

Utilização das práticas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão: Estudo em uma empresa varejista de Grande Porte

Use of strategic cost management practices for Decision-Making: A study in a large retail company

Gustavo HESPANHOL [1](#); Karen Hackbart Souza FONTANA [2](#)

Recebido: 05/07/2017 • Aprovado: 02/08/2017

Conteúdo

- [1. Introdução](#)
- [2. Referencial teórico](#)
- [3. Procedimentos metodológicos](#)
- [4. Análise e discussão dos resultados](#)
- [5. Considerações finais](#)

Referências

RESUMO:

Este estudo teve como objetivo analisar a utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelos gestores para tomada de decisão em uma empresa de grande porte do ramo varejista de Porto Alegre. Os resultados da pesquisa corroboram aos estudos apontados recentemente de que as práticas de GEC são pouco utilizadas pelas organizações apesar da sua importância e recomendações pela literatura. Conclui-se que a única prática de GEC utilizada é o custo-alvo. Verificou-se o uso parcial do ABC/M pela área de logística e há uma possibilidade futura de adoção do custeio da cadeia de valor.

Palavras chave: Práticas de Gestão Estratégica de Custos, Tomada de Decisão, Vantagem Competitiva.

ABSTRACT:

This study aimed to analyze the use of the strategic cost management practices by managers for decision-making in a large company of retailer branch of Porto Alegre. The survey results corroborate studies pointed out recently that the practices of GEC are little used by the organizations in spite of your importance and recommendations by the literature. It is concluded that the only practice of GEC is the target cost. It was found the partial use of ABC/M by the logistics and there is a possibility of future adoption of the costing of the value chain

Keywords: Strategic Cost Management Practices, Decision-Making, Competitive Advantage.

1. Introdução

Com o aumento da competitividade nos variados tipos de mercados, industriais, comerciais e de serviços, as informações sobre os custos dos produtos ou serviços acabam sendo importantes para a tomada de decisão das organizações. Sendo assim, a contabilidade de custos procura atuar de forma eficiente auxiliando em questões gerenciais e, no nível gerencial, a contabilidade de custos tem duas funções: auxiliar no controle e ajudar na tomada de decisão. (Martins, 2010).

Neste sentido, Bonacin e Araújo (2010, p.904) comentam que “em meio a um cenário empresarial mais competitivo, os gestores das organizações passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais adequados à administração dos recursos utilizados na consecução de suas atividades”.

Diante do exposto, Oliveira, Perez e Silva (2014) afirmam que a gestão de custos tem finalidade à avaliação do impacto financeiro, com foco interno à organização. Já a gestão estratégica de custos deve ser praticada mais amplamente, onde o conceito de estratégica torna-se mais consciente, explícitos e inseridos na controladoria e contabilidade de custos, utilizando-se de informações externas ao ambiente organizacional.

Silva (1999, p.18) também destaca a gestão estratégica de custos, pois esta “analisa os custos sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização”. A gestão estratégica de custos busca uma abordagem para melhoria contínua de desempenho, utilizando de informações mais relevantes para tomada de decisão, proporciona vantagens à organização sob diversas óticas. (Oliveira; Peres & Silva, 2014).

Essas vantagens são destacadas por Shank e Govindarajan (1997, p.4) “os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”. Desta forma, a gestão estratégica de custos fundamenta-se nas premissas de globalização dos mercados, no contexto de flexibilização e reestruturação dos processos produtivos, na competitividade da concorrência, dinamizando o crescimento econômico e social das organizações. (Silva, 1999). Para auxiliar no processo de decisão, planejamento e controle adotam-se práticas de gestão estratégica de custos. (Cinquini & Tenucci, 2010).

Estudos empíricos foram evidenciados como Cinquini e Tenucci (2006), Reckziegel, Souza e Diehl (2007), Souza, Pilz e Silva (2010), Raisal e Souza (2011), Souza, Marengo e Jaroseski (2012), Souza, Raisal e Almeida (2015), e Reckziegel et. al. (2015), porém conforme Raupp et. al. (2012) e Fontana et. al. (2016) há poucos estudos sob esta temática.

Diante desse contexto tem-se como objetivo geral analisar a utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelos gestores para tomada de decisão em uma empresa de varejo de Porto Alegre.

A justificativa deste estudo ampara-se na falta de pesquisas, conforme Raupp et. al. (2012, p.162) “o aperfeiçoamento do modelo de gestão estratégica de custos depende do avanço nas pesquisas e, ainda, da verificação de outras variáveis para agregar ao modelo e que não foram consideradas nesta pesquisa”. Desta forma, pretende-se contribuir com o meio acadêmico e profissional, através do confronto teórico e aplicação prática em uma organização, analisando sua utilização e principais contribuições.

A presente pesquisa delimita-se especificamente nas práticas de gestão estratégica de custos, embora existam outras práticas de gestão estratégica evidenciadas por Cinquini e Tenucci (2010).

Este artigo estrutura-se em cinco seções. A primeira refere-se a esta introdução; a segunda aborda-se referencial teórico; a terceira apresentam-se os aspectos metodológicos; a quarta seção evidencia-se a análise dos dados e, na quinta seção as considerações finais. Por fim, nas referências, listam-se as obras utilizadas no desenvolvimento e fundamentação desta pesquisa.

