), ainda são divididos em: custos de avaliação e custos de prevenção. O autor ainda menciona que para

os custos de falha no controle também possuem uma subdivisão que é: custos de falha interna e custos de falha externa.

Já Sá (1995, p. 14) define o custo da qualidade como sendo: “Custo da Qualidade Total é a aplicação de capital no sentido de oferecer ao produto que se elabora um caráter distintivo que lhe atribui condições para a plena satisfação do cliente, quer quanto à utilização quer quanto ao preço”.

De acordo com Campo (2003), o surgimento dos custos da qualidade motivou a evolução nos sistemas produtivos em conjunto com a evolução tecnológica. O autor ainda comenta que:

O conceito de custos da qualidade abordava apenas o total dos custos evitáveis da qualidade. Com o decorrer do tempo, o conceito evoluiu para englobar todos os custos necessários para obter a qualidade requerida e os custos de falhas internas e externas. Posteriormente, o custo da qualidade ultrapassou a manufatura, sendo também empregado em todas as áreas da empresa (CAMPO, 2003).

O quadro 9 mostra de forma resumida os custos envolvidos em um sistema de qualidade.

1. Prevenção	2. Avaliação
<ul style="list-style-type: none"> • Treinamento de equipes; • Investimentos em equipamentos; • Estudo detalhado dos processos, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Equipes de controle da qualidade; • Ensaios; análises; • Documentação, etc.
3. Falhas Internas	4. Falhas Externas
<ul style="list-style-type: none"> • Rejeitos; • Retrabalho; • Baixa produtividade, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Substituição; reparos; • Demandas judiciais; • Custo invisível (imagem da empresa).

Quadro 9 - Resumo dos custos em um sistema da qualidade

Fonte: Adaptado Thomaz (2001, p. 60)

Os custos da qualidade estão divididos em: custos de controle e custos de falhas. Os custos de controle, que por sua vez dividem-se em: prevenção e avaliação, são os custos necessários para a manutenção da qualidade do produto. Já os custos das falhas, que se dividem em: falhas internas e falhas externas, são custos resultantes da falta de qualidade nos processos da organização.

Os custos de prevenção existem para evitar a ocorrência de defeitos oriundos da má qualidade. Existe uma expectativa de que à medida que tais custos aumentem ocorra uma redução dos custos relacionados à qualidade. (PARISI; MEGLIORINI, 2011). Os autores ainda citam como exemplo de custos de prevenção:

- Treinamento em qualidade;
- Planejamento da qualidade;

- Manutenção de equipamentos utilizados no processo de fabricação;
- Certificação de fornecedores;
- Círculo de qualidade;
- Certificação tipo ISO 9000 etc.

Os custos de avaliação têm sua ocorrência justificada por certificar que os produtos ou serviços estejam sendo oferecidos em conformidade com as especificações do projeto. (PARISI; MEGLIORINI, 2011). Os autores ainda citam como exemplo de custos de avaliação:

- Testes e inspeções;
- Manutenção de equipamentos utilizados nestas atividades;
- Materiais consumidos nos testes;
- Auditoria da qualidade;
- Operação de laboratórios;
- Aprovação por órgãos externos etc.

Os custos de falhas internas têm sua ocorrência explicada em função dos produtos ou serviços não estarem em conformidade com as especificações ou necessidades dos clientes. (HANSEN; MOWEN, 2003). Os autores ainda citam como exemplo de custos de falhas internas:

- Sucatas;
- Retrabalho;
- Tempo de reparo (devido a defeitos);
- Reinspeção;
- Repetição de testes;
- Mudança no projeto.

As falhas externas são custos associados às atividades decorrentes de falhas identificadas fora do ambiente da empresa (ambiente externo), normalmente o cliente final. (WERNKE, 2000). Assim, tais custos são gerados por problemas ocorridos e detectados após a entrega do produto ao cliente. Hansen e Mowen (2003) citam como exemplos de custos de falhas externas:

- Vendas perdidas devido ao desempenho de um produto;
- Devolução e abatimentos por causa da má qualidade;
- Garantias;
- Reparos;

- Responsabilidade pelo produto;
- Insatisfação do cliente;
- Perda de participação no mercado;
- Ajustes por reclamações.

Para Nakagawa (1991, p. 77), os custos da qualidade possuem uma metodologia que tem como objetivo “a minimização da função perda, perda essa definida em termos de um composto que compreende todos os custos internos, custos externos e garantias, custos para o cliente e para a sociedade”.

O autor ainda comenta que na área de mensuração existem três importantes dimensões a serem consideradas na contabilidade da qualidade: a) Conformidade às especificações; b) Projeto de um produto com qualidade e c) Prevenções de defeitos.

A conformidade às especificações tem o intuito de coletar os dados e as informações sobre os custos relacionados com as atividades de: reprocessamento, geração de refugos, atendimento de garantias e outros que ocorrem durante o processo produtivo e que continuam até mesmo após a entrega do produto final ao cliente.

O projeto de produto com qualidade tem como principal função desenvolver projetos que enfatizem a importância em projetar produtos que minimizem ou previnam problemas de qualidades.

A prevenção de defeitos tem como objetivo fazer as coisas corretamente pela primeira vez, pois o foco é o de prevenir a ocorrência de defeitos durante todas as etapas do processo produtivo.

Diante do exposto, entende-se que os custos da qualidade estão relacionados com a conformação ou ausência dela aos requisitos do produto ou serviço. Assim, a falta de qualidade gera prejuízo, pois quando um produto apresenta defeitos haverá um gasto adicional para a empresa, em função da correção desses defeitos ou à produção de uma nova peça.

1.3.8 Custeio Kaizen

A busca constante das organizações por mecanismos que proporcionem vantagem frente aos concorrentes tem sido uma constante no dia a dia das organizações. Pode-se observar que as organizações dentro deste contexto buscam incessantemente reduzir seus custos. Dessa maneira, o custeio kaizen desempenha papel fundamental para o alcance deste

objetivo, pois, de acordo com Mondem (1999, p.195), “custeio kaisen significa manter os níveis correntes de custos e trabalhar sistematicamente para reduzir os custos aos valores desejados”. E ainda de acordo com Mondem (1999, p.196): “O objetivo do Custeio Kaisen é a constante busca de redução de custos em todas as etapas da produção ou execução, para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo ou lucros-orçados (custo-alvo) e os lucros estimados”.

Assim, o kaisen está focado na melhoria contínua e, conseqüentemente, na redução de custos. Para Fontanini, Carvalho e Scandelari (2004, p.4):

[...] a melhoria contínua traz em sua essência mecanismos lógicos e motivacionais de aplicação, ele pode ser aplicado de forma específica ou genérica em qualquer organização, tendo estas empresas estratégias definidas ou não quanto a gestão da inovação e mecanismos de acesso a tecnologia. A combinação de uma estratégia de melhoria contínua junto a uma estratégia de inovação tecnológica, pode ser um interessante sistema de agilização da implantação e aprimoramento da inovação dentro do processo produtivo.

É importante ressaltar que a ideia de inovação deverá partir de todos os setores da organização, pois não basta apenas que um setor trabalhe no sentido de inovar. A ideia de inovar deve encontrar eco na produção, na área comercial, nas responsáveis pelos materiais, e somente assim a organização obterá êxito em sua estratégia (BRIALES, 2005). Assim, sempre que uma inovação é realizada, ela deverá ser acompanhada por uma série de esforços para mantê-la e melhorá-la. Dentro da ótica de melhoria contínua, Shank e Govindarajam (1997) criticam o custo-padrão que em alguns momentos possui efeitos de normas, o que acaba dificultando o processo de melhoria contínua.

Percebe-se que no kaisen melhoria é algo que é sempre buscado, além da resolução de problemas que possui como objetivo final a melhoria. Sob este enfoque, Briales (2005, p. 52) afirma que o kaisen deve ser:

[...] considerado um processo de resolução de problemas visando o melhoramento, e que exige o uso de diversas ferramentas para alcançar o sucesso, obedecendo a um ordenamento de pensamentos que passe pelo reconhecimento e levantamento de dados sobre o problema, utilizando um sistema de geração de sugestões e implantando as mesmas com foco na resolução.

De acordo com Hasen e Mowen (2003), o kaisen é definido por uma sequência de: a) planejar; b) fazer; c) verificar e d) agir.

A figura 13 mostra o processo kaisen de redução de custos.

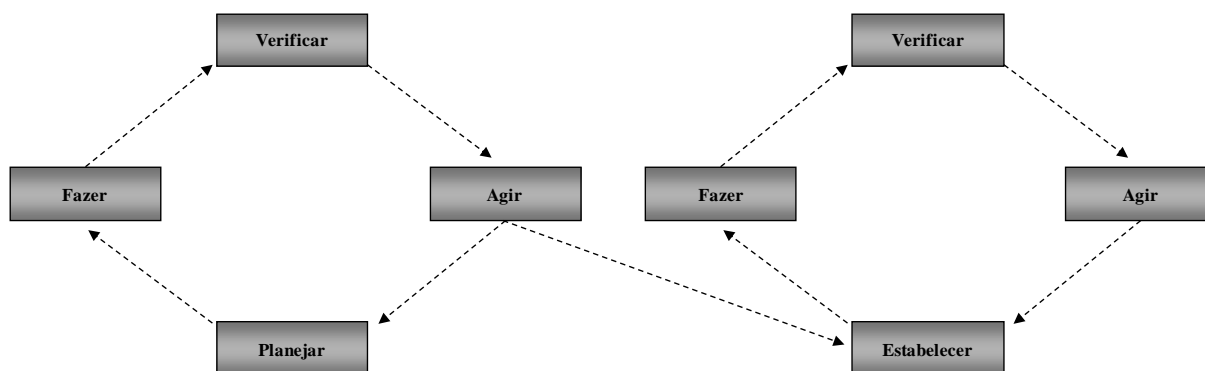


Figura 13 - Processo Kaizen de redução de custos
 Fonte: Hansen e Mowen (2003, p. 484).

As quatro etapas descritas por Hansen e Mowen (2003) fazem parte do processo kaizen de redução de custos. Sendo a primeira etapa referente ao planejamento, e esta constitui-se no plano traçado pela organização para a redução de custos que não adicionam valor e tal planejamento deverá estar atrelado a um período predeterminado (mês, trimestre, etc.). A segunda etapa, a de fazer, consiste na implementação (realização) das melhorias definidas na etapa do planejamento, tendo em vista que as metas traçadas anteriormente são alcançáveis e sua realização só dependerá do esforço e comprometimento das pessoas que estão envolvidas neste processo. A terceira etapa consiste na confrontação (verificação) entre o padrão kaizen e os resultados reais obtidos para que, desta forma, seja possível se obter uma medida do nível de melhoria. Finalmente a última etapa do processo, que é agir, pois o estabelecimento do novo nível como o padrão mínimo aceitável para o desempenho futuro, fixa as melhorias realizadas e simultaneamente se inicia o ciclo de manutenção e uma busca por oportunidades de melhorias adicionais. (HANSEN; MOWEN, 2003).

1.4 Pesquisas realizadas sobre gestão estratégica de custos

Carr e Tomkins (1996) realizaram uma pesquisa em 51 empresas da Grã-Bretanha e Alemanha (incluindo filiais das empresas nos EUA). A pesquisa aponta diferenças substanciais existentes entre os países, chamando atenção para as empresas alemãs, pois estas dedicam maior atenção às questões estratégicas. O estudo ainda compara empresas bem sucedidas com empresas fracassadas, e aponta que as empresas bem sucedidas dão cinco vezes mais atenção à questão da vantagem competitiva, três vezes mais para a análise da

cadeia de valor e duas vezes mais sobre os direcionadores de custos. Os autores ainda complementam mencionando que as empresas bem sucedidas concentram significativamente menos atenção à abordagem tradicional de gerenciamento de custos baseados em volumes.

Lord (1996), através de um estudo de caso, fez uma análise crítica sobre a GEC. O estudo verificou a relação entre o sistema de contabilidade e a gestão estratégica da empresa. O estudo observou que a exploração das ligações dentro da cadeia de valor proporciona vantagem competitiva. Porém, o autor ressalta que o resultado encontrado teve por base o estudo de uma empresa que fabrica um único produto e que o resultado encontrado não pode ser generalizado.

Alves, Lomounier e Jabur (2000) analisaram como o emprego da tecnologia da informação tem proporcionado substancial adição de valor às empresas que transformam transações comerciais convencionais em um sofisticado sistema de distribuição a baixo custo. Os autores comparam experiências de empresas consagradas nos Estados Unidos com empresas brasileiras. É verificada uma significativa diferença entre as empresas americanas e brasileiras no que diz respeito ao seu estágio evolutivo, e de acordo com os autores ainda encontram desafios na implementação do comércio eletrônico, sendo as principais dificuldades apontadas no estudo: a) a falta de gestão integrada; b) a resistência cultural e c) o desconhecimento pleno do impacto iminente do comércio eletrônico sobre os negócios.

Araújo (2001) através de um estudo de campo em 8 empresas do setor hoteleiro em 6 estados brasileiros. Os resultados da pesquisa evidenciaram que as informações geradas pelos sistemas de contabilidade, principalmente as informações de custos, têm se revelado de grande relevância para o processo de gestão estratégica de custos.

Roslender e Hart (2003) realizaram uma pesquisa em 10 empresas britânicas de segmentos e portes diferentes. A pesquisa teve como objetivo verificar a relação entre as técnicas de custos e a gestão estratégica e de marketing. A pesquisa ganhou relevância em função da exaustiva análise das práticas e à diversificação das empresas. A pesquisa verificou que o termo gestão estratégica de custos possuía um sentido restrito para a grande parte dos profissionais entrevistados. Outra conclusão do estudo foi que das poucas empresas que adotavam a gestão estratégica de custos foram constatados os benefícios de utilização dessa técnica.

Silva (2004), através de um estudo de caso de uma empresa de serviços, observou as limitações impostas pelos sistemas de custos tradicionais, além de outras deficiências presentes na estrutura de controle da empresa, sendo as mais significativas: os efeitos decorrentes de rateios e alocações arbitrárias, a falta de integração dos modelos gerenciais

com as bases de informações contábeis. Observou também que não há a possibilidade de construção de um modelo de gestão estratégica de custos em empresas de serviços sem o suporte de um sistema eficiente de custeio. Para o sucesso desse sistema, um aplicativo que utilize um sistema ERP pode contribuir de maneira significativa na geração de informações essenciais no processo de gestão estratégica de custos.

Machado e Souza (2005), em pesquisa realizada em 9 empresas industriais conserveiras de médio e grande porte do Rio Grande do Sul, constatou que as empresas do segmento estudado utilizam como fonte de informações a contabilidade de custos tradicional, destacando-se o custeio por absorção e o controle de custos é realizado através do custo-padrão, enquanto que as práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas não encontram aderência prática, com exceção da pequena representatividade da utilização do custo-meta.

Aguiar e Martins (2006), em pesquisa realizada em 16 ONGs paulistas, observaram que o desenvolvimento de um sistema estratégico de custos em ONGs precisa considerar os aspectos básicos presentes nessas entidades que são os responsáveis pela definição do tipo organizacional predominante. Em outras palavras, precisa ser consistente com os parâmetros de *design* e fatores situacionais predominantes. A consideração ou não dessa consistência pode ser o elemento explicativo do sucesso ou do fracasso de um sistema dessa natureza, tendo em vista que a ausência da referida consistência poderá conduzir a conflitos diversos capazes de frustrar os objetivos que eram pretendidos pelo sistema desenvolvido.

Miotto (2007), estudou 6 empresas do ramo de aviação comercial e observou que entre as empresas estudadas a empresa que optou pelo posicionamento estratégico de baixo custo foi a que obteve os melhores resultados operacionais. Com relação às ferramentas de gestão empresarial, observou-se a ampla utilização do custo-meta. Os determinantes de custos também tiveram influência significativa nas empresas estudadas, pois verificou-se que as decisões relativas aos custos de cunho estratégico possibilitaram o aumento da lucratividade e, ainda, uma das empresas estudadas obteve a liderança em custo. Em função disto, foi possível reverter a situação de seguidos prejuízos para uma situação de lucro. O autor finaliza comentando que as decisões estratégicas identificadas e comentadas tiveram grande impacto nos custos e no resultado das companhias analisadas.

Kaspczak (2008), ao pesquisar 49 empresas do segmento metal-mecânico dos mais variados portes, obteve resultados diferentes, os quais são citados:

No que diz respeito à cadeia de valor nas microempresas, observou-se que elas têm maior conhecimento de seus processos internos e de seus clientes. Já nas indústrias de pequeno porte verificou-se que elas possuem um maior conhecimento de seus processos

internos e de suas fontes de matéria-prima. Em relação às indústrias de médio porte, o resultado foi que essas empresas conhecem suas fontes de matéria-prima e seus clientes e, finalizando, as empresas de grande porte afirmam conhecer toda sua cadeia de valor.

Com relação ao posicionamento estratégico, observou-se que metade das microempresas e indústrias de médio porte adota a estratégia de diferenciação, enquanto as indústrias de grande porte adotam estratégias mistas, ou seja, baixo custo e diferenciação. Já nas indústrias de pequeno porte os resultados para as diferentes estratégias ficaram próximos uns dos outros, não demonstrando a preponderância de nenhuma das estratégias.

A pesquisa ainda demonstrou que todas as empresas pesquisadas utilizam algum tipo de ferramenta de gestão empresarial, tais como: Kaizen, custo-meta, ISO 9000 e JIT.

Pereira (2009), em pesquisa realizada em 32 hotéis, observou que, no que diz respeito ao posicionamento estratégico, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades como um todo. Entretanto, nas atividades de apoio, tais como: serviços auxiliares de lavanderia e locação, percebeu-se a preferência por baixo custo. Todavia, essa tendência só foi percebida em áreas que não há contato direto com o cliente. Em relação às práticas de custos percebeu-se que os hotéis analisados fazem pouco uso dessas práticas na definição das prioridades estratégicas. Essa tendência pode ser em função da falta de um setor de contabilidade ou custos dentro do hotel ou devido à concorrência no setor, que não permite um estudo mais profundo na área de custos. Já no que diz respeito às informações de custos geradas pela contabilidade, a pesquisa revelou que os gestores recebem mais informações de custos operacionais do que informações relativas aos elos da cadeia de valor e mercado.

1.5 Plano de referência

O referencial teórico foi estruturado de forma a abarcar a gestão estratégica de custos, tendo em vista que as organizações estão à busca de ferramentas que lhes proporcione vantagem competitiva frente aos seus concorrentes, pois o ambiente onde se encontram é de extrema hostilidade e de grande competição.

O crescimento da indústria de construção naval brasileira nos últimos anos e a falta de pesquisas neste segmento sobre as características dos sistemas de custos e a gestão estratégica de custos recomendam a realização de estudos exploratórios a respeito dos assuntos supra mencionados. Assim, o plano de referência adotou a seguinte síntese:

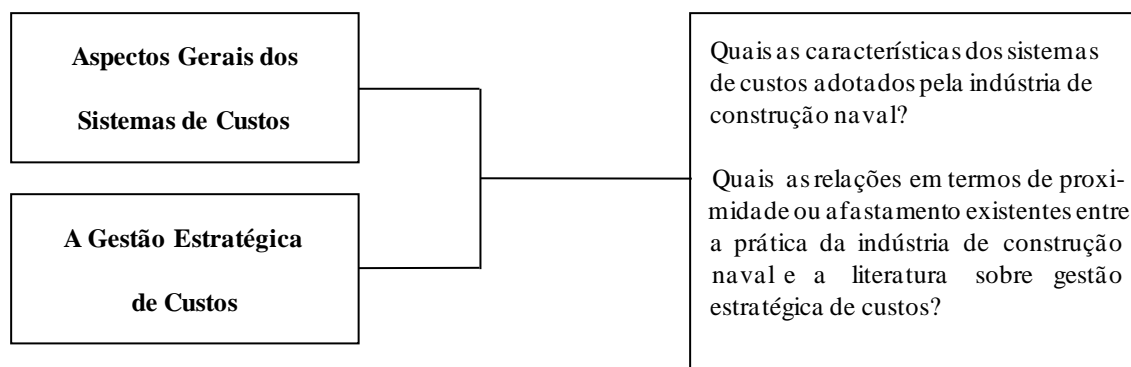


Figura 14 - Síntese do plano de referência retirado da literatura
 Fonte: Adaptado de Silva (2010, p. 61).

