

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS LAGOA VERMELHA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

TIAGO ANTÔNIO TONIAL

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS LASTREADA NA CADEIA DE VALOR

LAGOA VERMELHA

2013

TIAGO ANTÔNIO TONIAL

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS LASTREADA NA CADEIA DE VALOR

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Lagoa Vermelha, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Adriano Lourensi.

LAGOA VERMELHA

2013

TIAGO ANTÔNIO TONIAL

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS LASTREADA NA CADEIA DE VALOR

Trabalho de Conclusão de Curso, aprovado em 04 de dezembro de 2013, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Lagoa Vermelha, pela banca examinadora formada pelos professores.

Prof. Ms. Adriano Lourensi
UPF – Orientador

Profa. Ms. Mirna Muraro
UPF – Membro da Banca Examinadora

Prof. Ms. Rafael Pavan
UPF – Membro da Banca Examinadora

LAGOA VERMELHA

2013

Para minha mãe Sueli, meu pai Clemente,
minha irmã Monica e minha namorada Daiana,
pelo carinho, apoio e compreensão durante
esta jornada.

AGRADECIMENTOS

À Universidade de Passo Fundo,
especialmente a Faculdade de Ciências
Econômicas, Administrativas e Contábeis, pela
estrutura de ensino e credibilidade no
processo de formação acadêmica.
Aos mestres do Curso de Ciências Contábeis,
pelos conhecimentos transmitidos, pelo
profissionalismo e pela amizade construída.
Especialmente ao mestre Adriano Lourensi,
meu orientador, pela atenção, presteza e
comprometimento ao longo do processo de
elaboração deste Trabalho de
Conclusão de Curso.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades”.

Charles Chaplin

RESUMO

TONIAL, Tiago Antônio. **Gestão estratégica de custos lastreada na cadeia de valor**. Lagoa Vermelha, 77 fls., Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis), UPF, 2013.

O estudo tem o objetivo de verificar com que extensão a empresa em análise emprega os preceitos acerca da gestão estratégica de custos almejando entender e gerir o custo total da atividade. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa. O estudo considera conceitos relativos à controladoria e seus artefatos, gestão estratégica de custos e seus pilares preponderando nesta análise à cadeia de valor. Foi enviado, de forma eletrônica, aos gestores da empresa eleita para o estudo um questionário preliminar objetivando a qualificação da organização bem como o levantamento de informações preliminares correlatas ao tema. Posteriormente, estruturou-se uma entrevista alicerçada nos principais grandes temas abordados pelo estudo. Os resultados do estudo mostram o tratamento inconsciente acerca dos preceitos de controladoria, gestão estratégica de custos e do gerenciamento da cadeia de valor. Ressalva-se a não implementação na empresa de um sistema de informações de gestão estratégica.

Palavras-chave: Controladoria. Gestão estratégica de Custos. Cadeia de Valor. Sistema de Informação de Gestão Estratégica.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de cadeia de valor.....	35
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira.....	20
Quadro 2 – Artefatos de contabilidade gerencial e controladoria.....	26
Quadro 3 – Módulos da cadeia e valor.....	39
Quadro 4 – Características das três fontes de evidência.....	44
Quadro 5 – Cenário interno da organização.....	51
Quadro 6 – Estratégias e ações desempenhadas na empresa.....	53
Quadro 7 – Estágios da criação de valor.....	61

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Variação anual do custo dos produtos vendidos <i>versus</i> receita operacional líquida anual.....	49
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS

BSC – *Balanced scorecard*

CIF – Custos Indiretos de Fabricação

CPF – Cadastro Pessoa Física

CPV – Custo dos Produtos Vendidos

DANFE – Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

EVA – *Economic Value Added*

GEC – Gestão Estratégia de Custos

IFAC – *International Federation of Accountants*

JIT – *Just in Time*

MVA – *Market Value Added*

ROL – Receita Operacional Líquida

SIGE – Sistema de Informação de Gestão Estratégica

VBM – Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	14
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral	15
1.3.1	Objetivos específicos	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1	CONTABILIDADE.....	16
2.1.1	Conceitos e objetivos	16
2.1.2	Especialização da contabilidade	17
2.1.2.1	Contabilidade financeira.....	17
2.1.2.2	Contabilidade gerencial	18
2.1.2.3	Contabilidade financeira versus contabilidade gerencial	20
2.1.3	Sistema de informação contábil	21
2.2	CONTROLADORIA	22
2.2.1	Origem e definição	23
2.2.2	A figura do <i>controller</i>, suas atribuições e os artefatos de controladoria	25
2.3	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	27
2.3.1	O que é gestão estratégica de custos	27
2.3.2	Pilares da GEC	30
2.4	CADEIA DE VALOR	31
2.4.1	A organização como um sistema aberto e dinâmico	31
2.4.2	Cadeia de valor: ambiente externo - próximo ou remoto	32
2.4.3	Cadeia de valor: definição	33
2.4.4	Cadeia de valor <i>versus</i> contabilidade gerencial	34
2.4.5	Cadeia de valor: importância em compreendê-la	36
2.4.6	Cadeia de valor: necessidade de implementação de um sistema de informação de gestão estratégica	38

3 MÉTODO DA PESQUISA	41
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	42
3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO	43
3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS	43
3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	44
3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	45
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	46
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DA ANÁLISE	46
4.2 CONTROLADORIA	50
4.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	53
4.4 CADEIA DE VALOR	57
4.5 RECOMENDAÇÕES	63
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES	65
REFERÊNCIAS	68
APÊNDICES	72
APÊNDICE A – Questionário preliminar	73
APÊNDICE B – Roteiro de entrevistas	75

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com a ruptura das fronteiras econômicas, a informação tornou-se elemento indispensável para o sucesso de qualquer empresa. Ela permite antever e agir sobre todas as variáveis que afetam o desempenho da organização.

Pelo fato destas variáveis, tanto internas quanto externas, estarem num constante e veloz processo de mutação, acentua-se nas empresas a necessidade de desenvolver um contínuo processo de elaboração e aperfeiçoamento de ferramentas voltadas à emissão de informações capazes de mapear ameaças e oportunidades e prontamente responder a elas.

Contudo, Beuren (1998, p. 28) afirma que “a informação não se limita à simples coleta de dados”, mas é fundamental que eles se transformem em “informação útil”, devendo ser “decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório”.

Nesse sentido, a contabilidade, por intermédio da controladoria, busca desenvolver ferramentas que visem captar, organizar e apresentar informações internas e externas úteis à tomada de decisão. Dentre as várias ferramentas apresentadas pela controladoria, e foco deste estudo, está a gestão estratégica de custos cuja atuação abarca um campo maior, não tratado pelas tradicionais técnicas de custeamento. Almeja prover o decisor com informações mais amplas, visualizadas no ambiente externo da empresa acerca de fornecedores, clientes, concorrentes, dentre outros. Busca também fazer com que a organização compreenda a entender que o custo deve ser percebido como o gasto incorrido em todas as atividades desempenhadas, e não tratado somente no âmbito interno.

Diante do exposto, o estudo propõe verificar com que extensão a empresa objeto de análise emprega os preceitos atinentes à gestão estratégica de custos com vistas a obtenção de vantagem competitiva. Em face deste ponto, indagações emergem a partir do estudo ofertado e que concorrerão para elucidar o objeto apontado.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Evidenciar, quantificar e analisar variáveis ambientais externas a empresa é imprescindível à transformação de potenciais oportunidades em vantagens competitivas bem como manutenção das mesmas. Desconhecedoras do macro ambiente a que estão inseridas, as empresas buscam gerir seus custos com amparo nas tradicionais técnicas de custeamento, limitadas a evidenciar dados coletados internamente à empresa e que pouco traduzem os anseios estratégicos.

Nesse sentido Pereira (1995) ensina que a maior parte dos custos nasce fora da empresa como impulso gerado por clientes ou fornecedores. Assim, percebe-se que empresa, fornecedores e clientes estão obrigatoriamente inseridos numa cadeia. Resta a ela querer ou não gerenciá-la. Desse modo, a empresa não pode ser gerida como uma estrutura isolada, mas como parte integrante de um conjunto de organizações integradas e que caminham para um ponto comum.

Frente ao ilustrado, o presente trabalho justifica-se pela necessidade de agregar uma perspectiva mais ampla e direcionada à gestão de elementos extrínsecos a empresa e que influenciam no custo total da atividade. Nesse contexto tem-se como problema a ser respondido: *A empresa objeto do estudo é conhecedora e faz uso, mesmo que inconscientemente, dos preceitos da gestão estratégica de custos almejando entender e gerir o custo total da atividade?*

1.3 OBJETIVOS

Em observância ao problema de pesquisa exposto busca-se, a partir do estudo, atingir os seguintes objetivos.

1.3.1 Objetivo geral

Verificar com que extensão a empresa em análise emprega os preceitos acerca da controladoria almejando entender e gerir o custo total da atividade.

1.3.1 Objetivos específicos

- Averiguar a empregabilidade na empresa objeto do estudo, mesmo que inconsciente, dos preceitos acerca da gestão estratégica de custos, artefato da controladoria;
- Perceber o grau de entendimento dos gestores acerca da cadeia de valor, estabelecendo assim, o posicionamento estratégico da empresa no ambiente que a envolve;
- Constatar a implementação ou não de um sistema mínimo de informações voltado a decisões estratégicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo elucidada, em observância da concepção de diversos autores, os principais postulados acerca do tema principal da pesquisa. Está estruturado em tópicos que contemplam: aspectos referentes à amplitude da contabilidade, seus conceitos e objetivos; o estudo da controladoria e seus artefatos; a gestão estratégica de custos como artefato da controladoria e os pilares que sustentam a matéria em apreço.

2.1 CONTABILIDADE

2.1.1 Conceitos e objetivos

Objetiva-se nesta seção, discorrer sobre os principais conceitos de contabilidade pontuando seus objetivos e importância. Sá (2002, p. 46) preceitua a contabilidade como “ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com as realidades, evidências e comportamento dos mesmos”.

Seguindo esta linha Oliveira e Nagatsuka (2000, p. 20) ensinam que o objetivo da contabilidade “é o controle do patrimônio econômico das pessoas jurídicas, comerciais ou civis, bem como o patrimônio público e as questões financeiras do estado”.

Para Padoveze (2007, p. 29) a contabilidade “é um sistema de informações que controla o patrimônio de uma entidade”.

Destaca-se que a contabilidade é uma ciência sustentada em duas linhas de ação. A primeira representa a função administrativa da contabilidade de controlar o patrimônio. A

segunda acentua-se na função econômica de apurar o resultado. Complementa ainda que, ambas culminam no escopo maior de prestar informações a todos os interessados (NEVES; VICECONTI, 2006).