2. Referencial teórico

2.1. Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Shank e Govindarajan (1997) explicam que a Gestão Estratégica de Custos (GEC) surgiu na busca de novas alternativas para suprir as demandas do mercado, devido ao aumento da competitividade, necessidade de melhorias contínuas e novas tecnologias. A GEC busca na sua essência vantagem competitiva sustentável. Na mesma linha destes autores, Martins (2010) corrobora tal afirmação:

Numa visão muito 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 dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor, onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade. (Martins, 2010, p. 300).

Isto significa que a GEC, além de possuir um olhar à área interna, possui também uma visão externa à organização. A organização deve possuir uma visão sistêmica, gerindo a cadeia de valor completa do produto, não somente os fornecedores diretos e clientes diretos, mas também todos os envolvidos na cadeia produtiva. (Raupp et. al., 2012).

Conforme Martins (2010) a expressão "Gestão Estratégica de Custos" é utilizada como forma de demonstrar a junção entre os processos de gestão de custos e estratégia da empresa. Esta integração é importante para as organizações competirem em um ambiente de negócios globalizado.

Nakagawa (1991) afirma que a GEC é mais proativa, estratégica, voltado para gestão e redução de custos. Contém algumas vantagens sobre as práticas tradicionais como: contínuo aperfeiçoamento, melhor monitoramento dos custos, eliminação de custos de atividades que não adicionam valor. A GEC tem uma visão mais ampla, não apenas com foco interno, mas sim no todo, preocupando-se com os fornecedores e os clientes para buscar uma redução nos custos, maior competitividade, criar valor à organização.

De acordo com Cavalcanti, Ferreira e Araújo (2013, p. 77) "na GEC busca-se melhorar a capacidade competitiva criando valor para a organização através do valor percebido por seus clientes. Para isso é fundamental que haja alinhamento entre a estratégia definida pela empresa e a maneira como é conduzida a gestão".

Neste sentido, a continuidade da organização passa pelo entendimento dos custos com base nos acontecimentos externos e as estratégias adotadas. A GEC analisa variáveis em uma abordagem de sistema aberto, com foco nas limitações da empresa, oportunidades e ameaças do mercado, riscos e nas potencialidades. (Shank & Govindarajan, 1997).

No mesmo raciocínio Bacic (2009) entende que a gestão de custos necessita ser pensada visando à concorrência e a estratégia da empresa, tendo em vista os critérios e necessidades do segmento atuante. Conceitualmente a GEC busca informações gerenciais para auxiliar os gestores e, como forma de gerar as informações desenvolveram-se práticas específicas da gestão estratégica de custos. (Cinquini & Tenucci, 2010).

2.2. Práticas de Gestão Estratégica de Custos

As práticas de gestão estratégica de custos auxiliam para a busca de uma vantagem sobre os concorrentes. De acordo com Cinquini e Tenucci (2006) na literatura palavra "externo", sob a temática da gestão estratégica de custos, pode-se referir a competidores, fornecedores e consumidores ou mercado. Conforme Simmonds (1981) obter um quadro conceitual com informações do concorrente de custos, preços, *marketshare*, juntamente com o desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio, possibilitam o alcance de vantagem competitiva.

Segundo Shank e Gonvidarajan (1993) uma cadeia de valor possui informações externas, permite à empresa explorar relações produtivas com fornecedores e também clientes. Essas relações denominam-se elos de uma cadeia de valor. No que se refere ao “mercado” Bromwich (1990) explica que na oferta do produto busca-se a satisfação das necessidades do cliente, entretanto deve-se preocupar com os custos do produto.

De acordo com Cinquini e Tenucci (2010) a contabilidade de custos, além de planejar e controlar os recursos por meio de práticas de gestão estratégica de custos possibilita a visão estratégica e informações úteis para a tomada de decisão. Desta forma, Fontana et. al. (2016) evidenciam que as práticas de gestão estratégica de custos dependem de um conjunto de técnicas. Na Tabela 1 apresentam-se as práticas de gestão estratégica de custos e suas descrições técnicas.

Tabela 1 Práticas de gestão estratégica de custos.

Prática de GEC	Descrição da prática
ABC/M Custeio/Gestão baseada em atividades	Mensurar e gerenciar os custos de recursos (pessoas, máquinas e instalações), alocando-os às atividades pelos direcionadores de recursos. Em seguida, ocorre a alocação aos produtos, serviços e clientes em específico pelos direcionadores de atividades. (Cooper & Kaplan, 1997). Como simplificações ao método, tem-se o ABC Light (Geri & Ronen, 2005), e o time-driven activity-based costing (TDABC), pela utilização do tempo como único direcionador (Kaplan & Anderson, 2007).
Custeio do ciclo de vida	Mensurar o custo relevante de compra de um bem ou serviço a partir de um fornecedor considerando as etapas do seu ciclo de vida: aquisição, posse, uso e subsequente descarte. Considera os custos de: assistência técnica, custo de falhas, custos administrativos e manutenção. (Ellram&Siferd, 1998).
Custo da qualidade	Avaliar a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa, segregando os gastos com a preservação, melhoria e manutenção da qualidade (custos de prevenção) e perdas sofridas pelo fracasso de tais atividades (custos de falhas internas e externas) e depois por analisar a distribuição e a mudança periódica desses custos. (Ito, 1995).
Custo-alvo (targetcosting)	Caracteriza-se: (i) é aplicado na fase de desenvolvimento e concepção; (ii) possui a intenção de reduzir os custos antes da produção; (iii) é necessária a cooperação de muitos departamentos; (iv) é mais adequado na produção de multiprodutos em pequena escala do que em poucos produtos em grande escala. A empresa pode incorrer custos mais elevados por conta da qualidade do produto, se isto representar um preço mais elevado e propiciar lucros mais elevados. (Moden&Hamada, 1991).
Custeio da cadeia de valor	Abrange a relação entre a empresa e seus parceiros, incluindo os fornecedores, parceiros de aliança estratégica, assim como as relações entre a empresa e seus clientes. Deve-se avaliar: (i) benchmarks competitivos; (ii) curva de aprendizagem; (iii) investimentos em tecnologia. Implica na cooperação para a realização de vantagem estratégica. (Anderson, 2007).

