

Caracterizando a gestão estratégica de custos na busca de vantagem competitiva

Guilherme Wittmann (PUC-PR) - guilhermewittmann@gmail.com

Alceu Souza (PUCPR) - alceu.souza@pucpr.br

Luiz Carlos Duclós (PUCPR) - luiz.duclos@pucpr.br

Luciano BENDLIN (UnC MAFRA) - bendlin@unc.br

Resumo:

Ainda existe uma lacuna de conhecimento a respeito do conceito de Gestão Estratégica de Custos. O conceito de vantagem competitiva já possui consenso em sua definição, principalmente nas bases teóricas de autores (PORTER 2009; BARNEY 1991; HAMEL e PRAHALAD, 1994). O presente artigo tem como o objetivo explorar os mais variados conceitos de Gestão Estratégica de Custos e chegar a um consenso de conceito a respeito do tema. O artigo também busca como a gestão estratégica de custo se caracteriza na busca da vantagem competitiva para as empresas. O estudo se caracteriza como um ensaio teórico com características descritivas a partir de um quadro de referência em autores de estratégia, vantagem competitiva, concorrência e gestão estratégica de custos. O método de análise foi o de análise de conteúdo na busca de uma inter-relação entre esses conceitos. Os resultados apontam que a gestão estratégica de custos na busca da vantagem competitiva, ocorre em duas fases. A primeira quando se faz a gestão, a priori, da estrutura de custos que se instala com a estratégia selecionada. A segunda quando as informações de custos subsidiam as decisões para a manutenção ou melhoria da vantagem competitiva já conquistada. Assim, verificou-se o pressuposto inicial que a estratégia e a gestão estratégica de custos estão diretamente ligadas, pois quando há uma nova estratégia há uma nova estrutura de custos e a gestão estratégica de custos pode servir como um norteador para a tomada de decisão.

Palavras-chave: *Gestão estratégica de custos. Vantagem competitiva. Gestão de custos.*

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

Caracterizando a gestão estratégica de custos na busca de vantagem competitiva

Resumo

Ainda existe uma lacuna de conhecimento a respeito do conceito de Gestão Estratégica de Custos. O conceito de vantagem competitiva já possui consenso em sua definição, principalmente nas bases teóricas de autores (PORTER 2009; BARNEY 1991; HAMEL e PRAHALAD, 1994). O presente artigo tem como o objetivo explorar os mais variados conceitos de Gestão Estratégica de Custos e chegar a um consenso de conceito a respeito do tema. O artigo também busca como a gestão estratégica de custo se caracteriza na busca da vantagem competitiva para as empresas. O estudo se caracteriza como um ensaio teórico com características descritivas a partir de um quadro de referência em autores de estratégia, vantagem competitiva, concorrência e gestão estratégica de custos. O método de análise foi o de análise de conteúdo na busca de uma inter-relação entre esses conceitos. Os resultados apontam que a gestão estratégica de custos na busca da vantagem competitiva, ocorre em duas fases. A primeira quando se faz a gestão, *a priori*, da estrutura de custos que se instala com a estratégia selecionada. A segunda quando as informações de custos subsidiam as decisões para a manutenção ou melhoria da vantagem competitiva já conquistada. Assim, verificou-se o pressuposto inicial que a estratégia e a gestão estratégica de custos estão diretamente ligadas, pois quando há uma nova estratégia há uma nova estrutura de custos e a gestão estratégica de custos pode servir como um norteador para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Vantagem competitiva. Gestão de custos.

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

1 Introdução

Os estudos sobre Gestão Estratégica de Custos - GEC são cada vez mais abundantes, tais como Silva, Costa e Tibério (2003), Mauss, Magalhães e Souza (2007), Martins, Neto e Araújo (2007), Bispo, Almeida e Souza (2011) e entre outros. O tema é complexo e necessita de maior transparência e divulgação. A delimitação de sua abrangência é cada vez mais necessária uma vez que descaracteriza estatísticas de publicações estritas dessa temática. É nesta premissa que a justificativa este artigo. O objetivo do artigo é, a partir de um ensaio teórico, caracterizar a gestão estratégica de custos. Segundo Bispo, Almeida e Souza (2011) a GEC é ainda um ramo de conhecimento em construção, deixando em aberto à oportunidade de discutir distinções e justaposições conceituais. Assim, esse artigo se caracteriza como um ensaio teórico com objetivo descritivo e análise de conteúdo de livros e artigos que já tenham permeado delimitações e conceitos para a Gestão Estratégica de Custos. Autores como Shank e Govindarajan (1997), Chandler (1998), Martins (2003), Souza e Clemente (2007), Bacic (2008), Bispo, Almeida e Souza (2011), concordam pela inserção de elementos de estratégia e competitividade na caracterização da Gestão Estratégica de Custos.