Em relação aos aspectos gerais dos sistemas de custos, pretende-se fazer a abordagem descrita a seguir:

- a) Os métodos de custeio mais utilizados;
- b) As características dos sistemas de acumulação de custos;
- c) O controle de custos.

Em relação à gestão estratégica de custos, pretende-se fazer a abordagem descrita a seguir:

- a) As bases da gestão estratégica de custos;
- b) As ferramentas de gestão empresarial que auxiliam o processo de gestão estratégica de custos.

Tendo a presente pesquisa o intuito de conhecer e comunicar a existência e o formato do sistema de informação de custos e a gestão estratégica de custos das indústrias de construção naval do estado do Rio de Janeiro e, de posse do problema da pesquisa, ou das perguntas, far-se-á, neste momento, um breve plano de referência de modo a dar objetividade aos conceitos ditos neste capítulo, cujo enfoque da gestão estratégica de custos está apoiado em quatro perspectivas: a) Análise da cadeia de valor; b) Análise do posicionamento estratégico; c) Análise dos direcionadores de custos; d) As ferramentas de gestão empresarial.

O ponto de partida para pesquisa dessa natureza é o trabalho de Shank e Govindarajam (1997), que serviu na época e ainda continua sendo referendado em pesquisas realizadas sobre o assunto. Cada vez mais a gestão estratégica de custos ganha força junto às organizações em função do constante aumento da competitividade em um mercado globalizado.

Os sistemas de custos tradicionais já não atendem às organizações que necessitam de informações tanto de cunho financeiro como aquelas que se referem às estratégias adotadas. Essa necessidade surgiu em função da mudança ocorrida no ambiente de negócios, pois na

atualidade as transações comerciais ocorrem a um nível de mercado globalizado. Assim, a gestão estratégica de custos possui como princípio básico o desenvolvimento de formas de proceder pelas organizações, assegurando-lhes a redução de custos sem reduzir o valor percebido pelos clientes, além de permitir tomar decisões priorizando os objetivos estratégicos e assim, obter uma vantagem competitiva frente aos concorrentes.

Para o alcance dessa vantagem competitiva é necessária a existência de um sistema de informação de custos que seja capaz de disponibilizar as informações necessárias ao gerenciamento de custos, bem como produzir informações confiáveis e oportunas sobre os custos da organização. Para que estes objetivos sejam alcançados é necessário que:

- a) Se utilize relatórios contábeis que possibilitem um entendimento claro das informações neles contidas;
- b) Se utilize medidas de avaliação que possibilite o controle de custos;
- c) A integração entre os sistemas de informação com as ferramentas de gestão empresarial;
- d) Facilite a assimilação e aceitação dos objetivos organizacionais por partes dos gestores, de modo que possam transformá-lo em metas administrativas que motivem os empregados a alcançarem os resultados esperados de forma eficiente e eficaz.

Esse plano de referência em termos conceituais serve-se de fundamentos teóricos obtidos em estudos realizados nos mais variados tipos de organização do setor privado. O sistema de informação de custos deve ser capaz de proporcionar à organização o alcance das metas e objetivos estabelecidos. Assim, a gestão eficaz dos custos é ferramenta indispensável para as organizações que desejam prosperar no mercado onde atuam. Nesse sentido, Parasi e Megliorini (2011) comentam que:

A crescente competição no mundo dos negócios globalizados, tanto em nível doméstico como mundial, provocou a necessidade de maior compreensão sobre como os custos ocorrem, onde estão as oportunidades de melhoria da gestão em todas as áreas funcionais que compõem a empresa e a eliminação de todas as formas de desperdícios.

O esquema conceitual deve levar em conta que cada organização possui características próprias e o ambiente onde operam exerce importante influência nos seus negócios, devido à grande diversidade de empresas e clientes, pois estes possuem características e necessidades diferentes uns dos outros. Em função disto, neste esquema conceitual existe a impossibilidade de se modelar um único processo de gestão estratégica de custos, pois deve existir uma visível

flexibilidade para que cada organização desenhe seu processo de acordo com as características que lhe são peculiares.

Partindo-se desses pressupostos é sugerido que a gestão estratégica de custos seja baseada na análise dos elementos já mencionados anteriormente, que são:

- a) Análise da cadeia de valor;
- b) Análise do posicionamento estratégico;
- c) Análise dos direcionadores de custos;
- d) As ferramentas de gestão empresarial.

2 METODOLOGIA

Nesta, seção são descritos os procedimentos/métodos utilizados para elaboração da pesquisa, ou seja, é descrito o delineamento adotado na pesquisa. A seção é iniciada com a apresentação, em seguida, o tipo de pesquisa, as técnicas de coleta de dados e a delimitação da pesquisa.

2.1 O Método científico e o tipo de pesquisa

A elaboração de um trabalho científico requer do pesquisador o estabelecimento de uma forma/maneira de como será elaborada a pesquisa, desta forma, ele deverá seguir com rigor os processos que irá utilizar em sua investigação, assim, o “[...] método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação”. (SILVA, 2001, p.25). Goldenberg (1999), afirma que “[...] a metodologia é o estudo dos caminhos a serem seguidos, dos instrumentos usados para ciência”. Assim, a elaboração desta de pesquisa, foi feita mediante a consideração das etapas necessárias ao seu desenvolvimento e que estão representadas na figura 15.

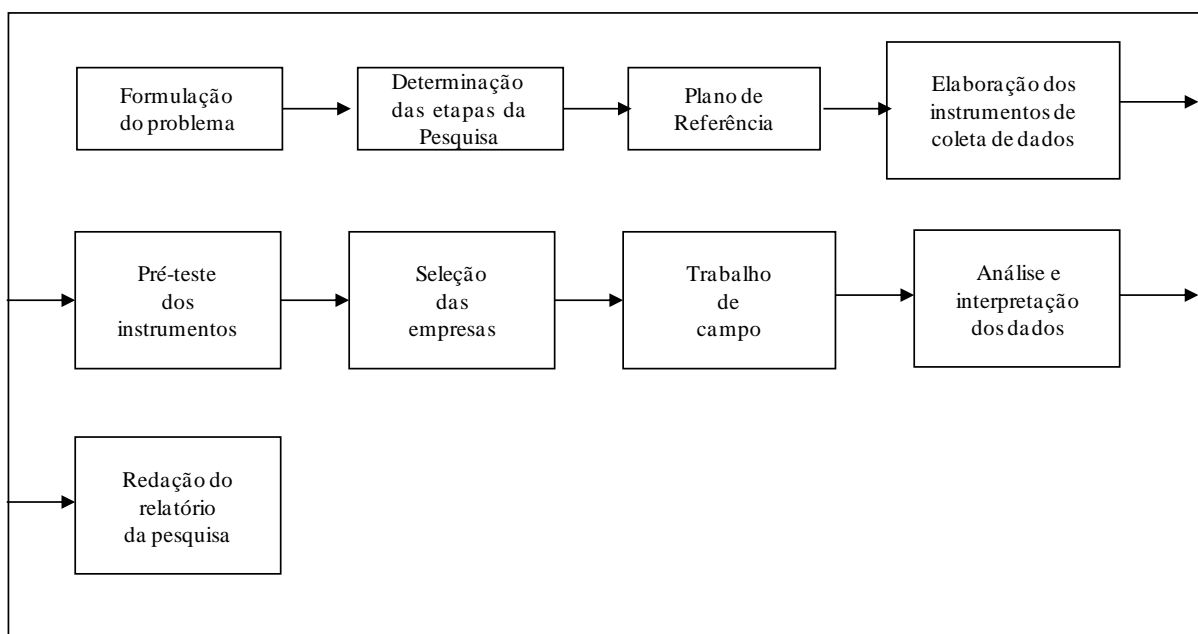


Figura 15 - Etapas do processo de pesquisa
Fonte: Adaptada Gil (2002, p. 21).

O método científico requer o delineamento do método que será utilizado para resolver determinado problema. Nesse sentido Kerlinger (1980, p. 1) afirma que “[...] a ciência se desenvolveu, em parte, pela necessidade de um método de conhecimento e compreensão mais seguro e digno de confiança do que os métodos desprovidos de controle geralmente usados”. Assim, de acordo com Koche (1997, p.29)

O conhecimento científico surge da necessidade de o homem não assumir uma posição meramente positiva, de testemunha dos fenômenos, sem poder de ação ou controle dos mesmos. Cabe ao homem, otimizando o uso da sua racionalidade, propor uma forma sistemática, metódica e crítica da sua função de desenvolver o mundo, compreendê-lo, explicá-lo e dominá-lo.

Seguindo a tipologia de pesquisa proposta por Gil (2007) esta pesquisa é classificada como exploratória quanto aos seus objetivos, pois este tipo de pesquisa “[...] têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito [...]”. A pesquisa exploratória possui um planejamento bastante flexível, assim, é possível se considerar os mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Este tipo de pesquisa normalmente é desenvolvida através: da pesquisa bibliográfica, entrevistas com pessoas que tiveram experiência práticas com o problema pesquisado e a análise de exemplos que ajudam na compreensão (GIL, 2007).

Já quanto aos meios de investigação o método adotado é de estudos de casos feitos em campo, pois este trabalho estuda cinco empresas. De acordo com Collis e Hussey (2005, p.72), “Um estudo de caso é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse. Envolve reunir informações detalhadas sobre a unidade de análise, geralmente durante um período muito longo, tendo em vista obter um conhecimento aprofundado”. Já para Gil (2007, p. 54), o estudo de caso “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

Assim, a escolha do método de estudos de casos, se deu pelo fato de que através do referido método é possível obter uma maior riqueza de detalhes, permitindo assim, maior conhecimento sobre o assunto estudado.

2.2 Perguntas de Pesquisa

A pesquisa objetiva responder duas questões básicas:

Quais as características dos sistemas de custos adotados pela indústria de construção naval?

A resposta a esta questão determinará as características dos sistemas de custos projetados pelas empresas da indústria de construção naval, além de permitir conhecer as ferramentas utilizadas pelas empresas para gestão e controle de custos.

Quais as relações em termos de proximidade ou afastamento existente entre a prática da indústria de construção naval e a literatura sobre gestão estratégica de custos?

A resposta desta pergunta será obtida comparando-se as informações levantadas no referencial teórico com os dados coletados nos estudos de casos.

2.3 Método de coleta de dados

Uma etapa de grande importância no processo de pesquisa diz respeito à coleta de dados, pois os resultados que se deseja alcançar na pesquisa são diretamente impactadas por esta variável, assim, a coleta de dados desta pesquisa ocorreu em duas fases distintas: levantamento de dados secundários e levantamento de dados primários.

Em muitos casos, o método de levantamento secundário, ocorre antes do primário, por corresponder à fase de ambientação dos casos propostos em um estudo (FRAULOB, 2008).

Lakatos e Marconi (2007), apresentam diversas técnicas para o levantamento de dados em pesquisas, as utilizadas nesse estudo foram as seguintes:

- a) Coleta documental;
- b) Aplicação de questionário.

A coleta documental pode ser realizada por fontes: fonte primária (ou pesquisa documental) e fonte secundária (pesquisa bibliográfica).

Entre as fontes de levantamento de dados, uma das fontes utilizadas nessa pesquisa, foi à pesquisa bibliográfica, que é um tipo de pesquisa que se baseia na análise da literatura já publicada em forma de livros, imprensa escrita e trabalhos científicos tais como: artigos, dissertações e teses.

O outro método de coleta de dados foi obtido pela aplicação de questionários através de entrevista pessoal conduzida pelo próprio pesquisador. Tal escolha se deu por dois motivos, o primeiro é que somente a utilização de um roteiro de entrevistas sem o auxílio de

um questionário tornaria impossível a sistematização das respostas e, com isso, fatalmente acarretaria a perda de dados importantes a respeito do assunto o que dificultaria a análise dos dados. Já o segundo, diz respeito aplicação do questionário sem a presença do pesquisador, pois caso ocorresse desta forma, poderia não garantir ao nível desejado, a correta interpretação das questões por parte do respondente, com possível implicação na qualidade das respostas.

O questionário foi estruturado de forma a proporcionar um melhor entendimento do assunto estudado na pesquisa, sendo dividido em dois blocos. O primeiro composto na sua maioria de perguntas abertas é referente às características dos sistemas de custos das empresas estudadas. O segundo também composto em sua maioria de perguntas abertas e, busca investigar o nível de proximidade ou afastamento que as empresas estudadas estão em relação ao que a literatura recomenda referente à gestão estratégica de custos.

2.4 Pré-teste

Para elaboração do questionário, algumas premissas foram observadas, tendo como objetivo a melhoria do instrumento de coleta de dados, tais premissas estão elencadas como segue:

a) A versão preliminar do questionário foi submetida a um cuidadoso pré-teste através de contatos informais junto a especialistas classificados em duas categorias:

I – especialistas internos: professores e/ou pesquisadores.

II – especialistas externos: consultores, auditores e contadores.

b) Revisão final do questionário.

Estas duas fases que antecederam a coleta de dados foram de suma importância para o trabalho, pois através do pré-teste junto às duas categorias de especialistas, foi possível identificar uma série de erros que dificultariam o entendimento das questões por parte dos respondentes. Após a identificação dos erros, foi feita uma revisão no questionário para que os problemas revelados fossem sanados e, com isso, se obteve a versão final do questionário.

2.5 Seleção das empresas

De acordo com o cadastro de Empresas da Indústria da Construção Naval do Sindicato Nacional da Indústria da Construção e Reparação Naval e *Offshore* (SINAVAL) de dezembro de 2010, as empresas que compõem a indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro estão detalhadas no quadro 10.

Empresas de Construção Naval no Estado do Rio de Janeiro		
NOME	CIDADE	% de Part.
Brasfels S.A.	Angra dos Reis	9,09
SRD Offshore S.A.	Angra dos Reis	9,09
	Angra dos Reis Total	18,18
Aliança S.A.	Niterói	9,09
Renave S.A.	Niterói	9,09
Enaval Ltda.	Niterói	9,09
Estaleiro Mauá S.A.	Niterói	9,09
STX Brazil Offshore S.A.	Niterói	9,09
	Niterói Total	45,45
Estaleiro Ilha S.A.	Rio de Janeiro	9,09
Rio Nave Serviços Navais Ltda.	Rio de Janeiro	9,09
Sermetal Estaleiros S.A.	Rio de Janeiro	9,09
	Rio de Janeiro Total	27,27
Navegação São Miguel Ltda.	São Gonçalo	9,09
	São Gonçalo Total	9,09
	Total geral	100,00

Quadro 10 - Composição da Indústria de Construção Naval no Estado do Rio de Janeiro
Fonte: SINAVAL 2010

De acordo com o quadro 10 a população de empresas da Indústria de Construção Naval do estado do Rio de Janeiro totaliza 11 empresas e, no presente trabalho optou-se em estudar a totalidade da população, porém só foi possível entrevistar cinco empresas, os motivos estão descritos no tópico seguinte que trata do trabalho de campo.

Por questões temporais e financeiras só foram estudadas as empresas que possuem operações no estado do Rio de Janeiro.

2.6 Trabalho de campo

Inicialmente realizou-se um trabalho de levantamento dos endereços e telefones das empresas objeto da pesquisa no site do SINAVAL. Através de contatos pessoais nas empresas localizadas nas cidades de São Gonçalo, Niterói e Rio de Janeiro e de contatos telefônicos para aquelas localizadas em Angra dos Reis, procurou-se o nome das pessoas capacitadas a responder as questões formuladas, já que estas deveriam possuir bons conhecimentos no assunto.

A seguir foram remetidas as 11(onze) cartas para as empresas objeto da pesquisa, onde foram direcionadas aos possíveis respondentes indicados conforme o parágrafo anterior, as cartas mencionavam o teor da pesquisa, além de uma lista dos principais tópicos a serem abordados nas entrevistas. Assim, procurou-se mostrar através das cartas a relevância da pesquisa e com isso motivar as pessoas a conceder as entrevistas. Para dar credibilidade à pesquisa as cartas partiram do MCC/UERJ, onde procurou-se situar a pesquisa dentro do seu programa de pós-graduação, no qual o pesquisador era apresentado como aluno do programa.

Nas empresas localizadas nas cidades de São Gonçalo, Niterói e Rio de Janeiro as cartas elaboradas pelo MCC/UERJ foram entregues pessoalmente pelo pesquisador e para as demais foram enviadas pelo correio.

Dez dias após a entrega das cartas foi realizado um contato telefônico para marcação das entrevistas. Porém das onze empresas selecionadas, apenas seis concordaram em conceder a entrevista. Das seis empresas que concordaram em participar da pesquisa, após terem agendado o dia da entrevista, todas solicitaram mudança de data alegando os mais variados motivos, chegando ao ponto de uma empresa mudar a data da entrevista por dez vezes. Ainda no desenvolvimento das entrevistas uma das empresas, manifestou sua vontade de não participar mais da pesquisa alegando que estava passando por uma série de mudanças e não possuía agenda. Assim, em decorrência do fato anteriormente mencionado, a pesquisa contou com a participação de cinco empresas.

Ao todo foram entrevistadas 11 pessoas onde o responsável pelo departamento contava com a participação de assessores. Assim, nas cinco empresas pesquisadas foram entrevistados um mínimo de dois e um máximo de três funcionários por empresa.

O quadro 11 mostra os entrevistados em cada empresa bem como a data de realização da cada entrevista.

Empresa	Entrevistado	Data da entrevista
A	Controller - Engenheiro de Projetos	01/07/2011
B	Controller - Gerente de Planejamento da Produção - Analista Financeiro	11/07/2011
C	Gerente de Contabilidade - Engenheiro de Projetos	25/08/2011
D	Controller - Gerente de Contabilidade	27/09/2011
E	Gerente de Contabilidade - Analista de Custos	06/10/2011

Quadro 11 - Entrevistas realizadas na pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

As entrevistas foram realizadas pessoalmente pelo pesquisador e, sua duração foi entre uma hora e meia e duas horas, onde todo o questionário foi respondido em um único dia.

Cabe salientar, a cordialidade dos entrevistados para com o pesquisador, onde eles se mostraram bastantes interessados em participar da pesquisa, não demonstrando preocupação com o tempo de duração da entrevista.

As entrevistas não foram gravadas, pois os entrevistados não permitiram.

Terminando o trabalho de campo foram remetidas cartas de agradecimentos aos entrevistados.

2.7 Análise e interpretação dos dados

Tendo em vista o pequeno número de casos estudados e a natureza exploratória do estudo, não houve a necessidade de serem utilizados instrumentos auxiliares nas atividades de tabulação dos dados. A descrição dos casos possibilitou uma análise qualitativa, onde procurou-se relacionar os resultados obtidos no trabalho de campo ao quadro de referência teórica apresentado na primeira seção.

Diferentemente de outros estudos dessa natureza, onde a análise e descrição dos casos são realizadas de forma conjunta, optou-se por separar a descrição dos casos estudados de sua análise e interpretação, de modo a que se pudesse oferecer uma maior riqueza de detalhes sobre as características dos sistemas de custos e a gestão estratégica de custos das empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro. Assim, a terceira seção descreve, da forma mais aproximada possível, o depoimento dos entrevistados.

Na quarta seção, a seguir, os casos são analisados, tendo por base os fundamentos teóricos levantados na literatura sobre sistemas de custos e gestão estratégica de custos, delimitada ao âmbito deste estudo, direcionando-se a análise para:

a) As características dos sistemas de custos das empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro;

b) A adequação da gestão estratégica de custos das empresas da indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro e ao quadro de referência desenvolvido.

Finalmente na quinta seção, é apresentado um sumário sobre os resultados observados, são feitas algumas considerações finais e recomendações para futuras pesquisas.