Fonte: Fontana et. al. (2016).

Na Tabela 1 apresentam-se as práticas que tratam especificamente de custos. Essas práticas auxiliam na redução de custos e possibilita o alcance da vantagem competitiva. De acordo com a Tabela 1, o Custeio ABC/M trata dos custos indiretos, direcionando-os as atividades. O custeio do ciclo de vida mensura o custo do produto em todas as fases do ciclo do produto, já o custo

de qualidade visa encontrar erros de qualidade tanto interno quanto externo de forma a mitigar as falhas do processo e redução do custo do produto ou serviço. O custo-alvo é uma prática que parte do lucro alvo para calcular seu custo. O custeio da cadeia de valor busca a redução em toda a sua cadeia, de fornecedores até clientes.

Nas seções seguintes, exploram-se de forma mais detalhada as cinco práticas de GEC evidenciadas por Fontana et. al. (2016) na Tabela 1.

2.2.1. Custeio/Gestão baseada em atividades – ABC/M

Segundo Souza, Pilz e Silva (2010) o custeio/gestão baseada em atividades são práticas que mensuram, identificam, reduzem e até mesmo eliminam atividades que não geram valor ao cliente. Iudícibus (2010) complementa que os benefícios do custeio por atividades são mais utilizados para fins gerenciais, assim contemplando além de custos, processos, mercados e outros gastos.

Cooper e Kaplan (1997) contribuem afirmando que o ABC ajuda os gestores a identificar o que cada área contribui no processo e produtos e clientes que podem trazer uma lucratividade desejada. O ABC engloba todos os custos utilizados para produção e atendimento ao cliente e inclui juntamente aos custos estratégicos do produto.

Martins (2010, p.288) diz que “a gestão baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagem competitiva”. Complementa ainda que o custeio caracteriza-se por decisões estratégicas como: alterar mix de produtos, processo de formação de preço e processos, redesenhar produtos, eliminar desperdícios, reduzir custos de atividades que não agregam valor e elaborar orçamentos com base em atividades. (Martins, 2010).

Neste sentido, a gestão baseada em atividades (ABM) é o gerenciamento e o controle de desempenho da empresa utilizando-se das informações do ABC. O ABM envolve atividades de planejamento, orçamento, custeio, modelagem e mensuração de desempenho. O sistema ABC/M sozinho não torna uma empresa competitiva, porém é uma ferramenta que auxilia empresas competitivas a realizar decisões estratégicas. (Gupta & Galloway, 2003).

2.2.2. Custeio do Ciclo de Vida

O custeio do ciclo de vida é uma prática que considera modificações de preços e custos durante todo o ciclo de um produto desde a sua introdução no mercado até o momento de sua retirada. Como exemplo tem-se os custos de pesquisa e desenvolvimento de produto, custos para manutenção, custos de assistência técnica, custos administrativos, custos de falhas e custos para retirar do mercado. (Reckziegel et. al., 2015)

Conforme Hansen e Mowen (2001, p.439) essa prática “consiste de ações tomadas que provocam projeção, desenvolvimento, produção, comercialização, distribuição, operação, manutenção, atendimento e descarte de um produto para que os lucros do ciclo de vida sejam maximizados”. Machado e Souza (2006) complementam que o ciclo do produto possui quatro estágios: lançamento, crescimento, maturidade e declínio. Este ciclo refere-se a não possui lucro expressivo, um lucro significativo, estabilização do lucro e por último lucro reduzido, respectivamente.

2.2.3. Custeio da Qualidade

Souza, Pilz e Silva (2010) concluem que custeio da qualidade é a prática que monitora os custos da qualidade dos produtos e serviços, tanto falhas internas, processos e sucatas, quanto externas, devoluções e garantias. Já Hansen e Mowen (2009) afirmam que o custo da qualidade refere-se aos custos baseados no sucesso ou fracasso do processo produtivo, sendo este último quando ultrapassa os custos programados do produto ou serviço, por exemplo, são os custos existentes por má qualidade de serviço ou produto.

Existem dois grupos dentro de custos de qualidade que são: custos de controle e custos da falha de controle. Os custos de controle são classificados em prevenção e avaliação. Os custos

de prevenção são para evitar a má qualidade em produtos e serviços, e os de avaliação são para analisar se os produtos e serviços estão no padrão exigido pela empresa ou cumprindo as necessidades dos clientes. (Hansen & Mowen, 2009).

Já os custos da falha de controle são classificados em custos de falhas internas e custos de falhas externas. Os custos de falhas internas estão envolvidos com os erros no processo de fabricação antes de sair da empresa, e as falhas externas são quando o produto ou serviço está em desconformidade com os requisitos e necessidades dos clientes após entrega. (Hansen & Mowen, 2009).

2.2.4. Custeio-Alvo

Conforme Souza, Pilz e Silva (2010) custo-alvo ou custo-meta refere-se a prática de determinação do custo aceitável, calculado a partir do preço de venda aceitável pelo mercado reduzindo o lucro desejável. Geralmente o custo-meta é aplicado na fase de concepção do produto, ou seja, no planejamento e desenho, é considerada uma prática voltada para o mercado, e planejamento estratégico do lucro, pois preocupa-se com a concorrência e necessidades do cliente.

