

Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande - PB

Herbert Luilson Silva Pereira (FAC-CG) - herbertlspereira@gmail.com

Paoline Levy Pereira Almeida (UFPG) - paoline.adm@gmail.com

Rodolfo Reinaldo Petter (UTFPR) - rodolfopetter@gmail.com

Patrício Henrique de Vasconcelos (UTFPR) - adm.patricio@yahoo.com.br

Janayna Rodrigues de Moraes Luz (UNB/UFRN/UFPB) - janarodrigluz@ig.com.br

Resumo:

A presente pesquisa teve por objetivo analisar como micro e pequenas empresas de Campina Grande – PB empregam o sistema de custeio de forma estratégica. Ainda, identificou-se o perfil das empresas estudadas; Verificou-se quanto à existência ou não de algum sistema de custeio implantado nestas empresas e; Analisou-se o nível de utilização das informações disponibilizadas com relação aos custos nas tomadas de decisões. Estes objetivos foram alcançados por meio de uma pesquisa aplicada, tendo como população estudada, dez micro e pequenas empresas do setor industrial, sendo estas selecionadas em função de sua acessibilidade. A coleta de dados deu-se por meio da aplicação de um questionário semiestruturado aos empresários e administradores destas empresas estudadas contendo 15 questões contemplando o porte e atividade da empresa e a existência da aplicação de algum método de custeio para poder traçar o perfil das micro e pequenas empresas que atuam no município de Campina Grande – PB, sendo este adaptado de Damascena; Luz e Alves (2010). Em seguida, foi realizada uma entrevista semiestruturada elaborada pelo pesquisador sobre a utilização da estratégia de custo, a mesma foi gravada e transcrita na íntegra para posterior avaliação. A análise dos resultados revelou que o universo estudado necessita agregar maior valor às informações fornecidas pela contabilidade de custos, para que possam melhorar os seus produtos e serviços, maximizar os lucros com a redução dos custos e poder extrair das informações “armas” para a sobrevivência no mercado que cada vez fica mais difícil e impiedoso.

Palavras-chave: *Empresas. Custos. Estratégia.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande - PB

Resumo

A presente pesquisa teve por objetivo analisar como micro e pequenas empresas de Campina Grande – PB empregam o sistema de custeio de forma estratégica. Ainda, identificou-se o perfil das empresas estudadas; Verificou-se quanto à existência ou não de algum sistema de custeio implantado nestas empresas e; Analisou-se o nível de utilização das informações disponibilizadas com relação aos custos nas tomadas de decisões. Estes objetivos foram alcançados por meio de uma pesquisa aplicada, tendo como população estudada, dez micro e pequenas empresas do setor industrial, sendo estas selecionadas em função de sua acessibilidade. A coleta de dados deu-se por meio da aplicação de um questionário semiestruturado aos empresários e administradores destas empresas estudadas contendo 15 questões contemplando o porte e atividade da empresa e a existência da aplicação de algum método de custeio para poder traçar o perfil das micro e pequenas empresas que atuam no município de Campina Grande – PB, sendo este adaptado de Damascena; Luz e Alves (2010). Em seguida, foi realizada uma entrevista semiestruturada elaborada pelo pesquisador sobre a utilização da estratégia de custo, a mesma foi gravada e transcrita na íntegra para posterior avaliação. A análise dos resultados revelou que o universo estudado necessita agregar maior valor às informações fornecidas pela contabilidade de custos, para que possam melhorar os seus produtos e serviços, maximizar os lucros com a redução dos custos e poder extrair das informações “armas” para a sobrevivência no mercado que cada vez fica mais difícil e impiedoso.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Micro e pequenas empresas. Competitividade

Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Atualmente no Brasil observa-se que a economia é de alta competitividade em todas as áreas, pontualmente quando o processo inflacionário atinge níveis elevados, onde a permanência no mercado constitui um desafio continuado para os contadores e administradores das empresas no estado da Paraíba, buscando agregar valor aos seus clientes, resultando em sua diferenciação competitiva.

Toda empresa seja ela industrial ou comercial, geralmente possui por objetivo base seu desenvolvimento evolutivo por meio do aumento do seu patrimônio líquido, da incorporação e/ou investimento de parte dos lucros provenientes dos negócios realizados. Observa-se assim que a contabilidade em sua visão estratégica deixara de somente executar a mera função de avaliar estoques, assumindo assim atribuições cada vez mais relevantes de caráter administrativo.

Para isso, faz-se necessário que a ferramenta “gestão estratégica de custos” seja difundida em maior escala e detalhamento, como também utilizada dentre os empresários e contadores que almejam melhorias substanciais em qualidade, redução de custos e aumento de rentabilidade em sua empresa.

Partindo desse pressuposto o presente trabalho aborda a contabilidade de custos como uma das principais ferramentas utilizadas para o apoio do desenvolvimento evolutivo, por

meio da gerência estratégica de custos de empresas de Campina Grande – PB. Assim esta problemática pode ser elucidada por meio do seguinte questionamento: Como a utilização dos custos de forma estratégica pode corroborar para o desenvolvimento evolutivo de micro e pequenas empresas da cidade de Campina Grande – PB?