2.8 Limitações da pesquisa

No que diz respeito ao método de estudo de casos empregado nesta pesquisa, os resultados encontrados limitam-se ao número de empresas pesquisadas, em função disto, não é possível generalizar os resultados encontrados (COLLIS; HUSSEY, 2005).

2.9 Composição do trabalho

Para elaboração desta pesquisa, foram consultadas diversas fontes, tais como: livros, artigos, dissertações de mestrado e teses de doutorado.

O quadro 12 mostra as fontes utilizadas para a elaboração do trabalho.

Livros	47
Artigos	28
Dissertações e Teses	15

Quadro 12 - Composição do trabalho

Fonte: Elaborado pelo autor

As informações apresentadas no quadro 12 são apresentadas em percentuais no gráfico

1.



Gráfico 1 - Composição do trabalho
Fonte: Elaborado pelo autor.

3 ESTUDOS DE CASOS

Nesta seção serão descritos os casos estudados durante a pesquisa. Não serão feitos comentários ou qualquer comparação com a teoria estudada. A seção se inicia apresentando um panorama da Indústria de Construção Naval em seu contexto nacional. Posteriormente, são descritos os casos que, com intuito de melhorar sua compreensão, foram divididos em três partes. A primeira parte descreve as características gerais da empresa estudada; a segunda, aborda as características do sistema de custos da empresa; e a terceira, os instrumentos utilizados na gestão estratégica de custos.

Como já mencionado anteriormente (seção da metodologia), as informações contidas neste tópico foram coletadas por meio de um questionário aplicado pessoalmente pelo pesquisador.

Devido ao compromisso assumido com os entrevistados, procurou-se disfarçar os dados apresentados nos tópicos que tratam das características das empresas estudadas, de modo a dificultar a identificação das mesmas. Assim, as empresas serão apresentadas por códigos alfabéticos de A a E e suas características principais serão apresentadas sem as especificações que possam facilitar a sua identificação.

3.1 Setor naval brasileiro

A indústria naval brasileira teve seu surgimento no século XIX, quando o Barão de Mauá inaugurou o primeiro estaleiro em Niterói, em 1847. De acordo com Suzigan (2000, p. 245), entre as indústrias classificadas no segmento de metal-mecânica, a maior destas na época era a Fundação e Estaleiros Ponta da Areia. O autor enfatiza que “[...] o estaleiro em meados da década de 1850, estava empregando 350 operários (85 escravos) e produzia barcos à vela e a vapor, bem como máquinas e equipamentos para barcos”. Mas foi a partir da segunda metade do século XX que a construção naval brasileira teve um grande impulso em seu desenvolvimento, pois graças ao apoio e proteção governamental se desenvolveu um grande parque industrial (JESUS; GITAHY, 2009).

O desenvolvimento da indústria de construção naval brasileira em larga escala ocorreu anos seguintes ao final da Segunda Guerra Mundial. Foi neste período, mais precisamente no

governo do Presidente Juscelino Kubitschek (1956-1961) que a indústria passou por transformações estruturais decisivas, por meio do plano de metas caracterizado pelo comprometimento do setor público com uma forte política de desenvolvimento industrial (JESUS; GITAHY, 2009).

Foi a partir dos anos de 1980 que se iniciou a pior crise vivida pela indústria naval brasileira. Nesse período se inicia uma significativa redução da produção, que teve como uma das principais causas a crise internacional do petróleo ocorrida na década anterior (BORGES; SILVA, 1993). Na década de 1990 a crise teve o auge de seu agravamento, resultando na paralisação do funcionamento de vários estaleiros. Esse agravamento teve como marco a abertura do mercado de navegação, pois a partir daí as empresas brasileiras começaram a sofrer com a concorrência das empresas estrangeiras.

Só no final da década de 1990 que a indústria teve sua retomada, tendo como principais fatos impulsionadores: a lei do petróleo em 1997 e o programa navega Brasil em 2000. Em 2003, no governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, foi determinada a preferência para os estaleiros locais de navios e equipamentos de petróleo pela Petrobras. Além disso, a Transpetro lançou o programa de Modernização e Expansão da Frota, licitando petroleiros de grande porte em estaleiros locais.

No período de 2000 a 2009 a indústria de construção naval entregou aos seus clientes 168 navios, no valor de 8,9 bilhões de reais, consolidando a importância deste setor na economia brasileira. Na atualidade, o estado do Rio de Janeiro é o que possui a maior capacidade produtiva no Brasil. A distribuição da capacidade produtiva no país está evidenciada no gráfico 2.

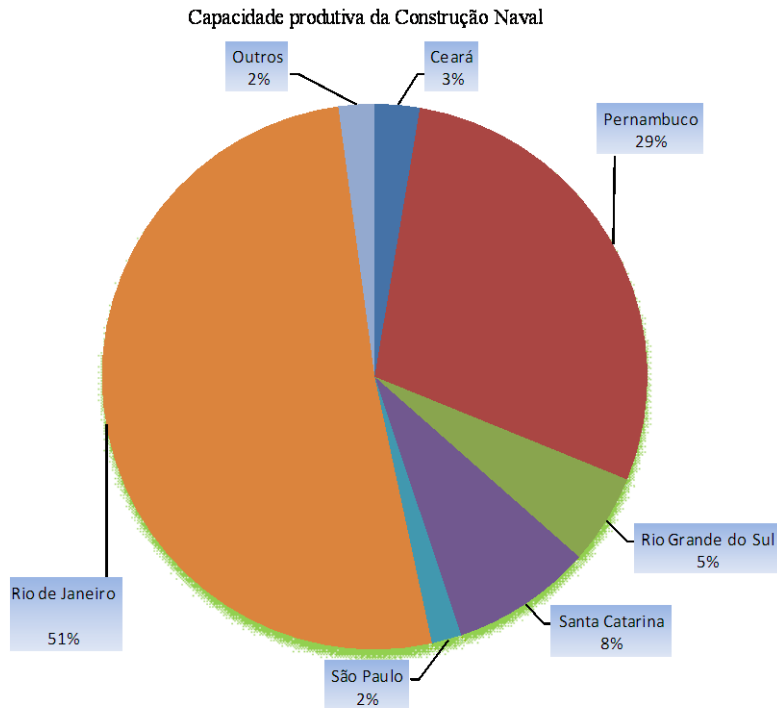


Gráfico 2 - Capacidade produtiva da construção naval
Fonte: Valor Setorial (2010, p.68).

Frente ao forte desenvolvimento por que vem passando a indústria naval brasileira, o número de trabalhadores empregados no setor está também em constante evolução. Tal evolução pode ser vista no gráfico 3.

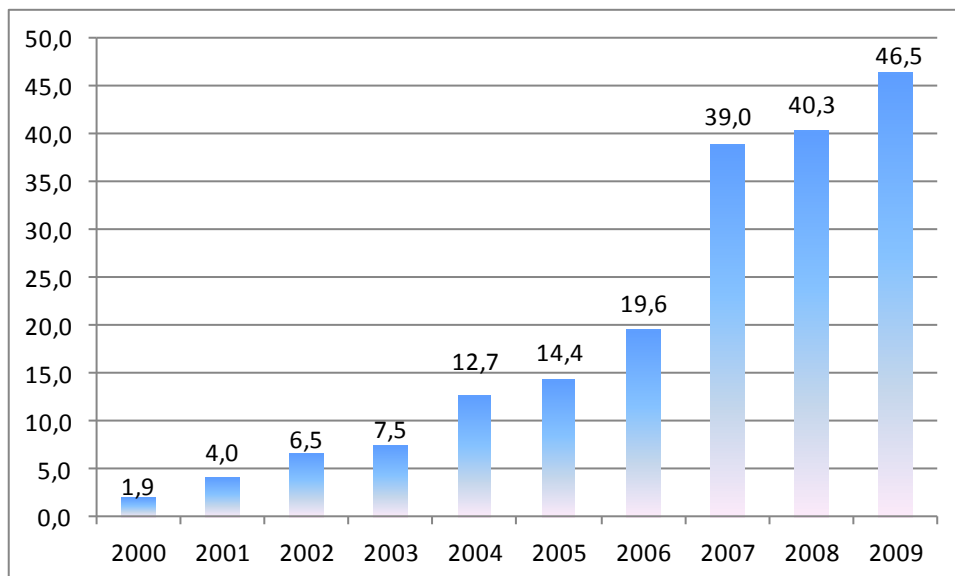


Gráfico 3 - Evolução do Emprego (em mil empregados)
Fonte: Valor Setorial (2010, p.68).

De acordo com o gráfico anterior percebe-se que o crescimento ocorrido no setor a partir do ano de 2000 teve impacto direto na empregabilidade do setor.

3.2 Empresa A

A empresa “A” é um estaleiro de grande porte dedicado à construção de embarcações que prestam serviços de apoio às atividades de exploração e produção de petróleo em alto mar. São embarcações de serviço altamente especializadas, com grande valor agregado, que aliam tecnologia, segurança e conforto. O estaleiro está constituído sob a forma de sociedade anônima.

Seus principais clientes são os armadores estrangeiros que se estabeleceram no Brasil para atuar junto à Petrobras e outras empresas petrolíferas. Esses armadores buscam um padrão internacional de qualidade e o atendimento aos requisitos de seus contratantes é o grande diferencial do estaleiro, que está sempre preparado para oferecer soluções sob medida para eles.

A empresa iniciou suas atividades há mais de quinze anos, em uma época marcada pela baixa demanda interna de embarcações e pela quase paralisação total do setor naval brasileiro. A empresa focava seus serviços na manutenção, conversão e reparo de embarcações. Um ano após a sua fundação, expandiu para uma área arrendada de um estaleiro desativado, onde até hoje mantém as suas instalações, e em 1998 assinou o primeiro contrato para a construção de embarcações, três embarcações de suprimentos para plataformas (PSV) encomendadas pela Companhia Brasileira de *Offshore* (CBO).

O estaleiro está estrategicamente localizado às margens da Baía de Guanabara no município de Niterói. Uma área perto do centro do Rio de Janeiro em um local que pode ser facilmente acessado por estradas, e onde há um vasto número de trabalhadores especializados no segmento naval. A empresa tem cerca de 1800 funcionários, sendo aproximadamente 1500 contratados e 300 subcontratados.

Desde 2000 a organização mantém seus compromissos com os clientes, entregando o produto final com qualidade, segurança garantida e no tempo certo.

O estaleiro tem uma área industrial de 120.000m². Possui também um cais de acabamento com 300 metros de comprimento e 7 metros de profundidade, equipado com guindastes que suportam até 250 toneladas e uma carreira de construção para navios com

comprimento de até 100 metros. No estaleiro existem diversas oficinas, como as de jateamento e pintura, submontagem, tubulação, decapagem e de corte de aço. Além disso, há um dique flutuante com 110 metros de comprimento, 18 metros de boca moldada interna e com capacidade de 3500 toneladas. A base administrativa funciona dentro do estaleiro, com infraestrutura técnica e completa.

3.2.1 Características do sistema de custos

A empresa utiliza o sistema de acumulação de custos por ordem de produção, adotando o método de custeio pleno. Porém, o produto fabricado só recebe parte das despesas, pois no entendimento da organização apenas uma parte das despesas está relacionada com os produtos fabricados. Para alocação de parte das despesas é utilizado como critério de rateio o tempo total de mão-de-obra direta gasta em cada projeto (produto).

É utilizado o sistema integrado de gestão (SIG) IFS que é de fabricação sueca. O sistema conta com uma gama de módulos que integram sua plataforma central e, esses módulos são: engenharia, compras, contas a pagar, contas a receber, tesouraria, ativo fixo e contabilidade (sistema de custos faz parte do módulo de contabilidade). Porém, o sistema não abrange toda a organização, em alguns departamentos são utilizados sistemas que não estão dentro do IFS. O SIG já está em operação há mais de 10 (dez) anos e neste período não se fez qualquer alteração em seu sistema de custos. Quando necessário, o fabricante do sistema realiza modificações no SIG. Tais alterações podem ocorrer em virtude de duas situações: a) pela iniciativa do próprio fabricante, que verifica a necessidade de ajustar o sistema em função de qualquer circunstância que o obrigue a imputar tal modificação; b) a pedido da empresa usuária do sistema. Porém, para este tipo de alteração, a empresa que solicitou incorre em custos inerentes ao seu pedido.

As informações dos custos incorridos na produção são acumulados no módulo contabilidade através de lançamentos manuais e automáticos, uma vez que informações oriundas de outros módulos do sistema IFS alimentam as informações inerentes à acumulação de custos. Também ocorrem alguns lançamentos automáticos oriundos de outros sistemas, como é o caso dos custos com pessoal realizado através de uma interface. Por meio do sistema é possível gerar diversos relatórios relacionados aos custos incorridos no processo produtivo, mas apesar dessa facilidade a empresa faz controles paralelos aos controles existentes no

sistema através de planilhas eletrônicas. A justificativa para utilização de planilhas é que, mesmo o IFS permitindo a geração de diversos relatórios, existem algumas informações que não estão disponíveis em tais relatórios e são necessárias para o acompanhamento e gestão dos custos.

O processo de planejamento e controle de custos é realizado por meio do orçamento que é comparado aos custos reais, onde a análise das variações é realizada de forma similar à empregada no custo-padrão. Os relatórios são elaborados com o intuito de acompanhar e controlar os custos, possuem uma periodicidade mensal, mas é permitido acesso a qualquer tempo ao sistema de custos (apenas para consultas) aos departamentos, o que possibilita o acompanhamento diário dos gastos relativos aos diversos projetos em execução e, em paralelo, são realizados controles por meio de planilhas eletrônicas.

A empresa adota uma política de avaliação de desempenho, que tem por base as metas de custos estabelecidas no plano orçamentário, onde cada departamento possui um responsável que tem a missão de alcançar as metas estabelecidas no plano. Na definição das metas e objetivos de custos da organização participam: o nível diretor e gerencial, tendo como base os objetivos traçados no plano estratégico de médio e longo prazo.

Tanto os custos indiretos de fabricação como as despesas são rateados aos produtos fabricados, utilizando um único critério de rateio, que é o tempo total de mão-de-obra direta aplicada a cada produto.

Entre os diversos gastos realizados no processo produtivo, o que, de acordo com a empresa, merece maior atenção são os custos com a mão-de-obra direta, pois existem dois motivos responsáveis por este interesse nos referidos custos. O primeiro é em virtude de um rígido controle que a empresa possui para esse tipo de gasto, tendo como objetivo aproveitar ao máximo o tempo dos funcionários que estão alocados no processo produtivo evitando, com isso, desperdícios; e o segundo é devido ao fato da organização utilizar como base de rateio tanto para os custos indiretos de fabricação como para as despesas o tempo total de mão-de-obra direta, conforme já foi mencionado anteriormente, é em função das duas situações que é dada maior atenção a este tipo de gasto.

Outra questão importante relatada diz respeito aos materiais diretos utilizados no processo produtivo, pois, de acordo com a organização, não existem estoques desses materiais, tendo em vista que a organização compra apenas o que necessita para a produção, e dessa forma não se estoca os materiais.

Os relatórios de custos existentes na organização foram criados em função das necessidades de informações de cada tipo de usuário. Também, em sua criação, optou-se por

se utilizar de uma linguagem que se permitisse a integral compreensão das informações ali contidas. Assim, os usuários dos relatórios nunca manifestaram qualquer dificuldade de entendimento em qualquer campo contido no rol das informações de custos.

Apesar de algumas informações não estarem em um formato que facilite a interpretação dos dados, a contabilidade executa um trabalho em paralelo ao IFS, que é a confecção de planilhas eletrônicas com informações de custos, e é por este motivo que os usuários das informações de custos estão satisfeitos. Uma importante característica de alguns relatórios é o acesso à informação em tempo real.

3.2.2 Gestão estratégica de custos

Os objetivos estratégicos da empresa são estabelecidos por sua diretoria e possuem como meta principal a melhoria da imagem da organização, e como consequência a conquista de novos clientes. A imagem da empresa é utilizada para concorrer no segmento onde atua, além de adotar uma política permanente de redução de custos, tendo como intuito oferecer um produto de alta qualidade a um custo mais baixo.

No estabelecimento dos objetivos estratégicos, além da diretoria também participam os gerentes de todos os departamentos. Tal participação visa que as metas estabelecidas no plano estratégico não sejam conflitantes entre os departamentos. Isso faz com que todas as atividades da empresa sejam executadas de forma coordenada. Para que todos os colaboradores (empregados) tomem conhecimento dos planos estabelecidos pelos responsáveis (diretorias e gerências), são realizadas reuniões que contam com a participação desses colaboradores e que possuem como principal intuito a disseminação das metas e dos objetivos traçados no plano estratégico. Assim, cada colaborador sabe qual é o papel que deve desempenhar para se alcançar o plano inicial estabelecido.

Com relação à cadeia de valor da qual a empresa participa, o relacionamento com os fornecedores de materiais e componentes se dá de duas formas:

- a) Pela especificidade de alguns materiais, a política adotada é a de se trabalhar com poucos ou mesmo um único fornecedor.

b) Já para os materiais e componentes que possuem grau de complexidade menor, a política adotada é a de se trabalhar com um grande número de fornecedores.

Outra questão importante com relação aos fornecedores é o tempo de resposta deles às solicitações efetuadas pela organização, uma vez que se adota uma política de estoque zero. Assim, os materiais precisam estar disponíveis no momento em que são solicitados, pois qualquer tipo de atraso tem impacto direto na produção.

Existe também uma operação que é realizada pela matriz que fica na Noruega, em que as compras são realizadas via matriz, que compra pacotes e não peças avulsas. Como exemplo desses pacotes, pode-se citar: pacote de acomodação (parte do acabamento das cabines), pacote de comunicação e navegação e pacote elétrico, entre outros. O maior benefício gerado por essa transação é em relação aos prazos para pagamentos, pois nesta configuração se obtém alguns meses para pagamento após a entrega do material, tendo em vista que a matriz é um cliente em potencial com uma movimentação significativa, o que permite essa condição. Já se os materiais fossem adquiridos pela filial do Brasil, eles teriam que ser pagos à vista, o que em alguns momentos estrangularia seu fluxo de caixa.

O relacionamento com os clientes fica a cargo da diretoria, que participa desde as negociações iniciais e continua até o pós-venda. A empresa adota uma política de entregar os produtos rigorosamente na data combinada além de assegurar que o produto seja entregue de acordo com as especificações exigidas pelo comprador. Este procedimento garante que não haja nenhum tipo de problema após a entrega.

Visando assegurar que a necessidade de ambas as partes (cliente e vendedor) sejam atendidas, todos os produtos fabricados são objeto de um contrato firmado entre as mesmas, onde é especificado nos mínimos detalhes o produto que deverá ser entregue ao comprador, bem como prazos, valores, entre outros.

No que diz respeito aos processos internos, existe um trabalho em curso que está sendo realizado por uma empresa de consultoria, que tem como objetivo avaliar os processos no âmbito da produção, para posteriormente sugerir melhorias nas atividades desenvolvidas, visando à eliminação de atividades desnecessárias e, como consequência disto, uma redução de custos.

A empresa adota uma política de diferenciação que está baseada na longa experiência que possui na fabricação de embarcações. Apesar da estratégia seguida, a organização possui uma contínua preocupação com os custos. Esta preocupação está refletida nos orçamentos dos novos projetos, uma vez, que ao se elaborar a primeira versão do orçamento, este é submetido

à diretoria que, auxiliada por seus assessores, estabelece metas de redução para o projeto em análise. Em seguida, encaminham aos responsáveis pelo projeto, para que estes adotem as medidas necessárias que resultem na redução de custos.

Devido ao fato de que os produtos fabricados são diferentes uns dos outros, a cada ciclo de produção as atividades são monitoradas com o intuito de executar cada etapa do processo produtivo da melhor forma possível, evitando com isso desperdícios, cabendo nesse monitoramento uma atenção especial voltada à mão-de-obra direta que pode ser responsável por desperdícios de materiais e o não aproveitamento de todo o tempo disponível na produção.