Marion (2003, p. 23), preceitua a contabilidade como:

Instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, com a coleta de todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem para tomada de decisão.

Portanto, a contabilidade é vital para a obtenção e manutenção do sucesso do empreendimento. Sua atuação foca-se, num amplo sentido, em controlar o patrimônio da entidade, apurar resultados e, por meio de instrumentos e dados específicos, munir a todos os interessados das informações necessárias para suas ações específicas. Em função desta especificidade informacional requerida pelos *stakeholders*, a seguir apresentam-se as especializações da contabilidade.

2.1.2 Especialização da contabilidade

Nesta seção objetiva-se ponderar os principais entendimentos acerca da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial, comparando-as.

2.1.2.1 Contabilidade financeira

Cabe destacar que “a contabilidade é considerada a linguagem dos negócios, ou seja, é onde os principais agentes econômicos buscam informações sobre a *performance* empresarial e a avaliação de risco para se realizar investimentos” (NIYAMA, 2007, p. 15).

Nesta acepção Oliveira e Nagatsuka (2000, p. 28), ensinam que a contabilidade financeira reveste-se das funções de controlar e demonstrar todos os fatos que venham

acarretar modificação patrimonial, valendo-se de métodos preestabelecidos e que venham a atender obrigações revestidas de interesses legais e fiscais.

Gimenez e Oliveira, (2011, p. 12), fazendo referência aos interessados pela contabilidade financeira evidenciam que são “todos os que possuem propósitos externos à organização, como acionistas, credores e autoridades governamentais”.

Desse modo, a contabilidade financeira tem sua atuação voltada aos usuários externos. Está estruturada de forma a atender, por intermédio de relatórios e demonstrações a todos os interessados na situação patrimonial-financeira da empresa, bem como prestar informações quanto à observância ou não dos dispositivos legais e fiscais impostas pela autoridade competente.

Contrariamente e, objeto do estudo a seguir, apresenta-se a contabilidade gerencial, cuja ação está voltada a municiar internamente os gestores das informações por eles demandadas para a tomada de decisão.

2.1.2.2 Contabilidade gerencial

Sobre a contabilidade gerencial, importante é considerar que a mesma atua de forma a atender finalidades internas, “procurando suprir os gerentes de uma maior base informacional para tomada de decisões” (MARION, 2003, p. 28).

Na visão de Atkinson et al (2000, p. 36), a contabilidade gerencial:

É o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores, tal processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Ainda buscando definir a contabilidade gerencial, Crepaldi (2004, p. 20) esclarece:

Ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Já Iudícibus (1987, p. 15), ensina que:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferindo a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Padoveze (2010) ressalta que a contabilidade gerencial é uma ação e não um simples existir. Inserida na entidade deve haver pessoas capacitadas a gerenciar a informação contábil. Assim, para que se possa vislumbrar uma contabilidade gerencial, necessário é ação de um contador capacitado em desenvolver as melhores demonstrações possíveis visando o diagnóstico e a resolução de acontecimentos que estão ou poderão vir a afetar a entidade (CREPALDI, 2004).

Complementando, inegável é a importância da contabilidade gerencial como ferramenta suporte a tomadas de decisão. Entretanto, destaca-se que ela não caminha sozinha. Para realização do escopo objetivado faz-se necessário a integração com os diversos ramos da contabilidade, como a contabilidade financeira e a contabilidade de custos (PADOVEZE, 2009).

O objeto maior da contabilidade gerencial é a criação de valor para os acionistas, justificado pela mensuração econômica deste (PADOVEZE, 2010). Dessa forma, a contabilidade gerencial, como parte integrante do processo de gestão, “adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a afetividade da utilização dos recursos pelas organizações - na criação de valor para os acionistas, clientes e outros credores” (IFAC, parágrafo 29, 2013).

Enfim, cabe à contabilidade gerencial, por meio de profissional capacitado e, valendo-se de todas as áreas da contabilidade, como financeira, custos, tributária dentre outras, levantar todos os dados relevantes atinentes a atividade, tanto internamente como externamente, confeccionando instrumentos específicos de onde emanarão todas as informações balizadoras para o trato decisório.

2.1.2.3 Contabilidade financeira versus contabilidade gerencial

Embora existam inúmeras semelhanças, a contabilidade financeira e gerencial possuem métodos próprios e estão estruturadas para atender a diferentes finalidades e a diferentes usuários (PADOVEZE, 2010). No Quadro 1, pode-se observar melhor as diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação do desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma de relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamento, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custos, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração.
Custo ou valores utilizados	Primeiramente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Base de mensuração usada para qualificar os dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira - moeda forte, medidas físicas, índices etc.).
Restrições das informações fornecidas	Princípios contábeis geralmente aceitos.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Arcabouço teórico e técnico	Ciência contábil.	Utilização pesada de outras disciplinas como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional.
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectivas dos relatórios	Orientação histórica.	Orientada para o futuro, para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Quadro 1 – Comparação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira

Fonte: Padoveze (2010, p. 38-39)

Assim, o tipo de informação desejada varia conforme a necessidade do usuário, ou seja, cada usuário necessita de uma informação específica para seu uso. A contabilidade financeira direciona-se aos usuários internos e externos. Está estruturada de forma a atender, por intermédio de relatórios e demonstrações alicerçadas em fatos passados, a todos os interessados na situação patrimonial-financeira da empresa, bem como prestar informações quanto à observância ou não dos dispositivos legais e fiscais impostas pela autoridade competente.

De outro lado está a contabilidade gerencial, cuja finalidade é municiar internamente os gestores das informações por eles desejadas, utilizadas na tomada de decisão presente e futura.

Notória é a convergência das especializações apresentadas para um ponto em comum, qual seja, a geração de informação para decisão. Esta dar-se-á com a implementação de um sistema de informação contábil, objeto de estudo a seguir.

2.1.3 Sistema de informação contábil

A informação é quesito fundamental para a tomada de decisão e, por consequência, suplemento para a sobrevivência da organização. Assim, ela não pode ser descuidada pela organização bem como as formas de obtê-la devem ser aperfeiçoadas continuamente.

Beuren (2000, p. 43) ensina que:

A informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresárias. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta aos diversos elementos que compõe o sistema de gestão. Esse recurso vital da organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio de diversos sistemas organizacionais.

Como já mencionado anteriormente, necessária é a implementação de um sistema de informação capaz de coletar, organizar dados e, posteriormente emitir informações que trarão benefícios para o receptor na tomada de decisão.

Por sistema de informações, Arima (2002, p. 81) define “como um conjunto de procedimentos estruturados, planejados e organizados que, uma vez executados, produzem informações para suporte ao processo de tomada de decisão”.

Um sistema de informação possui uma combinação de diversos componentes que estão inter-relacionados, iniciando pela entrada (coleta), em seguida pelo processamento (manipulação e armazenamento), e por último a saída (disseminação da informação), que fornece um retorno ao tomador de decisão (STAIR; REYNOLDS; FIGUEIRA, 2002).

Gil (1999, p. 14) instrui que os “sistemas de informações compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução”.

No plano contábil, Atkinson et al (2000, p. 36), ensinam que a informação gerencial contábil é o “conjunto de dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa”.

O sistema de informação contábil captura dados e os transforma por meio de relatórios em informações úteis a todos os usuários tomadores de decisões (ARIMA, 2002).

Beuren (2002, p. 18) ensina que “o sistema de informações contábeis deve apoiar as decisões dos gestores em todas as etapas do processo de gestão, nas fases de planejamento, execução e controle, seja com informações rotineiras ou específicas”.

Portanto, gerir uma empresa implica em tomar decisões e estas se dão com base em elementos úteis e relevantes que aproximam a empresa de sua realidade. Para tal, deve a empresa implantar um sistema de informações contábeis que, manuseado por profissional competente e, alinhado com o demandado pelos usuários da contabilidade, capte os elementos relevantes, classifique-os e analise-os, e os transforme em informações que úteis que irão apoiar as decisões.

2.2 CONTROLADORIA

A finalidade deste tópico é apresentar um breve relato quanto à origem da controladoria, estabelecendo uma definição para ela. Pretende-se também, com base em estudos recentes, apresentar os artefatos da controladoria evidenciando a inserção da gestão estratégica de custos no rol destas ferramentas.

2.2.1 Origem e definição

Nos Estados Unidos, após a Revolução Industrial, empresas concorrentes iniciaram aceleradamente processo de fusão, tornando-se grandes empresas, estruturadas em departamentos, divisões e com um controle centralizado. Em função da complexidade da estrutura criada, aliada as tendências de descentralização da gestão das empresas, ampliou-se as funções do *controller*, bem como sua atuação estendeu-se as diversas divisões da organização. Entretanto, conservava-se o controle central. No Brasil, com a instalação de multinacionais e, da necessidade de implementar um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade e manter o controle sobre as atividades, emergiu a função do *controller* (BEUREN, 2002).

Na busca por uma definição de controladoria, Beuren (2002, p. 21) alerta que:

A literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria. As diversas abordagens tem seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar seu verdadeiro significado.

Borinelli (2006, p. 21) expõe que “a teoria sobre a contabilidade não está consolidada, encontra-se ainda em desenvolvimento [...]. O que existe é válido, porém carece de um processo de organização e sistematização”. Lourensi (2008, p. 30) complementa que:

Apesar de todos os esforços em torno da necessidade de se definir o que é a controladoria, há ainda muita divergência sobre o tema. No entanto, estudos acadêmicos mais recentes revelam a tendência em se definir a controladoria abordando, fundamentalmente, seus aspectos teóricos e práticos.

É nas palavras de Borinelli (2006) que se visualiza uma definição ampla e apropriada para a controladoria. O autor ensina que a matéria deve ser abordada sob três perspectivas, ou seja, levando em consideração seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

Sob o aspecto conceitual busca-se uma definição no que tange a o que é controladoria, analisando seu objeto e posicionamento com as demais ciências (BORINELLI, 2006).

Assim, Borinelli (2006, p. 105) define a controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão”.

Sobre o aspecto organizacional Borinelli (2006) demonstra a controladoria como órgão interno que desempenha as atividades e funções da controladoria. Desse modo, Borinelli (2006, p. 198) apresenta a controladoria sob a ótica organizacional como:

[...] órgão formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Por fim, “discutem-se quais são as atividades, funções e artefatos por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações” (BORINELLI, 2006, p. 125). Nesse sentido, Lourensi (2008, p. 30), referenciando o aspecto procedimental, pontua que nesta ótica são tratadas:

[...] as funções que se materializam por meio das atividades e dos artefatos utilizados pela controladoria, apontando funções como a contábil, gerencial e estratégica, de custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação para caracterizar os procedimentos adotados pela controladoria no desempenho de suas atribuições.