Em decorrência dessa corrente de entendimento torna-se necessário uma revisão dos temas estratégia empresarial, vantagem competitiva e formas de competição para fundamentar a abrangência da GEC. Posteriormente discute-se a relação e integração destes conceitos visando contribuir para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 Estratégia

A definição de estratégia sempre foi voltada para área militar. Clássicos da literatura como a Arte da Guerra de San Tzu e O Príncipe de Maquiavel, abordam a questão da estratégia como um dos principais motivos do sucesso de líderes, seja no governo de uma nação ou mesmo em estratégias de vitórias em batalhas.

Para Wright, Kroll e Parnell (2000), a mudança do foco da estratégia partindo do âmbito militar para o empresarial, ocorreu na década de 1950 quando foi apresentado o relatório Gordon-Howell (1959), na qual concluiu-se que a disciplina de política de negócios deveria ser uma das matérias chaves do curso de administração. Posteriormente, com a evolução da administração a disciplina mudou o foco e começou a ser chamada de administração estratégica. Em concordância, Gracioso (1990) em sintonia com Ansoff (1965), a estratégia tanto no âmbito de negócios como no militar, possuem o mesmo problema: o de combater o oponente. O oponente dentro de um ambiente de negócios seriam os concorrentes. Os autores destacam que a estratégia que uma empresa irá adotar deve contemplar a relação da mesma com o seu ambiente externo e que muitas vezes essas decisões se baseiam em um conhecimento parcial da situação.

Mintzberg (2004) em sintonia com Gracioso (1990) e Ansoff (1965), afirma que a estratégia pode ser vista em cinco perspectivas distintas: (a) uma posição; (b) uma perspectiva; (c) um truque; (d) um plano; (e) um padrão. Para o autor somente analisando e entendendo as cinco perspectivas descritas, se compreende o verdadeiro conceito de estratégia empresarial.

Bacic (2008) descreve que a estratégia deve ser entendida em duas perspectivas complementares. A primeira perspectiva, que tem Porter o principal autor, destaca que a formulação da estratégia acontece em momentos onde não ocorrem grandes inovações e as estruturas empresariais estão estáveis. A segunda perspectiva, na qual Hamel e Prahalad são os autores mais conhecidos, parte do princípio que as inovações moldam o mercado e, alteram as estruturas empresariais. Segundo esse autor, a segunda perspectiva da estratégia acaba alterando significativamente o mercado e eleva a Gestão de Custos há um patamar superior na elaboração estratégica. O autor também destaca que a Gestão de Custos é fator importante na elaboração da estratégia.

A estratégia se trata de um plano, um caminho a ser seguido, um norteador, uma trilha, ou seja, é como a empresa quer estar daqui um período (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL, 2010). Bispo, Almeida e Souza (2011) nesta mesma linha, afirmam que ter estratégia implica escolhas. Já em 1954, Chandler (1998), em um estudo de quatro grandes empresas ressalta a relação de interdependência entre estratégia e estrutura. Para Almeida, Machado Neto e Giraldi (2006), além da relação direta da estratégia com a estrutura, o ambiente condiciona esses dois elementos, conforme figura 01.



Fonte: Almeida, Machado Neto e Giraldi (2006).

Figura 01: Interdependência entre Estrutura, Ambiente e Estratégia.

Para Penrose (1959), Chandler (1998), Bacic (2008), Bispo, Almeida e Souza (2011), uma nova estratégia irá demandar novos e os mais variados recursos para a empresa. Os autores destacam, que a nova estratégia acabará alterando a estrutura da empresa e consequentemente os custos. Bispo, Almeida e Souza (2011) complementam que a definição da estratégia envolve escolha entre cursos alternativos de ação e impactam a estrutura organizacional, produtos e tipos de recursos.