A empresa possui uma política de treinamento de seus funcionários, visando garantir a qualificação do seu corpo funcional, e para isso mantém um contrato com uma empresa que é responsável por coordenar todas as atividades relacionadas ao treinamento de pessoal. Os treinamentos realizados na organização alcançam tanto os funcionários que trabalham no processo produtivo como aqueles que atuam na área administrativa.

É adotada uma política de investimento em novos equipamentos que são adicionados ao parque industrial em duas ocasiões: a) quando determinado equipamento não possui mais condições de uso e b) quando surgem novidades tecnológicas que, de alguma forma, possam melhorar o desempenho da produção.

Assim, na ocorrência de um dos casos anteriormente mencionados, a empresa opta pela aquisição do novo equipamento, porém antes da decisão de aquisição, é feita uma análise de investimento de capital na qual é avaliada se o equipamento que será adquirido atende às exigências mínimas requeridas para a aquisição de equipamentos. A análise para aquisição de equipamentos é realizada por um comitê composto por funcionários das áreas administrativa, financeira e de produção.

Dentro de seu processo produtivo, a empresa menciona a existência de alguns problemas relacionados à qualidade, dentre os quais podem-se citar: rejeito; retrabalho; baixa produtividade e substituições e reparos. Para evitar problemas como os mencionados anteriormente, existe um departamento que cuida da qualidade e que tem como meta sanar qualquer tipo de contratempo em seu processo produtivo, além da busca de aumento na qualidade e produtividade. Para isso, obteve a certificação ISO 9002 no ano de 1999, e em dezembro de 2002 a certificação foi atualizada para ISO 9001-2000. Não são realizados incentivos aos funcionários para que eles participem de forma ativa sugerindo melhorias no processo produtivo com intuito de eliminar movimentos desnecessários.

No desenvolvimento dos produtos (fase de projetos), a empresa faz de forma isolada, ou seja, não existe qualquer tipo de participação de seus fornecedores.

A política de formação de preços da companhia é baseada no markup, onde se projeta o custo de produção de cada projeto e a este é adicionado um percentual entre 10 e 15 dependendo dos objetivos contidos em cada projeto.

3.3 Empresa B

A empresa “B” foi fundada há mais de 30 anos. É um estaleiro com capital 100% nacional e trabalha com a construção e reparos de embarcações. No final da década de 1980 e início da de 1990 passou por uma grave crise que afetou toda a indústria de construção brasileira. Atualmente, a organização possui no seu quadro funcional quantidade superior a 500 funcionários. Seu faturamento anual é superior a sessenta milhões de reais. Quanto a sua forma societária é Sociedade Anônima.

Além de sua grande experiência na construção, o estaleiro também está atuando com sucesso na Jumborização que conta com uma equipe experiente e a mais alta tecnologia disponível para o prolongamento ou modificações dessas embarcações.

O estaleiro possui uma localização ideal, na Baía de Guanabara, na cidade de Niterói, no coração industrial da construção naval brasileira, além de estar situado junto às principais fontes de suprimentos e materiais, beneficiando-se de uma excelente rede de comunicação e transporte, próxima ao aeroporto internacional e portos do Rio e Niterói.

Preocupado com o bem estar social e recreativo de seus colaboradores, o estaleiro possui uma área disponível para recreação e refeitório com capacidade para 250 pessoas.

O estaleiro possui uma área de 95.000m² e conta com cinco diques, dois quais três são flutuantes e dois são diques secos e que possuem capacidade mínima de 70 metros e máxima de 215 metros.

3.3.1 Características do sistema de custos

A empresa utiliza o sistema de acumulação de custos por ordem e possui como método de custeio o custeio por absorção. Porém, com o intuito de auxiliar os gestores em algumas decisões e para avaliação de desempenho, a organização também faz uso do custeio variável.

A acumulação, bem como a apuração dos custos, é realizada através de um Sistema Integrado de Gestão (*MXM Manager*) que já está em operação há mais de 15 anos e foi adquirido através da compra de uma empresa fabricante de sistemas dessa natureza. O sistema de custos é dos módulos que compõem o SIG. Apesar da existência do módulo de custos no SIG, tal módulo sofreu uma série de modificações para que fosse possível atender as necessidades de informações da organização. Para isso, foi desenvolvido um trabalho conjunto com os funcionários da empresa adquirente do SIG e de consultores do fabricante do sistema.

Apesar da integração dos vários módulos existentes no SIG, ela não contempla todas as áreas da organização, como é o caso do departamento de Recursos Humanos que utiliza outro sistema (*Alterdata*) para cuidar de toda a parte relacionada à mão-de-obra.

Além disso, a empresa não consegue fazer uma interface entre o sistema de pessoal com o sistema de custos. Devido a este fato, as informações relativas a mão-de-obra são inseridas no sistema de custos de forma manual (digitadas). Tal procedimento é responsável por três problemas: a) os relatórios levam um tempo maior para serem elaborados; b) exige um funcionário dedicado à digitação das informações; e c) em função do processo ser manual, algumas vezes os dados são inseridos de forma equivocada.

Também são realizados fora do sistema de custos os rateios relativos aos custos indiretos de fabricação que são efetuados através de planilhas eletrônicas e posteriormente inseridos de forma manual no sistema de custos, e mais uma vez requer um funcionário dedicado a esta atividade.

As revisões do sistema de custos (apuração) ocorrem quando há mudança em alguma etapa do processo produtivo. Já o software que controla os custos passou por sua última revisão há cerca de 10 anos. Apesar disso, o fabricante do sistema SIG poderá, a qualquer momento, por solicitação da empresa que utiliza o sistema efetuar alguma alteração que se faça necessária. Além disso, periodicamente o fabricante do SIG disponibiliza versões atualizadas do sistema.

O controle de custos é realizado através da Ordem de Produção Industrial (OPI), onde o custo real é comparado com o orçado. As variações encontradas são objeto de análises. Embora a empresa não adote o custo-padrão, as análises das variações seguem as mesmas características deste controle de custos. Porém, a base de comparação é o custo orçado de

cada projeto. Para não prejudicar as análises, toda vez que o projeto inicial do produto sofre alguma alteração, tal evento é de imediato refletido no orçamento de produção, fazendo, com isso, os ajustes necessários aos custos previstos.

O desempenho dos funcionários é avaliado tendo por base as metas e objetivos traçados pelas seguintes diretorias: Geral, Financeira e de Orçamento. O parâmetro de avaliação são os dados contidos no orçamento de cada projeto ou OPI. Neste processo são avaliadas tanto as metas de receita como as de custos, conforme já mencionado. A empresa se utiliza do custeio variável para avaliar o desempenho, pois são verificados os alcances das margens de contribuição projetadas.

Os custos indiretos de fabricação são apropriados (alocados) aos produtos utilizando uma única base de rateio, que é o tempo total de horas de mão-de-obra direta gasta em cada OPI. Como a mão-de-obra direta é a única base de rateio, a empresa faz um rigoroso controle para este item, inclusive existe um apontamento das horas ociosas e de suas causas, sendo as mais comuns as saídas dos funcionários para ir ao banheiro, falta de energia e por ocasião do mal tempo (chuvas/vento forte) os serviços de jato e pintura são prejudicados.

Entre os gastos realizados no processo produtivo, o que requer maior atenção da organização é a mão-de-obra direta, cabendo à cada supervisor o controle dos apontamentos de horas gastas em cada OPI.

Existe uma grande preocupação por parte da empresa com o correto apontamento das horas trabalhadas, pois um erro de apontamento pode gerar distorção nos custos das OPI. De acordo com a organização, o custo com mão-de-obra representa em torno de 35% do custo total da OPI.

Os atuais relatórios de custos foram desenvolvidos com a participação dos usuários das informações. A participação dos usuários teve como objetivo adequar os relatórios as reais necessidades de informação de quem os utilizam. Essa medida foi tomada devido ao fato de que havia muita reclamação dos colaboradores que utilizavam os relatórios anteriores, pois mencionavam que era difícil de entender os dados que ali estavam.

Os relatórios permitem acompanhar o desempenho de cada OPI, além de evidenciar as variações entre os custos reais e os orçados de forma que é possível verificar o quanto se está próximo ou distante da meta de custos estabelecida. Esses relatórios, além de auxiliar os responsáveis de cada departamento no acompanhamento dos custos incorridos em cada OPI, também são utilizados nas reuniões que ocorrem mensalmente para discutir os resultados da organização.

Uma dificuldade apontada pelos usuários dos relatórios de custos é o entendimento do relatório que demonstra a apropriação da mão-de-obra. Segundo os usuários da informação, é difícil entender a sistemática do processo de alocação.

Atualmente, existe um fator que está dificultando o aperfeiçoamento do sistema de informações de custos da empresa que é a integração do sistema de folha de pagamentos (Alterdata) e o sistema onde estão as demais plataformas de informação, como: compras, estoque, contas a pagar, contas a receber, tesouraria, contabilidade (custos), patrimônio e fiscal. Estes módulos fazem parte do sistema ERP MXM *Manager*.

3.3.2 Gestão estratégica de custos

Os objetivos estratégicos da empresa são estabelecidos visando à adoção de medidas que possibilitem a redução de custos, oferecer um produto de alta qualidade e a satisfação do cliente. No processo de estabelecimento das metas, participam os gerentes, superintendentes, supervisores e técnicos. Tanto os colaboradores da área administrativa como os da área de produção participam do processo de estabelecimento das metas (orçamento participativo).

Após a definição e aprovação dos objetivos, o passo seguinte é a divulgação para todos os integrantes da organização. Isto ocorre através de alguns mecanismos utilizados para disseminar as informações, como por exemplo: Diálogo Diário de Segurança do Trabalho e Outros Assuntos de Produção (DDSP) e também através da divulgação dos Relatórios de Procedimentos Industriais de Trabalho. A divulgação das metas através dos mecanismos anteriormente mencionados e o comprometimento dos colaboradores permitiram que a organização nos últimos três anos alcançasse seus objetivos estratégicos.

No que se refere à cadeia de valor da qual a empresa participa, adota-se uma política de se trabalhar em contato constante com os principais fornecedores. Também se trabalha com uma variedade de fornecedores, mas apesar de se trabalhar com diversos fornecedores, a empresa está sempre atenta a alguns pontos que ela julga importantes e que são: apurar a disponibilidade de fornecimento de matéria-prima, situação da capacidade de fornecer no mercado, os prazos de entrega, preço, qualidade e condições de pagamento. Além disso, são realizados periodicamente encontros com os fornecedores para que os mesmos apresentem amostras e um catálogo dos produtos.

O relacionamento com os clientes dentro da cadeia de valor fica a cargo do departamento de relações com clientes. O departamento está subordinado à diretoria comercial que monitora suas atividades através de um mapa de indicadores. O referido departamento é responsável pelo atendimento ao cliente em todo o ciclo produtivo e também após a entrega da embarcação, e é neste momento que o departamento, através de um questionário procura medir o grau de satisfação do cliente. Tal questionário também serve como parâmetro para tomar algumas ações que possam melhorar o desempenho da organização junto aos clientes.

Com relação aos processos internos a empresa desenvolve alguns trabalhos visando a sua melhoria. São exemplos desses trabalhos a certificação ISO 9001, o sistema de melhoria, meio ambiente, segurança do trabalho e qualidade (SMMSQE).

No que diz respeito ao posicionamento estratégico da empresa, é adotada uma estratégia mista, onde é oferecido um produto diferenciado com preços baixos. A adoção de tal política está pautada na grande concorrência do segmento de atuação.

Não é realizado por parte da empresa qualquer trabalho de análise das atividades. Assim, não é possível eliminar, caso existam, as atividades que não agregam valor ao negócio.

Visando reduzir custos, a empresa adota algumas medidas em seu processo produtivo, sendo as principais:

- a) Utilização de gerador de energia movido a diesel nos horários de pico noturno;
- b) Constante treinamento e qualificação da mão-de-obra produtiva;
- c) Busca constante por informatizar ao máximo os processos produtivos e administrativos;
- d) Manutenção preventiva das máquinas e equipamentos da produção;
- e) Substituição de equipamentos alugados por equipamentos próprios;
- f) Rigoroso cumprimento das normas contidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e de acordos coletivos de trabalho, evitando, com isso, passivos trabalhistas;
- g) Adoção periódica de realização de palestras de segurança do trabalho aos funcionários, visando evitar acidentes com os profissionais que atuam diretamente na produção e, conseqüentemente, a realização de gastos com transporte, medicamentos e indenizações;

- h) Trabalho de análise contratual dos futuros clientes verificando principalmente a real necessidade de mão-de-obra de cada novo projeto e,
- i) Adoção de um rigoroso controle junto aos fornecedores de matéria-prima e componentes para assegurar a qualidade e um baixo preço de custo.

A política de investimento em máquinas e equipamentos da empresa ocorre ou pela compra ou pelo desenvolvimento de equipamentos na própria organização. Os novos equipamentos são adquiridos ou desenvolvidos à medida que o processo produtivo exige. Também é realizado um constante acompanhamento do surgimento de novos equipamentos que possam melhorar a produtividade. Assim, quando são identificados a empresa avalia a possibilidade de aquisição.

Para assegurar a qualidade dos produtos fabricados a empresa conta com um departamento que é responsável pela qualidade, e sua base de atuação está pautada nas normas da ISO 9001. O departamento também é responsável por manter um contato direto com o cliente, registrando suas reais necessidades e exigências. Também é responsabilidade do departamento de qualidade a confecção de um *book* para entrega ao cliente no momento em que ele recebe o produto pronto, e é nesse mesmo momento que é atestada ou não a sua satisfação com o produto que é feita por escrito.

Apesar da atuação constante do departamento de qualidade, existe no processo produtivo alguns problemas relacionados à qualidade do produto e que em algumas circunstâncias resultam em retrabalho e até em multas contratuais.

Porém, o departamento vem atuando de forma pontual nos problemas mencionados anteriormente, de forma que seja possível eliminá-los e, com isso, alcançar uma maior eficiência em seu processo produtivo, além de poder oferecer produtos com maior qualidade, aumentar a produtividade e reduzir o prazo de entrega dos produtos.

Dentre as diversas atividades realizadas em seu processo produtivo, existem algumas em que se realiza um rigoroso controle, pois tais atividades são consideradas de grande relevância para o negócio da organização, elas são:

- plano de docagem de embarcações;
- acompanhamento e medições das obras e,
- a confecção do *book* para os clientes.

O acompanhamento dessas atividades, além de evitar gastos desnecessários garante a satisfação dos clientes.

Visando motivar os funcionários e, conseqüentemente, obter uma maior produtividade, a organização adaptou nas máquinas de solda um equipamento de nome horímetro que mede

o tempo de produção da máquina. A leitura é realizada diariamente, e no final de cada trimestre para o setor que obteve maior produtividade os funcionários são contemplados com prêmios. Após a implantação desta medida, a empresa observou um aumento em sua produtividade na ordem de 10% em média.

A empresa estabelece o preço do seu produto tendo por base o custo de fabricação orçado e a este adiciona um percentual de lucro, estabelecido pela diretoria e que segue alguns parâmetros pré-determinados. Assim, para cada embarcação, é elaborado um orçamento envolvendo todos os gastos necessários à construção da embarcação, e a partir deste orçamento é estabelecido o preço do produto. Uma vez definido o preço a organização faz um rigoroso acompanhamento dos gastos para que estes não ultrapassem os níveis estabelecidos no plano inicial, existindo um limite que não poderá ser ultrapassado.

3.4 Empresa C

A empresa “C” é uma organização relativamente jovem que iniciou suas atividades há menos de dez anos, quando sua controladora adquiriu um estaleiro inoperante, seu capital é 100% nacional. A aquisição da empresa por seu controlador teve como objetivo atender à estratégia de renovação da frota da controladora e garantir a construção das novas embarcações nos prazos necessários e nos padrões de qualidade da empresa, além de permitir a modernização de embarcações construídas na década de 1980. Atualmente a organização possui no seu quadro funcional quantidade superior a 500 funcionários. Seu faturamento anual é superior a sessenta milhões de reais. Quanto a sua forma societária é Sociedade Anônima. A empresa atualmente está trabalhando na construção de quatro embarcações.

O estaleiro tem uma área industrial de 60.000 m², com uma área coberta de 11.000 m². Possui também um cais de acabamento para duas embarcações de até 100 metros cada, equipado com guindaste que suporta até 60 toneladas, uma carreira de construção para embarcações com comprimento de até 100 metros e um guindaste de cais que suporta até 15 toneladas.

O estaleiro está estrategicamente posicionado na rodovia BR-101 em Niterói, às margens da Baía de Guanabara.

A empresa, em conjunto com seu controlador participa de projetos sociais e tem como premissa contribuir para o desenvolvimento de seus colaboradores e familiares, além das

comunidades onde atua. As práticas e políticas de recursos humanos adotadas no Grupo visam assegurar uma perfeita integração entre os funcionários, a manutenção de ambientes de trabalho saudáveis, seguros e humanos, respeitando-se a individualidade de cada um, e a geração de projetos sociais nas comunidades, tais como: Bom de bola, Bom na escola – Projeto Pescar – Dr. Saúde.

3.4.1 Características do sistema de custos

A empresa utiliza o sistema de acumulação de custos por ordem de produção e utiliza como método de custeio o custeio por absorção.

O atual sistema de custos da empresa é um dos módulos de um SIG e foi adquirido através da compra do fabricante SAP. O sistema já está em operação há quatro anos e levou 14 meses para sua implantação total. A organização justificou que a recente aquisição do atual SIG teve como principal motivo a oportunidade de integrar todas as áreas, o que não ocorria anteriormente, uma vez que se utilizavam sistemas diferentes para as diversas áreas da empresa acarretando o desencontro de informações.

Por muitos anos se tentou encontrar uma solução para falta de confiabilidade dos relatórios antes de se optar pela aquisição de um novo sistema. Porém, esse tipo de solução não foi possível, e somente através da compra de um SIG se conseguiu resolver o problema. Agora todas as áreas estão totalmente integradas e possuem uma única base de dados.

O sistema de custos, como já foi dito, é um módulo do SIG e é alimentado por dados oriundos dos outros módulos do sistema, tais como: projetos, recursos humanos, compras, estoques e contabilidade. Existe também um relacionamento entre os módulos de custos e orçamento, onde se realizam as comparações entre a previsão e o realizado. As revisões no sistema de custos são efetuadas de acordo com as necessidades da empresa.

O controle de custos é realizado através do módulo de projetos. Porém, a empresa realiza controles paralelos, pois as informações disponibilizadas pelo módulo anteriormente mencionado não são suficientes para atender a demandas dos usuários das informações de custos. A organização trabalha com custos orçados e após a ocorrência dos mesmos é realizado um comparativo que possui como intuito apurar as diferenças (variações) entre o projetado e o realizado.

Posteriormente são identificadas as causas das diferenças, para em seguida tomar as ações que se fizerem necessárias. Visando melhorar a gama de informações, a organização está mantendo contato com o fabricante do SIG. Para que sejam customizados alguns relatórios de custos e, assim, ser possível eliminar a utilização de planilhas. Após a customização, o sistema fornecerá todas as informações necessárias para gerenciar todos os custos de cada projeto.

Atualmente a organização não possui um sistema de avaliação de desempenho. Porém, ele está sendo desenvolvido. Existe uma comissão que está à frente do desenvolvimento e é composta por equipe onde participa a diretoria e gerentes de todos os departamentos da organização. Há um cronograma estabelecido e a expectativa é que o sistema comece a funcionar a partir do início de 2012. Ficará a cargo da diretoria o estabelecimento das metas, que serão divididas em três categorias, metas de receita, metas de custos e despesas e metas de resultados. Tais metas estarão expressas no orçamento anual e nos orçamentos dos projetos que a organização elabora com base nas premissas da diretoria.

Os custos indiretos de fabricação são apropriados (alocados) aos produtos utilizando uma única base de rateio, que é o tempo total de horas de mão-de-obra direta gasta em cada projeto. Em função dessa base de rateio, a empresa realiza um rigoroso controle no apontamento das horas de mão-de-obra.