Embora o conceito de controladoria demonstrado esteja segregado em três dimensões, todas caminham num sentido único objetivando seu escopo maior que, nas palavras de Beuren (2002, p. 22) é o de:

[...] coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Para consecução de suas funções, o *controller* faz uso de instrumentos específicos. Muitos vão além do ambiente interno da empresa. Contudo, todos propõem fazer com que o gestor compreenda a realidade a que a entidade está inserida, potencializando, quantitativamente e qualitativamente, o processo decisório. Tais instrumentos, abordados a seguir, são definidos pela literatura como artefatos de controladoria.

2.2.2 A figura do *controller*, suas atribuições e os artefatos de controladoria

A figura do contador gerencial ou *controller* no Brasil emergiu com a instalação de multinacionais onde profissionais estrangeiros, atuantes na controladoria, vinham ensinar esta função. Desse modo, pode-se conceituar o *controller*, como um profissional especialista na apuração de resultados econômico-financeiro através de modelos contábeis, com capacidade de antever situações futuras (MARTIN, 2002).

No que se refere a sua função, Crepaldi (2004, p. 41) ensina que a função do *controller* é:

[...] obter, gerar e interpretar as informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial e principalmente na execução dessa política. [...], o *controller* envolve-se em planejamento, tomada de decisão, desempenho de sistemas de informação e de sistemas de incentivos e em várias outras tarefas, além de ajudar gerentes em decisões operacionais. O *controller* ocupa uma posição na equipe que administra a companhia.

É nas palavras de Schmidt (2002, p. 23-24) que melhor se apresenta as atribuições do *controller* ao dividí-las da seguinte forma:

- Informação: Cabe ao *controller* recolher e elaborar informações das diversas áreas da empresa como: previsões de venda, folha de pagamento, orçamentos, etc.
- Coordenação: como coordenador o *controller* tem a função de identificar eventuais inconsciências dentro da empresa. Desde desvios até o controle interno.
- Planejamento: Cabe ao *controller* verificar se os planos são consistentes e viáveis, para isso será necessário uma previsão de cenários futuros para uma melhor avaliação.
- Acompanhamento: No acompanhamento o profissional deverá acompanhar a evolução dos planos, corrigindo erros e indicar as soluções dos problemas encontrados.

Como já comentado, para consecução de suas atribuições o *controller* faz uso dos artefatos de controladoria. Sobre isso, cumpre ressaltar que o termo artefato tem sido utilizado para compreender “uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados” (FREZATTI, 2006, p. 36).

A partir dessa perspectiva, considera-se que:

[...] estes artefatos foram definidos nas pesquisas realizadas por Frezatti (2006) e Soutes (2006), que levantaram, na prática, os artefatos mais utilizados pelas organizações por eles pesquisadas. O autor em foco destacou que a segregação em grupos foi a mesma utilizada por Soutes (2006), exceto “gestão de custos interorganizacionais”, “análise de cadeia de valor”, “planejamento tributário”, “mapa de gestão de riscos”, que não foram considerados por Soutes (2006). Porém, devido à importância destes artefatos, ele os incluiu, classificando-os como filosofias e modelo de gestão, por serem, também, como os demais artefatos relacionados, utilizados no desempenho das funções de controladoria (MULER; BEUREN; 2010, p. 110).

Para uma melhor compreensão, o Quadro 1 elenca-se os artefatos de controladoria apresentados por Borinelli (2006).

Métodos, critérios e sistemas de custeio	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custeio por absorção ▪ Custeio baseado em atividades ▪ Custeio pleno ou integral ▪ Custeio variável ▪ Custeio direto ▪ Custo padrão ▪ Custo de reposição ▪ Custeio meta ▪ Custeio do ciclo de vida ▪ <i>Total cost of ownership</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Preços de transferência ▪ Moeda constante ▪ Valor presente ▪ Retorno sobre o investimento ▪ Retorno sobre o patrimônio líquido ▪ <i>Benchmarking</i> ▪ <i>Economic Value Added (EVA)</i> ▪ <i>Market Value Added (MVA)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejamento (estratégico e operacional) ▪ Orçamento ▪ Simulação ▪ <i>Beyond budgeting</i> ▪ Contabilidade por responsabilidade ▪ <i>Kaizen– Just in time (JIT)</i> ▪ Teoria das restrições ▪ Gestão baseada em atividades ▪ Gecon (modelo de gestão econômica) ▪ <i>Balanced scorecard (BSC)</i> ▪ Gestão baseada em valor (VBM) ▪ Gestão de custos interorganizacionais ▪ Análise de cadeia de valor ▪ Planejamento tributário ▪ Mapa de gestão de riscos

Quadro 2 – Artefatos de contabilidade gerencial e controladoria

Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p. 198)

No demonstrado por Borinelli (2006), observa-se que a matéria relativa a custos ocupa relevante posição dentro dos artefatos de controladoria. Nesse sentido, Lourensi (2008, p. 31) explica que “a gestão estratégica de custos, voltada à contabilidade gerencial, tem seus desdobramentos, suas estratégias e funções no escopo da controladoria”.

Depreende-se assim que os artefatos são instrumentos que a controladoria se vale para execução das suas funções, estes irão alicerçar todo o processo decisório. Conclui-se também que a gestão estratégica de custos insere-se no rol dos artefatos de controladoria contribuindo para a eficiência do processo. Esta se constitui no objeto máximo deste estudo que será explanada a seguir.

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Nesta seção será apresentada uma breve crítica aos sistemas tradicionais de custeio, ressaltando a necessidade de inserir ao contexto tradicional de custos a visão estratégica. Tal entendimento resultará na definição de gestão estratégica de custos (GEC) como artefato da controladoria bem como será demonstrado os pilares sobre os quais a matéria se assenta.

2.3.1 O que é gestão estratégica de custos

Frente ao advento da competição globalizada entre empresas e na busca por um melhor posicionamento estratégico, os tradicionais métodos de custeamento mostram-se insuficientes para o trato decisório.

Conforme Beuren e Lauschner (2004, p. 55), “em um contexto altamente competitivo, os gestores precisam sentir-se mais seguros ao tomar decisões, tanto no nível estratégico quanto operacional”.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2010, p. 15), “a adequada apuração, a análise, o controle e o gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços são antigas preocupações dos empresários e gestores das organizações”.

Contudo, Nakagawa (2000) afirma que os tradicionais sistemas de custeamento não correspondem às expectativas atuais da administração e de controle de custos. A visão

tradicional não só distorce os custos como também não permitem a gestão e mensuração estratégica.

Nakagawa (2000, p. 35) aponta ainda algumas falhas ou insuficiências dos tradicionais métodos de custeio:

a) os sistemas tradicionais de custeio têm gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os custos indiretos de fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários [...]; b) enquanto os custos indiretos de fabricação (CIF) vêm crescendo, as bases utilizadas para sua alocação vêm diminuindo sensivelmente [...]; c) os sistemas tradicionais de custeio não permitem a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto [...]; d) pelos sistemas atuais os gestores não obtêm dados e informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios [...]; e) finalmente, não avaliam adequadamente desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade [...].

Padoveze (2007, p. 239) pontua que:

As duas metodologias de apuração de custos dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas na teoria da contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

Neste mesmo sentido, Shank e Govindarajan (1997) apontam que para o sistema tradicional de custeio, o custo é uma função do volume de produção quando na verdade deveria resultar de escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e a habilidade administrativa nas escolhas estratégicas.

Kaplan e Cooper (1998, p. 13-14) proferem que “os sistemas de custeio tradicionais continuam sendo adequados para a geração de relatórios financeiros. Porém, [...] fornecem aos gestores informações inadequadas [...]”.

Kaplan e Cooper (1998) comentam ainda que os sistemas tradicionais de custeio limitam-se a responder as questões de como a empresa pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e como controlar custos departamentais. Neste prisma Lourensi (2008, p. 31) afirma:

A visão de custos em sua concepção tradicional - aquela que os considera como mera ferramenta de mensuração, e às vezes nem isso, dos gastos que incorrem para produção de determinado bem - é muito limitada e pode não ser útil em certos contextos de decisão.

Diante do explanado e, buscando sanar tais carências, a contabilidade de custos voltou seus olhares para uma perspectiva mais ampla, buscando agregar a sua forma tradicional um direcionamento aos elementos até então não contemplados por ela.

Surge assim a gestão estratégica de custos que, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 423), “[...] é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

A GEC consiste numa análise entendida sob um contexto mais amplo se comparado com os sistemas tradicionais de custeio, e que nela os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Segundo Martins (1998) afirma que a GEC contempla a integração entre o processo de gestão custos da empresa em sua totalidade e, tal condição é necessária a sobrevivência da organização.

Martins (2008) ainda enfatiza que a GEC, implica em análises que incluem o ambiente externo da empresa, ou seja, em toda sua cadeia de valor, o que implica na análise dos custos dos fornecedores, clientes e consumidor final. Portanto, considera todas as fases e oportunidades de redução de custos e de aumento da competitividade.

Nesse sentido, Nakagawa (1991, p. 42) ensina que a GEC:

Assume uma posição mais proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos. [...] servirá para fornecer os parâmetros que permitem a avaliação das mudanças operacionais introduzidas, variações de planos e estratégias, e melhoria da eficiência na execução das atividades programadas.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 4) a GEC “é uma análise de custos e que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Aqui os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva.

Segundo Silva (1999, p. 19), “a principal preocupação da gestão estratégica de custos é o custeio em toda a cadeia de valor para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade”.

Assim, frente à insuficiência informacional dos métodos de custeio tradicionais para a tomada de decisão emergiu a GEC. Está focada em prover um conjunto mais amplo de informações que vão além do ambiente interno da empresa. Sua atuação visa minimizar

custos de todas as atividades e relações existentes, desde a origem dos recursos até o último consumidor. Para tal, sua ação está sustentada em três pilares, apresentados na sequência.

2.3.2 Pilares da GEC

Conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 4), “gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”.

Para compreender o verdadeiro entendimento sobre gestão estratégica de custos, deve-se compreender os três pilares a qual a matéria se assenta. São eles: análise do posicionamento estratégico, análise dos direcionadores de custos (*cost drivers*) e análise da cadeia de valor (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

O primeiro, conforme Shank e Govindarajan (1997), representa as oportunidades ambientais externas, os recursos existentes, a definição de metas e um conjunto de planos de ação para alcançá-las.

Pereira e Nagano (2002, p. 117) ensinam que “a análise do posicionamento estratégico refere-se às escolhas básicas de como a empresa irá competir, incluindo aí a liderança em custos (menores custos) ou diferenciação de produto (produtos superiores) [...]”.