Desta forma, a presente pesquisa teve por objetivo analisar como micro e pequenas empresas de Campina Grande – PB empregam o sistema de custeio de forma estratégica. Ainda, identificou-se o perfil das empresas estudadas; Verificou-se quanto à existência ou não de algum sistema de custeio implantado nestas empresas e; Analisou-se o nível de utilização das informações disponibilizadas com relação aos custos nas tomadas de decisões.

No que tange diretamente aos objetivos citados, especificamente para empresas de micro e pequeno porte, a abordagem estratégica das informações contábeis passam a ter grande relevância na tomada de decisões destas empresas, tendo em vista a necessidade destas em possuir uma administração eficiente em no que tange a decisões estratégicas e coerentes, das quais sejam capazes de gerar e sustentar diferenciais competitivos necessários à sua sobrevivência e desenvolvimento evolutivo.

Portanto, a importância atribuída a este estudo consiste em demonstrar a relevância da gestão estratégica de custos para as micro e pequenas empresas estudadas, o que aponta para a indispensável adoção da gestão de custos de forma estratégica como ferramenta para o auxílio na tomada de decisões, e os benefícios possíveis de serem obtidos com a utilização das informações contábeis por ela fornecida.

2 Fundamentação teórica

2.1 Noções Introdutórias

A contabilidade, de acordo com Medeiros (2010), é a ciência que tem como objetivo observar, registrar e informar os fatos econômico-financeiros acontecidos dentro de um patrimônio pertencente a uma entidade; mediante a aplicação do seu conjunto de princípios, normas, técnicas e procedimentos próprios.

Marion (2003, p. 24) afirma que,

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem para a tomada de decisão.

Segundo a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, através da deliberação 29/86,

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinada a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Pode-se perceber nos conceitos apresentados pelos autores que a contabilidade tem uma função bem mais ampla do que apenas debitar ou creditar. O verdadeiro papel da contabilidade é transformar os dados coletados em informações e assim cumprir a sua mais nobre função: auxiliar na otimização do uso dos recursos a disposição das entidades.

A contabilidade de custos surgiu da contabilidade geral ou financeira, pela necessidade de controle e avaliação dos custos nas indústrias, assim como, pela necessidade de tomar decisões em relação ao que, como e quanto produzir. Desenvolveu-se bastante com a Revolução Industrial, tendo que se adaptar a nova realidade econômica.

Conceitua-se contabilidade de custos como o ramo da Ciência Contábil que se destina a avaliar, registrar e controlar os gastos envolvidos no processo produtivo de um bem ou serviço, com o objetivo de fornecer informações de interesse aos usuários, servindo de apoio as decisões gerenciais.

Derberck e Nagy (2001, p. 13) relatam que, “a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação”.

Percebe-se que parte significativa das informações produzidas pela contabilidade de custos não se destina ao público externo, vale ressaltar que são informações gerenciais elaboradas para os empresários e administradores. Neste sentido, uma das principais finalidades da contabilidade de custos é auxiliar os gestores das empresas, fornecendo informações de planejamento, controle e tomada de decisão.

Portanto, a contabilidade de custos mede e controla os gastos produtivos nas empresas, de forma gerencial, estabelecendo maior ganho e menores perdas através da adoção de técnicas e procedimentos que permitam o adequado gerenciamento desses gastos e uma avaliação mais criteriosa possível dos custos aos produtos.

Para Cherman (2002, p. 10), a contabilidade de custos tem a finalidade de auxiliar na “avaliação dos estoques; apuração dos resultados; controle das atividades produtivas e tomada de decisão”.

Para determinar a relação objetos de custo, é preciso separá-los em custos diretos e indiretos. Assim, Horngren, Foster e Datar (1997), conceituam cada qual com sua característica.

Custos diretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo).

Custos indiretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação e custo denominado rateio.

Os dois tipos de comportamento dos custos são encontrados na maioria dos sistemas de custos – os variáveis e os fixos.

Para Horngren, Foster e Datar (1997),

Um custo variável é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo. Um custo fixo é um custo que não se altera em montante apesar de alterações num direcionador de custos. Um direcionador de custos, também chamado de determinante de custo, é qualquer fator que afeta os custos totais. Isto significa dizer que uma mudança no direcionador de custo implicará uma alteração dos custos totais de um objeto de custo.

Os exemplos mais comuns de custos variáveis são as matérias-primas, os materiais diretos e a mão-de-obra direta. O custo fixo não se altera com a variação da quantidade produzida. Eis alguns dos exemplos de custos fixos: seguro da fábrica, aluguel da fábrica, energia da fábrica etc.

Segundo Cherman (2002, p. 50), “apropriar custo significa o modo em que os custos serão atribuídos aos produtos”. Existe alguns métodos de custeio utilizados para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços: Custeio por absorção; custeio variável ou direto; ABC; RKW e Custeio padrão.