O custo-alvo volta-se para a redução dos custos totais no estágio de desenvolvimento do produto, é um método de gerenciamento estratégico de custos. (Sakurai, 1997). Na mesma linha destes autores, Rocha (1999, p.126) complementa:

Custo-alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço-alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia. Segundo Hansen (2002) existem sete fases do custo-alvo: pesquisa de mercado, análise dos competidores, definição do produto e nicho, captação dos desejos e necessidades do cliente, definição do produto, preço de mercado, margem desejada e custo admissível.

2.2.5. Custeio da Cadeia de Valor

Segundo Shank e Govindarajan (1997) a análise da cadeia de valor é vista como atividades inter-relacionadas criando valor, desde a compra do produto ou matéria prima até o atendimento do cliente final. Toda a cadeia é importante, tanto interno quanto externo, de forma a analisar e identificar quais partes da cadeia contribuem ou não para a criação de valor nas operações.

Analisar a cadeia de valor permite aos gestores ter um melhor entendimento das atividades em relação as suas principais competências de criação de valor ao cliente. (Lorenzoni; Shank & Silvi, 1999).

Eldenburg e Wolcott (2007) afirmam que analisar a cadeia de valor é possível eliminar atividades que não agregam a empresa. Os autores explicam que essa análise passa por fornecedores e clientes assim, compartilhando ideias e planejamento de recursos humanos, sistemas de tecnologia da informação e estoques.

Segundo Cinquini e Tenucci (2006) as implicações desta prática estão vinculadas a exploração das economias e eficiências oriundas de ligações externas entre a empresa, fornecedores e clientes. Esta prática analisa o processo desde a matéria prima até a entrega no cliente final, buscando melhorar processos e reduzir custos sem prejudicar o lucro do produto.

As práticas de gestão estratégica de custos destacados são ferramentas para auxiliar os gestores à tomada de decisão, porém há poucos estudos sob esta temática. Sendo assim, abordam-se na seção a seguir estudos anteriores no intuito de evidenciar o “estado da arte”.

2.3. Estudos Anteriores

Elaborou-se a Tabela 2 no intuito de identificar os estudos sob a temática das práticas de gestão estratégica de custos. Evidenciam-se os autores, objetivos e principais achados sobre o

Tabela 2. Estudos empíricos anteriores.

AUTOR/ANO	OBJETIVO	PRINCIPAIS RESULTADOS
Cinquini e Tenucci (2006)	Investigar a correlação entre a adoção das técnicas da GEC e o tamanho da empresa e a estratégia competitiva adotada.	As técnicas mais utilizadas foram: custeio de atributos, contabilidade de clientes, custeio e precificação estratégica e monitoramento da posição competitiva.
Reckziegel, Souza e Diehl (2007)	Identificar as práticas de gestão de custos adotadas pelas empresas, no contexto de sua aceitação como necessárias ao atual ambiente de mercado.	Evidenciou que as práticas de GEC não são muito utilizadas, pois os entrevistados não veem uma relação do custo-benefício para a implementação e pela preferência do aprimoramento das práticas convencionais. A não ser o custeio da cadeia de valor.
Souza, Pilz e Silva (2010)	Identificar quais formatações e práticas de GEC têm estado presente na gestão empresarial.	Indicam haver acentuada preferência pelas práticas tradicionais de gestão de custos. A não identificação dos possíveis benefícios das práticas de GEC bloqueiam a adoção.
Rasia e Souza (2011)	Verificar quais práticas de gestão estratégica de custos são adotadas por empresas do agronegócio brasileiro e os aspectos que caracterizam essa utilização.	Evidenciam que as práticas de GEC mais utilizadas são: análise da cadeia de valor e pelo custo-meta.
Souza, Marengo e Jaroski (2012)	Identificar a adoção de práticas de análise externa de custos em sete empresas da região da Serra Gaúcha.	As práticas mais indicadas pelas empresas foram: engenharia reversa, <i>markup</i> reverso, sistema de informações e análise da cadeia de valor.
Reckziegel <i>et. al.</i> (2015)	Analisar a aderência/utilização das práticas de gestão de custos por organizações paulistas do setor de abrasivos e refratários.	Se têm uma grande aceitação referente as práticas: custo da qualidade, custo-alvo, custeio do ciclo de vida e análise da cadeia de valor e pouca aceitação do custeio e gestão baseada em atividades.
Souza, Rasia e Almeida (2015)	Identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras do agronegócio.	As práticas mais utilizadas são: análise da cadeia de valor, custo-meta, custo-padrão e custos logísticos.
Fontana <i>et. al.</i> (2016)	Identificar as práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico das empresas de um sistema de crédito cooperativo.	As práticas de gestão estratégica de custos destacam-se o ABC/M, custeio da qualidade e custeio alvo. Em complemento, verificou-se o uso parcial das práticas de custeio de ciclo de vida e custeio da cadeia de valor.

Fonte: Elaborado a partir dos autores citados.

Na Tabela 2 evidenciam-se as práticas de gestão estratégica utilizadas em diversos segmentos

de atuação. Nota-se que não há um consenso da utilização das mesmas depende do modelo de gestão, segmento e interesse na utilização das práticas.

3. Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se quanto ao seu objetivo como descritiva. Conforme Gil (2010, p.27) "as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população". Utilizou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso, que segundo Yin (2010) permite um aprofundamento do fenômeno estudado. Quanto à abordagem do problema classifica-se como qualitativa que caracteriza-se por não utilizar técnicas estatísticas na análise do problema de pesquisa. (Gil, 2010).

Como instrumento de coleta de dados utilizou-se a técnica de entrevista, considerada uma das fontes mais importantes em um estudo de caso (Yin, 2010). Elaborou-se um protocolo de pesquisa composto por: (a) categorização dos respondentes e (b) perguntas semiestruturadas fundamentadas na literatura.

Os respondentes referem-se aos gestores das áreas de contabilidade, finanças e logística. A escolha por essas áreas deu-se em virtude da relação com as práticas de GEC evidenciadas na literatura.

As entrevistas ocorreram de forma individual e gravadas, utilizando-se um gravador, mediante autorização dos entrevistados. As gravações foram utilizadas para auxiliar o entrevistador na transcrição dos dados coletados, para um melhor entendimento e facilitar a relação dos dados coletados com as recomendações da literatura. Utilizou-se o *Microsoft Word* para transcrever as gravações.

A empresa estudada caracteriza-se de sociedade limitada, possui cinco acionistas sendo que três pessoas são da família. A empresa denominada empresa "X" por sigilo, é líder no setor do varejo de suprimentos industriais, tem mais de 60 anos, atualmente possui mais de 1.000 colaboradores a nível nacional. Os gestores entrevistados possuem gestão corporativa, respondem a nível nacional.

A empresa "X" classifica-se como grande porte, pois possui faturamento de receita bruta operacional acima de 300 milhões de reais. Em 2015 a empresa "X" obteve um faturamento anual em torno 550 milhões de reais.

A missão da empresa é agregar valor aos seus clientes e proporcionar retorno aos acionistas, aos colaboradores e à sociedade, tem como visão ser a melhor opção nos mercados em que atua. Os principais estados do Brasil que a empresa atua são: Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Bahia.

A escolha pela empresa deu-se em função: (i) importância da organização no cenário econômico do país; (ii) possuir um quadro adequado para análise do estudo; (iii) ter um modelo de gestão corporativa e, (iv) disponibilidade em participar da pesquisa.

4. Análise e discussão dos resultados

4.1. Caracterização dos respondentes

A caracterização proporciona a compreensão e fortalecimento sobre a qualificação dos respondentes. Para esta pesquisa, os respondentes compõem-se de três lideranças de nível corporativo (nacional) da empresa "X". Evidencia-se na Tabela 3 o perfil dos respondentes.

Tabela 3. Caracterização dos respondentes.

Respondentes	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Nível de escolaridade

Gerente de logística	5 meses	5 meses	Mestre em engenharia de produção - ênfase logística e transporte
Gerente financeiro	6 anos	6 anos	Especialização em Finanças e especialização em direito da economia e da empresa
Supervisor contábil	12 anos	12 anos	Bacharelado em Ciências Contábeis

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se na Tabela 3, que o tempo na função e de empresa são os mesmos para os três respondentes. Nota-se que o gerente de logística tem o menor tempo de empresa e cargo (5 meses), porém este já trabalhou anteriormente na empresa por três anos.

Todos os respondentes possuem superior completo. A formação acadêmica evidenciada é economia (gerente de logística), administração de empresas (gerente financeiro) e ciências contábeis (supervisor contábil).

4.2. Práticas de Gestão Estratégica de Custos

As práticas de gestão estratégica de custos questionadas aos respondentes foram na seguinte ordem: (i) custeio ABC/M; (ii) custeio de ciclo de vida; (iii) custeio da qualidade; (iv) custeio alvo; (v) custeio da cadeia de valor.

4.2.1 Custeio/Gestão Baseada em Atividades - ABC/M

Questionou-se os respondentes sobre a mensuração, identificação e redução de atividades que não agregam valor ao cliente e, também se a empresa apoia-se no planejamento, execução e mensuração dos custos das atividades para obter vantagem competitiva.

Verificou-se que o uso do ABC/M ocorre de forma parcial na empresa analisada. Conforme afirmação do supervisor de contabilidade: *“esse tipo de custeio é mais utilizado em fábrica, não calculamos o custo por atividade do funcionário”*. O gerente financeiro corrobora com essa afirmação e contribui dizendo que *“como não mensuramos o custo por atividade a única forma de sabermos se o cliente está satisfeito ou não com o nosso produto é pelo site onde eles podem fazer reclamações e elogios sobre os nossos vendedores e produtos, desta forma não temos o custeio ABC”*. De acordo com a ótica destes gestores este tipo de mensuração não vale o custo-benefício, pois é muito trabalhoso para se implantar o método ABC/M.

Em contrapartida, na área logística, há a utilização do ABC/M. Segundo o gerente de logística excluem-se as atividades que não agregam valor. O entrevistado afirma que se identifica o custo por atividade e quem consome o custo, porém ainda não há um repasse para o produto final destes custos. O gerente de logística complementa que *“o ABC/M auxilia na revisão de processos e atividades que contribuem para o ciclo do pedido, desta forma exclui-se ou altera-se a atividade dependendo da necessidade, verificando assim o que agrega ou não ao cliente”*. Constatou-se também que a análise do ABC/M é feita por filial.

Verificou-se que a empresa utiliza o ABC/M apenas na área de logística, porém de forma parcial, pois não aborda o conceito evidenciado por Cooper e Kaplan (1997), tendo em vista que a alocação dos custos aos produtos não é feita, bem como constatou-se que esta prática não é utilizada na empresa inteira.