Sobre o segundo pilar, Martins (1998, p. 103) o define como:

Fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Para Pereira e Nagano (2002, p. 117), a “análise de direcionadores de custos refere-se ao estudo dos determinantes e custos ou geradores de custos”. Shank e Govindarajan (1997) complementam que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que estão inter-relacionados de formas complexas. Compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores em ação de uma determinada situação.

A seguir, apresenta-se a cadeia de valor como terceiro pilar da GEC. Seu estudo está focado em ratificar o imperativo da manutenção da harmonia da organização com todos os integrantes do seu ambiente próximo a fim de gerir melhor os custos totais da atividade.

2.4 CADEIA DE VALOR

2.4.1 A organização como um sistema aberto e dinâmico

Inicialmente cabe definir as características de um sistema. Desse modo, “um sistema caracteriza-se pela reunião de elementos que interagem entre si ou desse conjunto com outros por meio de uma estrutura organizada, com vistas a um ou mais propósitos pré-definidos” (BEUREN, 2002, p. 15).

Nesse sentido Oliveira (1998, p. 23) aclara que o sistema “é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com um determinado objetivo e efetuam determinada função”.

Observa-se que as definições acima convergem para um único entendimento. O sistema é visto como um conjunto de elementos que interagem entre si, formando, nas palavras de Beuren (2002, p. 15), “um sistema maior”, e objetivam determinada ação.

As organizações constituem-se num sistema aberto e dinâmico. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 18) as organizações caracterizam-se num sistema aberto, pois:

[...] constituem um elemento da sociedade global e que a estrutura dessas organizações não poderá ser indiferente aos indivíduos que as compõe nem aos modelos de comportamento oriundos da cultura na qual elas estão inseridas. Assim uma empresa é influenciada pelo meio ambiente em que está inserida e ela, por sua vez, também influencia esse meio ambiente.

Num sistema aberto, segundo Beuren (2002), não há o controle de sua interação com o ambiente externo. Catelli (2001) ensina que os sistemas abertos interagem com seu ambiente, influenciando-o e sendo influenciado, contrariamente a um sistema fechado, onde não há interação com o ambiente nem trocas externas.

Num sistema aberto, embora a organização detenha o controle de seus objetivos e funções internas, por interagir com o meio ambiente, é afetado por fatores externos (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

Quanto à dinamicidade, Catelli (2001, p. 38) acentua que a organização “[...] realiza uma atividade ou um conjunto de atividades, que a mantém em constante mutação e requerem que seja constantemente orientadas ou reorientadas para sua finalidade principal”.

Assim, a organização é caracterizada como um sistema aberto, relacionando-se continuamente com todos os integrantes do seu ambiente interno e externo. Desta relação emerge eventos que alteram as características principais da organização, requerendo por parte dela constante adaptação.

2.4.2 Cadeia de valor: ambiente externo - próximo ou remoto

A organização é visualizada como um sistema aberto e dinâmico onde há uma interação constante com todos os integrantes do ambiente interno e externo, e que desta relação surgem eventos que modificam as características da organização. Cabe neste momento destacar os eventos impactantes advindos do ambiente externo da empresa e que integrarão o estudo da cadeia de valor.

Catelli (2001, p. 41) ensina que “o ambiente externo da empresa compõe-se de um conjunto de entidades que, direta ou indiretamente, impactam ou são impactados por sua atuação”.

O mesmo autor pontua ainda que ao estudar o ambiente externo da empresa necessário é o entendimento acerca do seu ambiente remoto e de seu ambiente próximo. O primeiro Catelli (2001, p. 43) profere que:

[...] compõe-se de entidades que, embora possam não se relacionar diretamente com ela, possuem autoridade, domínio ou influencia suficientes para definir variáveis conjunturais, regulamentares e outras condicionantes de sua atuação.

O segundo, para Catelli (2001, p. 43), “compõe-se de entidades que compõe o segmento em que atua e compete, tais como fornecedores, concorrentes, clientes e consumidores”.

Assim, diante da estreita relação entre fornecedores, concorrentes, clientes e consumidores, nasce a ideia de cadeia de valor, constituída sobre a premissa de que para sobreviver de forma competitiva, necessário é que a organização tenha ciência de que está inserida numa cadeia e vislumbre a necessidade de gerenciá-la.

2.4.3 Cadeia de valor: definição

Considera-se que “toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Todas essas atividades podem ser representadas, fazendo o uso de uma cadeia de valores [...]” (PORTER, 1989, p. 33).

Partindo dessa ideia, a “cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e das fontes existentes e potenciais de diferenciação” (PORTER, 1989, p. 31).

Para melhor entender essa dinâmica, é necessário transcender o ambiente interno da empresa, uma vez que “a cadeia de valor para qualquer empresa, em qualquer negócio é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

Ressaltada a contribuição das definições apontadas pelos autores, necessário é, para a evolução do tema em questão e, com base em estudos recentes, apontar lacunas e falhas nos conceitos apresentados para assim chegar a uma definição ideal de cadeia de valor.

Tal apontamento está embasado nos estudos de Rocha e Borinelli onde acatam a ideia central de Porter, mas assinalam a incompletude do conceito sobre dois ângulos: primeiro motivado pelo fato de que dificilmente uma empresa desempenhará todas as atividades de projetar, produzir, comercializar e entregar produtos. Segundo é a relação de interdependência existente entre as empresas, ou seja, as empresas sempre requerem recursos - materiais, humanos - de outras empresas, assim, extrapolam-se os limites internos de uma empresa abordados pelo autor (ROCHA; BORINELLI, 2007).

No tocante à definição de Shank e Govindarajan, ressalta-se que há uma melhoria conceitual, tendo em vista que “a definição é muito melhor que a de Porter: primeiro, porque é uma definição (Porter não define); segundo, porque vai além do ambiente interno das organizações [...]” (ROCHA; BORINELLI, 2007, p. 4).

Contudo, verificam-se duas falhas na definição. Primeiro, ao usar a expressão “origem das matérias-primas” exclui do conceito a indústria de serviços como instituições financeiras, telecomunicações, hospitais, hotéis, firmas de auditoria e consultoria, seguradoras dentre outras. Segundo, está na expressão "até a entrega do produto do final nas mãos do consumidor", onde afastam do tema todas as atividades estrategicamente desempenhadas no pós venda e que agregam valor (ROCHA; BORINELLI, 2007).

Assim, conclui-se que cadeia de valor é “uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor” (ROCHA; BORINELLI, 2007, p. 4).

2.4.4 Cadeia de valor *versus* contabilidade gerencial

Algumas críticas surgem com relação à atuação contabilidade gerencial visto estar voltada quase que exclusivamente para atividades internas à empresa, assumindo assim, uma perspectiva de valor agregado (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Comprova-se tal apontamento ao observar os ensinamentos de Padoveze (2010, p. 586) em afirmar que:

Para produzir e entregar os produtos e serviços, a empresa necessita desenvolver uma série de atividades internas, que, por sua vez, também tem um preço de venda e, portanto, um valor agregado. Dessa maneira, a máxima eficiência e eficácia obtida no desenvolvimento de todas as atividades do sistema empresa é que permite, à empresa, a possibilidade de criação valor.

Perez Jr. e Begalli (2009, p. 194-196) explicam que o valor agregado é obtido pela diferença entre o valor das vendas da empresa e dos insumos adquiridos de terceiros. Contudo, Perez Jr, Oliveira e Costa (2010, p. 230) indicam que no âmbito estratégico dois

problemas aparecem quando se trata de valor agregado: “começa muito tarde e termina muito cedo”.

O mesmo autor, exemplificando a problemática abordada comenta que ao se analisar os custos a partir da compra de mercadorias ou matérias-primas, é possível deixar de fora da análise todas as possíveis oportunidades de aprimoramento das rotinas e redução de custos com um melhor relacionamento com os fornecedores. Também se finalizar as análises no momento da venda deixa de fora toda a oportunidade de estreitar os laços com os clientes.

Desse modo, a concepção interna dada pela contabilidade gerencial deve conjugar sua teoria a uma visão mais abrangente do ambiente organizacional a qual está inserida. Esta visão dá-se pela análise da cadeia de valor.

Cadeia de valor, já definido por Rocha e Borinelli (2007, p. 4) é “uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Tal definição possui um enfoque estratégico e externo a organização, visualizando-a no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor e do qual ela é apenas uma parte (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Segundo Rocha e Borinelli (2007) a cadeia de valor tem sua análise alicerçada em conceitos mais amplos se comparada ao valor agregado. Shank e Govindarajan (1997, p. 16) afirmam que “assim como muitos problemas de gestão de custos são mal compreendidos devido à falha em se reconhecer o impacto na cadeia de valor global, muitas oportunidades de gestão de custos são desperdiçadas da mesma forma”.

Miranda (2002) oferece um modelo de cadeia de valor onde percebe-se a amplitude conceitual.

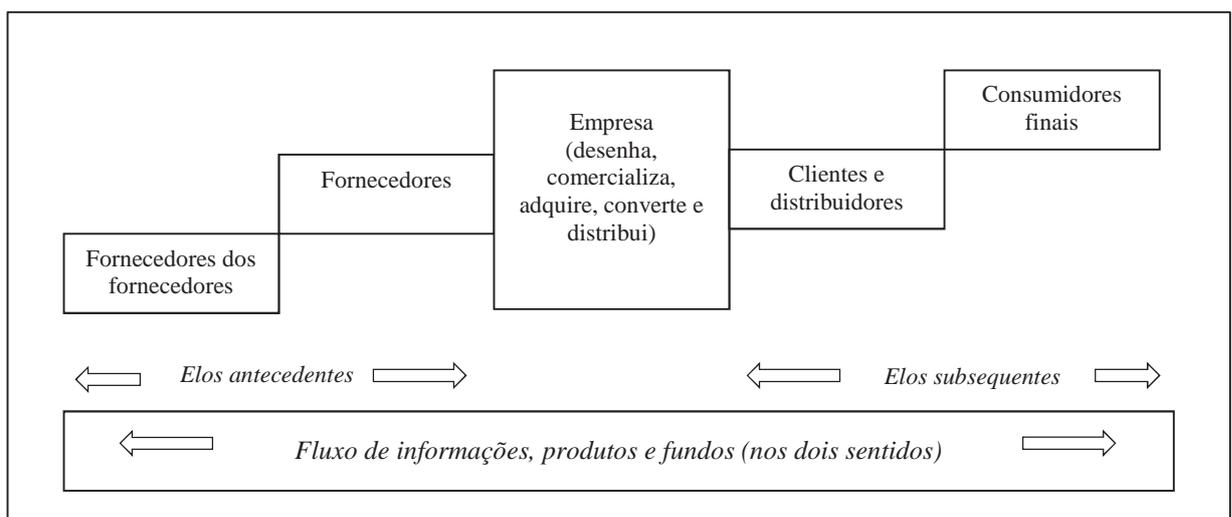


Figura 1 – Modelo de cadeia de valor

Fonte: Miranda apud Schmidt (2002, p. 203)

Assim, ao voltar suas ações para o plano estratégico no tocante a custos, admite-se o gerenciamento de todas as variáveis externas à empresa e este se dá com a análise da cadeia de valor onde serão geridos todos os estágios da atividade, desde seu relacionamento com os fornecedores, passando pela fase produtiva, até o último consumidor.