Entre os gastos realizados no processo produtivo os que requerem maior atenção da organização são os materiais importados e o aço que são utilizados nas embarcações, pois além dos valores envolvidos serem significativos para o negócio, o rigoroso controle se justifica também para se evitar o extrativo desses materiais e também o seu desperdício, o que acarretaria em custos adicionais no processo produtivo.

Os relatórios de acompanhamento de custos são elaborados de forma mensal, não existindo relatórios intermediários; porém, os usuários do sistema de custos podem, a qualquer momento, fazer consultas relativas aos custos incorridos, que estão disponíveis no SIG. São realizadas reuniões mensais que, além de outros assuntos, discutem questões relativas aos custos operacionais contidos nos relatórios anteriormente mencionados.

Como já foi mencionado, o atual sistema de informações de custos é relativamente novo na organização e ainda está passando por algumas adaptações. Alguns usuários reclamam que os relatórios que são elaborados pelo sistema não atendem às demandas de informações daqueles que os utilizam, demandando a utilização de relatórios em planilhas eletrônicas.

Apesar das reclamações de alguns dos usuários com relação às informações disponibilizadas pelo sistema, existe um ponto positivo apontado por eles, que é a confiabilidade atual das informações, pois anteriormente existia certo receio por parte dos usuários das informações de custos, visto que em alguns momentos existiam valores diferentes quando se consultava a mesma informação que advinha de bases diferentes, já que não se sabia qual era a informação correta e aí se perdia um tempo desnecessário para checar qual informação era a certa. Com a implantação do SIG este problema foi sanado.

3.4.2 Gestão estratégica de custos

Os objetivos estratégicos da organização são traçados pelos acionistas em conjunto com a diretoria. Na definição dos planos são levados em consideração aspectos que a empresa julga como fundamentais e que não podem deixar de fazer parte de sua estratégia, que são: manter a boa imagem da empresa perante seus clientes e no mercado, entregar seus produtos dentro dos prazos estabelecidos com os clientes, fornecer produtos que sejam considerados pelos seus clientes como diferenciados e estabelecer políticas contínuas de redução de custos sem, com isso, reduzir a qualidade do produto oferecido.

No processo de planejamento, a organização trabalha de duas formas: a primeira, com planos de curto prazo e que retratam o resultado da empresa para o exercício social seguinte, tal evidenciação é retratada em seu orçamento anual. A outra forma de planejamento adotada pela organização é trabalhar com planos de prazos maiores de 5 a 10 anos.

Após aprovação do plano, a etapa seguinte é a sua divulgação, que no primeiro momento é feita para os superintendentes e gerentes, e estes repassam aos demais colaboradores da organização. A sistemática mencionada anteriormente permitiu a empresa alcançar seus objetivos estratégicos traçados nos últimos três anos.

Referindo-se a cadeia de valor da qual a empresa faz parte, é adotada uma política de aproximação com os principais fornecedores de matérias-primas e componentes. São realizados encontros periódicos entre as partes. Também procura-se trabalhar com poucos fornecedores, desde que os materiais possam ser entregues nas quantidades e datas estabelecidas e com a qualidade exigida pela organização.

No que diz respeito ao relacionamento da empresa com seus clientes, ela possui um único cliente e, em função desta situação, se estabeleceu um forte relacionamento com o cliente, onde já é conhecido o seu nível de exigência e suas reais necessidades.

Com relação aos processos internos desenvolvidos na organização, existe uma equipe que cuida do controle interno e esta é responsável pelo acompanhamento das atividades desenvolvidas. O setor também é responsável pelo estabelecimento de rotinas de funcionamento para os novos processos, bem como sugere melhorias para os processos existentes. O controle interno trabalha com grande foco no processo produtivo, tentando identificar as principais ocorrências que resultam no retrabalho de alguns processos e que acabam onerando o custo final do produto fabricado.

Quanto ao posicionamento estratégico adotado pela empresa, optou-se pela estratégia de liderança em custos, onde trabalhando com um custo mais baixo é possível obter um retorno maior que os concorrentes diretos. Pelo fato da empresa trabalhar com um único cliente, não existe muita diversidade de projetos, o que acarreta um custo menor, pois o cliente já possui uma demanda por um produto específico e não ocorrem grandes mudanças de um projeto para o outro.

Quanto ao processo produtivo, a organização realiza algumas ações que têm por objetivo a redução dos custos de produção. Algumas dessas medidas são: um rigoroso acompanhamento da mão-de-obra com intuito de se evitar ociosidade e também para que as atividades desenvolvidas possam ser executadas da forma mais eficaz possível, evitando-se um custo maior que o necessário para o desenvolvimento de uma tarefa específica.

Existe também o trabalho de conscientização dos funcionários no que diz respeito à aplicação e cuidado com os materiais e equipamentos, visando evitar desperdícios e obter uma maior durabilidade dos equipamentos utilizados na produção. Ainda existe um processo de treinamento contínuo do corpo funcional, para que estes estejam sempre em contínuo aprimoramento e, com isso, seja possível ter um ganho de produtividade sem alterar o custo de produção.

A política de investimentos em máquinas e equipamentos da companhia está pautada na necessidade de melhoria dos processos de produção. Assim, é realizado um monitoramento nas novidades (novos equipamentos) lançadas no mercado e, uma vez identificada, é realizado um estudo comparativo entre o novo equipamento e o que está em uso. Caso os benefícios gerados pelo novo equipamento sejam superiores aos gerados pelo equipamento que está em uso, se decide pela compra. Também existe a situação em que um equipamento que estava em operação apresentar algum problema que impossibilite a sua volta ao processo produtivo.

Embora isso seja raro de ocorrer, a empresa precisa, em um curto espaço de tempo, colocar um novo equipamento em operação. Apesar dessa necessidade, para que a aquisição seja autorizada a empresa realiza uma análise de investimento de capital, onde condições mínimas devem ser atendidas para justificar tal aquisição.

A empresa ainda realiza um rigoroso processo de manutenção preventiva nos equipamentos em operação para assegurar uma maior vida útil, além de permitir o conhecimento antecipado de um possível problema que possa causar a parada do equipamento.

A empresa possui uma equipe que trabalha no controle da qualidade. Essa equipe acompanha todo o processo de produção, realizando vistorias nos processos executados para assegurar que os produtos atendam rigorosamente as especificações contidas em seu projeto, bem como acompanhar o desenvolvimento de cada etapa da produção. Embora a equipe trabalhe de forma permanente, algumas vezes há ocorrências de retrabalho e substituição e reparos, em função de algum requisito constante no projeto que deixou de ser atendido.

Buscando alcançar um maior nível de eficiência, a organização tem como metas de produção perseguir alguns objetivos, que são: oferecer um produto com maior qualidade, aumentar o índice de produtividade e reduzir os prazos de entregas de seus produtos.

No desenvolvimento de novos produtos, ou até mesmo na fabricação dos modelos usuais da empresa, mas que por solicitação do cliente se implementem modificações substanciais nos projetos iniciais, a empresa conta com a participação de alguns dos seus principais fornecedores, para que estes possam contribuir e sugerir formas de se otimizar o novo projeto.

O processo de formação do preço de venda é baseado no custo de produção orçado, onde para cada projeto é feito um orçamento e a este é adicionado um percentual que representa a margem de lucro desejada pela organização. Após o estabelecimento do preço, a organização aplica a metodologia do custo-meta, pois os acionistas requerem uma rentabilidade mínima para cada projeto executado.

3.5 Empresa D

A empresa “D” é um estaleiro de grande porte dedicado à construção de embarcações que prestam serviços às atividades de exploração e produção de petróleo em alto mar, além de trabalhar na construção e reparação de plataformas de exploração de petróleo.

Seus principais clientes são empresas do ramo petrolífero, sendo seu principal cliente a Petrobras.

A empresa iniciou suas atividades há mais de trinta anos e está localizada na cidade de Niterói. Possui em seus quadros funcionais um efetivo superior a 500 funcionários e está constituída sob a forma de Sociedade Anônima. Seu faturamento anual é superior aos sessenta milhões de reais.

O estaleiro está estrategicamente localizado às margens da Baía de Guanabara no município de Niterói, uma área perto do centro de Rio de Janeiro. Um local que pode ser facilmente acessado por estradas e onde há um vasto número de trabalhadores especializados no segmento naval.

O estaleiro ocupa uma área de 165.000 m² e conta com seis diques, sendo que desse total quatro são flutuantes e dois diques secos com a capacidade máxima de 290 metros.

3.5.1 Características do sistema de custos

A empresa utiliza o sistema de acumulação de custos por ordem de produção e o método de custeio é o pleno.

O sistema de custos é um dos módulos do SIG, cujo fabricante é a Totvs. O SIG já está em operação há pouco mais de cinco anos. A implantação do sistema durou cerca de 18 meses até que se entrasse em produção. No SIG as informações de custos são acumuladas no módulo de contabilidade que, além das informações imputadas diretamente no módulo, recebe também informações oriundas de outros, tais como: Recursos Humanos, estoques e compras.

Os entrevistados comentaram que a empresa possui uma grande vantagem com relação às informações de custos, pois toda a empresa se utiliza da mesma base de dados, devido ao fato do SIG estar presente em todos os departamentos da organização. Essa realidade só foi possível após a implantação do atual sistema. O SIG recebeu algumas customizações a pedido

da empresa, e as alterações no sistema podem ocorrer a pedido da empresa usuária ou por iniciativa do fabricante quando este detecta a necessidade de efetuar revisões.

Para controlar os custos de produção, existe um departamento que possui a responsabilidade de projetar e acompanhar os custos, que é o departamento de projetos, onde o controle é feito com base no orçamento estabelecido para cada projeto (orçamento individual).

Assim, o referido departamento realiza um acompanhamento diário dos custos incorridos na produção; e a qualquer tempo que se verifique qualquer distorção entre o real e o planejado, o departamento convoca de imediato as partes envolvidas (departamentos) para que estes justifiquem a variação. Após a convocação dos departamentos envolvidos, duas situações podem ocorrer; a primeira, o plano pode sofrer algum ajuste em função de algum fato novo que tenha surgido e justifique sua mudança, a segunda é que o departamento responsável pela variação ocorrida adote medidas visando à correção do possível problema.

Embora ocorra um rigoroso controle de custos, os departamentos que conseguem alcançar as metas de custos estabelecidas não recebem qualquer tipo de recompensa (premiação); porém, atualmente está em desenvolvimento um sistema de avaliação de desempenho, onde os departamentos receberão premiações em função do alcance de metas que estarão divididas em dois grupos: as de receita e as de custos. Esse trabalho está sendo elaborado pelas áreas comercial, financeira, projetos e recursos humanos. A expectativa é que o sistema de avaliação de desempenho comece a funcionar a partir do 2º trimestre de 2012.

Os custos indiretos de fabricação, bem como as despesas, são alocados aos projetos utilizando como critério de rateio o tempo de horas de mão-de-obra direta. Assim, dentre os gastos ocorridos no processo produtivo, o que a organização dedica a maior atenção é a mão-de-obra pois, além de garantir a correta alocação das horas aos seus respectivos projetos, garante que a base de rateio seja precisa para cada produto. Ainda com relação a mão-de-obra, existe, por parte da organização, um programa que impõe aos supervisores de produção reduções nos tempos de horas gastas na produção. O programa já está em funcionamento há cerca de quatro anos e tem permitido à organização economias de custos. Esse programa também fará parte do sistema de avaliação de desempenho que está em desenvolvimento.

Com relação aos relatórios de custos, a empresa realiza reuniões mensais onde são apresentados os resultados parciais de cada projeto, ou seja, receitas e custos. Porém, caso a organização perceba a necessidade de se discutir algum assunto relacionado ao projeto, ela convoca a qualquer momento uma reunião para tratar das questões mencionadas anteriormente.

Apesar das reuniões ocorrerem de forma mensal, o departamento de projetos realiza um monitoramento diário da execução das construções (embarcações), e sempre que necessário convoca os envolvidos no processo produtivo para esclarecimentos em relação a alguma alteração nos custos percebida durante os monitoramentos.

Os envolvidos na produção recebem, antes das reuniões mensais, os relatórios que serão apresentados. Além disso, eles também possuem acesso às informações por meio do sistema e realizam acompanhamentos dos gastos realizados.

De acordo com a organização, os usuários das informações de custos dizem estar satisfeitos com os relatórios disponíveis e confiam nas informações neles contidas. Fato que não ocorria antes da implantação do atual sistema, que muitas vezes no sistema anterior era comum haver divergências entre relatórios o que tirava a credibilidade dos mesmos.

A empresa por ser controlada por uma organização que atua no segmento de construção naval, onde a sede fica localizada na região nordeste, está se preparando para implantar um plano de contas que é utilizado pelas demais empresas do grupo, atendendo orientação de seu controlador. De acordo com a informação da contabilidade da empresa D, existe uma expectativa que o processo de apuração de custos sofra modificações, mas como ainda não se iniciou a adequação, a organização ainda não possui uma dimensão dessas modificações.

3.5.2 A gestão estratégica de custos

Os objetivos estratégicos da organização são traçados pela diretoria, tendo como base as premissas estabelecidas por seu controlador.

No estabelecimento das metas, a diretoria considera algumas variáveis que julga de extrema relevância para o sucesso do negócio, que são: o desenvolvimento de parcerias com organizações que de alguma forma possam colaborar na alavancagem do negócio; metas de reduções de custos; uma sólida política de investimentos em equipamento e instalações; aumento na participação do mercado. Após o estabelecimento dos objetivos, a diretoria submete o plano ao seu controlador, que dá a palavra final: aprovar de imediato ou solicitar ajustes.

Quando o plano estratégico é finalmente aprovado, a diretoria inicia o trabalho de disseminação dos objetivos traçados, através de reuniões que realiza com os gerentes das

áreas e estes posteriormente realizam reuniões com os demais colaboradores. Quando é necessário, a organização faz algumas divulgações através de circular interna.

Os gerentes das áreas realizam reuniões semanais para discutir, além de outras questões, as relacionadas ao cumprimento das metas estabelecidas nos planos da organização. Em função da sistemática anteriormente mencionada, a organização conseguiu alcançar seus objetivos estratégicos nos últimos três anos.

No que diz respeito à cadeia de valor, da qual a empresa participa, adota-se uma política mista, onde para alguns fornecedores, por exemplo, os de aço, opta-se por trabalhar com poucos fornecedores que garantam a qualidade do insumo e entreguem nos prazos estabelecidos.

Já para outros materiais adota-se uma política de se trabalhar com diversos fornecedores que sejam capazes de atenderem às necessidades (solicitações) da empresa e ainda garantirem um menor preço.

A empresa ainda possui contratos com alguns fornecedores que possuem prazos entre 5 e 10 anos, onde uma demanda anual foi estabelecida entre as partes e, em função disto, a empresa conseguiu assegurar um preço mais baixo (preço especial) para insumos.

O relacionamento com cliente é materializado pelo departamento de relacionamento com clientes, onde sua responsabilidade se inicia na assinatura do contrato e vai até o pós venda. O departamento participa em conjunto com alguns clientes de todo o ciclo de produção, verificando se cada etapa está sendo executada de acordo com as especificações contidas no contrato.

O cliente que é considerado mais importante para negócio é a Petrobras, cliente este que acompanha de perto todo o trabalho executado do início ao fim da construção, como foi descrito anteriormente.

Este procedimento, além de garantir que todas as etapas do projeto sejam realizadas de acordo com as especificações do cliente, também evita atrasos na entrega das embarcações que acarretariam em multas contratuais.

O departamento ainda realiza, junto ao cliente, um trabalho para avaliar o seu grau de satisfação pelo serviço prestado/produto entregue.

Em seu processo produtivo, a organização possui uma grande preocupação com cada atividade desenvolvida, exigindo um acompanhamento dessas atividades que é realizado através de uma supervisão que fica a cargo do gerente da embarcação e do engenheiro responsável pelo projeto.

No que diz respeito ao posicionamento estratégico adotado pela empresa, a estratégia utilizada é mista, onde se adota uma política de preços baixos com produtos diferenciados. A empresa justifica a estratégia adotada em função de sua longa experiência no mercado, que a possibilita praticar preços mais baixos que os de mercado e ainda fornecer produtos de alta qualidade, diferenciando-se de seus concorrentes diretos.

Para evitar desperdícios no processo produtivo e, conseqüentemente, aumento nos custos, a empresa trabalha com um acompanhamento dos gastos realizados na produção, bem como tempo de mão-de-obra e ainda consumo de materiais. Tudo isso é monitorado através de um painel de indicadores que devem rigorosamente ser alcançados.

Em alguns momentos do processo produtivo, a organização adota uma estratégia de contratar prestadores de serviços por tempo determinado. Isso assegura que alguns gastos relativos a mão-de-obra ocorram somente quando necessários, pois ao término do contrato esses prestadores são dispensados, não acarretando em custo com mão-de-obra ociosa no período entre a finalização de um projeto e o início de outro.

Para assegurar ganho de produtividade e evitar desperdícios na produção a organização realiza o trabalho contínuo de aprimoramento e qualificação da mão-de-obra através de uma escolinha que possui nas suas instalações. Além disso, quando necessário, alguns funcionários são selecionados para realizarem cursos fora da empresa, e após concluírem tais cursos são responsáveis por disseminarem os conhecimentos adquiridos para os demais funcionários da organização. Esses funcionários são chamados de multiplicadores do conhecimento. A organização ainda possui certificação ISO 9001.

Com relação às máquinas e equipamentos utilizados na produção, existe um departamento que, além de controlar a movimentação (entradas e saídas), também é responsável por avaliar suas condições de uso e ainda acompanhar junto ao mercado a inserção de equipamentos mais modernos que possam resultar em ganho de produtividade e redução de custos.

Este departamento, ao identificar oportunidades no mercado ou verificar a necessidade de substituição de um equipamento que não apresente mais condições de uso, inicia um trabalho de quantificação dos possíveis benefícios trazidos pela opção da aquisição desses novos equipamentos que são apresentados à diretoria para decisão da aquisição ou não. Na quantificação dos benefícios comentados anteriormente, o departamento conta com ajuda da área financeira que auxilia nas projeções.

Com relação à qualidade dos produtos fabricados, a empresa conta com um departamento que possui a atribuição de garantir a qualidade de seus produtos. Isso é feito

através da realização de um monitoramento e, como já mencionado anteriormente, o principal cliente da empresa participa dessa fase através de auditorias que são realizadas nos mais diversos momentos da produção. Mesmo com esse trabalho, em alguns momentos existe a ocorrência de problemas relacionados à qualidade, tais como: retrabalho, baixa produtividade e substituições e reparos.

Com vistas a atingir uma maior eficiência, a organização está sempre em busca de alcançar uma redução em seu nível de estoque, pois entende que os recursos que ficariam estocados podem ser utilizados em outras alternativas que possibilitem algum tipo de retorno em termos monetários. Além disso, existe um trabalho contínuo visando à redução nos seus prazos de entrega.

Apesar de ainda estar em desenvolvimento um processo de avaliação de desempenho, a organização possui uma política de incentivo a ideias que de alguma forma possam trazer benefícios ao processo produtivo. Sempre que ocorrem ideias revolucionárias, estas são avaliadas por comitê compostos por engenheiros e membros da área financeira. Caso se conclua que sejam viáveis, a empresa realiza premiações. Porém, existe toda uma formalização para que isto ocorra e também períodos, não sendo permitida a apresentação de ideias a qualquer momento.

Em alguns momentos onde a empresa é contratada para fabricar produtos que possuam características diferentes do que normalmente a organização não está acostumada, são chamados alguns de seus principais fornecedores para que estes colaborem com sugestões para que, com isso, a empresa seja capaz de cumprir o que foi acordado com o cliente.

A política de formação de preços é realizada em duas etapas, sendo a primeira aquela realizada através de um orçamento específico do projeto em questão, onde seus custos são projetados e com base em seus totais adiciona-se uma margem de lucro que é estabelecida pela diretoria e que leva em consideração a aplicação de um preço abaixo dos principais concorrentes sempre que possível e ainda a empresa prevê em seus contratos reajustes dos preços inicialmente estabelecidos em função das variações de preços na economia, tais reajustes são formalizados através de aditivos ao contrato principal.