3 Vantagem competitiva

A estratégia da organização serve como uma proteção das forças competitivas do mercado. Além de defender do mercado, as estratégias podem servir como ferramenta para o ataque aos concorrentes. Os principais objetivos destas estratégias são: a proteção contra as forças competitivas e um retorno do investimento superior aos concorrentes. Desta maneira, há a criação de vantagem competitiva (PORTER, 2004).

Em sintonia com Porter (2004), Ulrich e Lake (1990) destacam que a vantagem competitiva é criada para a empresa no momento que a mesma consegue agregar mais valor em seus produtos ou serviços comparado com os concorrentes. Ao oferecer este produto com maior valor agregado no mercado, os clientes preferirão adquirir-lo ao invés do concorrente. Ainda em concordância, Kotler e Keller (2006, p. 148), a “Vantagem competitiva é a capacidade da empresa de apresentar, em um ou mais itens, um desempenho que os concorrentes não podem alcançar”. Os autores destacam que a vantagem competitiva só é percebida se trazer alguma vantagem para o cliente. A vantagem percebida pelo cliente, pode ser entendida como o valor criado pela empresa e será decisivo para o cliente no processo de compra.

As empresas precisam lidar com a competição. Para Porter (2004), as empresas precisam encontrar um diferencial para se sobressair em relação aos concorrentes. O autor destaca que as empresas precisam criar uma estratégia e conseguir uma vantagem competitiva.

Para enfrentar as forças competitivas do mercado, Porter (2004) destaca que existem três estratégias genéricas para superar as demais empresas e criar vantagem competitiva:

1. liderança no custo total;
2. diferenciação;
3. enfoque.

A estratégia de liderança em custos consiste em ter o custo mais baixo possível do mercado. Para manter esta estratégia é necessário que a empresa tenha grande escala de produção para o rateio de custos e despesas fixas. Além disso, é preciso possuir uma grande parcela do mercado para absorver essa quantidade produzida. Por se tratar de grandes volumes de produção o poder de barganha dos fornecedores é reduzido.

Como o objetivo, da estratégia de liderança, é ter o menor custo do mercado, os preços praticados podem ser menores em comparação a concorrência ou até mesmo semelhantes, garantindo assim uma elevada margem de lucro. O lucro muitas vezes é investido novamente na própria empresa, por meio de equipamentos mais modernos ou melhorias de processo, tendo como o objetivo a manutenção do baixo custo (PORTER, 2009).

Para Porter (2009, p. 39), a estratégia de diferenciação consiste em “[...] diferenciar o produto ou o serviço oferecido pela empresa, criando algo que seja considerado único no âmbito da indústria”. A diferenciação consiste em criar e/ou desenvolver um produto que seja único no mercado ou que tenha características únicas em comparação à concorrência. Desta maneira, a empresa conseguirá um retorno superior.

Por ser um produto praticamente exclusivo para os consumidores, a empresa terá uma de posição defesa no mercado, por conta da lealdade criada pelos consumidores. Os consumidores serão menos sensíveis as variações de preços de produtos semelhantes (PORTER 2009).

O poder de barganha dos consumidores é reduzido por conta das especificidades dos produtos, assim as margens de retorno são elevadas. A diferenciação do produto pode acabar limitando a parcela do mercado que a empresa atua, pois para diferenciar o produto, é necessário a utilização de matérias primas superiores ou custos maiores de fabricação (PORTER 2009).

A estratégia genérica de enfoque tem como o objetivo principal a escolha de um determinado público alvo, e atender as necessidades deste nicho. Este mercado específico pode ser por escolhido por questões geográficas idade ou qualquer outro enfoque (PORTER 2009).

As estratégias genéricas de custos e diferenciação, buscam atender um público mais amplo em comparação a estratégia de enfoque. Porém, a estratégia de enfoque, buscar atender diretamente as necessidades deste público, de forma mais efetiva em comparação aos concorrentes (PORTER 2009).

A estratégia genérica de custo e a diferenciação atuam dentro no mercado (indústria) de forma mais ampla, diferentemente da estratégia de enfoque, que atua especificamente em um determinado público. Em relação à vantagem estratégica (vantagem competitiva), a estratégia de custos atua especificamente no baixo custo, e a estratégia de diferenciação atua no valor percebido pelo cliente. A estratégia de enfoque pode oscilar entre o baixo custo e o valor percebido, de acordo com o público alvo (PORTER 2009).