2.4.5 Cadeia de valor: importância em compreendê-la

Sobre a importância de compreender a cadeia de valor, destaca-se:

[...] a compreensão da cadeia de valor torna-se necessária na medida em que as relações entre as empresas tornam-se mais sólidas, fundamentalmente pela interdependência dos valores e pesos de cada agente econômico no sucesso e sobrevivência no mercado (SILVA, 2002, p. 67).

No contexto de custos, Kaplan e Cooper (1998, p. 198-199) ensinam que:

Ao relacionar os custos aos clientes e aos canais de distribuição e entrega, os gerentes têm um número ainda maior de oportunidades de aumentar a lucratividade de suas organizações, entre estas oportunidades estão: a) Proteger os atuais clientes altamente lucrativos; b) Redefinir os preços de serviços caros, com base no custo do serviço; c) Oferecer descontos, se necessário, para fechar negócios com clientes de baixo custo; d) Negociar relacionamentos, proveitosos para todas as partes, que reduzam o custo do atendimento de clientes cooperativos; e) Deixar que os concorrentes conquistem clientes que causem prejuízos constantes; f) Tentar capturar clientes altamente lucrativos dos concorrentes.

Nesse sentido, “as ligações com os fornecedores podem ser tão importantes quanto a ligação com os clientes” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 15).

Complementando, cumpre salientar que “o estudo da cadeia de valor significa determinar estratégias amplas de gerenciamento de custos de uma entidade, assim como de suas parceiras que integram os elos desta cadeia” (LOURENSI, 2008, p. 26).

A vantagem da análise da cadeia de valor está em ajudar a fornecer subsídios para o processo de formulação de estratégias e objetiva, incluindo a detecção de oportunidades e

ameaças, a identificação dos estágios fortes e fracos e das oportunidades de diferenciação, a verificação dos principais determinantes de custos, a localização das oportunidades de redução de custos e a comparação com a cadeia de valor dos concorrentes (ROCHA, 1999).

Rocha e Borinelli (2007, p. 7), afirmam que:

[...] a análise da cadeia de valor serve para subsidiar o processo de gerenciamento estratégico, pois permite compreender agir sobre a estrutura patrimonial, econômica, financeira e operacional das suas principais atividades, processos e entidades. O objetivo maior é conquistar e manter vantagem competitiva.

No tocante a vantagem competitiva Porter (1989) ensina que esta funda-se na capacidade de criar valor para seus clientes e este valor tem que ser superior ao custo necessário para disponibilização do produto/serviço oferecido.

Segundo Oliveira (1994, p. 135) “a vantagem competitiva é sempre identificada pela empresa em comparação aos seus concorrentes”. Shank e Govindarajan (1997) ensinam que obtém-se vantagem competitiva ao se oferecer ao cliente valor equivalente ao da organização concorrente por um custo inferior (vantagem de custo) ou mais valor por um custo equivalente (diferenciação) ao da organização concorrente.

Desse modo, Porter (1989) destaca duas estratégias, não excludentes, para a obtenção de vantagem competitiva: vantagem de custo ou de diferenciação. A primeira, conforme Rocha e Borinelli (2006) objetiva criar valor ao cliente maior ou igual ao ofertado pela concorrência, mas com um custo menor. Objetiva assim, atingir o menor custo possível mediante a utilização de artefatos informacionais, processos e políticas. Já a segunda funda-se na capacidade de desenvolver um conjunto de diferenças significativas que consigam com que os clientes distingam o produto/serviço oferecido do ofertado pela concorrência (PORTER, 1989).

Assim, ao gerenciar a cadeia de valor a organização poderá perceber e atuar sobre todas as fases de sua atividade, detectando pontos positivos e negativos que resultarão na otimização de processos, redução de custos, qualificação do produto e na consequente obtenção e manutenção de vantagem competitiva.

2.4.6 Cadeia de valor: necessidade de implementação de um sistema de informação de gestão estratégica

Como já explanado anteriormente, a informação gerencial contábil é o “conjunto de dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa” (ATKINSON et al, 2000, p. 36).

Cabe neste momento estender este conceito para o plano estratégico no sentido de que o sistema de informações deve municiar o gestor com informações tidas como estratégicas. Estas informações, em função da organização caracterizar-se como um sistema aberto e dinâmico, serão buscadas junto ao ambiente externo à organização.

Nesse sentido, a informação estratégica é definida como aquela que “pode conter a lucratividade dos produtos, serviços e clientes; comportamento e desempenho das concorrentes; preferências e tendências dos clientes; oportunidades e ameaças do mercado e inovações tecnológicas” (ATKINSON et al, 2000, p. 44).

Compete ao sistema de informação de gestão estratégica (SIGE), pelo agrupamento de dados e variáveis externas, tanto qualitativas quanto quantitativas, gerar estas informações basilares ao processo de gestão estratégica (ROCHA, 1999). Desse modo, o sistema de informação de gestão estratégica pode ser definido como “um conjunto formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas” (ROCHA, 1999, p. 88). Dentre as principais características do SIGE, destacam-se:

- 1) coleta dados e gera informações exclusivamente sobre entidades e variáveis do ecossistema; 2) as principais variáveis do ecossistema são os fornecedores, clientes, consumidores e concorrentes; 3) as informações são destinadas a usuários internos, porém, dependendo do grau de parceria e de colaboração, devem ser compartilhados com clientes e fornecedores; 4) vai além de um simples sistema de informação sobre variáveis externas [...]; 5) os dados e as informações podem ser quantitativos ou qualitativos; 6) o banco de dados não é atualizado com a mesma regularidade dos sistemas de informações tradicionais [...]; 7) as informações não são acessadas continuamente, pois decisões estratégicas não são cotidianas; 8) não é um sistema processador de transações; 9) possibilita o conhecimento mais amplo e aprofundado do meio ambiente [...]; 10) propicia melhor compreensão do negócio em si [...]; 11) melhora a qualidade das decisões estratégicas; e, 12) é fator de vantagem competitiva (ROCHA, 1999, p. 91-92).

O SIGE tem como sua principal característica enfatizar a geração de informações contábeis específicas sobre os agentes do ambiente próximo que se constitui, pelo menos, dos

seguintes módulos: clientes, fornecedores, concorrentes, valor dos produtos, produtos e serviços complementares e custo-alvo da cadeia de valor (LOURENSI, 2008).

No Quadro 3, apresenta-se os principais módulos elucidados por Rocha (1999), abarcando seu escopo, fundamento, dados e informações.

Subsistema	Escopo	Fundamento	Dados e informações
Clientes	Coletar dados e gerar informações sobre os principais clientes.	Os clientes são elos importantes na cadeia produtiva.	Total de compras dos clientes e custo do material adquirido pelo cliente.
Fornecedores	Coletar dados e gerar informações sobre o desempenho dos principais fornecedores.	Quanto menor a proporção de valor adicionado de uma empresa em relação a sua receita, mais relevante a integração com fornecedores.	Total de vendas dos fornecedores e proporção do custo do material do fornecedor em relação ao custo do produto fabricado pela empresa.
Concorrentes	Possibilitar análises estratégicas dos concorrentes.	Analisar os concorrentes permite formular estratégias competitivas.	Correlação entre o montante de vendas e taxa de retorno, relação depreciação acumulada/valor original, condições de empréstimos e financiamentos, custos e benefícios, custo-alvo e estrutura de custos dos concorrentes.
Valor dos produtos	Coletar dados e gerar informações sobre benefícios e custos de produtos ofertados pela empresa.	O custo a ser mensurado é o sacrifício total para o comprador usufruir o bem.	Dados e informações sobre a utilidade e benefícios dos produtos e seu custo total.
Produtos complementares	Coletar dados e gerar informações sobre o conjunto formado pelo produto fabricado e pelos produtos complementares necessários à utilização do primeiro.	O conhecimento do custo total para o consumidor pode sinalizar oportunidades de parcerias entre empresas visando reduzir custos.	Custo-padrão, preço de venda, margem de contribuição e análise custo-volume-lucro.
Custo-alvo	Processar dados e gerar informações necessárias ao processo de planejamento do lucro por produto considerando a cadeia de agregação de valor	A eficácia da organização depende da satisfação de todos os membros da cadeia de relacionamento.	O custo-alvo da cadeia de valor é uma das entradas do subsistema de informações sobre clientes e fornecedores.

Quadro 3 – Módulos da cadeia e valor

Fonte: Rocha (1999)

Desse modo, ao captar dados importantes do ambiente próximo à organização e transformá-los em informações estratégicas relevantes, percebe-se a estreita relação existente entre o SIGE e a matéria de que trata o estudo, ou seja, a gestão estratégica de custos. A implantação de um sistema de informações que propicie informações referentes a clientes, fornecedores, concorrentes dentre outros elementos relevantes encontrados no ambiente próximo à organização, constitui-se fator primordial na qualificação da decisão e por consequência, obtenção e manutenção de vantagem competitiva.

Os conceitos e considerações apresentados até o presente momento são basilares para o desenvolvimento do estudo. Mesma importância, para alcance do proposto pelo estudo, está a definição metodológica que será apresentada na sequência.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Com a finalidade de atingir os objetivos propostos, destacam-se neste capítulo os procedimentos metodológicos da pesquisa, abordando o método utilizado, seu delineamento, variáveis, universo de pesquisa, procedimentos para coleta, análise e interpretação dos dados bem como as limitações do estudo. Segundo Gil (1996, p. 19):

Pode se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Para Lakatos e Marconi (2000, p. 2) a pesquisa:

Sempre parte de um tipo de problema, de uma interrogação. Dessa maneira, ela vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema ou fenômeno. Várias hipóteses são levantadas e a pesquisa pode invalidá-las ou confirmá-las.

Inicialmente, apresenta-se classificação e delineamento da pesquisa, com a finalidade de identificar o enquadramento metodológico do trabalho.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Tendo em vista as características e objetivos deste estudo, o mesmo configura-se como um estudo de caso. Segundo Yin (2010), o estudo de caso surge em função da necessidade de compreender complexos fenômenos sociais de uma maneira que se permita uma investigação para se preservar as características dos eventos da vida real.