Para Cherman (2002), “existem dois tipos de sistemas de acumulação de custos: Produção por ordem ou por encomenda e produção contínua ou em série ou por processo”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 67), no sistema de acumulação de custo por ordem, os custos são:

Acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. Considera-se uma ordem uma empreitada que consome recursos para trazer um determinado produto ou serviço ao mercado. O produto ou serviço é frequentemente feito sob medida ou por encomenda, tal como um serviço de auditoria.

Os exemplos conhecidos no meio contábil deste sistema de acumulação de custos são: fabricantes de aviões, indústria naval etc.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 67) descrevem que,

O custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares. Frequentemente, itens idênticos (tal como bonecas Barbie) são produzidas em grande escala para venda em geral, e não para um cliente específico.

A análise que se faz necessária está baseada nas seguintes suposições de Horngren, Foster e Datar (1997, p. 45):

1. Os custos totais podem ser divididos em uma parte fixa e em outra parte que é variável com relação ao nível de atividade.
2. O comportamento das receitas e dos custos totais é linear dentro de uma determinada faixa de atividade.
3. O preço de venda unitário, os custos variáveis unitários e os custos fixos são conhecidos.
4. A análise abrange tanto um único produto quanto supõe que um dado mix de receita de produtos permanecerá constante mesmo quando a quantidade total de unidades vendidas se alterarem.
5. Todas as receitas e custos podem ser adicionados e comparados sem levar em consideração o valor do dinheiro no tempo.

Do ponto de vista de Horngren, Foster e Datar (1997, p. 47), a análise de sensibilidade “é um técnica de simulação que examina o quanto um resultado será alterado se os dados da previsão inicial não forem obtidos ou se alguma suposição fundamental for alterada”.

A análise de sensibilidade responde a questões tipo: qual será o lucro operacional se o nível de atividade for 5% menor que o previsto? E: qual será o lucro operacional se os custos variáveis por unidade aumentarem 10%? A sensibilidade para diversos possíveis resultados amplia as perspectivas dos gerentes para o que poderia de fato ocorrer, apesar de seus planos terem sido bem estabelecidos. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p. 47 e 48).

A análise de sensibilidade tem um aspecto importante – a margem de segurança, que Horngren, Foster e Datar (1997), assim esclarecem:

É o excesso das receitas orçadas sobre o ponto de equilíbrio da receita. A margem de segurança é a resposta para questões do tipo: Se as receitas orçadas estiverem acima do ponto de equilíbrio e caírem, o quanto elas podem ficar abaixo do orçado antes de atingir o ponto de equilíbrio? Tal queda poderia estar relacionada a um competidor que tenha um melhor produto, a um marketing mal feito etc.

Cherman (2002, p. 142) afirma que, “a margem de segurança informa quão próximo ao ponto de equilíbrio a empresa está operando, isto é, quanto as vendas podem cair sem que a empresa opere com prejuízo”.

Para que haja respostas a questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa com a análise do custo/volume/lucro, Wernke (2004, p. 41) enumera alguns itens: “1. Aumento ou diminuição do custo (variável) (ou fixo); 2. Diminuição ou aumento do volume de vendas; e, 3. Redução ou majoração dos preços de venda”.

A análise do custo-volume-lucro, instrumento utilizado pela contabilidade de custos para a tomada de decisões, informa aos gestores a forma existente entre a ligação das vendas com os custos, o nível de atividade desenvolvido e o lucro desejado.

2.2 Gerenciamento do custo: custo da qualidade e a teoria das restrições

A competitividade entre as empresas faz com que os gestores busquem melhor qualidade nos seus produtos e serviços, tanto no processo de conversão, quanto na entrega perfeita aos clientes.

Horngren, Foster e Datar (1997) definem o termo qualidade como “uma grande variedade de fatores – adequação e uso, grau em que um produto atende às necessidades de um cliente ou às especificações de projeto e às imposições da engenharia”. De acordo com os autores em questão, há dois aspectos básicos da qualidade – a qualidade do projeto e a qualidade da adaptação.

A qualidade do projeto exprime quão próxima as características dos produtos ou serviços estão das necessidades e desejos dos clientes. Suponhamos que os clientes de fotocopiadoras desejam copiadoras que além da cópia, fax, scanner e impressão eletrônica. As máquinas que não atendam a essas necessidades apresentam deficiência na qualidade do seu projeto.

Qualidade de adaptação é o comportamento de um produto ou serviço em relação ao projeto e às especificações de produção. Por exemplo: se uma fotocopiadora amarrota o papel ou quebra, ela terá falhado em satisfazer a qualidade da adaptação. Os produtos em desacordo com as especificações precisam ser consertados, refeitos ou descartados, com um custo adicional para a organização. Se os erros de nãoadaptação das especificações não forem corrigidos dentro da fábrica e o produto quebrar no estabelecimento do cliente, o resultado pode ser custo de conserto mais altos, bem como perda da reputação com o cliente – na maioria das vezes, o maior de todos os custos de qualidade. No setor bancário, o depósito do cheque de um cliente na conta corrente errada é um exemplo de deficiência da qualidade de adaptação. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p 485).

Os custos da qualidade estão voltados para todas as áreas da cadeia de valor, que os referidos autores classificam em quatro categorias: 1. Custo de prevenção; 2. Custo de avaliação; 3. Custo da falha detectada internamente; e, 4. Custo da falha detectada externamente.