Para Souza e Clemente (2007) a vantagem competitiva resultado da estratégia da empresa e tem como objetivo principal agregar valor a um bem ou serviço, tornando-o superior em comparação aos concorrentes. O valor agregado precisa ser reconhecido pelo cliente, para que este esteja disposto a pagar um valor superior pelo bem ou serviço, aumentando assim o retorno. A vantagem competitiva não é eterna e todas as empresas precisam criar vantagem competitiva.

4 Concorrência

Um dos motivos da queda da vantagem competitiva é a concorrência. Porter (2009), afirma o estrategista tem como função a compreensão e o enfrentamento da concorrência. A compreensão da concorrência deve ser um dos fatores mais importantes na elaboração desta estratégia. Em uma economia globalizada os concorrentes, diretos ou indiretos, influenciam a competitividade da empresa.

Neste contexto, Porter (2009) descreve que há cinco forças que influenciam a competitividade: Rivalidade entre os concorrentes; Clientes, Fornecedores, Potenciais entrantes, e produtos substitutos. Três desses fatores estão diretamente ligados a concorrência, seja de maneira direta (Rivalidade entre concorrentes e Potenciais Entrantes) ou indireta (Produtos substitutos).

A definição de Kotler e Keller (2006) vai ao encontro com as idéias propostas por Porter (2009), onde ambos os autores consideram os produtos substitutos como concorrentes mesmo que de forma indireta. Para Kotler e Keller (2006, p.340), “[...]concorrentes são empresas que atendem às mesmas necessidades dos clientes.”. Os autores definem concorrência como as empresas que oferecem os mesmos produtos e atendem as mesmas necessidades e desejos dos consumidores.

Bacic (2008, p.20) define a concorrência onde “[...]o mesmo (ou semelhante) grupo de clientes é foco de missões iguais (ou semelhantes) por parte de diversas empresas.”. O autor destaca que a concorrência trata-se do enfrentamento de empresas. Neste enfrentamento, as empresas buscam surpreender o concorrente ou até mesmo transformar o mercado. Bacic (2008, p.20) salienta que “A concorrência é um processo dinâmico de mudança contínua, às vezes num ritmo lento, em outras, alucinante.”. Desta maneira, o dinamismo e a velocidade do mercado, variam de acordo com os concorrentes que estão inseridos no mercado e, também das características do mercado.

Para Chatterje (2006), três fatores podem alterar a estratégia da empresa: (i) Risco de demanda; (ii) Risco Competitivo; e (iii) Risco de Competência.

- Risco de demanda ocorre quando o valor apresentado pela empresa não é reconhecido pelo cliente. O valor apresentado pode ser compreendido como vantagem competitiva. Desta maneira, se o valor apresentado não for suficiente ou não estiver de acordo com as expectativas dos clientes, ocorre o risco do produto não ser comercializado conforme o esperado;
- Risco competitivo ocorre quando a empresa não consegue atender uma demanda elevada ou a capacidade de produção é baixa. Neste distanciamento das curvas de demanda e oferta, os concorrentes podem conquistar os clientes;
- Risco de competência “[...] é o de a empresa não estar apta a fornecer as propostas de valor pelas quais os clientes estão dispostos a pagar, ou as competências custarem tanto que seja impossível obter um lucro satisfatório”. Aqui a empresa onera sua estrutura de custos para oferecer um serviço superior, ocorre devido as pressões de mercado. Oferecendo um o valor superior aos clientes, as empresas precisam de uma estrutura maior para atender esta expectativa.

Chatterje (2006) demonstra que dois fatores que alteram a estratégia estão diretamente ligados a força e a pressão dos concorrentes, são eles: risco competitivo e risco de competência. O autor ainda destaca que na elaboração da estratégia, todos os riscos devem ser analisados, especialmente o competitivo e de competência.

5 Gestão estratégica de custos

A Gestão de Custos e o Controle de Custos sempre fizeram parte da rotina das empresas. A redução de custos é considerada crucial para manter o lucro nas empresas e segurar o preço baixo para competir com o mercado. A concorrência, principalmente por conta da entrada de empresas orientais no mercado na década de 70, fez com que as empresas se preocupassem com os custos, muitas vezes somente para sobreviver no mercado (MARTINS, 2003).