Para Oliveira (2002), o estudo de caso se caracteriza como o método onde se pode adquirir conhecimento sobre um determinado fenômeno a partir da exploração intensa de um único caso. Assim, compreende-se como estudo de caso “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente” (TRIVIÑOS, 1987, p. 133).

Para responder ao problema estabelecido pelo estudo, a pesquisa apresenta-se como do tipo descritiva. Triviños (1987) destaca que o estudo descritivo busca uma série de informações que se deseja examinar e descrever com exatidão a partir de fatos e fenômenos de uma determinada realidade.

Diehl e Tatim (2004) complementam que além de descrever características de um determinado fenômeno, a pesquisa descritiva objetiva estabelecer relações entre variáveis. Segundo Boaventura (2004, p.54), “as pesquisas descritivas identificam as características de determinada população ou fenômenos.”

A abordagem do problema estudado caracteriza-se pelo uso da qualificação. Para Diehl e Tatim (2004) a qualificação e a quantificação são estratégias que se diferem pela sua sistemática e pela forma de abordarem o problema. Os autores esclarecem que o método qualitativo descreve a complexidade de determinado problema, a influência mútua de certas variáveis. Objetiva ainda compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, o entendimento das particularidades do comportamento dos diversos indivíduos.

Richardson (1999) ensina que contrariamente ao método quantitativo, fundado na coleta e tratamento de variáveis através de técnicas estatísticas, o método qualitativo não emprega instrumental estatístico como base para análise.

Assim por buscar as decisões tomadas pelo gestor referentes à matéria em apreço, os motivos que as levaram e os resultados obtidos, considerando ainda que, tais decisões revestem-se de caráter subjetivo e cujos resultados são de difícil quantificação, a pesquisa assume como qualitativa.

Apresentadas as características de que se revestem o estudo, destacam-se na seção seguinte as variáveis que foram abordadas na pesquisa.

3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO

As variáveis de estudo refletem os principais termos abordados na concretização do trabalho. Assim, tem-se as seguintes variáveis:

Gestão estratégica de custos: “[...] é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 423).

Cadeia de valor: “uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor” (ROCHA; BORINELLI, 2007, p. 4).

Sistema de informação de gestão estratégica: “é um conjunto formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas” (ROCHA, 1999, p. 88).

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

Para alcançar os propósitos do estudo foram utilizadas as seguintes fontes de evidências: questionário (Apêndice A), entrevista (Apêndice B) e análise documental.

A primeira técnica, segundo Marconi e Lakatos (2008, p. 100), “é um instrumento de coleta de dados constituído de uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

A segunda, conforme Gil (2002, p. 145), consiste na “técnica em que o pesquisador se apresenta ao pesquisado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obter os dados que interessam à pesquisa”. O mesmo autor ainda explica que a entrevista é “uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação”.

Cervo e Bervian (2002) esclarecem que, quando há necessidade de obter dados e estes não se encontram em registros e fontes documentais, recorre-se a entrevista.

Por último, tem-se as evidências físicas que segundo Yin (2010) são aquelas que pode-se coletar ou observar.

Para Lakatos e Marconi (2000, p. 176), a pesquisa documental se caracteriza por sua “fonte de coleta de dados estar restrita à documentação, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.”

No Quadro 4, apresentam-se as três fontes e evidências balizadoras do estudo e suas respectivas peculiaridades.

Fonte de evidência	Quesitos	Características
Questionário	Fonte Público Coleta	- Fundamentação teórica - 2 Sócios administradores - Entre dias 6 e 7 de novembro
Entrevista	Fonte Público Coleta	- Fundamentação teórica - 2 Sócios administradores - Dia 8 de novembro
Análise documental	Fonte Público Coleta	- BP, CDR e demais relatórios gerenciais. - Contador - Entre 6 a 8 de novembro.

Quadro 4 – Características das três fontes de evidência

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Diante do exposto, objetivou-se com o emprego do questionário apresentar a empresa objeto do estudo e, de forma preliminar, averiguar a presença ou não de informações acerca da gestão estratégica de custos. Com a entrevista, amparada na base teórica apresentada, almejou-se captar o entendimento de como a organização utiliza preceitos da gestão estratégica de custos e de temas correlatos a matéria abordados no estudo; já, por meio da análise documental pretendeu-se verificar os resultados das decisões estratégicas. Inclui-se nesta etapa, referências bibliográficas, documentos e dados coletados na empresa e na contabilidade.

De posse dos dados coletados, os mesmos foram analisados conforme segue.

3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Conforme preceitua Gil (2002, p. 153):

Após a coleta de dados, a fase seguinte da pesquisa é a de análise dos dados. Esses dois processos, apesar de conceitualmente distintos, aparecem sempre estreitamente relacionados. A análise tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Assim, a análise dos dados ocorreu com base na conjunção entre os preceitos teóricos abarcados pelo estudo, as fontes de evidência anteriormente explanadas, culminando assim na interpretação qualitativa das informações coletadas.

3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Severino (2002) referindo-se aos limites do estudo informa que estes devem definir os aspectos da dificuldade, mostrar o seu caráter de aparente contradição, esclarecendo devidamente os limites dos quais se desenvolverão a pesquisa.

De acordo com Martins (2006, p. 14), “delimitar um tema é evitar que o enfoque seja genérico ou muito estreito, que o assunto não seja tão amplo, tangenciando superficialidades, nem tão limitado, tornando-o o óbvio”.

Assim, apresenta-se como limitador o fato da pesquisa trata-se de um estudo de caso revestido da especificidade de uma realidade presente em determinada empresa. Assim, o presente estudo não poderá ser aplicado em outra organização com a finalidade de obter iguais resultados. Poderá sim, servir de parâmetro para outros estudos, em outras empresas, ressalvadas adaptações necessárias. Outro limitador a considerar encontra-se na obtenção das evidências para a elaboração do estudo, onde poderá ocorrer a omissão de informações e documentos da empresa. Entretanto, tais limitações não prejudicaram o pretendido pelo estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os resultados da pesquisa, iniciando com a caracterização da empresa objeto da análise, além da discussão acerca dos processos de controladoria, gestão estratégica de custo e cadeia de valor no ambiente organizacional.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DA ANÁLISE

Buscando alcançar o almejado pelo estudo, faz-se necessário apresentar a empresa, correspondendo à fonte dos dados. Assim, com base num questionário preliminar aplicado aos dois sócios administradores responsáveis pelas decisões e, aliado, sempre que possível, a posterior confrontação das informações com as demonstrações contábeis, relatórios gerenciais e outros registros hábeis a comprovação, relata-se uma breve caracterização da empresa em análise bem como apresentam-se alguns pontos relevantes acerca da gestão estratégica de custos e que colaborarão para as conclusões do presente trabalho.

Constituída em 1984 sob a forma de Sociedade Empresária Limitada – LTDA, com uma administração exclusivamente familiar, iniciou suas atividades no ramo varejista e de representação comercial. Em meados de 1994, com o advento da globalização, do plano real e da conseqüente estabilidade da moeda brasileira, deu seus primeiros passos rumo ao segmento atacadista/distribuidor. Atualmente, conta com 68 funcionários, uma frota de 22 carros, 7 caminhões, 3 Carretas, 5.000 m² de área ocupacional, 3.656 clientes cadastrados ativos, mais de 12.500 itens catalogados, atuação em mais de 680 municípios do Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Situa-se na cadeia de valor como o elo entre a indústria, nacional e internacional, uma vez que a empresa importa grande parte dos produtos comercializados, e o cliente é varejista nacional.

Utiliza para distribuição de seus produtos frota própria. Desse modo, pode-se inferir também que a empresa participa da cadeia logística de distribuição. Questionando os gestores quanto à implementação de um sistema terceirizado da distribuição ambos responderam temer a quebra da eficiência deste canal. Apontam que, mesmo observando um desembolso maior nos custos logísticos, a empresa entende que ao utilizar frota e mão de obra própria na distribuição fornece ao seu cliente maior segurança no processo, estreita seu relacionamento visto captação pelos funcionários distribuidores de importantes informações acerca das necessidades e melhoramentos na atividade.

Informam também que já atuaram com frota terceirizada, contudo inúmeras situações desabonadoras tornaram inviável tal posicionamento tais como: entregas fora do prazo acordado, produtos entregues com defeitos facilmente identificáveis gerando descontentamento dos clientes, não percepção das necessidades dos clientes, não repasse de informações tidas como essenciais para a eficiência do fluxo da distribuição como melhor horário de entrega, lugar da entrega, flexibilização do prazo de entrega, estudos de rotas de distribuição dentre outros.

Outro fator levantado pelos gestores está na manutenção do estoque mínimo de seus clientes. Uns optam em pagar mais no momento desejado, outros não possuem capacidade financeira para estocar grandes quantidades.

Denotou-se também que da mesma forma que a empresa fomenta a atividade de seus clientes, ela necessita de outras empresas para promover suas atividades. Aqui se encontram, além dos fornecedores, dos produtos para intermediação todos os demais como: empresas fornecedoras de combustíveis para frota, empresas de reparo mecânico de sua frota, seguradoras, empresas fornecedoras de energia elétrica, empresas fornecedoras dos insumos necessários ao desempenho da atividade administrativa dentre outros. Estes estão organizados e controlados por registros específicos, observados posteriormente na visita *in loco* na empresa. Contudo, conforme assinalam os gestores, possuem pouco poder de barganha quanto ao desembolso para aquisição.

Com relação aos fornecedores dos produtos intermediados, a empresa procura estabelecer uma intensa relação. Tal afirmação pode ser positivada ao relatarmos três fatos. O primeiro deu-se com a reestruturação no processo de compra ocorrida nos meados de 2011 aonde a empresa deixou de operar diretamente na atividade de importação, passando adquirir

produtos por intermédio de uma "trading". Assim, tendo em vista a negociação diferenciada em função de volume, tornou os custos do processo menos onerosos, ressalvado especificidades de alguns produtos que requereram a continuidade do processo de importação direta.

O segundo fato relatado deu-se também em meados de 2011 e centra-se na relação de exclusividade firmada com uma indústria de vidro para comercialização de recipientes (código fiscal - aprox. 100 produtos cujo material base é vidro) nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. A empresa a qual firmou tal relação é uma das maiores do mundo neste segmento, detendo aproximadamente 70% da produção de recipientes no mundo. Tal condição é fruto de um relacionamento de aproximadamente 10 anos comercializando seus produtos seguindo as políticas normais de venda da empresa.