A teoria das restrições para Horngren, Foster e Datar (1997), “descreve métodos para maximizar o lucro operacional, diante de algumas operações-gargalo ou não”. São definidas três medidas, na visão desses autores, que são:

1. Margem de contribuição via *throughput costing*, igual às receitas das vendas menos os custos dos materiais diretos.
2. Investimentos (estoques), iguais à soma dos custos do estoque de materiais diretos e dos estoques de produtos semi-acabados e produtos acabados; custos de P&D; e, custos de equipamentos e edificações. Avaliação Controle Prevenção Falhas internas Falhas no controle Falhas externas
3. Custos operacionais, iguais a todos os custos operacionais (exceto materiais diretos) incorridos para obter a margem de contribuição via *throughput costing*. Os custos operacionais compreendem salários e remunerações, aluguel, serviços públicos e depreciação. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p. 496).

As empresas estão cada vez mais se adaptando às medidas financeiras internas com medidas baseadas em dados financeiros externos (como por exemplo, o preço das ações), em dados internos não-financeiros (como o tempo de produção) e em dados não-financeiros externos (como a satisfação do cliente).

Além disso, elas estão fazendo *benchmark* das medidas financeiras e não-financeiras de outras companhias, consideradas “as de melhor desempenho”. Para competir eficazmente no mercado global, as empresas precisam ter desempenho igual ou próximo “ao melhor da espécie”. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997).

2.3 Estratégia de custos

Vivenciamos um mercado de mudanças constantes, é fato que as empresas atualmente precisam estar atentas a estas mudanças. Com esta visão tomar a decisão certa no momento certo passa a ser algo essencial para a permanência da empresa no mercado de trabalho. Em outras palavras, as situações decisórias no âmbito profissional, podem afetar toda a empresa positivamente ou negativamente. Neste sentido tomar a decisão correta passa a ser a base de sucesso de toda a empresa.

Por estarmos vivendo esta continua mudança no mundo dos negócios as empresas se vêm obrigadas a aprimorar seus sistemas de informações gerenciais. Buscam modelos que sejam capazes de detectar falhas em seus processos de modo que venha a maximizar seus recursos evitando distorções, retrabalhos e perda de competitividade.

A gestão estratégica de custos passa a ser uma excelente opção a ser utilizada pelas empresas, servindo de orientadora no momento de tomada de decisão. Prado (2004 p 19) "ênfatiza que sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam".

Para Shank; Govindarajan (1997) gestão estratégica de custos trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, a análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais.

Para Martins (2003) a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final.

Hansen; Mowen (2001) afirmam que:

As informações fornecidas pelo departamento contábil da empresa normalmente são usadas para estabelecer estratégias tendo como foco a obtenção da vantagem competitiva, ou seja, a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou mais baixo que aquele oferecido pelos concorrentes. Valor ao cliente é a diferença entre o que um cliente recebe e o que ele espera receber em outras palavras é a superação das expectativas.

De acordo com Shank; Govindarajan (1997) a gestão estratégica de custos é resultado de três temas subjacentes tirados de literaturas especializadas em gestão de custos são eles: Análise da cadeia de valor; Análise de posicionamento estratégico; e, análise de direcionadores de custos.

Para Paiva (2004), "Entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio de análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos".

2.4 Cadeia de valor

A cadeia de valor para Carvalho; Laurindo (2003 p. 111) [...] " é um conjunto das atividades tecnológica e economicamente distintas que a empresa utiliza para realizar seus negócios". Sendo que cada uma destas atividades seria uma atividade de valor. A capacidade de agregar valor a esta atividade em relação ao seu concorrente é o pilar da vantagem competitiva.

A cadeia de valor compõe-se de um conjunto de atividades criadoras de valores independentes que vai da fonte da matéria prima, passando pelos fornecedores até ser entregues ao consumidor final.

Carvalho;Laurindo (2003, p. 111) identifica nove atividades genéricas , que podem ser classificadas em dois grandes grupos;

[...] atividades meio (ou de suporte) e atividade fim (ou primárias), [...]. As quatro atividades meio são: infra-estrutura empresarial, gerenciamento de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologias e aquisição de insumos. As cinco atividades fim são: logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas e finalmente prestação de serviços. Cada uma dessas atividades, para ser realizada, tem um componente físico e outro de processamento de informações, e é por isso que a tecnologia da informação tem grande impacto na cadeia de valor [...].

Para Wenke 2001 (apud PAIVA 2004) o modelo da cadeia de valor é descrito pelo modelo das cinco forças de Porter. Que serve para analisar a competitividade e compreender o desenvolvimento estratégico de sua empresa em relação aos seus concorrentes.

Este conceito da cadeia de valores tem suas origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no decorrer da sua gestão. Nas atividades de apoio podemos encontrar as atividades necessárias para o funcionamento da empresa conforme já foi explanado. Portanto podemos encontrar nas atividades de apoio as seguintes atividades fins; coordenação da administração, administração de recursos humanos e tecnológicos juntamente com a obtenção de recursos. Já na atividade primária podemos encontrar; logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas e por fim atendimento ao cliente. (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2003).