Porém, essa visão mais operacional de gestão de custos está sendo abandonada e o conceito de Gestão Estratégica de Custos (GEC) está se tornando mais importante para as empresas. Segundo Souza e Clemente (2007, p.13), “por muito tempo as empresas praticaram a gestão de custos com foco na eficiência do processo produtivo e usaram o custo unitário como parâmetro de desempenho”. Para os autores a redução de custo acontece naturalmente como uma consequência das melhorias dos processos.

Nesse sentido, Bacic (2008) analisa que a Gestão de Custos deve ser compreendida como uma análise da estratégia da organização e também da competitividade, não mais como gestão restrita aos controles operacionais, como era feito no passado. Souza e Clemente (2007, p.14) ainda destacam que “A redução de custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para se conseguir vantagem competitiva”.

Assim sendo, a ampliação da visão de Gestão de Custos, operacional e de processo, para uma abordagem mais ampla, analisando toda a cadeia produtiva, é imperativa. Bacic (2008), afirma que a ampliação da visão de Gestão de Custos para a cadeia como um todo fornece informações para a administração criar e aumentar a competitividade empresarial.

Porém, a simples e eficiente Gestão de Custos não se caracteriza como a Gestão Estratégica de Custos. Para Souza e Clemente (2007, p. 14) a Gestão Estratégica de Custos ocorre quando existe “um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias”. Esta deve fornecer subsídios para a administração, para que a estratégia seja então formulada e avaliada.

Shank e Govindarajan (1997) argumentam que os conceitos de análise de custos e Gestão Estratégica de Custos são diferentes. Para os autores, a visão mais clássica de Gestão de Custos tem como fundamento as análises financeiras das decisões tomadas pela direção. Por outro lado, a Gestão Estratégica de Custos, para os autores “É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. (1997, p.4). A ampliação da visão de Gestão de Custos para a visão de Gestão Estratégica de Custos é observada também por Souza e Clemente (2007) e Bacic (2008).

Nesse sentido, Martins (2003, p. 315) ressalta que a Gestão Estratégica de Custos vem sendo utilizada para “[...] a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. A integração da Gestão de Custos com a gestão da empresa faz-se necessária, de acordo com Martins (2003, p.515) para “[...]que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescente globalizado e competitivo”.

Para Shank e Govindarajan (1997) e Martins (2003), a visão mais ampla das análises de custos inter-relacionada com os elementos estratégicos fornece melhores informações para a administração. Shank e Govindarajan (1997), Souza e Clemente (2007) e Bacic (2008) ainda apontam o elo de ligação da Gestão Estratégica de Custos com a vantagem competitiva ao afirmarem que esta pode ser criada a partir de informações de custos que auxiliam na elaboração de estratégias.

Para Shank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos surgiu da mistura de três grandes temas subjacentes da literatura de Gestão Estratégica, que são: (i) análise da cadeia de valor; (ii) análise de posicionamento estratégico e (iii) análise de direcionadores de custos.

Ao se obter um sistema de informação de custos que auxilia na elaboração de estratégias e conseqüentemente no processo de criação de vantagem competitiva, caracteriza-se a prática da Gestão Estratégica de Custos. (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997)

Segundo, Souza e Clemente (2007, p.15) a Gestão Estratégica de Custos também está diretamente ligada às decisões de investimentos: “Quando se alcança esse nível de integração e os custos passam a ser vistos como consequência das decisões de investimentos justificadas por estratégias bem definidas, há a Gestão Estratégica de Custos”.

As decisões de investimentos são necessárias para que as empresas concretizem as estratégias. Ainda de acordo com Souza e Clemente (2007, p.15), “As decisões de investimento estão na base da gestão estratégica de custos porque definem em grande extensão a pauta e magnitude de custos e despesas”. As decisões de investimentos acabam alterando a estrutura da empresa e, conseqüentemente, as estruturas de custos. A relação entre decisões de investimentos e Gestão Estratégica de Custos também é observada por Bispo, Almeida e Souza (2011).