Segundo os gestores, tal advento trouxe inúmeras vantagens à empresa dentre elas destaca-se o acréscimo em mais de 30% em sua receita bruta, passando a atender grandes empresas, atacados e rede de empresas. Concluem que, embora num primeiro momento o compromisso assumido se revestia de incertezas, com o estudo acerca das relações e dos integrantes da cadeia de vidros/recipientes e posterior aceitação, fez da empresa um ponto de referência no segmento em que atua.

Por último, observa-se a preocupação da empresa em manter uma estreita afinidade com seus fornecedores. Tal assertiva confirma-se pelo fato desta relação dar-se exclusivamente e permanentemente por um dos gestores onde este, em curtos espaços de tempo, realiza visitas aos fornecedores, buscando novas tendências, novos produtos, novos direcionadores de nichos e novos procedimentos na intermediação.

No que se refere aos colaboradores da empresa, constata-se que todos possuem vínculo trabalhista não havendo relação com terceiros no desempenho das atividades. Dessa forma, todo processo de venda é realizado com vínculo empregatício. Tal condição, segundo os gestores, reflete uma maior proximidade entre a empresa e o cliente, podendo perceber neste último, sua real necessidade e acompanhar as novas exigências do mercado.

Embora a empresa reconheça a eficiência da venda realizada por empresas especializadas, afirma que elas estão limitadas ao seu objeto, qual seja, vender, muitas vezes deixando de lado a venda qualificada. Não procuram estabelecer uma relação de fidelidade com o cliente, captando suas necessidades presentes e futuras. Questionados de que esta percepção é contrária ao apresentado em estudos correlatos, os administradores discordaram desta prática afirmando que no setor atacadista distribuidor várias empresas adotaram esta estratégia representada de vendas a fim de minimizar custos, contudo observou-se no médio-

longo prazo resultados insatisfatórios. Citaram ainda empresas de destaque no setor atacadista de nossa região e que utilizam a mesma forma de venda e possuem o mesmo entendimento.

Com relação à política de marketing, os gestores relataram estarem focados ao varejo e consumidor final, procurando envolvê-los ao máximo, fazendo com que eles se identifiquem com a empresa e os produtos. Este se dá pela divulgação dos produtos na TV, rádio, catálogos enviados diretamente ao cliente e com certa periodicidade.

Necessário neste momento ressaltar que de todas as decisões estratégicas apresentadas, destaque para a alteração na política de compras e a exclusividade na comercialização de produtos, que representaram mudanças significativas no período analisado. Tais conclusões podem ser observadas na Tabela 1 ao analisar a variação anual do custo dos produtos vendidos (CPV) *versus* receita operacional líquida (ROL) anual. Ressalta-se que os valores referentes ao CPV e a ROL foram suprimidos buscando preservar a empresa.

Tabela 1 – Variação anual do custo dos produtos vendidos *versus* receita operacional líquida anual

Exercício	CPV	Var/ano	ROL Anual	Var/ano	AV - CPV/ROL (%)
2008	x.xxx.xxx, xx	-	x.xxx.xxx, xx	-	63,29
2009	x.xxx.xxx, xx	3.20%	x.xxx.xxx, xx	4.30%	62,69
2010	x.xxx.xxx, xx	12.04%	x.xxx.xxx, xx	13,02%	62.12
2011	x.xxx.xxx, xx	11.18%	x.xxx.xxx, xx	12,16%	61,57
2012	x.xxx.xxx, xx	22,98%	x.xxx.xxx, xx	25,33%	60,42

Fonte: Dados da Pesquisa

Por fim, resta compreender nesta análise preliminar alguns fatores internos e que colaborarão a captar a inserção ou não de elementos estratégicos. Nesse sentido, busca-se entender como a empresa relaciona-se com seus colaboradores a fim de manter a eficiência e eficácia das decisões. Indagando os administradores quanto a este posicionamento, informaram que realizam semanalmente reuniões direcionadoras e de instrução com todos os integrantes do grupo de vendas, juntamente com os dois gerentes responsáveis. Quinzenalmente realizam com os demais colaboradores.

Embora os pontos até aqui trabalhados indiquem a presença de elementos característicos de uma gestão estratégica, necessário é aprofundar a análise. Ressalva-se ainda que, embora o questionário preliminar objetiva identificar de forma geral a empresa, alguns elementos nele levantados, em função da relevância e da pertinência com a matéria, poderão ser arguidos nos tópicos a seguir.

Assim, com base nos preceitos teóricos, entrevista estruturada e posterior confrontação com evidências documentais, foram buscadas informações que colaborem ao cumprimento do

almejado pelo estudo. Apresenta-se a seguir os resultados obtidos, segmentados conforme capítulos trabalhados na parte teórica.

4.2 CONTROLADORIA

Dando continuidade à análise, embasado nas respostas obtidas com as entrevistas e na posterior confrontação, sempre que possível, com demonstrativos contábeis, relatórios gerenciais e outros registros hábeis para análise, são apresentados neste tópico os resultados obtidos. Aqui se busca verificar a implementação ou não, mesmo que inconsciente, da controladoria e seus artefatos na empresa.

O primeiro questionamento norteou o tema “globalização” que, segundo Bauman (1999), está na ordem do dia; uma palavra da moda que se transforma rapidamente em um lema, uma encantação mágica, uma senha capaz de abrir as portas de todos os mistérios presentes e futuros.

Assim, afirmaram os entrevistados ao serem indagados quanto aos impactos ocasionados pela globalização que este advento surgiu como um destino irremediável para a empresa e de certa forma irreversível. Foi ela quem determinou a viabilidade da empresa. Até então a empresa atuava no comércio varejista com a comercialização de um número limitado de produtos nacionais, com baixa qualidade e a um custo superior. Nesse sentido, na busca por qualidade, custo menor, maior diversidade de produtos, aproveitando-se da queda das barreiras econômicas das oportunidades presentes no exterior, a empresa ingressou no processo de importação de produtos.

Com relação ao segundo questionamento, em que buscou captar as principais alterações com a globalização no cenário interno da empresa, e complementando a primeira questão, entuturou-se o Quadro 5, abaixo.

Pré-globalização	Pós-globalização
Volume anual médio comercializado de produtos: aproximadamente 24.000 unidades.	Volume anual médio comercializado de produtos: aproximadamente 30.000.000 unidades.
Quantidade de itens comercializados: aproximadamente 1.000 itens.	Quantidade de itens comercializados: aproximadamente 13.000 itens
Empresa entendida como unidade competitiva autônoma.	Necessidade de estreitar os laços com todos os integrantes da cadeia de valor (fornecedores, clientes e consumidor final).
Inexistência de sistemas informacionais.	Necessidade de um sistema provedor de informações balisadoras das decisões.
Foco exclusivamente na execução de atividades de curto prazo.	Foco no planejamento de médio-longo prazo.
Superinflação - incapacidade de financiar clientes.	Inflação estável- capacidade de financiar clientes.

Quadro 5 – Cenário interno da organização

Fonte: Dados da Pesquisa

A terceira questão trata das alterações de relacionamento com fornecedores e clientes ocorridas com a globalização. Nela os entrevistados reiteraram a necessidade de uma constante aproximação. A globalização trouxe a competitividade entre as empresas de mesmo formato e de formatos substitutos e ainda exigência de vender qualidade a um custo aceitável. A eficiência do fluxo fornecedores-empresa-cliente gera simultaneamente a liderança de custos e a qualidade primada pela empresa. Inúmeros pretendentes fornecedores surgiram. Coube à empresa selecioná-los da melhor forma, inserindo-os em sua cadeia de relacionamentos, estabelecendo uma relação confiável e que venha de certa forma promover crescimento e sustentabilidade para ambos. Da mesma forma, diversas empresas varejistas nasceram, porém diversas tiveram um fim prematuro. Assim a empresa passou a adotar um sistema de seleção de clientes, com vistas a melhorar a qualidade dos seus recebíveis e da mesma forma, promover crescimento e sustentabilidade para as duas contrapartes.

O quarto questionamento busca vislumbrar quais ações a empresa desenvolve na busca de seu crescimento e sustentabilidade. Aqui os entrevistados apresentaram alguns pontos estratégicos que permeiam a gestão, quais sejam: atualização constante do seu mix de produtos frente às novas exigências do consumidor; implementação de um sistema de controle gerencial, provedor das mais variadas demandas apoiadoras das decisões; motivação de seus funcionários por intermédio de remuneração variável e bonificações; treinamento constante de sua equipe de vendas por profissionais capacitados para tal; acompanhamento psicológico a todo quadro funcional; atividades sob controle primário dos dois sócios administradores e secundário a cargo de dois gerentes, todos estes, de forma conjunta, são os responsáveis pelo planejamento, acompanhamento e posterior avaliação das ações implantadas.

Cabe neste momento salientar que, mesmo os questionamentos até aqui tratados não abordarem tópicos específicos de controladoria, denota-se que a gestão do ambiente globalizado possui laços estreitos com a controladoria, cujo tratamento direcionado dá-se nos questionamentos a seguir.

Da necessidade de implementação dos preceitos atinentes a controladoria, foi elaborado o quinto questionamento. Ao indagar o nível de entendimento da controladoria aos gestores, duas respostas foram alcançadas, uma sob a ótica conceitual e outra relativa aos procedimentos adotados pela empresa. A primeira foi respondida pelo gestor 1, graduado em administração de empresas, que apresentou a controladoria como órgão com o objetivo de mensurar todos os processos da empresa, sejam eles internos ou não, levando até o gestor informações úteis para a tomada de decisão. Já na segunda resposta, o gestor 2, complementando o apontado pelo gestor 1, ressaltou que em sua empresa a controladoria não está implantada e reconhece a sua importância ao subsidiar a tomada de decisão, a otimização de recursos e processos, bem como o fortalecimento dos relacionamentos com todos os elos de sua cadeia.

Neste momento foi apresentada aos gestores a visão de Borinelli (2006), na busca por uma estrutura conceitual da controladoria, apresenta-a sob três aspectos, ou seja, o conceitual, o organizacional e o procedimental. Tais entendimentos foram explicados individualmente, buscando evidências, mesmo que mínimas, da existência da controladoria na empresa.

Foi constatado que, embora o ressaltado anteriormente pelo gestor 2, evidências da presença da controladoria são observadas como por exemplo relatórios atualizados periodicamente e que informam: as quantidades estocadas e as necessidades de reposição; relatórios de cada vendedor onde constam a região de atuação, as vendas realizadas e os períodos de realização dentre outras informações necessárias e mensuração e futuras ações da empresa. Relatórios onde constam históricos de vendas onde informam volume de vendas x cliente x vendedor.