3.6 Empresa E

A empresa “E” é um estaleiro de grande porte dedicado à construção de embarcações que presta serviços às atividades de exploração e produção de petróleo em alto mar. A empresa possui como maior cliente a Transpetro.

A empresa está localizada na cidade do Rio de Janeiro. A organização está em funcionamento há mais de trinta anos e em sua trajetória já entregou mais de quatrocentas embarcações para clientes nacionais e internacionais. Atualmente, está trabalhando em um projeto para a entrega de quatro embarcações para a Transpetro.

Seu quadro funcional é composto por mais de 500 funcionários e seu faturamento anual supera os sessenta milhões de reais. Sua forma societária é Sociedade Anônima.

O estaleiro trabalha com a sistemática de construção por módulos e conta com uma área total de 140.000 m², possui, ainda, três cais para acabamento com duas carreiras de construção no sistema de pré-edificação.

3.6.1 Características do sistema de custos

O método de custeio adotado pela empresa é o custeio pleno, seus custos são acumulados através do sistema de acumulação por ordem de produção, que a cada projeto desenvolvido é criada uma Ordem de Produção (OP) onde são acumulados todos os gastos relativos à produção bem como as despesas que são rateadas as ordens tendo por base o número de horas de mão-de-obra totais aplicados a cada OP.

O sistema de custos da empresa é um dos módulos de um SIG, cujo fabricante é a Alterdata. Porém, o SIG não integra todas as áreas da empresa, o que em alguns momentos ocasiona a demanda em mais tempo para se apurar as informações de custos. Um exemplo de uma área que não é integrada com a de custos é a de recursos humanos, que utiliza o sistema Sênior DP. Assim, para que as informações relativas a mão-de-obra e seus respectivos encargos sejam acumulados no sistema de custos é necessário que se insira no sistema de apuração de custos de forma manual, o que de acordo com o departamento de contabilidade pode acarretar erros em alguns momentos. Há cerca de oito anos, a empresa tentou implantar um sistema totalmente integrado para que esses problemas fossem sanados; Porém, a

implantação não foi finalizada e continuou tudo da mesma forma. Na visão da contabilidade, o principal fator que contribuiu para o fracasso da implantação foi a resistência à mudança por parte dos funcionários diretamente envolvidos no processo. Essa resistência continua até hoje. Com relação ao sistema informatizado de custos, esse só sofre mudanças quando o fabricante do sistema percebe a necessidade de se fazer alguma atualização que, de acordo com a empresa, ocorre mais em virtude de alterações na legislação fiscal.

O controle de custos é realizado através do orçamento, onde são projetados os custos para cada nova embarcação e as análises das variações são realizadas de forma semelhante ao que se faz no custo-padrão. Tal controle não é realizado através do sistema e sim com a utilização de planilhas, onde são imputados tanto os custos orçados como os realizados. Em função do controle ser paralelo ao sistema onde estão acumuladas as informações de custos, os resultados demandam de um maior tempo para sua elaboração e conclusão.

O desempenho dos funcionários (da produção) é avaliado através do cumprimento das metas de custos, onde o parâmetro de comparação é o orçamento e quando os custos reais ficam abaixo do planejado os funcionários são premiados (dinheiro) de acordo com uma tabela elaborada pela organização onde constam os níveis de premiação. Existe também uma outra forma de recompensa que é baseada na entrega das embarcações antes do prazo estabelecido com o cliente.

Para alocação dos custos indiretos de fabricação e também as despesas às Ordens de Produção, a organização utiliza como critério de rateio o tempo total de mão-de-obra direta, sendo esta a única medida de distribuição dos custos e despesas. Em virtude disto, o gasto que a organização dedica um maior controle é a mão-de-obra direta pois, de acordo com a empresa, um erro no controle poderá gerar distorções no custo da OP, além de se entender que controlar a mão-de-obra pode evitar a ociosidade, bem como a correta aplicação dos materiais no processo produtivo, evitando-se, assim, desperdícios.

Os relatórios de custos são elaborados de forma mensal; Porém, como já foi mencionado, são planilhas feitas no excel de forma paralela ao sistema, o departamento de contabilidade elabora planilhas de acompanhamento semanal onde são enviadas aos departamentos envolvidos e estes realizam suas análises. Os usuários dos relatórios estão satisfeitos com as informações evidenciadas nas planilhas, uma vez que foram adaptadas às reais necessidades de quem as utilizam. Porém, o departamento de contabilidade é quem prepara os relatórios e este comenta que se as informações já saíssem do sistema no formato desejado, estariam disponíveis em tempo real o que não ocorre atualmente.

Como a empresa E também é controlada pela mesma empresa que controla a empresa D, futuramente (ainda não se sabe) será implantado um plano de contas que o controlador exige e também de um sistema integrado de gestão, onde todos os departamentos trabalharão de forma totalmente integrada, ou seja, a base de dados será única, e de acordo com o departamento de contabilidade serão necessários ajustes no sistema atual de apuração de custos.

3.6.2 Gestão estratégica de custos

Os objetivos estratégicos da organização são estabelecidos por sua diretoria, que deve estar em consonância com as premissas estabelecidas por seu controlador, onde são considerados alguns fatores que a organização julga como primordiais para o sucesso no mercado onde atua. Tais fatores são: constante redução no nível de custos; crescimento na participação do mercado onde atua; política de modernização em máquinas e equipamentos (novos investimentos); estabelecimento de parcerias; desenvolvimento de um forte trabalho comercial com intuito de angariar novos clientes.

Após o estabelecimento das metas e objetivos, o passo seguinte é a divulgação aos funcionários. Isto ocorre por meio de reuniões. De início é realizado um seminário no qual participam todos os gerentes de departamentos da organização, tanto o corpo gerencial ligado à produção como os gerentes dos departamentos administrativos, sendo o seminário conduzido pela diretoria, onde são explanados quais são os caminhos que deverão ser seguidos para alcançar os planos estabelecidos. Também são divulgadas as metas específicas por departamento e, nesse momento cada gerente conhece o papel a ser desenvolvido por cada setor, inclusive estas metas são a base para avaliação de desempenho. O passo seguinte na divulgação das metas é a realização de reuniões entre os gerentes de cada departamento com seus respectivos subordinados. Seguindo esta metodologia, a empresa afirma ter conseguido nos últimos três anos alcançar todas as metas que haviam sido estabelecidas.

Dentro da cadeia de valor da organização a estratégia adotada com seus fornecedores é de um bom relacionamento, onde para alguns fornecedores são assinados contratos de fornecimento mínimo anual, garantindo com isso, uma redução no custo do material. A empresa adota duas linhas de trabalho com seus fornecedores, sendo a primeira a de trabalhar com poucos fornecedores para materiais específicos, como é o caso do aço. Já para outros

materiais adota-se a estratégia de trabalhar com muitos fornecedores, mas sem deixar de lado a qualidade dos materiais adquiridos.

Também existe um acordo com os fornecedores para entrega dos materiais no prazo estabelecido que deve ser cumprido rigorosamente pois, dependendo da situação, a não observância desta regra pode resultar em uma inabilitação do respectivo fornecedor e neste caso ele será substituído por outro e a organização deixa de trabalhar com o fornecedor de forma definitiva.

Já o relacionamento com os clientes dentro da cadeia de valor é realizado pelo departamento comercial que possui uma forte atuação junto aos clientes. A empresa possui uma estratégia de envolvimento do comercial antes da assinatura do contrato e se estende até o pós venda, onde existe após a entrega uma operação assistida, que tem por objetivo verificar se a embarcação está realmente atendendo às expectativas dos clientes.

No que diz respeito aos processos internos realizados pela organização, existe um departamento que realiza uma auditoria operacional, onde todo processo produtivo é constantemente avaliado, ou seja, se as atividades desenvolvidas estão dentro dos padrões estabelecidos e ainda a partir da observação a auditoria sugere melhorias nos processos com o intuito de obter um ganho na produtividade.

No que diz respeito ao posicionamento estratégico adotado pela empresa, a estratégia utilizada é a liderança em custo, que de acordo com a empresa é a mais coerente em função da concorrência existente, mas apesar da prática dessa estratégia, a organização está preocupada com a qualidade, pois os seus clientes são exigentes.

Dentro do processo produtivo a empresa adota uma série de medidas que tem como objetivo principal a redução de seus custos de produção, tais medidas são: melhoria nos processos produtivos; estabelecimento do custo-meta; controle permanente da mão-de-obra com o intuito de evitar ociosidade; controle de qualidade; treinamento regular dos funcionários envolvidos na produção.

A organização possui em suas instalações uma área reservada ao treinamento de seus funcionários, onde se busca qualificar ao máximo os colaboradores que participam da produção. Além disso, quando necessário, também os funcionários realizam cursos fora das dependências da organização (empresas especializadas).

Com relação aos equipamentos e máquinas, existe um trabalho de manutenção periódica que visa prolongar ao máximo a vida útil, e quando os equipamentos não possuem mais condições de uso a empresa realiza a substituição por um novo, mas antes da substituição é realizado um estudo de viabilidade econômica.

Na organização não existe um departamento que cuida especificamente da qualidade, o que ocorre é que cada gerente tem a responsabilidade de garantir a execução do serviço da melhor forma possível. Assim, ocorrem algumas situações no processo produtivo que resultam algumas vezes no retrabalho, baixa produtividade e substituição e reparos.

A empresa, dentro de seu processo produtivo persegue algumas metas que resultarão em maior eficiência, tais metas são: oferecer um produto com maior qualidade, aumentar a produtividade e reduzir os prazos de entrega.

Não existe um departamento que gerencia as atividades desenvolvidas; porém, como já comentado, existe um departamento de auditoria operacional que a qualquer momento faz o acompanhamento de algum processo desenvolvido na produção e avalia se está dentro dos padrões estabelecidos pela companhia.

Apesar de avaliar o desempenho de seus funcionários, não existe qualquer programa que incentive a sugestão de novas idéias que de alguma forma tragam benefícios para a organização.

No desenvolvimento de novos projetos, a empresa só conta com a participação de seus funcionários, assim, os fornecedores não possuem nenhum tipo de participação nesta etapa.

Na formação do preço de seus produtos a organização trabalha com um orçamento onde estão projetados todos os custos do projeto em questão e a este adiciona uma margem de lucro. Porém, ao realizar este processo, a empresa pode perceber que o preço está superior a sua expectativa. Caso isto ocorra é realizado um trabalho de mapeamento dos custos, onde os responsáveis pelo projeto terão que avaliar e apresentar medidas que resultem na redução de custos e com isso, chegar ao preço que a organização entenda como dentro de seus padrões.

4 ANÁLISE DOS CASOS

Nesta seção as informações levantadas durante as entrevistas são analisadas e comparadas com intuito de verificar as possíveis aproximações ou afastamento em relação à literatura pesquisada.

4.1 Características das empresas estudadas

As cinco empresas estudadas na pesquisa atuam no segmento de construção naval (construção de embarcações) e são privadas, ou seja, o estudo não levou em consideração empresas do mesmo segmento do setor público. As empresas estudadas, além de pertencerem ao mesmo segmento, possuem diversas características semelhantes, cabendo destacar que: todas são empresas de grande porte, sua constituição societária é sob a forma de sociedade por ações, possuem em seus quadros funcionais números superiores a 500 funcionários, o faturamento anual é superior a sessenta milhões de reais. Já com relação à cidade onde estão localizadas, as empresas A, B, C e D encontram-se estabelecidas na cidade de Niterói e a empresa E está situada na cidade do Rio de Janeiro.

4.2 Características dos sistemas de custos

As cinco empresas estudadas possuem sistema de apuração e controle de custos que foram desenvolvidos internamente por seus funcionários, onde os registros são realizados via Sistema Integrado de Gestão (SIG). Estes foram adquiridos pelas empresas através de compra de fornecedores especializados na comercialização deste tipo de sistema.

Nas cinco empresas as mudanças no sistema de custos não são frequentes, ocorrendo apenas atualização do sistema por conta do fabricante do SIG. Apesar de utilizarem sistemas informatizados, somente nas empresas C e D os sistemas são totalmente integrados com o sistema de apuração de custos. Já nas empresas A, B e E apenas alguns módulos do SIG são integrados.

Na empresa A o sistema de custos recebe as informações oriundas de outros sistemas que não pertencem ao SIG através de interface. Já para as empresas B e E as informações oriundas de outros sistemas são imputadas no sistema de custos de forma manual acarretando dois problemas. O primeiro é relacionado à confiabilidade das informações imputadas no sistema, que por ser manual está sujeito a erros, o que pode trazer como consequência a distorção na apuração dos custos de produção. Já o segundo problema gerado pela prática anteriormente mencionada diz respeito ao tempo de disponibilização das informações, uma vez que se implantam manualmente os dados é necessário um maior tempo para que todos os gastos relativos à produção estejam acumulados no sistema de apuração de custos, além de requerer um efetivo maior de funcionários, resultando no aumento dos gastos com mão de obra dessas empresas.

A falta de integração também já gerou os mesmos problemas para as empresas C e D, problemas estes que foram responsáveis pela decisão de se implantar um sistema totalmente integrado eliminando as dificuldades existentes pela falta de integração. Aproximadamente há oito anos a empresa E tentou implantar um sistema totalmente integrado para sanar o problema anteriormente mencionado; porém, o processo de implantação do SIG fracassou, tendo como uma das principais causas a resistência à mudança. A falta de integração do módulo de custos com os demais módulos prejudica o processo de gestão de custos, uma vez que pode ocorrer perda de informações ou até mesmo informações errôneas sobre a composição dos custos dos produtos fabricados, além de demandar um maior tempo para compilação dessas informações, face à falta de integração (HANSEN; MOWEN, 2003).

Silva (2004) afirma que, para a construção de um modelo eficiente de gestão de custos, é necessário que o sistema de acumulação de custos esteja apoiado por um SIG que contribuirá para o desenvolvimento e sucesso do sistema de custos.

Todas as cinco empresas utilizam o sistema de acumulação de custos por ordem de produção, que conforme afirmam Martins e Rocha (2010), o sistema de acumulação por ordem é o mais indicado para as empresas de construção de grande porte. Na mesma linha, Campos e Figueiredo (2009) comentam que as empresas de construção naval “são nitidamente empresas de produção por ordem ou encomenda, cuja customização se dá desde o início da produção, mas acontece mais fortemente à medida que a fabricação das embarcações se aproxima de sua conclusão”. Warren, Reeve e Fess (2008) afirmam que “Um sistema de custos por ordem fornece um registro distinto de cada quantidade de produtos que passa pela fábrica. Um sistema de custos por ordem adapta-se melhor às empresas que fabricam de

acordo com os pedidos dos clientes [...]”. Diante disto, percebe-se que as empresas estudadas estão procedendo de acordo com o que a literatura recomenda para este tipo de negócio.

O método de custeio adotado é o custeio por absorção para as empresas B e C e o custeio pleno para A, D e E. Porém, com o intuito de auxiliar os gestores em algumas decisões, a empresa B utiliza o custeio variável apenas de forma gerencial. Assim, contrariando o que recomenda a literatura nenhuma empresa faz uso do custeio baseado em atividades (ABC), que de acordo com Brimsom (1996), Hansen e Mowen (2003) e Parisi e Megliorini (2011) a utilização do custeio baseado em atividades permite às organizações gerenciar os custos das atividades, ainda possibilita a identificação e eliminação das atividades que não agregam valor ao produto, sendo o referido método o mais indicado para uma gestão estratégica de custos. No que tange ao uso do ABC, Campos (2009, p. 3) afirma que:

Para adaptar-se ao novo mundo de profundas transformações, as organizações precisam se valer de sistemas que permitam a gestão estratégica de seus custos. Assim, a gestão baseada em atividades representa uma importante mudança na filosofia de administrar os custos para a produção de bens e prestação de serviços, ao exigir maior detalhamento e contínuo acompanhamento do consumo de recursos, estabelecendo controles eficazes e prévio planejamento das modificações necessárias para a otimização dos investimentos estratégicos.

Percebe-se, através do que afirma Campos (2009), que para gerir os custos de maneira mais eficiente, face à ampla concorrência, as organizações necessitam de um sistema de custeio que as permita realizar uma análise de custos mais ampla, não se limitando apenas à apuração do custo de produção, e sim levantando todos os gastos ocorridos ao longo da cadeia de valor. Pelo que foi exposto, a não utilização do ABC pelas empresas estudadas pode ocasionar uma gestão de custos ineficiente em função das limitações apresentadas pelos métodos tradicionais.

O controle de custos nas cinco empresas é feito através do orçamento, onde cada produto a ser fabricado (embarcação) possui um orçamento específico, sendo o controle de custos realizado com base na análise das variações ocorridas entre o custo planejado e o realizado, seguindo a sistemática de análise empregada no custo-padrão. Embora as empresas possuam sistemas para acumulação e apuração de custos informatizados, o controle nas empresas A, C e E é realizado fora do sistema por meio de planilhas eletrônicas, isso é um ponto negativo, pois demanda mais tempo para realização do controle, além de não se utilizar das facilidades do SIG, somente as empresas B e D efetuam todo o controle via SIG. Parisi e Megliorini (2011) enfatizam a importância do controle de custos através do orçamento ao afirmarem que “[...] os orçamentos são fundamentais para: evidenciar as causas de variações

entre o desempenho planejado e o realizado; servir de parâmetro para avaliação do desempenho realizado; e indicar a necessidade de tomarem ações corretivas [...]”.

Percebe-se, através dos casos estudados, que existe uma enorme preocupação com o correto planejamento de custos e seu posterior controle, pois falhar no planejamento e controle pode levar as empresas a terem suas rentabilidades reduzidas ou até mesmo extintas, pois os preços de seus produtos são fixados de acordo com os custos estimados em seus orçamentos. Dentro deste enfoque, Garrison, Noreen e Brewer (2007) enfatizam que o correto planejamento e controle dos custos permitem as empresas conhecer com antecedência os resultados oriundos de suas operações.

No que diz respeito à avaliação de desempenho, as empresas C e D não possuem qualquer sistema que avalie o desempenho, existe sim o controle de custos. Porém na empresa D está sendo desenvolvido pelas áreas comercial, financeira, projetos e recursos humanos um sistema cuja previsão é para que se inicie o processo de avaliação no 2º trimestre de 2012.

Já a empresa A possui um sistema de avaliação de desempenho que tem por base o orçamento, onde o corpo diretor, em conjunto com o gerencial, estabelece as metas de desempenho de custos.

A empresa B também avalia o desempenho com base no orçamento, porém a meta que deve ser alcançada é a da margem de contribuição. E, por último, a empresa E, que também usa o orçamento para avaliar o desempenho dos custos e ainda os funcionários são avaliados também pelo prazo de entrega das embarcações, que quando o tempo de entrega real for menor que o planejado os funcionários são premiados.

O processo de avaliação de desempenho se constitui em um importante instrumento no controle de custos, pois é através dele que a organização estabelece as metas e as controla, o que proporciona um rigoroso acompanhamento nos gastos gerados no processo produtivo (WARREN; REEVE; FESS, 2008). Tendo em vista que as empresas C e D não possuem instrumentos de avaliação de desempenho, estas podem não usufruir das vantagens proporcionadas pelo processo.

Os gastos indiretos de fabricação nas cinco empresas são alocados aos produtos fabricados tendo por base um único critério de rateio, que é o tempo total de horas de mão-de-obra direta. Martins (2001) afirma que a alocação dos custos indiretos de fabricação sempre conterà certo nível de subjetivismo e que a escolha do critério de rateio (alocação) deve ser a que se aproxime mais da realidade, pois a não observância dessa premissa poderá resultar em sérias distorções no custo final do produto.