2.5 Posicionamento estratégico

Segundo Oliveira (1996, p. 46),

O planejamento estratégico pode ser conceituado como um processo gerencial que possibilita aos administradores estabelecerem o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de melhoria continua na relação da empresa com seu ambiente.

Quem define a estratégia da empresa é a alta administração que tem como objetivo elaborar cursos de ações a serem seguindo levando em consideração o ambiente em que atua, bem como todas as variáveis ambientais.

Para uma empresa atingir os seus objetivos, precisa de uma estratégia consistente, pois a estratégia pura e simples não tem valor nenhum para a empresa. A formulação da estratégia deve ser baseada com maior numero de informações possíveis do mercado alvo, para que com isto possibilite a empresa na formação do preço de venda que seja capaz de ser captado pelo seu publico alvo. Vale salientar que este valor percebido pelo cliente só será captado através de informações precisa sobre o mercado alvo que mostrará os atributos valorizados pelo cliente no produto.

Segundo Oliveira (1996) a elaboração e implementação do planejamento estratégico devem passar por quatro fases distintas a ser observada são elas:

- ✓ **1ª Etapa:** Diagnostico estratégico. Nesta fase analisa-se a empresa como um todo identificando a visão da empresa, objetivo, meta, analise interna e externa e análise de seus concorrentes.
- ✓ **2ª Etapa:** Missão da empresa. Nesta fase se define a razão de ser da empresa bem como o seu posicionamento estratégico.
- ✓ **3ª Etapa:** Instrumentos prescritivos e quantitativos. Nesta fase analisam-se todas as alternativas possíveis para a empresa alcançar os objetivos desejados.
- ✓ **4ª Etapa:** Controle e Avaliação. Nesta fase se faz a analise da estratégia escolhida.

O controle pode ser feito através da comparação do desempenho da empresa no presente em relação a empresa antes da implantação da estratégia. Caso os resultados não sejam satisfatórios a empresa deverá reformular sua estratégia de modo que ela venha a atender aos objetivos traçados.

O que acaba diferenciando uma estratégia da outra é exatamente o perfil de cada empresa juntamente com seus objetivos e metas. Uma estratégia bem elaborada propicia a empresa à capacidade de enfrentar o ambiente externo com maior eficácia. Para que a empresa possa formular suas estratégias adequadamente, ela deve colher informações de seus ambientes internos e externos para que a partir daí possa escolher qual o modelo estratégico irá adequar melhor a situação mercadológica vivida no momento.

Conforme sugestão de Porter (1989), o desempenho de qualquer empresa pode ser decomposto em duas partes; sendo a primeira estabelecida pelo desempenho médio de todos os concorrentes e a segunda referente ao desempenho médio relativo da empresa no setor.

Segundo Porter (1989 apud CARVALHO; LAURINDO 2003, p. 70) ;

Há dois tipos básicos de vantagem competitiva; liderança em custo ou diferenciação. Paralelamente, deve-se definir o escopo de atuação estratégica, podendo-se ter como alvo um mercado mais amplo, com vários segmentos industriais, ou mais restrito, atuando em um segmento específico. Com base nessas duas dimensões, há quatro possíveis estratégias genéricas. [...] As estratégias genéricas são: liderança em custo, diferenciação, enfoque / foco em custo e enfoque /foco em diferenciação.

Através da definição da estratégia competitiva genérica a empresa poderá estabelecer uma posição competitiva favorável e sustentável contra as forças externas e internas que determinam a concorrência em mercados competitivos.

Carvalho&Laurindo (2003) conceitua e define as estratégia genérica da seguinte forma:A estratégia de liderança no custo; Estratégia de diferenciação; e, Estratégia diferenciação focada.

A estratégia de liderança no custo é uma estratégia que exige um esforço muito grande de toda a empresa, pois ela busca obter uma vantagem competitiva oferecendo ao mercado suas mercadorias com custo mais baixo em relação a seu concorrente. Este tipo de estratégia faz com que a empresa busque trabalhar de forma integrada em relação aos seus departamentos, pois para uma empresa trabalhar com a diferenciação de custo exige da empresa que todos os departamentos trabalhem com o forte objetivo de minimização de custos.

Segundo Porter (1989) um líder em custo não pode ignorar as bases da diferenciação de seu produto. Um líder no custo deve obter paridade em relação ao seu produto com o do concorrente para que a partir desta possa obter lucros mais altos do que o da concorrente. A liderança de custo também exige que apenas uma empresa venha a ditar o preço de venda em seu mercado alvo e não uma dentre as várias empresas, caso haja mais de uma, a concorrência tende a ser maior dificultando ainda mais a obtenção da vantagem competitiva e fatalmente diminuição de seus lucros.

Vale a pena salientar que este tipo de estratégia é muito difícil de ser mantida sua sustentabilidade o motivo da dificuldade se dá pela vulnerabilidade que se aloja nos mercados de concorrência perfeita onde todos têm acesso aos insumos e a tecnologia.