Souza e Clemente (2007) demonstram que as decisões de investimentos alteram as estrutura de custos e esta pode significar o sucesso ou o fracasso do investimento. Se a estratégia não trazer receitas ou resultados esperados para suprir os custos instalados, pode ocorrer o fracasso deste investimento (SOUZA e CLEMENTE, 2007).

Um projeto de siderúrgica, petroquímica, montadora, supermercado, entre outros, simplesmente não pode ser abandonado incompleto devido ao elevado montante financeiro que é preciso investir para a construção. Essa irreversibilidade das decisões de investimentos faz com que a estratégia da organização esteja diretamente ligada à Gestão Estratégica de Custos (BISPO, ALMEIDA e SOUZA, 2011).

Os casos da Mercedes-Benz, da Costa do Sauípe e da TAM demonstram claramente a relação entre as decisões de investimentos e o seu fracasso por conta da estrutura de custos instalada. Para a Mercedes-Benz, resultado foi o prejuízo de um investimento de 820 milhões de reais. Sem levar em consideração a opinião de consumidores e a fábrica mais moderna do mundo na época (nova estrutura de custos), a fábrica trouxe um prejuízo de 500 milhões de dólares (CORREIA e MANO, 2005).

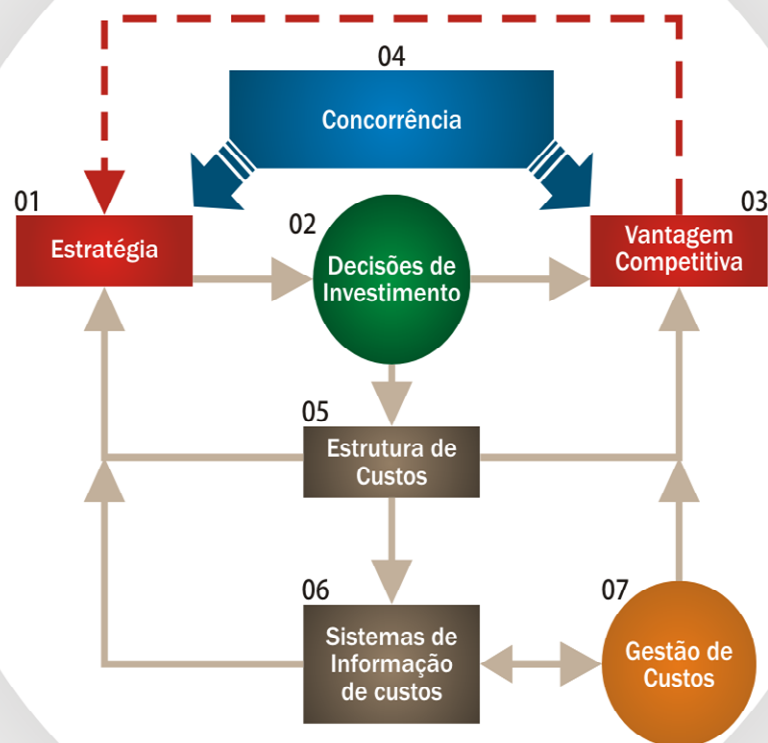
Como visto, a estratégia altera a estrutura de custos. Porém, a estrutura de custos pode alterar a estratégia, conforme Bispo, Almeida e Souza (2011, p.9) “[...] ao mesmo tempo em que uma estratégia pode demandar uma dada estrutura de custos, deve-se observar que a estrutura de custos atual de uma organização pode conferir limites ao seu rol de opções estratégicas”. A ligação entre estratégia e estrutura de custos se trata de uma via de mão dupla onde uma influencia a outra.

Para Shank e Govindarajan (1997) a Gestão Estratégica de Custos é uma análise dentro de um contexto mais amplo que a análise tradicional e que incorpora elementos estratégicos de modo a contribuir para a construção de uma posição de vantagem competitiva para a empresa. Souza (2012) complementa que a principal contribuição da Gestão Estratégica de Custo diz respeito a gestão, *a priori*, da estrutura de custos que se instala com a estratégia selecionada para a busca de vantagem competitiva. Assim, a Gestão Estratégica de Custos pode ser conceituada como uma análise das informações de custos dentro de um contexto mais amplo, isto é, além do foco no controle de custos ao longo de toda a cadeia de valor, com vistas a resultados, deve também subsidiar a análise, *a priori*, da estrutura de custos que se instala com a estratégia concebida como também fazer a gestão das informações de custos relevantes à manutenção dessa vantagem competitiva

6 Inter-relação dos conceitos

Com base nos conceitos apresentados é possível descrever a Gestão Estratégica de Custos conforme a figura 02.