Os resultados encontrados nesta pesquisa convergem com o estudo de Reckziegel et. al. (2015) na qual o número de empresas que utilizam o ABC/M é baixo devido à complexidade de implantação. O mesmo ocorre ao comparar-se com o estudo de Reckziegel, Souza e Diehl (2007) cujas empresas estudadas preferem os métodos tradicionais de custeio, porém diverge do estudo de Fontana et. al. (2016) o qual evidenciou o uso do ABC/M.

4.2.2 Custeio do ciclo de vida

Considerou-se que a prática de custeio de ciclo de vida não é utilizada pela empresa. A empresa em estudo apenas compra o produto e revende. Segundo o supervisor de contabilidade *“não analisamos todo o processo do produto, pois compramos ele pronto e revendemos. Esse tipo de custeio geralmente é utilizado por empresas do tipo fabril”*.

Esta percepção ocorre também para o gerente financeiro, afirmando que *“este tipo de custeio não tem o custo benefício para uma empresa que compra o produto pronto, estoca e repassa para o cliente final. Assim, não é feita nenhuma análise neste processo, somente a necessidade de parar ou iniciar a comercialização de algum produto”*.

Já o gerente de logística evidenciou que o ciclo de vida é analisado sob a ótica de descontinuidade dos produtos. Afirmou ainda que: *“temos um setor de planejamento de estoque onde se analisa a rotatividade dos produtos, continuidade de compra e com base nisso, verifica-se a necessidade de recompra ou descontinuação”*. Segundo este respondente, existe na empresa “X” um programa de descontinuidade de produto chamado “Limpa Estoque”, cujo objetivo é reduzir o preço dos produtos que serão descontinuados para gerar caixa e retirá-los do estoque.

Considera-se a não utilização do custeio do ciclo de vida, pois não contempla todas as fases evidenciadas por Hansen e Mowen (2001). Identificou-se que apenas ocorre a fase de descarte do produto. Corroborando a esta pesquisa, os estudos de Raisa e Souza (2011) e Souza, Pilz e Silva (2010) também não utilizam do custeio do ciclo de vida, pois não enxergam benefícios na implementação desta prática.

4.2.3 Custeio da qualidade

Referente ao custeio da qualidade questionou-se aos entrevistados sobre a mensuração dos custos nas atividades decorrentes de falhas internas ou externas, bem como a apuração, prevenção e avaliação dos custos relacionados à qualidade.

As falhas internas conforme Hansen e Mowen (2009) referem-se a erros no processo de fabricação do produto antes de sair da empresa. Porém, não constatou-se controles quanto às falhas internas. De acordo com o gerente financeiro *“apenas compramos produtos com alta qualidade, mas acontece eventualmente da devolução de algum item, o mesmo é tratado com juntamente com o fornecedor, se há algum processo interno que possa vir causar aumento de custo em função da qualidade, não sabemos”*.

Perguntou-se sobre as falhas externas e o mesmo gerente respondeu *“referente às falhas externas temos um controle de devoluções que aponta o motivo das mesmas. Cobramos a área comercial e temos um indicador de desempenho, medido pelas falhas externas, porém ainda não mensuramos custos disso para a empresa”*. Verificou-se que as falhas externas também são identificadas na área de logística. Sob a ótica do gerente de logística *“mensuramos as falhas externas quando há uma anomalia com o transportador (terceiro) e também com o fornecedor, cobra-se dele o dano causado à empresa”*.

No que refere-se à prevenção e avaliação relacionados a qualidade constatou-se que a empresa “X” não mensura o custeio da qualidade. Verificou-se que há a devolução por má qualidade, tanto da parte do fornecedor quanto do cliente, porém não existe um controle interno de custeio baseado na qualidade e o mesmo não é mensurado. Esta afirmação é corroborada pelo supervisor contábil *“o produto vem do fornecedor e é estocado, como chega em grande quantidade nem sempre é vistoriado para analisar sua qualidade, porém é checado antes do envio ou as vezes o cliente devolve, mas não se mensura os custos destes processos”*.

Constatou-se que a prática do custeio da qualidade difere-se da teoria recomendada por Hansen e Mowen (2009). A empresa “X” não mensura o custeio da qualidade, ela apenas possui controles referentes às falhas externas sem nenhuma ação de correção ou alocação destes custos. Quanto aos controles internos, não evidenciou-se a aplicação desta prática.

Os resultados encontrados nesta pesquisa, vão ao encontro dos estudos mencionados no Quadro 1 que não utilizam da prática de custeio da qualidade. (RECKZIEGEL; SOUZA, DIEHL, 2007; SOUZA; PILZ; SILVA, 2010; RÁSIA; SOUZA, 2011; SOUZA; MARENGO; JAROSESKI, 2012; SOUZA; RASIA; ALMEIDA, 2015). Em contrapartida, difere-se do estudo de Reckziegel et al. (2015) e Fontana et. al. (2016) os quais constataram que as empresas analisadas têm certificado de qualidade e os custos da qualidade são mensurados.

4.2.4 Custeio alvo

Identificou-se que o custeio-alvo é utilizado pela empresa "X". Considera-se o preço da concorrência e há um controle sobre a redução do custo do produto, de forma a obter a margem desejada.

Conforme o supervisor de contabilidade *"trabalha-se com uma margem desejada, o vendedor tem a liberdade de dar um desconto, porém limitado a com um teto, assim garante-se a margem ideal"*. O gerente de logística também corrobora com o supervisor contábil *"o grande foco empresa é a margem de contribuição"*. O gerente financeiro complementa *"não conseguimos ter tanta autonomia no custo, pois somos revendedores e trabalhamos com o preço que o fornecedor nos vende, porém conseguimos a margem desejada em função do preço de venda ao cliente"*.