Já a estratégia de diferenciação não tem como foco trabalhar seus produtos com custos menores, pelo contrário ela busca encontrar um equilíbrio entre a necessidade do cliente e quanto ele está disposto a pagar pela diferenciação oferecida no produto.

Porter (1989) afirma que esta diferenciação não esta apenas em ofertar um produto com um grau de diferenciação em relação ao seu concorrente, pode-se obter a diferenciação através do nível de serviço oferecido ao cliente ou até mesmo pela durabilidade oferecida pelo produto. Variando de indústria para indústria.

Carvalho&Laurindo (2003) completam que alógicadesta estratégia é aumentar sua margem de contribuição partindo da variável preço e não da variável custo. Sendo que seu objetivo está em identificar e satisfazer as necessidades dos clientes, mas naqueles requisitos

que o cliente está disposto a pagar a mais. Os cuidados também devem ser tomados em relação da interface da empresa juntamente com outros departamentos, pois caso contrário seus lucros poderão ser achatados pela necessidade que a empresa tem em investir na diferenciação do produto.

Este tipo de diferenciação também pode se tornar vulnerável ao mercado de concorrência perfeita, pois seus concorrentes poderão copiá-lo fazendo com que a vantagem que a empresa tem em relação aos seus concorrentes venha a desaparecer em médio prazo. Para que isto não aconteça é necessário que a empresa esteja atenta ao mercado externo e invista em tecnologia a fim de ajustar e agregar valor a seu produto.

E por fim a estratégia diferenciação focada torna diferente das outras em relação ao seu objetivo, que está em determinar um nicho de mercado para atuar. Podemos encontrar dois tipos de enfoque são eles: enfoque custo e enfoque diferenciação. Sendo que ambas buscam trabalhar apenas com um segmento de mercado.

Carvalho&Laurindo (2003), salienta que o segredo da estratégia está em encontrar o mercado alvo para atuar, devendo a empresa dedicar todos seus esforços neste mercado. Vale salientar que os riscos neste tipo de estratégia são altos, pois a empresa para trabalhar com este tipo de estratégia precisa focar na atuação de apenas em um tipo de segmento abandonando os outros.

Conforme já foi salientado qualquer das estratégias genéricas que a empresa possa escolher não está livre de riscos. Um dos riscos que a estratégia de diferenciação pode ter é o cliente não sentir a real diferença do produto em relação ao seu concorrente e não aceitar a pagar o preço da diferenciação. Quanto à estratégia de custos os riscos estão voltados na eficácia da administração da empresa. Promover uma reengenharia dentro dos departamentos é de vital importância, pois a eficiência e eficácia só poderão ser alcançadas se a empresa ao invés de trabalhar com a estrutura hierárquica clássica der lugar à integração das diversas áreas da empresa.

Vale ressaltar que a tarefa da gestão estratégica de custos neste estágio é buscar reduzir custos enquanto a empresa firma no mercado seu posicionamento estratégico escolhido.

3 Metodologia

Pesquisa do tipo estudo de campo, “onde se pretendeu examinar, as práticas, comportamentos, crenças e atitudes das pessoas ou grupos, enquanto em ação, na vida real” (POLIT; HUNGLER, 2005), com uma abordagem quanti-qualitativa, que segundo os autores supracitados, envolveu a coleta sistemática de informação com procedimentos estatísticos e predominância de interpretação de dados, ou seja, descrevendo e analisando a utilização da contabilidade de custos de forma estratégica nas micro e pequenas empresas de Campina Grande.

A pesquisa foi desenvolvida nas micro e pequenas empresas da cidade de Campina Grande - PB, a coleta de dados deu-se no mês de Novembro de 2010. A população-alvo para o desenvolvimento da pesquisa foi composta pelos empresários e administradores das micro e pequenas empresas em Campina Grande - PB. Foram incluídos na amostra empresas do setor fabril; e como critério de exclusão as empresas prestadoras de serviço e mercantis. A amostragem foi do tipo não-probabilística, contemplando 10 micros e pequenas empresas de Campina Grande – PB e a seleção das mesmas foi feita por acessibilidade.

Dentre os instrumentos abordados, inicialmente utilizou-se um questionário contendo 15 questões contemplando o porte e atividade da empresa e a existência da aplicação de algum método de custeio para poder traçar o perfil das micro e pequenas empresas que atuam no município de Campina Grande – PB, adaptado de Damascena; Luz e Alves (2010). Em

seguida, foi realizada uma entrevista semi-estruturada elaborada pelo pesquisador sobre a utilização da estratégia de custo, a mesma foi gravada e transcrita na íntegra para posterior avaliação.

Os dados estatísticos foram sistematizados, digitados e arquivados, utilizando-se o programa editor de textos Microsoft Word e o Excel 2007. E as entrevistas foram agrupadas através da análise de conteúdo proposta por Bardin (1977).

4 Apresentação e análise dos resultados

4.1 Módulo I – Perfil das Empresas

Referente a quantidade de unidade existentes na cidade de Campina Grande – PB, 100% das empresas pesquisadas são únicas, não havendo existência de filial.