Gestão Estratégica de Custos



Fonte: Autoria própria.

Figura 02: Inter-relação dos conceitos.

A estratégia (**Item 01**) é concebida pela organização e tem como objetivo a criação de vantagem competitiva (**item 03**). Para “materializar” a estratégia e colocá-la em prática, é necessário um investimento. Para conseguir a vantagem competitiva pretendida, a empresa possui alguns caminhos e cabe à administração escolher qual é o melhor caminho a ser seguido por meio das Decisões de Investimentos (**item 02**).

A vantagem competitiva obtida é temporária por conta da concorrência (**item 04**) possuir grande influência e rapidamente reduzir ou até mesmo eliminar a vantagem competitiva. Esta mesmo que temporária, fornece informações relevantes para formular novas estratégias e, assim, o ciclo se repete. A concorrência também influencia a elaboração da própria estratégia. A Gestão de Custos (**item 07**) tem como função fornecer informações para o Sistema de Informação de Custos, sobre os custos internos da empresa e também o a Gestão efetiva de custos pode criar vantagem competitiva.

As decisões de investimentos criam uma nova estrutura de custos para empresa (**item 05**). Para a prática da Gestão Estratégica de Custos a empresa precisa buscar um sistema de informação de custos (**item 06**) para fornecer informações sobre essa nova estrutura.

Este é o contexto onde a Gestão Estratégica de Custos (círculo ao redor de todo o esquema) se localiza. A Gestão Estratégica de Custos se caracteriza como a análise *a priori* ao

investimento, fornecendo informações da nova estrutura de custos para a tomada de decisão. (SOUZA e CLEMENTE, 2007)

A Gestão Estratégica de Custos influencia a estrutura de custos e vice-versa (BISPO, ALMEIDA e SOUZA, 2011). A mudança de perspectiva faz com que a Gestão Estratégica de Custos, por meio do sistema de informação de custos, forneça os subsídios de informações sobre como determinado investimento pode alterar as estruturas de custos. Essa nova visão pode ter como consequência o abandono de determinados investimentos por conta da estrutura de custos se as vantagens planejadas não consigam suprir os novos custos. Caberá à empresa analisar todas as variáveis mercadológicas para que o investimento seja realizado.

Assim sendo, como visto anteriormente, a estratégia influencia a Gestão Estratégica de Custos e esta influencia a estratégia. A influência da estratégia na estrutura de custos independe da metodologia adotada para a mensuração de custos, seja por ABC, Direto, Absorção ou qualquer outro método de custeio.

7 Conclusão

A organização elabora a estratégia e tem como o objetivo a criação de vantagem competitiva, esta por sua vez acaba sendo temporária, uma vez que a concorrência irá atuar para tentar eliminar ou reduzir essa vantagem. A materialização da estratégia se passa por meio de um investimento, que se trata de um caminho que a empresa deve adotar e decidir qual seguir (decisões de investimentos) para a obtenção da vantagem competitiva. A decisão de qual caminho seguir na estratégia acaba acarretando em uma nova estrutura empresarial e consequentemente uma nova estrutura de custos para organização. Neste contexto, o sistema de informação de custos passa as informações para a empresa sobre a estratégia adotada.

A Gestão estratégica de custos se caracteriza neste momento, fornecendo informações sobre a nova estrutura de custos, resultante da estratégia escolhida, em um momento anterior ao investimento. Ao se optar pela escolha da estratégia empresarial, sobre a ótica da nova estrutura que se instalará, de fato haverá a gestão estratégica de custos.

Nota-se na literatura, que a gestão operacional de custos, ou seja, o controle de custos é tratado muitas vezes como Gestão estratégica de custos. Porém a gestão estratégica de custos só ocorre quando, há análise da nova estrutura de custos pelo sistema de informações de custos. O controle operacional de gastos e despesas não necessariamente se caracteriza como gestão estratégica de custos.