Verificou-se que o custo-alvo auxilia os gestores na: (i) definição do preço de venda; (ii) comparar a margem desejada com a realizada e, (iii) principalmente na redução do custo em relação à negociação com os fornecedores. Neste sentido o supervisor contábil corrobora dizendo: *"a empresa efetua pesquisas de mercado, análise de nossos concorrentes e necessidade dos clientes. Temos o foco na margem que desejamos e o nosso custo é o preço pago ao fornecedor pelo produto. Efetuamos no mínimo três cotações e, conseqüentemente escolhemos o menor custo para a empresa"*. A literatura de Hansen (2002) corrobora a utilização do custo-alvo pela empresa "X".

Identificou-se que a prática do custeio-alvo é utilizada pela empresa "X" conforme as recomendações de Sakurai (1997) e Rocha (1999). A presente pesquisa converge com os estudos de Raisal e Souza (2010), Reckziegel et. al. (2015), Souza, Raisal e Almeida (2015) e Fontana et. al. (2016), pois utiliza do custo-alvo para gerenciamento, redução dos custos e maximização dos lucros.

4.2.5 Custeio da cadeia de valor

Verificou-se com os respondentes a realização da gestão de custos da cadeia de valor, por meio de atividades inter-relacionadas, desde a compra do produto ou matéria prima até o atendimento do cliente final. Identificou-se que a empresa "X" está em processo de reestruturação da área de compras e logística. Este processo consiste na revisão de fornecedores e recursos da logística. Verificou-se que há a possibilidade de reduzir os centros de distribuição e centralizar o estoque, cujo objetivo seria melhorar a distribuição dos produtos e redução de custos.

De acordo com o supervisor de contabilidade *"não temos uma parceria com nossos fornecedores, hoje em dia eles estabelecem o preço e nós aceitamos, não há uma análise e poder de compra por preços que nos tornem mais competitivo. Sabemos que há também uma falha grande no que compramos e quantidade que compramos"*.

Constatou-se nas entrevistas que a empresa implementou um projeto chamado "Seis Mãos", contemplando as áreas: comercial, compras e compras, sendo que esta última trabalhou juntamente com os fornecedores em prol de um produto mais qualificado com um preço de compra justo. A área comercial teve como objetivo verificar o preço de venda do produto ao cliente, de forma a obter um ganha-ganha, ou seja, tanto a empresa "X" quanto o fornecedor. Porém, de acordo com o gerente financeiro *"neste projeto o custo era pouco analisado"*.

Corroborando com o gerente financeiro, o gerente de logística afirma *"a empresa precisa modificar a sua visão, precisa analisar e mensurar o custeio da cadeia de valor, eu*

particularmente considero essa prática muito relevante, capaz de tornar a empresa mais competitiva". O gerente ainda complementa "a empresa esta se preparando e organizando para se ter um custeio da cadeia de valor, principalmente com foco nos fornecedores onde temos um gap maior e onde podemos ter um melhor resultado. Considero que esta prática de gestão possibilitaria o melhor gerenciamento e planejamento estratégico".

Verificou-se que há a possibilidade da empresa "X" adotar futuramente a prática de custeio da cadeia de valor, porém atualmente não é utilizada. A empresa não analisa a cadeia de valor no intuito de reduzir os custos e eliminar os processos e atividades que não geram valor ao produto, ou seja, difere-se da teoria apontada por Shank e Govindarajan (1997).

Constatou-se que esta pesquisa difere-se dos estudos de Reckziegel, Souza e Diehl (2007), Rasia e Souza (2011), Souza, Marengo e Jareseski (2012), Reckziegel et. al. (2015) e Souza, Rasia e Almeida (2015), os quais evidenciaram melhorias de processos, na indicação de fornecedores com o objetivo de racionalizar custos.

5. Considerações finais

O presente estudo analisou a utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelos gestores para tomada de decisão em uma empresa do varejo de Porto Alegre. O trabalho atingiu seu objetivo ao relacionar os conceitos teóricos e empíricos das práticas de GEC com as práticas utilizadas pela empresa "X" do ramo de varejo localizada na cidade de Porto Alegre.

As entrevistas com o gerente financeiro, gerente de logística e supervisor contábil possibilitaram identificar as práticas utilizadas, entretanto verificou-se que é tímida o uso das práticas pesquisadas, há uma necessidade de evolução mais acentuada quanto a aplicação das práticas de GEC.

Das práticas abordadas no trabalho, a empresa aplica apenas o custeio-alvo que permite o melhor planejamento e controle dos preços e margem dos produtos da empresa. A presente pesquisa revelou que o custo-alvo auxilia os gestores na definição do preço de venda, na comparação da margem desejada versus a realizada e, principalmente na redução do custo em relação à negociação com os fornecedores.

Evidenciou-se a utilização parcial do custeio ABC/M, contemplando apenas a área da logística, porém o mesmo não é alocado ao produto final. Referente às outras práticas de gestão estratégica de custos abordadas nesta pesquisa constatou-se que somente o custeio da cadeia de valor tem o planejamento de utilização futura. A empresa está se reestruturando para contemplar a análise total da sua cadeia, bem como tomar ações para ampliar sua vantagem competitiva.