Assim, cada gasto possui um critério mais adequado para sua alocação. A utilização de um único critério não é recomendável, já que os gastos gerais de fabricação são compostos pelos mais variados tipos de custos, tendo cada um causa diferente para sua existência e em função disto, para determinar o critério deve se levar em consideração o que ocasionou o gasto, e somente após isto se deve decidir o critério para que desta forma, o grau de subjetivismo seja minimizado. Neste mesmo sentido Martins e Rocha (2010, p. 145) enfatizam que:

[...] para fins de análise e de gestão de custos, o comportamento dos custos deve ser observado, também, em relação a outros fatores que não só o volume de produção dos produtos-fim da empresa; esses fatores são denominados direcionadores de custos. Além disso, para realizar-se uma completa análise e gestão dos custos, deve-se selecionar, também, outras entidades que não a empresa como um todo, tais como as áreas ou departamentos da empresa e, até mesmo, em seu nível mais analítico, as atividades desempenhadas no contexto de cada departamento ou, melhor ainda, de cada processo.

No que se refere aos direcionadores de custos, Megliorini (2007) apresenta uma extensa lista de direcionadores de custos e ainda menciona que, mesmo a empresa utilizando os mais variados direcionadores de custos para alocação dos gastos gerais de fabricação, haverá sempre um grau de subjetivismo na alocação dos gastos.

Diante do exposto, percebe-se que as empresas estudadas estão adotando uma prática totalmente contrária ao que é recomendado pela literatura no que diz respeito à alocação dos gastos gerais de fabricação, podendo ocasionar, em alguns casos, a superavaliação e a subavaliação dos produtos fabricados, que poderá contribuir para decisões equivocadas no que tange à gestão de custos. Este problema foi constatado no estudo realizado por Silva (2004), quando o autor comenta que uma das deficiências encontradas nas empresas nas quais realizou o estudo foram os efeitos decorrentes de rateios e alocações arbitrárias.

Com relação aos gastos realizados no processo produtivo, as empresas A, B, D e E, dedicam maior atenção a mão-de-obra direta por dois motivos: o primeiro é que entendem que com essa ação evitam ociosidade e o segundo é em função deste gasto ser a base para o rateio dos gastos indiretos de fabricação, conforme já mencionado anteriormente. Já empresa C dedica uma maior atenção aos materiais importados e ao aço e justifica que a atenção é dada para evitar extravios e desperdícios.

Com relação aos relatórios de custos, com exceção da empresa D, as demais confeccionam planilhas para disponibilizarem as informações nos formatos desejados pelos diversos usuários, isto porque o SIG não é capaz de disponibilizar os dados no formato necessário para análise dos mesmos, porém a empresa C está desenvolvendo junto com o fabricante do SIG uma customização de relatórios de forma que o sistema seja capaz de

disponibilizar todas as informações necessárias ao acompanhamento dos custos e no formato desejado, acabando com a utilização de planilhas.

Hansen e Mowen (2003) afirmam que no passado as empresas não se esforçavam para terem um sistema de custos totalmente integrado. Porém, no atual cenário competitivo, existe uma maior necessidade por informações acuradas e tempestivas. Assim, para uma eficiente gestão de custos, se faz necessário um sistema de custos totalmente integrado, onde as informações nele contidas representem a real posição dos custos incorridos em dado momento, proporcionando uma maior confiabilidade das informações geradas.

No mesmo sentido Horngren, Sundem e Stratton (2004) enfatizam a necessidade da diversidade de relatórios de custos, pois os gestores necessitam de informações diversificadas para análise e decisões diferentes. Assim, não se deve estimular a confecção de relatórios genéricos que atendam a necessidade de qualquer tipo de decisão. O que deve ser estimulado é a construção de relatórios para decisões específicas. Diante da colocação de Horngren, Sundem e Stratton (2004), as empresas estudadas, ao elaborarem relatórios através de planilhas, tentam disponibilizar as informações necessárias para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, o que vai ao encontro do que a literatura recomenda.

As características dos sistemas de custos das empresas estudadas são apresentadas no quadro 13.

Empresa	Sistema de acumulação	Método de custeio	Sistema integrado	Rateio dos gastos indiretos	Controle de custos	Avaliação de desempenho com base nos custos	Gastos que recebem maior atenção no processo produtivo	Relatórios de custos
A	Por ordem	Pleno	Parcialmente	HH *	Orçamento	Sim	MOD **	Planilhas
B	Por ordem	Absorção	Parcialmente	HH *	Orçamento	Não	MOD **	Planilhas
C	Por ordem	Absorção	Totalmente	HH *	Orçamento	Não	Materiais importados aço	Planilhas
D	Por ordem	Pleno	Totalmente	HH *	Orçamento	Não	MOD **	SIG
E	Por ordem	Pleno	Parcialmente	HH *	Orçamento	Sim	MOD **	Planilhas

* Homem Hora

** Mão-de-obra direta

Quadro 13 - Características dos sistemas de custos das empresas estudadas

Fonte: Dados da pesquisa

A partir do quadro 13 percebe-se que nas empresas estudadas os sistemas de acumulação de custos, as bases de rateio dos gastos indiretos de fabricação e controle de custos possuem características similares. Já os demais componentes do sistema de custos, quando não idênticos, estão próximos uns dos outros.

4.3 Gestão Estratégica de Custos

Observou-se, nas empresas estudadas, que as metas e objetivos estratégicos estão direcionados a ações que visam à redução de custos.

Na empresa A os objetivos e metas estratégicas são elaborados pelos diretores e gerentes dos departamentos, na B participam do estabelecimento os gerentes, superintendentes e supervisores, na C são os diretores e acionistas os responsáveis pela elaboração das metas, nas empresas D e E as metas são fixadas pela diretoria seguindo as orientações do controlador.

Todos os entrevistados afirmam ter alcançado as metas estabelecidas nos últimos três anos. Após estabelecidas as metas e objetivos, as cinco empresas fazem a divulgação através de reuniões com seus funcionários, sendo que a empresa B, além das reuniões, também realiza a divulgação através de boletins internos.

O quadro 14 apresenta o processo de elaboração das metas estratégicas das empresas estudadas.

Empresa	Estabelecimento das metas	Metas de redução de custos	Divulgação das metas	Alcance das metas nos últimos 3 anos
A	Diretoria e Gerências	Sim	Reuniões	Sim
B	Diretoria, Gerência, Supervisão e Supervisão	Sim	Reuniões e boletins internos	Sim
C	Acionistas e Diretoria	Sim	Reuniões	Sim
D	Diretoria	Sim	Reuniões	Sim
E	Diretoria	Sim	Reuniões	Sim

Quadro 14 - Metas estratégicas

Fonte: Dados da pesquisa

Dentro da cadeia de valores das empresas estudadas, observa-se que as empresas A, C, D e E adotam políticas de trabalhar com poucos fornecedores para materiais específicos, o que é condizente com a visão de Hansen e Mowen (2003), que ao optar-se em trabalhar com um número pequeno de fornecedores a organização consegue exigir um nível de qualidade, que garante a produção de produtos com um menor nível de defeitos.

Apenas a empresa B adota políticas de trabalhar com diversos fornecedores, apesar disso, desenvolve um trabalho de estabelecer uma relação de proximidade com os fornecedores que, de acordo com Shank e Govindarajam (1997), é uma estratégia que traz benefícios para as empresas que a utilizam.

Ainda no que diz respeito ao relacionamento com fornecedores, as empresas D e E possuem contratos com alguns de seus fornecedores que garantem um patamar de fornecimento mínimo, o que resulta em um valor de aquisição menor, colaborando com a estratégia de redução de custos na aquisição de insumos (Hansen; Mowen, 2003). Warren, Reeve e Fess (2008, p. 437) chamam os contratos de longo prazo com os fornecedores de parceria com fornecedores e enfatizam que tais parcerias “[...] encorajam os fornecedores a se comprometerem com o fabricante para que a qualidade dos materiais comprados seja alta, o custo baixo e a entrega pontual”.

As empresas C e D exigem dos fornecedores o cumprimento rigoroso nos prazos de entrega, bem como a garantia da qualidade desses insumos e, na mesma linha, Parisi e Megliorini (2011) afirmam que a exploração das relações com fornecedores por parte da empresa que adquire os insumos é uma alternativa eficaz para redução de custos e aumento na qualidade dos produtos.

O relacionamento com clientes nas empresas B e D é realizado pelo departamento de relações com clientes. Já na empresa E é realizado pelo departamento comercial que cuida da prospecção dos negócios e atende aos clientes. Já na empresa C, por possuir um único cliente, não existe um departamento que cuide do relacionamento com cliente, apesar da organização manter uma relação de proximidade do seu cliente e, por último a empresa A que faz o trabalho de relacionamento com os clientes através de sua diretoria comercial.

Pompermayer (2004, p. 97), ressalta a importância de ter relacionamentos de proximidade com os clientes, pois tais estratégias “[...] possibilitam uma compreensão melhor das necessidades que o cliente tem em relação ao produto, de forma que a empresa desenvolva produtos capazes de atingir o seu mercado consumidor no tocante à qualidade, e com custos compatíveis à capacidade de compra desses clientes”.

Das cinco empresas estudadas, apenas a empresa A não possui um departamento que cuida dos processos internos. Porém, na referida empresa está sendo realizado por uma empresa de consultoria um trabalho que possui como objetivo mapear todos os processos existentes. Após isto, serão sugeridas melhorias para alguns processos e a eliminação de outros.

Assim, os departamentos existentes nas empresas possuem o mesmo foco que é o acompanhamento das atividades desenvolvidas em seus processos produtivos, visando executá-los da melhor maneira possível, ganhando, com isso, agilidade na produção e garantindo a execução das tarefas da melhor forma. Para Shank e Govindarajam (1997) controlar e conhecer os processos possibilita às empresas eliminar atividades que não

agregam valor ao produto e, como consequência, ocorre a redução de custos. A atenção aos processos internos é uma preocupação constante das organizações. Isso foi o que constatou o estudo realizado por Kaspczak (2008) em 49 empresas do segmento metal-mecânico.

Com relação ao posicionamento estratégico adotado pelas empresas estudadas, observou-se que nas empresas B e D é adotada uma estratégia mista (diferenciação com preços baixos), já as C e E utilizam a liderança em custos, sendo a empresa A a única que adota a estratégia de diferenciação.

O quadro 15 mostra o enquadramento das empresas estudadas nas vertentes da gestão estratégica de custos.

Empresa	Relacionamento com Fomecedores	Relacionamento com Clientes	Acompanhamento processos internos	Posicionamento estratégico	Direcionadores de custos
A	Poucos fornecedores	Diretoria comercial	Sim	Diferenciação	HH *
B	Diversos fornecedores	Relações com clientes	Sim	Mista	HH *
C	Poucos fornecedores prazo de entrega e qualidade	Não possui um departamento que trate exclusivamente do relacionamento com clientes	Sim	Liderança em custos	HH *
D	Poucos fornecedores contratos de fornecimento	Relações com clientes	Sim	Mista	HH *
E	Poucos fornecedores contratos de fornecimento prazo de entrega e qualidade	Departamento comercial	Sim	Liderança em custos	HH *

* Homem Hora

Quadro 15 - Gestão estratégica de custos

Fonte: Dados da pesquisa

Dentro do processo produtivo, as cinco empresas estudadas dão uma especial atenção a mão-de-obra, pois entendem que monitorando as atividades desenvolvidas por seus empregados é possível evitar ociosidade e desperdícios, resultando em redução de custos. A empresa C ainda menciona que tal acompanhamento permite que os equipamentos sejam manuseados da forma correta, o que prolonga sua vida útil. Já na empresa D adota-se ainda uma política de terceirização da mão-de-obra para alguns projetos, e quando são encerrados os trabalhadores são desligados. Isso permite que não exista mão-de-obra ociosa e consequentemente redução nos custos.

No que diz respeito ao desenvolvimento e aprimoramento da mão-de-obra através de treinamentos, somente a empresa B não possui um programa de treinamento de seus colaboradores. Já as demais empresas possuem programas de treinamento da força de trabalho, inclusive nas empresas D e E existem, dentro do parque fabril, áreas reservadas ao treinamento e desenvolvimento de seus colaboradores. O treinamento dos funcionários impacta diretamente na qualidade dos produtos oferecidos, evitando, com isso, gastos relativos à reparação, rejeito e retrabalho (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Na política de investimento em novos equipamentos, apenas a empresa E não monitora o mercado atrás de novidades tecnológicas que possam melhorar a produtividade da organização. Já as demais empresas realizam acompanhamentos contínuos para identificarem novidades tecnológicas. Cabe destacar que a empresa B possui um programa de desenvolvimento de equipamentos na própria sede, onde ao se identificar uma necessidade específica por um equipamento, este é desenvolvido e fabricado em suas próprias instalações. Ainda constatou-se que as empresas C e E realizam um rigoroso trabalho de manutenção, tendo como intuito prolongar ao máximo a vida útil de seus equipamentos. Hansen e Mowen (2003) destacam a importância em se investir em máquinas e equipamento, pois esta ação auxilia o processo produtivo. Assim, se evita a má qualidade dos produtos, desperdícios e em muitos casos a paralisação da produção em função da quebra ou defeito dos equipamentos.

Nas empresas estudadas apenas na empresa E não existe um departamento que seja responsável pela qualidade dos produtos, já nas demais empresas cada uma conta com um departamento que possui dedicação exclusiva nos assuntos que envolvem a qualidade. Nas empresas D e E existem problemas relacionados à qualidade, que são: baixa produtividade, retrabalho, substituições e reparos. Na empresa A foi identificada a ocorrência dos seguintes problemas relacionados à qualidade: rejeito, retrabalho, baixa produtividade e substituições e reparos. Nas empresas B e C também ocorrem retrabalho, sendo que na C também existem substituições e reparos e na B ainda em alguns momentos a organização é levada a pagar multas previstas nos contratos pelo não cumprimento de alguma regra especificada em contrato. Ainda referindo-se à qualidade, as empresas A, B e D possuem certificação ISO 9001. Percebe-se que o fator qualidade se constitui em uma preocupação constante das empresas estudadas o que vai ao encontro do que afirmam Sá e Miranda (2004, p. 2): “Uma gestão que tem como estratégia o fator qualidade surge como uma alternativa para a empresa brasileira competir e garantir sua continuidade no mercado. Um exemplo disso pode ser observado através da crescente busca dessas empresas pela certificação ISO 9000[...]”.

No desenvolvimento de novos produtos, somente as empresas C e D convidam alguns dos seus principais fornecedores a participarem do projeto, para que eles possam colaborar de alguma forma que resulte na otimização dos recursos aplicados à produção. Assim, percebe-se que os esforços realizados pelas empresas C e D encontram-se suportados pela literatura, conforme afirma Ono (2003, p. 41): “[...] os membros da cadeia de valor, como fornecedores, revendedores e pessoal de serviço e apoio, são parte do processo de custeio alvo e ajudam a concentrar os esforços de redução de custos em toda a cadeia”. Desta forma, é de fundamental importância que os principais fornecedores participem dos projetos de desenvolvimento de

novos produtos, pois estes podem contribuir sobremaneira para o estabelecimento de formas eficientes de utilização dos insumos, o que resultará em redução de custos, contribuindo para estratégia de liderança em custos (SHANK; GOVINDARJAM, 1997).

Nas cinco empresas estudadas, os preços de seus produtos são estabelecidos com base nos custos. Dentro desta ótica, Warren, Reeve e Fess (2008) chamam o método empregado nas empresas estudadas de custo mais (*cost-plus*), onde as empresas precificam seus produtos com base nos custos, a fim de atingir um lucro-meta. Porém, as empresas estudadas estão atentas aos concorrentes, pois no estabelecimento do preço, além de considerar os custos, elas também levam em consideração os preços praticados pelos concorrentes diretos. Assim, o preço praticado deve alcançar os desejos dos consumidores e proporcionar a rentabilidade desejada pelo vendedor. Neste sentido, Parisi e Megliorini (2011, p. 267) chamam a atenção para o preço de venda ideal como sendo “[...] aquele preço que atende também os anseios dos clientes e, simultaneamente, atende também os objetivos de rentabilidade da empresa; e isso só é possível de ser atingido caso a gestão do custo meta seja efetivamente adotada”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na análise de resultados apresentados na seção anterior, esta seção visa apresentar os achados obtidos com o estudo, estabelecendo também algumas comparações com estudos anteriormente realizados.

Dados os dois objetivos estabelecidos para este estudo, sendo o primeiro o de descrever as características dos sistemas de custos adotados pelas empresas que constituem a indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro e o segundo de verificar como estas empresas utilizam as informações de custos para uma gestão estratégica, conclui-se que estes objetivos foram alcançados. A seguir são feitas algumas considerações a respeito dos achados da pesquisa.

Os sistemas de custos existentes nas empresas que constituem a indústria de construção naval do Estado do Rio de Janeiro que fizeram parte deste estudo, apresentaram características semelhantes em sua forma e estrutura. Porém, contrariando o que é preconizado por Shank e Govindarajam (1997), não fazem uso de uma importante ferramenta que é mais adequada ao cenário competitivo atual, que é o custeio baseado em atividades (ABC).

Como pode ser observado ao longo deste trabalho, a literatura sobre GEC recomenda a utilização do ABC, pois conforme mencionam Garrison, Noreen e Brewer (2007), este método de custeio parte da premissa de que os produtos consomem atividades e são estas atividades que constituem os parâmetros para distribuição dos custos de produção, enquanto nos métodos tradicionais os custos são direcionados pelo volume de produção. Assim, a não utilização do ABC prejudica a interpretação das informações geradas pelos sistemas de custos das empresas pesquisadas.

Outro problema identificado na pesquisa foi a falta de integração do sistema de custos com outros sistemas existentes nas empresas, pois apenas duas delas possuem um sistema totalmente integrado; enquanto as demais possuem apenas parte do sistema integrado, acarretando muitas vezes em perda de informação, demora na elaboração dos relatórios, além de gastos adicionais com mão-de-obra para compilar as informações não integradas. Neste sentido, Alves, Lomounier e Jabur (2000) comentam que um grande obstáculo na gestão de custos é a falta de informações integradas.

No que diz respeito à integração das informações de custos, Silva (2004) observou também que não há a possibilidade de construção de um modelo de gestão estratégica de custos em empresas sem o suporte de um sistema eficiente de custeio, e que para o sucesso desse sistema um aplicativo que utilize um SIG pode contribuir de maneira significativa na geração de informações essenciais no processo de gestão estratégica de custos.

Apesar das empresas não utilizarem o ABC, o estudo constatou que com o controle de custos que é realizado através do orçamento. O monitoramento constante dos custos visa assegurar a rentabilidade desejada pelas empresas, uma vez que os preços dos produtos são estabelecidos com base no custo projetado e qualquer desvio pode comprometer as margens de lucro das empresas. Nesta mesma ótica Batista e Werner (2004) comentam que o controle de custos é essencial para se obter bons resultados e o orçamento tem sido uma das ferramentas mais utilizadas para este controle.

Constatou-se que as empresas estudadas dão uma maior atenção aos eventos ocorridos na cadeia de valor, ou seja, no relacionamento com fornecedores e clientes e também a análise de seus processos internos, o que vai ao encontro dos estudos realizados por Carr e Tomkins (1996) e Kaspczak (2008), que observaram que as empresas preocupam-se com seus processos internos, pois acreditam que o monitoramento contínuo possibilita evitar desperdícios, além de otimizar a utilização da mão-de-obra. Já Lord (1996), em seu estudo, constatou que a exploração das ligações dentro da cadeia de valor proporciona vantagem competitiva. Ainda no que diz respeito às transações ocorridas na cadeia de valor, duas das empresas estudadas trabalham com contratos de longo prazo junto a seus principais fornecedores, o que proporciona reduções nos custos de aquisição de seus insumos, colaborando com a estratégia de liderança em custos.

Outra constatação importante observada no estudo é a que diz respeito à estratégia escolhida pelas empresas, pois, apesar de usarem estratégias diferenciadas, ou seja, duas adotam a estratégia de liderança em custos, outras duas estratégias mistas (diferenciação e liderança em custos) e uma única a estratégia de diferenciação, todas as empresas mostraram-se preocupadas com o estabelecimento de metas de redução de custos, pois acreditam que obter patamares de custos abaixo dos principais concorrentes pode trazer vantagem no mercado altamente competitivo.