Foi detectado que 60% das empresas atuam a mais de 15 anos na cidade de Campina Grande – PB, 30% de 5 a 10 anos e 10% entre 10 e 15 anos.

Com relação a quantidade de colaboradores, percebe-se que 10 empresas pesquisadas 70% delas tem até no máximo 10 colaboradores e 30% de 11 a 50 colaboradores

Com relação a receita operacional bruta anual, 60% das 10 empresas envolvidas na pesquisa tem um faturamento bruto de até R\$ 360.000,00, caracterizando-se micro empresas perante a legislação nacional, 30% com um faturamento entre R\$ 360.000,01 e R\$ 720.000,00 e apenas 10% com o faturamento superior a R\$ 1.200.000,00.

4.2 Módulo II – Aspectos de Custos

Referenciando-se aos aspectos de custos das empresas analisadas, observa-se que 100% das empresas não utilizam nenhum método de custeio gerencialmente, com isso perdem de aproveitar várias oportunidades no mercado devido à falta de informações importantes que podem ser adquiridas com a implantação desse método.

Analisando-se os resultados referentes a comparação entre os custos reais e os custos padrões, contata-se que apenas 10% das empresas analisadas fazem essa comparação e 90% delas não comparam os custos para uma análise mais apurada da real situação da empresa.

Buscou-se relacionar em escala de prioridade aos olhos dos empresários entrevistados quais seriam os propósitos da contabilidade de custos na empresa e foi obtido de 1º a 8º respectivamente como sendo: Preço e política de preços, Cálculo do lucro, Tomada de decisões, Orçamento e controle orçamentário, Análise do desempenho da produção, Definição do *Mix* de produção e de vendas, Gerenciamento de custos e finalizando com a preparação de demonstrações contábeis.

Com esta análise nota-se que os empresários ligam a questão dos custos prioritariamente a formação de preço, onde as informações fornecidas pela contabilidade de custos pode ser útil para todos os âmbitos da empresa e influenciando nas tomadas de decisões.

A totalidade das empresas analisadas nesta pesquisa é constituída por três departamentos básicos o de produção, administrativo e o de vendas, o que corresponde a 100% das empresas, e tem como principal solicitador de informações o departamento administrativo que é onde parte as decisões de produções, investimento entre outras.

Apurou-se nesta pesquisa também que das 10 empresas analisadas, nenhuma possui um sistema estratégico de custos e nem cadeia de valor. Com essas deficiências nos seu sistema as empresas deixam de maximizar os lucros com a minimização dos custos aplicando um sistema estratégico de custos e com isso não podendo também agregar valor de forma correta aos produtos por não ter uma cadeia de valor definida e aplicada na empresa.

4.3 Módulo III – Posicionamento Estratégico

Visando o segmento do mercado compreendido pelas empresas e os seus clientes, observa-se que quanto ao segmento 10% referente a confecções, 20% a gráfica, 20% a artefatos plásticos e sintéticos, 40% de panificação e 10% de móveis.

E quanto a seus clientes 80% dos entrevistados declararam atender exclusivamente ao consumidor final e 20% atende além do consumidor final e a clientes para revenda dos seus produtos dentro e fora do estado.

Com relação a concorrência no mercado, o estudo mostra que o ambiente estudado está repleto de ameaças para as empresas que não realizam a análise ambiental. Analisando-se apenas a concorrência direta e na cidade de Campina Grande – PB, constatou-se que 80%, ou seja, a grande maioria dos empresários entrevistados declaram que tem mais de 15 concorrentes diretos na cidade e 20% assumem terem até 5 concorrentes diretos.

Observa-se que existe um leque de opções para todas elas, com isso busca-se mais espaço no mercado oferecendo opções para diversos clientes. Assim, 50% das empresas oferecem ao mercado de 11 a 20 produtos diferentes, 40% oferecem de 21 a 30 produtos e 10% oferecem mais de 30 produtos.

As empresas comprovadamente diante desse estudo não valorizam as informações fornecidas pela contabilidade. Onde, 80% das empresas não analisam de maneira nenhuma as informações sobre os custos para usar como diferencial no mercado, e apenas 20% analisa uma única vez por mês.

Desse modo, dando continuidade a pesquisa, constatou-se que todas as empresas apresentam períodos de sazonalidade, sendo cada uma de acordo com o seu segmento no mercado.

Visando um aprofundamento no estudo, observou-se que a visão de critério competitivo é bem relativo de acordo com os ramos de atividades. Para elencar de 1º a 6º foi feito uma contagem das respostas obtidas nos questionários e ficaram classificados, respectivamente: Qualidade, Redução de custos, Redução do prazo de entrega, Produtividade, Flexibilidade no volume de produção e Flexibilidade no projeto de produção.

Analisando-se a definição de posicionamento estratégico das empresas aqui estudadas, observa-se que a maioria representando 40% do total defende a diferenciação do produto como sendo a melhor forma de posicionamento no mercado, com a fabricação de itens exclusivos ou até diferentemente acabado gerando assim uma melhor qualidade e maior durabilidade. 30% optaram pela liderança no custo, onde defendem que o menor preço é a melhor arma contra a concorrência e 30% acreditam que a união dos dois primeiros posicionamentos podem sim fazer a diferença nos dias de hoje para a sobrevivência e sucesso de uma empresa.