Dado o objetivo deste estudo, mesmo com a importância da adoção das práticas de GEC recomendadas pela literatura, os achados desta pesquisa corroboram aos estudos empíricos aqui apresentados de que as práticas de GEC são pouco utilizadas pelas organizações. Desta forma, ao comparar-se a teoria versus a utilização prática pela empresa de varejo de Porto Alegre constatou-se pouca aderência. A empresa "X" utiliza-se de práticas tradicionais de custos para a tomada de decisão, como por exemplo, o custo-padrão e o custeio por absorção.

Sugere-se para pesquisas futuras analisar outras empresas varejistas para relacionar a utilização das práticas de GEC, bem como verificar se há uma tendência de utilização do custeio-alvo pelas empresas deste ramo, de forma a contribuir para o meio científico e profissional dando continuidade de pesquisa sob esta temática.

Referências

- Bacic, M. J. (2009). Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. 1ª ed. Curitiba: Juruá.
- Bonacin, C. A. G. & Araujo, A. M. P. (2010). Gestão de Custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da

USP. Revista de Administração Pública, São Paulo, v. 44 (4), p. 902-931.

Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, v.15, p. 27-46.

Cavalcanti, M. A. N.; Ferreira, H. M. C. & Araujo, A. O. (2013). Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. *Revista Ambiente Contábil*, 5 (1), p. 75-92.

Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (2), p. 228-259.

Cinquini, L. & Tenucci, A. (2006). Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. *Munich Personal RePEc Archive*, 212, p. 1-27.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1997). The promise-and peril-of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, 76 (4), p. 109-119.

Eldenbug, L. G. & Wolcott, S. K. (2007). Como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC.

Fontana, K. H. S.; Jantsch, L.; Souza, M. A de; Machado & D. G. Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo. (2016). *Espacios*, v.37 (18), p.1-12, Mar.

Geri, N. & Ronen, B. (2005). Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human Systems Management*, 24 (2), p. 133-144.

Gil, A. C. (2010). Como elaborar projetos de pesquisa. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Gupta, M. & Galloway, K. Activity-based costing/management and its implications for operations management. (2003). *Technovation*, v. 23 (2), p. 131-138, fev.

Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2001). Gestão de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2009). Gestão de Custos Contabilidade e Controle. São Paulo: Cengage Learning.

Hansen, J. E. (2002). Aplicação do custeio-alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 211p.

Iudícibus, S.; Martins, E.; Gelbcke, E. R. & Santos, A. (2010). Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas.

Lorenzoni, G.; Shank, J. K. & Silvi, R. (1999). Networked organizations: a strategic cost management perspective. *Babson Working Papers Series*, v.6 (99), jul.

Machado, D. G. & Souza, M. A. (2006). 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 RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v.2 (1), p. 42-60, jan./abr.

Martins, Eliseu. (2010). Contabilidade de Custos. 10. Ed. São Paulo: Atlas.

Nakagawa, M. (1991). Gestão estratégica de custos, conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas.

Oliveira, L. M.; Perez, J.H. & Silva, C.A.S. (2014). Controladoria Estratégica. 10.ed. São Paulo: Atlas.

Raisa, K. A & Souza M. A. (2011). Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Características de sua utilização por empresas brasileiras do agronegócio. *In: XVIII Congresso Brasileiro de*

- Custos, 2011. Rio de Janeiro. Anais Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo: Unisinos.
- Raupp, S.; Borgert, A.; Nunes, P. & Ferrari, M. J. (2012). O processo de implementação da gestão estratégica de custos em uma empresa estatal de energia elétrica. *Revista Eletr. Estrat. Neg.*, Florianópolis, v.5 (1), p. 137-166, jan./abr.
- Reckziegel, V.; Souza, M. A. & Diehl, C. A. (2007). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas estabelecidas as regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. *RGBN*, São Paulo, v.9 (23), p. 14-27, jan./abr.
- Reckziegel, V.; Machado, D.G.; Piva, R. S. & Lemke, F. S. (2015). Práticas de gestão de custos adotadas por organizações paulistas do setor de abrasivos e refratários: um estudo comparativo. *R. Cont. Ufba*, Salvador-Ba, v.9 (3), p. 81-103, set./dez.
- Rocha, W. (1999). Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 148p.
- Sakurai, M. (1997). Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1997). A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro, Elsevier.
- Shank, J. K. & Govindajaran, V. (1993). *Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage*. New York: Free Press.
- Silva, C. L. (1999). Gestão Estratégica de Custos na cadeia de valor. *Revista da Fae*, v. 2 (2), p. 17-25, mai/ago.
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, p.26-29, abril.
- Souza, M.A.; Pilz, N. & Silva, E.J. (2010). Práticas de Gestão Estratégica de Custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, FEA-RP/USP, v.4 (9), p. 145-167, mai./ago.
- Souza, M. A.; Rasia, K. A. & Almeida, L.B. (2015). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Custos e agronegócio online*, v.11 (3), p.116-143, jul/set.
- Souza, M. A.; Marengo, S. T. & Jaroseski, S. (2012). Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v.8 (2), p. 43-63, abr./jun.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre, Bookman.

1. Especialista em Gestão de Negócios pela Instituição Educacional São Judas Tadeu, Porto Alegre, Brasil. E-mail: gustavo.hespanhol@gmail.com.br

2. Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, Brasil. Professora MBA da Instituição Educacional São Judas Tadeu, Porto Alegre, Brasil. E-mail: karen.hsfontana@gmail.com.br

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015
Vol. 38 (Nº 53) Año 2017

[Índice]

[No caso de você encontrar quaisquer erros neste site, por favor envie e-mail para webmaster]