Empresas dos mais diversos segmentos têm mostrado que adotar estratégias que visam à liderança em custos pode ser a chave para sair de situações de crise. É o que comprovou Miotto (2007) em estudo realizado em empresas de aviação comercial, ao comentar que uma

das empresas estudadas, após mudar a sua estratégia para a de liderança em custos, conseguiu reverter a situação de seguidos prejuízos para uma situação de lucro.

Cabe também mencionar que as empresas estudadas utilizam algum tipo de ferramenta de gestão empresarial que possuem papel de grande relevância na GEC, tais ferramentas são: custo-meta, ISO 9000, treinamento das equipes de produção, JIT e qualidade total. Esta constatação também foi feita por Kaspczak (2008) em seu estudo realizado em 49 empresas do setor metal mecânico, ao mencionar que pesquisa demonstrou que todas as empresas utilizam algum tipo de ferramenta de gestão empresarial, tais como: Kaisen, custo-meta, ISO 9000 e JIT.

Independentemente do segmento em que as empresas encontram-se inseridas, existirá sempre concorrência, o que leva as organizações a buscarem formas, prosperar e sobreviver neste ambiente hostil de forte competição. Gerir os custos de maneira eficiente e estratégica se constitui em uma poderosa ferramenta para auxiliar as empresas neste ambiente marcado pela forte concorrência. Assim, o estudo trouxe à tona a importância das organizações de conhecer e se portar em um ambiente de dimensão global, onde os custos devem ser conhecidos e gerenciados de forma que as possibilite algum tipo de vantagem frente aos seus concorrentes.

A GEC possibilita uma análise de custos mais ampla, pois não se limita apenas a conhecer o custo de produção. A preocupação agora é de se conhecer os custos ao longo de toda a cadeia de valor. Assim, a análise é ampliada e as possibilidades de redução de custos são aumentadas contribuindo para estratégia de liderança em custos.

Sugestões para novas pesquisas

O tema abordado nesta pesquisa ganha relevância diante do ambiente de elevada concorrência vivido pelas organizações. O crescimento da indústria petrolífera nacional impacta diretamente na indústria de construção naval, pois esta se desenvolve proporcionalmente ao desenvolvimento daquela.

A descoberta do petróleo na camada do pré-sal poderá ser responsável por um grande desenvolvimento do setor industrial brasileiro, no qual está inserida a indústria de construção naval.

Gerenciar os custos de forma eficiente poderá garantir o crescimento e a sobrevivência das organizações no cenário de acirrada competição. Existe uma carência de estudos que abordem a gestão estratégica de custos na indústria de construção naval.

Foi observado que as empresas não fazem uso de uma importante ferramenta que auxilia a gestão de custos que é o custeio baseado em atividades (ABC). Conhecer os motivos/causas da sua não utilização se constitui em um importante assunto para pesquisas futuras.

Outra constatação feita na pesquisa foi a utilização de um único critério de rateio para a alocação dos gastos gerais de fabricação e, que de acordo com Martins (2001), a utilização de um mesmo critério para rateio de custos que possuem diferentes direcionadores, aumenta o subjetivismo na alocação dos custos, causando distorções no custo final dos produtos. Assim, a investigação dos motivos que levam as empresas a esta prática é uma interessante problemática a ser pesquisada.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; MARTINS, G. A. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: Um estudo nas ONGs Paulistas. *Revista Contabilidade e Finanças da USP*, São Paulo, Edição comemorativa, p. 51-64, set. 2006.
- ALVES, M. H. F.; LAMOUNIER, A. E. B.; JABUR, F. P. Internet : adicionando valor por meio de inovações descontinuadas: a experiência brasileira. *Revista de Administração FGV*, v. 35, n. 2, p. 30-36, abr./jun. 2000.
- ARAÚJO, A. O.; *Contribuição ao Estudo de Indicadores de Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros*. São Paulo. 2001. 171 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.
- BATISTA, A. A.; WERNER, I. A. Gestão de custos nas empresas de comércio e serviços. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Bahia. *Anais...* Bahia, 2004.
- BEUREN, I. M. ; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. *ABC custos Associação Brasileira de Custos*. v. 3, n. 2, mai./ago., 2008.
- BHIMANI, Alnoor; GOSSELIN, Maurice; NCUBE, Mthuli; OKANO, Hiroshi. Activity-Based Costing: How far have we come internationally? *Cost Management*: may/jun. 2007. p.12-17
- BLOCKER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. *Cost management: a strategic emphasis*. 4th ed. Ney York: McGraw-Hill, 2008.
- BORNIA, Antonio C. *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BOWERSOX, D. J.; CLOSS, D.J. *Logistical management: the integrated supply chain process*. New York: McGraw-Hill, 1996.
- BRIALES, Julio, A. *Melhoria contínua através do kaisen: estudo de caso Daimlerchrysler do Brasil*. Niterói, 2005. 156 p. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão pela Qualidade Total), Programa de Pós-Graduação em Sistemas de Gestão, Universidade Federal Fluminense, 2005.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRITO, Fernando Guiraud. *Proposta de uma sistemática para mensuração dos custos de falhas internas aplicada a indústria Vinícola*. Curitiba, 2007. 153 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção e Sistemas), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2007.
- BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com*

aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, p. 836-863, jan., 2008.

CAMPO, R. B. Custo de qualidade. *Caderno de Administração da Unigoíás-Anhanguera*. n. 1, 2003.

CAMPOS, Gerlane F. O.; FIGUEIREDO, Hugo S. Aplicação do método de custeio ABC direcionado pelo tempo (TDABC) como apoio à gestão de um estaleiro naval. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza, 2009.

CARR, C.; TOMKINS, C. Strategic investment decisions: the importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. *Management Accounting Research*, 1996, n. 7, p. 199-217. . Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 6 ago. 2011.

CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLAUTO, Romualdo, D.; BEUREN, Ilse, M.; ROCHA, Welington. O custeio variável e o custo-alvo como suporte às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração*. Um guia para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic Cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*. v.17, n. 1, p. 23-30, jan./fev., 2003.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Maurício. *Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação de clientes*. São Paulo: Atlas, 2002.

COUTINHO, Luciano. FERRAZ, João, C. *Estudo da competitividade da indústria brasileira*. 3. ed. Campinas: Papirus: Editora da Universidade Estadual de Campinas, 1995.

CREPALDI, Silvio A. *Contabilidade gerencial: Teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIEHL, C.A.; GONÇALO, C.R. Gestão estratégica de custos: Uma estrutura para análise da estratégia praticada aplicada em empresas de serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005. Florianópolis. Anais... Florianópolis, 2005.

DIENG, Mamadou. *O uso das informações de custos no processo de gestão estratégica: Um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife - PE*. Paraíba, 2005. 133 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multidisciplinar e Inter-regional

de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2005.

FEIGENBAUM, Armand V. *Controle da qualidade total: gestão e sistemas*. São Paulo: Makron Books, 1994.

FONTANINI, J. I. C.; CARVALHO, H. G.; SCANDELARI, L. Uma proposta de caminho para PME's incorporarem mecanismos de inovações tecnológicas em seus processos e produtos. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24., 2004, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis, 2004.

GARCIA, Luciano, M. B. *Uma análise sobre a adequação da gestão estratégica de custos na formação e gerência de empresas virtuais*. São Paulo. 1998. 140 p. Dissertação (Mestrado em engenharia de produção), Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, 1998.

GARRISON, Ray, H.; NOREEN, Erick, W.; BREWER, Peter, C. *Contabilidade gerencial*. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antonio, C. *Como elaborar projetos de pesquisas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOLDENBERG, M. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. *Estruturação de Sistemas de Custos para a Gestão da Rentabilidade*. São Paulo: Atlas, 2011.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HEGERT, Michael. MORRIS, Deigan. Accounting Data for Value Chain Analysis. *Strategic Management Journal*. v. 10, n.2, p. 175-188, mar./apr., 1989.

HERNANDEZ, P.J.J.; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 5. ed. 2006.

HONG, Y. C. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

_____; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 2000.

KASPCZAK, Márcia C. M. *Gestão estratégica de custos: um estudo empírico no segmento metal-mecânico*. Paraná, 2008. 125 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, 2008.

LEONE, George S. G. *Custos: um enfoque administrativo*. 8. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1985.

_____. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2000.

LORD, B. R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, n. 7, p. 347-366, 1996.

LORINO, P; TARONDEAU, J.C. De la stratégie aux Processus Stratégiques. *Revue Française de Gestion*, v. 117, p.5-17, jan./fév., 1998.

LUNKES, Rogério J. *Manual de Contabilidade Hoteleira*. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: Um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005. Florianópolis. Anais... Florianópolis, 2005.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARINHO, S. V. *Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do balanced scorecard*. Florianópolis, 1999. 158 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 9. ed. 2001.

_____; ROCHA, W. *Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTOS, S. A. *Uma contribuição para o Estudo da Integração dos Sistemas de Custeio da Qualidade e de Custeio Baseado em Atividades*. Itajubá, 1997. 169 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia). Programa de Pós-Graduação em Engenharia, Escola Federal de Engenharia de Itajubá, 1997.

MATZ, Adolph. *Contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

MAUSES, C.S.; SOUZA, M.A.; MAGALHÃES, J.M. A gestão estratégica de custos como instrumento de redução do *trade-off* entre o custo e diferenciação, baseada na flexibilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2006, Belo Horizonte. *Anais...* Belo

Horizonte, 2006.

MCGEE, James; PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MEGLIORINI, E. *Custos análise e gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2. ed. 2007.

MICHILES, R. J. *A competitividade das indústrias de televisores do Pólo Industrial de Manaus, no mercado internacional*. Santa Catarina, 2001. 123 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

MIOTTO, G. R. *Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro*. São Leopoldo, 2007. 167 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2007.

MONDEM, Yasuhiro. *Sistema de Redução de Custos: Custo-Alvo e Custo Kaisen*. Porto Alegre: Bookmann, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos. Conceito, Sistemas e Implementação*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ONO, Koki. *Utilização do Target costing: Um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina*. São Paulo, 2003. 199 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.

PADOVEZE, Clóvis L. *Contabilidade gerencial: Um Enfoque em Sistemas de Informação Contábil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, Mariana J. *Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade de Salvador*. Paraná, 2009. 124 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, 2009.

PIRES, S. *Gestão estratégica da produção*. Piracicaba: Unimep. 1995.

POMPERMAYER, C.B. *A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos*. Santa Catarina, 2004. 254 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

PORTER, M.E. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

QUESADO, Patrícia, R.; RODRIGUES, Lúcia, L. A Gestão Estratégica de Custos em Portugal: Uma Análise Exploratória. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005. Florianópolis. *Anais...* Florianópolis, 2005.

ROCHA, Welington. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. São Paulo, 1999. 158 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

ROSLLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field perspectives. *Management Accounting Research*, v. 14, p. 255 - 257, 2003.

SÁ, Antônio, Lopes de. Custo da qualidade total. *IOB Temática contábil e balanços*. São Paulo, n. 2. p.12-16,1995.

SÁ, Valéria, Maria, Ribeiro de; MIRANDA, Luiz, Carlos. Custo da qualidade versus Gestão da qualidade: uma pesquisa empírica nas Indústrias de Transformação de Pernambuco. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004.

SAKAKIBARA, Sadao; FLYNN, Barbara; SCHOROEDER, Roger, G.; MORRIS, William, T. The impact of just-in-time manufacturing and its infrastructure on manufacturing performance. *Management Science*. v. 43, n. 9, p. 1246-1257, sep. 1997.

SCARPIN, Jorge, E. Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. Londrina, 2000. 173p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.

_____; PINTO, Juliana; BOFF, Marines, L. Utilização do *target costing* e da demanda como ferramentas de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: um estudo de caso. *Revista ABC Custos*, v.3, n.1, jan/abr., 2008, p. 68-86.

SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Ana P. F; MIRANDA, Luiz C.; FALK, James A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004.

SILVA, C.L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*, Curitiba, v.2, n.2, mai/ago., p.17-26, 1999.

_____. *Competitividade na Cadeia de Valor*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2004.

SINAVAL. *Balanco-história do setor naval brasileiro*. Abril de 2010. Disponível em <<http://www.sinaval.org.br/docs/Balanco-Historia.pdf>>. Acesso em 25 abr. 2011.

SOARES, Fernando, R. M. *O custo alvo ferramenta de gestão estratégica*. 2009. p. 77. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia. Universidade do Porto. Porto, 2009.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Bruno; ROCHA, Welington. *Gestão de Custos Interorganizacionais: Ações Coordenadas entre Clientes e Fornecedores para Otimizar Resultados*. São Paulo: Atlas, 2009.

SUPERVILLE, C.R.; GUPTA, S. Issues in modeling, monitoring and managing quality costs. *The TQM Magazine*, Bedford: 2001, v.13, n.6, p. 419-423.

THOMAZ, Ercio. *Tecnologia, gerenciamento e qualidade na construção*. São Paulo: Pini, 2001.

VALOR SETORIAL. *Indústria Naval*. Agosto de 2010. Disponível em: <<http://setorial.valor.com.br/>>. Acesso em: jun. 2011.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, S. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial* 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

APÊNDICE - Questionário aplicado nas empresas**BLOCO I** - Questões referentes à caracterização da empresa respondente.

1. Razão Social:

2. Endereço:
 - 2.1. Bairro:
 - 2.2. Cidade:
 - 2.3. UF:
 - 2.4. CEP:
 - 2.5. *Home-page*:
 - 2.6. Telefone:

3. Quantos funcionários esta empresa emprega?
 - () Até 19 funcionários;
 - () de 20 a 99 funcionários;
 - () de 100 a 499 funcionários;
 - () mais de 500.

4. Quanto ao faturamento desta empresa ela possui uma receita operacional bruta anual de:
 - () até R\$1.200.000,00;
 - () de R\$1.200.000,01 à R\$10.500.000,00;
 - () de R\$10.500.000,01 à R\$60.000.000,00;
 - () acima de R\$60.000.000,00.

5. Esta empresa exporta seus produtos?
 - () NÃO.
 - () SIM. Qual é a participação na vendas totais?

BLOCO II - Questões referentes aos aspectos gerais dos sistemas de custos.

1. Sua empresa produz: (assinalar uma ou mais alternativas)
 - () por encomenda;
 - () por processo contínuo.

2. Quanto às informações de custos, qual é o método de custeio utilizado pela empresa?
 - () custeio por absorção;
 - () custeio variável;
 - () custeio baseado em atividade (ABC);
 - () RKW/Pleno;

- () outro. Por favor, comente.
3. Há quanto tempo foi implantado o atual sistema de custos da empresa?
4. Como se deu o desenvolvimento do atual sistema de custos da empresa? Por favor, descreva.
- () Desenvolvido internamente;
() Desenvolvido por terceiros;
() Através de compra de software.
5. O sistema de custos da empresa funciona de forma integrada? Por favor, comente.
- () NÃO
() SIM
6. São efetuadas revisões no sistema de custos da empresa?
- () NÃO são efetuadas revisões.
() SIM. Por favor, descreva o processo de revisão e a frequência com que são efetuadas as revisões.
7. Com relação ao controle de custos da empresa, é utilizada alguma ferramenta de controle?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva.
8. Com relação gestão de custos desta empresa é realizado algum tipo de avaliação de desempenho?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva como é feito o estabelecimento das metas e a posterior avaliação de desempenho.
9. Como é feita a apropriação (alocação) dos custos indiretos aos produtos fabricados por esta empresa? Por favor, descreva o processo.
10. Dentro do processo produtivo da empresa, são gerados os mais variados tipos de custos, assim, dentre estes, existe algum que desperte uma maior atenção em seu controle e acompanhamento?
- () NÃO
() SIM. Por favor, comente.
11. São preparados relatórios intermediários de custos?
- () NÃO. (Passar para p. 12)
() SIM. Informe os principais relatórios.

- 11a. Para cada relatório de custos mencionado na questão 11, informe sua periodicidade e intervalo de tempo entre a conclusão dos relatórios e a divulgação interna (velocidade de resposta).
12. Com relação aos relatórios de custos da empresa, quais são os principais benefícios proporcionados por sua utilização apontados por seus usuários? Por favor, comente.
13. Com relação aos relatórios de custos da empresa, quais são as principais dificuldades apontadas por seus usuários no momento de sua utilização? Por favor, comente.
14. De um modo geral, que fatores podem estar dificultando o aperfeiçoamento do sistema de informações de custos de sua empresa?

BLOCO III - Questões relacionadas aos aspectos da gestão estratégica de custos.

1. De que forma são estabelecidos os objetivos estratégicos de sua empresa?
2. Que funções dentro da empresa participam do processo de estabelecimento dos objetivos estratégicos?
3. De que maneira os demais colaboradores da empresa tomam conhecimento destes objetivos?
4. Nos últimos 3 anos, a empresa tem conseguido alcançar os objetivos estratégicos traçados?
 SIM
 NÃO. Por favor, comente os principais fatores que tem dificultado o alcance desses objetivos.
5. Referindo-se à cadeia de valor da qual a empresa participa, como se dá o relacionamento da empresa com suas fontes de matéria-prima?
6. Referindo-se à cadeia de valor da qual a empresa participa, como se dá o relacionamento com seus fornecedores de componentes?
7. Referindo-se à cadeia de valor da qual a empresa participa, como se dá o relacionamento com seus clientes?

8. Com relação aos processos internos desenvolvidos na empresa, existe algum trabalho visando a melhoria desses processos?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva o processo.
9. Quanto ao posicionamento estratégico da empresa, esta empresa adota um posicionamento de: (assinalar uma ou mais respostas)
- () Liderança em Custos (prática de preços mais baixos do que a concorrência);
() Diferenciação (oferece produtos diferenciados em relação a concorrência);
() Enfoque (atendimento a nichos de mercado específicos);
() Adota estratégias mistas (prática de preços mais baixos + oferece produtos diferenciados).
10. No seu processo produtivo a empresa analisa suas atividades, verificando aquelas que agregam e não agregam valor aos seus produtos?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva o processo.
11. Quanto ao processo produtivo, quais medidas a empresa adota visando a redução de custos? Por favor, descreva cada uma.
12. Em relação ao processo produtivo desta empresa, ocorre treinamento das equipes que atuam diretamente na produção?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva.
13. Em relação ao processo produtivo desta empresa é adotada alguma política de investimento em equipamentos?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva.
14. Em relação ao processo produtivo desta empresa, existem equipes que cuidam da qualidade dos produtos fabricados?
- () NÃO
() SIM. Por favor, descreva como funciona o processo.
15. Quando ocorrem no processo produtivo desta empresa problemas relacionados à qualidade dos produtos, tais problemas resultam na ocorrência de algum dos itens abaixo relacionados? (marcar uma ou mais alternativas)
- () rejeito;
() retrabalho;
() baixa produtividade;
() substituição e reparos;

- demandas judiciais;
 outras. Por favor, descreva.
16. Com relação ao processo produtivo aponte entre as alternativas abaixo aquelas que esta empresa persegue como objetivo para alcançar uma maior eficiência: (marcar uma ou mais alternativas)
- produto com maior qualidade;
 aumento de produtividade;
 redução nos prazos de entrega;
 redução na quantidade dos estoques;
 outras. Por favor, descreva.
17. Com relação ao processo produtivo desta empresa, no momento da produção é realizado algum tipo de gerenciamento de atividade?
- NÃO
 SIM. Por favor, descreva o processo.
18. Na linha de produção desta empresa, existe algum incentivo a participação dos funcionários, com intuito de eliminar movimentos desnecessários na produção?
- NÃO
 SIM. Por favor, comente.
19. No que diz respeito ao projeto (desenvolvimento) dos produtos, os principais fornecedores da empresa são envolvidos neste processo?
- NÃO
 SIM. Por favor, comente.
20. Com relação ao fornecimento dos principais materiais utilizados no processo produtivo, qual política é adotada por esta empresa? Por favor, comente.
21. No atual ambiente competitivo onde muitas vezes o preço de produtos é estabelecido pelo mercado, como é estabelecimento do preço dos produtos desta empresa?