A Gestão estratégica de custos pode vir a ser um norteador importante na escolha da estratégia empresarial, uma vez que ela fornecerá informações importantes para a organização e principalmente na análise, a priori, da estrutura de custos. A importância da gestão estratégica de custos no âmbito da estratégia empresarial se torna evidente em um novo investimento, uma vez que essa ótica resultante da gestão estratégica de custos demonstra o resultado da operação futura. Por fim caberá a organização e principalmente aos tomadores de decisão se a gestão estratégica de custos será levada em consideração na hora das decisões.

Como visto a gestão estratégica de custos acaba influenciando a estratégia e a estratégia também influencia a gestão estratégica de custos. É possível perceber que uma nova estratégia acabará acarretando obrigatoriamente em uma nova estrutura de custos, como se fossem dois lados opostos de uma moeda. A estratégia de um lado e a estrutura de custos de outro, sendo impossível separar uma da outra. E a gestão estratégica de custos neste contexto como um norteador no balanceamento dos dois lados.

De forma sintética, a Gestão Estratégica de Custos pode ser conceituada como uma análise das informações de custos dentro de um contexto mais amplo, isto é, além do foco no

controle de custos ao longo de toda a cadeia de valor, com vistas a resultados, deve também subsidiar a análise, *a priori*, da estrutura de custos que se instala com a estratégia concebida como também fazer a gestão das informações de custos relevantes à manutenção dessa vantagem competitiva.

Referências

- ALMEIDA, F. C. ; MACHADO NETO, A. J. ; GIRALDI, J.M.E . **Estrutura e Estratégia: evolução de paradigmas**. Revista de Gestão USP, v.13, n. 2, p.15-26, 2006.
- ANSOFF, H. I. **Corporate strategy: an analytic approach to business policy for growth and expansion**. New York : McGraw-Hill, 1965.
- BACIC, M. J. **Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia empresarial**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.
- Barney, J.B. **"Firm resources and sustained competitive advantage"**. Journal of Management, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.
- BISPO, C. M.; ALMEIDA, L. B. de; SOUZA, A.. **Artefatos de Custos e estratégia: um ensaio buscando a demarcação do conceito de Gestão Estratégica de Custos**. In: XII Congresso Internacional de Custos, 2011. Punta Del Este. XII Congresso Internacional de Custos, v.1. 2011.
- CHANDLER JR., A. D. **Strategy and structure: chapters in the history of the american industrial enterprise**. 20. ed. MIT Press, 1998.
- CHATTERJEE, S. **Estratégias à prova de falhas: como lucrar e crescer correndo riscos que outros evitam**. Porto Alegre: Bookman, 2006. 248 p.
- Correia, C.; Mano, C. **O preço de uma decisão errada. Exame**. Artigo de 25/05/2005, p. 20-26 (versão impressa).
- GRACIOSO, F. **Planejamento estratégico orientado para o mercado**. Atlas, São Paulo.:1990.
- HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **Competing for the future**. Boston : Harvard Business School Press, 1994. p. 01-25
- KOTLER, P; KELLER, K. L. **Administração de marketing**. 12º ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, O. S; NETO, C. P; ARAÚJO, A. O. **Gestão Estratégica de Custos no Terceiro Setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba**. Artigo XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa, 2007
- MAUSS, C. V.; MAGALHÃES, J. M.; SOUZA, M. A. **A gestão estratégica de custos como instrumento para redução do trade-off entre custo e diferenciação baseada na flexibilidade**. ABCustos, v. 2, n. 2, p. 109-123, 2007.

MINTZBERG, H. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: Um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. 2º ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

PENROSE, E. G. **Theory of the growth of the firm**. 2. ed., Oxford: Brasil Blackwell, 1959, 272p.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Competição - Edição Revista e Ampliada**. São Paulo: Campus. 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **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.

SILVA, E. P; COSTA, P. S; TIBÉRIO, C. S. B. **Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8, 2003, Montevideu. Anais. Montevideu: 2003.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos**: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, A. **Gestão Estratégica de Custos**, Mestrado em Administração do Programa de Pós-Graduação em Administração da PUC/PR. Notas de aula. Curitiba, 2012

ULRICH, D.; LAKE, D. **Organizational capability**. New York: John Wiley & Sons, 1990. (Capítulo 4 – Creating Shared Mindset: Unity of Culture – p. 55-75).

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 2009.