Observa-se que os empresários admitem e aplicam no cotidiano da empresa em sua maioria o treinamento de pessoal como uma vantagem competitiva de custo, equivalente a 50% das opiniões, visando um trabalho de qualidade e excelência; 20% dos entrevistados têm como essa vantagem o acesso preferencial a matéria prima, onde visa minimizar o custo com esse privilégio; 20% dos entrevistados não utilizam nenhum método e 10% usam tecnologia de terceiros.

Analisa-se a apropriação dos custos nas 10 empresas incluídas na pesquisa, nota-se que 80% delas concordam entre si que a mão-de-obra é a forma mais usada de agregar valor no custo dos produtos; sendo que 20% dos empresários optam pela hora máquina para essa agregação de valor.

Com este questionário, observou-se que foi traçado um perfil de algumas micro e pequenas empresas clientes do escritório de contabilidade JMA Contabilidade. Notou-se

também que a maioria das empresas estudadas ainda não atentam para as importantes informações geradas pelas contabilidades de custos.

5 Considerações finais

Atualmente, para uma empresa se manter competitiva, não basta conhecer os custos de um produto, torna-se necessário viabilizar a melhoria dos processos. A procura constante de informações que possibilitem uma gestão estratégica e competitiva dos custos têm sido preocupações constantes das empresas que desejam sobreviver no mercado. Sendo assim, as empresas não podem efetuar apenas uma análise interna dos custos, impondo-se uma análise mais ampla, capaz de identificar e desenvolver a estratégia organizacional adaptada pela empresa e de facilitar a obtenção de uma vantagem competitiva sustentável.

Desta forma, a gestão estratégica de custos, ao procurar organizar o conhecimento sobre os custos da empresa, deve atender aos aspectos internos e externos do sistema de valores da empresa, constituindo este, diferentes cadeias de valores (fornecedores, empresas fabricantes dos produtos finais, canais de distribuição e compradores). Para que os gestores decidam que objetivos devem ser perseguidos para alcançar a competitividade, é necessário determinar o posicionamento estratégico: custos ou diferenciação. A ideia de que os custos são predominantemente resultado de um único fator é completamente abandonada pela gestão estratégica de custos, dado que não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos.

Qualidade, tempo de produção, tempo de entrega, inovação, funcionalidade e adaptação de um produto às necessidades dos clientes, são atributos essenciais para uma gestão estratégica de custos. Quer a perspectiva interna quer a perspectiva dos clientes ajudam a especificar tais atributos e a identificar aqueles valorizados pelos clientes e que incrementam as vendas. Por sua vez, a perspectiva de aprendizagem e crescimento chama a atenção para a forma como o investimento em pessoas e sistemas, pode contribuir para a melhoria dos processos internos e das relações com os clientes. Finalmente, a perspectiva financeira traduz todos estes esforços no aumento do valor da empresa.

A análise dos resultados revelou que o universo estudado nesta pesquisa necessita valorizar mais as informações fornecidas pela contabilidade de custos, para que possam melhorar os seus produtos e serviços, maximizar os lucros com a redução dos custos e poder extrair das informações “armas” para a sobrevivência no mercado que cada vez fica mais difícil e impiedoso.

As empresas aqui analisadas estão literalmente paradas no tempo, com isso vão perdendo espaço no mercado para empresas novas e arrojadas que sabem lidar com as informações ricas, usufruindo de todo poder que as informações proporcionam para se destacar no mercado.

Sugere-se para estas empresas a implantação de um sistema de gestão estratégico de custos, onde será aplicado de forma correta e atuante para que os empresários possam vislumbrar a diferença e eficácia do sistema trabalhando em sua empresa.

Referências

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO Mary; LAURINDO Fernando. **Estratégia para competitividade**. São Paulo: Futura, 2003.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. 3 ed. Colaboração Alcino Bervian. São Paulo: Mc Graw Hill, 1996.

CHERMAN, Bernardo C. **Contabilidade de custos**. Vem Concursos, 2002.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; LUZ, Janayna Rodrigues de Moraes; ALVES, Karla Roberta Castro Pinheiro. **Estratégias aliada a gestão de custos na obtenção de vantagem competitiva: um estudo de caso na Alpargatas S.A. – Campina Grande, Pb. VII Congresso Brasileiro de Custos** (2010).

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro, 1997.

IBRACON/CVM/PECAFI. **Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade: proposta pelo IPECAFI – Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras ao Instituto Brasileiro de Contadores** – IBRACON e referendado pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários. (Deliberação nº 29/86). <http://www.cvm.gov.br/> acesso em 20/09/2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães. **Contabilidade Financeira para Executivos**. E ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1996.

PEREZ Jr., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. ed. SP: Atlas, 2009.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Bases Conceituais da Teoria Neopatrimonialista**. Disponível em <<http://lopesdesa.com.br>> acesso em 23 de setembro de 2010.

SHANK, John. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos- Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VERGARA, S. Constant. **Projetos e relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.