Destaca-se também que, na busca por uma gama maior de informações imediatas e precisas, a empresa implantou um departamento de contabilidade interna que, com a implementação de um sistema de informações altamente maleável, é capaz de atender prontamente o demandado pelos gestores. Neste momento, ao visitar o departamento de contabilidade, o contador responsável informou a capacidade do sistema implementado em gerar inúmeros relatórios em conformidade ao demandado pelos gestores.

Desse modo, mesmo os gestores não reconhecendo a existência da controladoria na empresa, a utilização de ferramentas decisórias permitem afirmar a inserção da controladoria,

principalmente, sob o aspecto procedimental e, num primeiro momento, da gestão estratégica de custos, artefato da controladoria apresentado por Borinelli (2006), objeto máximo do estudo e cuja análise se dá na sequência.

4.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Objetiva-se neste tópico averiguar a presença ou não da gestão estratégica de custos, artefato de controladoria, e o tratamento das informações advindas das relações com os elos antecessores e posteriores da cadeia produtiva, visando a obtenção e manutenção de diferenciais competitivos.

Para tal, utilizou-se de uma entrevista estruturada realizada com os dois gestores da empresa, confrontando, sempre que possível, as respostas obtidas com demonstrativos contábeis, relatórios gerenciais e outros registros hábeis para análise. Assim, tem-se os seguintes resultados.

O primeiro questionamento versou sobre questões estratégicas, onde os entrevistados pontuaram de forma ampla as principais ações desempenhadas. Estas são apresentadas no Quadro 6, a seguir.

Ferramentas	Ações desempenhadas
Planejamento da demanda	A sazonalidade que se reveste a atividade e a análise de dados históricos permite a empresa gerenciar os períodos em que há uma maior demanda, segmentada por produto.
Gestão de compras/vendas e produtos	Utilização de ferramenta que permite a ação de o que, quando e quanto comprar ou vender.
Gestão de metas e remuneração	Implementação de um sistema de metas e formas de remuneração sobre elas levando em consideração grupos de produtos.
Gestão de políticas e regras comerciais	Em função de sua matéria prima ser, quase que na totalidade, de origem estrangeira e lastreada na moeda americana, a empresa procura o máximo de agilidade para definir novas políticas e regras comerciais, seja para obtenção de lucro, seja para proteção da atividade.
Gestão de Relacionamento com Clientes e fornecedores	Fortalecer o atendimento e relacionamento com seus clientes, atendendo suas crescentes expectativas com relação a: mix de produtos; qualidade dos produtos; disponibilidade de produtos; logística dentre outros.

Quadro 6 – Estratégias e ações desempenhadas na empresa

Fonte: Dados da Pesquisa

A segunda questão procurou verificar a presença de elementos específicos acerca da gestão estratégica.

O primeiro elemento a ser levantado trata de premissas básicas do planejamento organizacional, quais sejam: a missão da empresa e definição de metas e objetivos. Quanto a missão, os gestores relataram que toda a empresa tem um propósito ou razão de existir e este deve estar inserido no espírito de todos os colaboradores e percebido por todos os agentes com quem a empresa se relaciona. Assim a missão que norteia a empresa é *"oferecer ao seu cliente e consumidor final produtos diversificados e de reconhecida qualidade, gerando oportunidades de negócios para a empresa e geração de valor a todos os envolvidos com a empresa"*. Quanto à definição de objetivos e metas observa-se um claro entendimento pelos gestores ao afirmarem que a empresa tem metas e objetivos claros de quanto e quando chegar. Toda esta ação está percentualmente e quantitativamente estabelecida para servir de propulsor de vendas, parâmetro de avaliação entre o planejado e o realizado, bem como subsidiar a implementação de medidas corretivas. Estas informações, tendo em vista o caráter de sigilo e importância atribuídos pelos gestores, foram resguardadas e não apresentadas.

O segundo elemento perseguido abordou a perceptividade dos gestores com relação às principais características dos produtos comercializados. Aqui os gestores demonstraram ter pleno conhecimento dos mesmos e informaram ainda que neste aspecto a empresa busca a replicação do conhecimento dos produtos a todos os colaboradores envolvidos no processo de gestão e comercialização por meio de treinamentos constantes na empresa.

Do relacionamento com clientes e fornecedores, percebendo o grau de satisfação dos mesmos emerge o terceiro elemento. Ao indagar quanto o grau de satisfação de seus fornecedores os gestores informaram desconhecer uma ferramenta hábil adaptável a sua atividade. Já quando tratado dos seus clientes, os gestores afirmaram que estes são seu maior patrimônio e a manutenção deste se dá por diversas ações e uma delas é medir o grau de satisfação de forma contínua percebendo fontes de insatisfação e procurando melhorá-las. Para tal a empresa realiza semestralmente pesquisa de satisfação enviando aos seus clientes questionário estruturado a ser respondido e entregue ao vendedor na próxima visita. Também tal percepção dá-se com a visita bimestral do gerente de vendas aos clientes. De forma esporádica, também os gestores realizam, por amostragem, visitas buscando a percepção dos clientes com relação à empresa, englobando atendimento, produtos e serviços prestados.

No que se refere à amplitude dos produtos comercializados, quarto elemento averiguado, os gestores foram categóricos quanto ao segmento atacadista a que pertencem, qual seja, cama e bazar. Informaram ainda, conforme relatório gerencial levantado na data da

entrevista, a comercialização de exatamente 12.890 itens. Estes, em função das contínuas e frequentes atualizações, estão em consonância com o que há demais atual e demandado neste segmento.

Da ciência de que a empresa está inserida num ambiente mutável e extremamente competitivo e da necessidade de adaptar-se rapidamente, emerge a terceira questão. Assim, quando indagados quanto a capacidade de adaptação a mudanças, os gestores apresentaram as seguintes considerações necessárias a entender a postura da empresa: em função da globalização, concorrentes estrangeiros alocaram-se no Brasil, com atividades próprias e administração especializada; concorrência de formatos substitutos, ou seja, atualmente existem atacados que trabalham com diversos segmentos, indo desde bazar, higiene e limpeza, rações diversas, produtos de beleza dentre outros, diferentemente da empresa em análise que adota um postura de especialização; tendência a um pequeno número de empresas com grande participação no mercado, como por exemplo, a chegada de grandes redes varejistas que, em função do seu poder de barganha, impõe suas condições; com a criação de novos formatos de empresas varejistas, como o varejo virtual, observa-se uma grande mortandade dos formatos tradicionais; e fundamentalmente, as mudanças de comportamento do consumidor final, indo desde a forma de comprar até o que comprar.

Os gestores pontuaram que esses acontecimentos fazem com que a empresa necessariamente esteja num contínuo processo de adaptação. Em função da origem familiar da empresa, de sua compacta estrutura, onde o poder decisório está concentrado nos dois gestores, e no contínuo processo de aperfeiçoamento e estudo do ambiente em que a empresa se insere, até o presente momento a capacidade de adaptação tem se mostrado satisfatória.

A seguir, na quarta indagação, foi explanado o conceito de posicionamento estratégico aos gestores e posteriormente foi solicitado o seu entendimento, relacionando-o com a empresa. Os gestores foram pontuais afirmando que a um tempo atrás a empresa limitava-se a copiar as ações de outros concorrentes. Quem sabe em função da experiência limitada não permitia produzir diferenças significativas distinguíveis dos seus concorrentes.

Hoje, adotando uma postura mais ofensiva, estudando o ambiente competitivo em mudança, a empresa canaliza esforços a fim de desenvolver características que a distingam de forma que possa ser percebida por seus clientes. Um exemplo destacado é que todo produto que apresentar defeito, estando de posse do cliente, é substituído num prazo máximo de 7 dias. Prazo máximo de entrega dos produtos comercializados é de 6 dias, contudo, como demonstrado em relatórios gerenciais esta se realiza em menor tempo. Visitas do vendedor a cada 21 dias, independentemente de cliente ativo ou não, controladas por relatórios gerenciais.

Contatos, pelo telemarketing no intervalo das visitas do vendedor, levantando necessidades e melhorias no processo de venda. Todas estas ações não são visualizadas com tal intensidade nos seus concorrentes.

Do quinto questionamento verifica-se a importância que a empresa atribui as informações sobre clientes e fornecedores. Neste momento os entrevistados ressaltam que muitas forças ambientais, principalmente externas, necessitam ser consideradas. Obter informações de clientes e fornecedores é fundamental para a sobrevivência da empresa. Estes fornecem as principais informações necessárias a um gerenciamento mais acurado da atividade. Quanto ao cliente inúmeras informações são fornecidas por eles tais como qualidade, confiabilidade, necessidades, comportamento de mercado dentre outros. Ressalvam que, embora os clientes diretos da empresa sejam entidades de varejo, é necessário entender o comportamento e a necessidade do consumidor final. Há uma busca contínua para entender quem são os consumidores, o que eles compram e de que forma compram. Já quanto aos seus fornecedores, estes fornecem diversas informações como preço, qualidade, tendências futuras, nichos a explorar ou suprimir, dentre outras. Concluem nesta questão que é salutar que a empresa represente a realidade que a cerca, interagindo com todos os elos da cadeia, captando e transformando informações em ações específicas e distinguíveis dos demais concorrentes.

Reconhecida a importância das informações provindas de clientes e fornecedores resta saber como a empresa as obtém, objeto do sexto questionamento. Aqui enumeram as principais fontes de informações:

1. Internet;
2. Feiras - nacionais e internacionais;
3. Telefone;
4. Correio eletrônico;
5. Reunião com vendedores;
6. Catálogos de concorrentes.

Desse modo, em observância ao proposto pelo tópico em apreço, verifica-se a presença, mesmo que inconscientemente tratada, da gestão estratégica de custos. Observou-se a implementação de ações estratégicas em diversas áreas da empresa. Notório até este momento o tratamento estratégico das relações e informações advindas dos elos antecessores e posteriores da cadeia, visando a obtenção e manutenção de diferenciais competitivos. A seguir tem-se as informações captadas atinentes a cadeia de valor, pilar da gestão estratégica de custos.

4.4 CADEIA DE VALOR

Objetiva-se neste tópico averiguar com que extensão a empresa emprega os preceitos da cadeia de valor, pilar da gestão estratégica de custos e que propõe a manutenção da harmonia com todos os integrantes do seu ambiente próximo e melhor gerir os custos totais da atividade.

Para tal, utilizou-se de uma entrevista estruturada realizada com os dois gestores da empresa, confrontando, sempre que possível, as respostas obtidas com demonstrativos contábeis, relatórios gerenciais e outros registros hábeis para análise. Assim, tem-se os seguintes resultados.

Quando questionados da ciência de a empresa ser influenciada por fatores não controláveis externos à organização e que estes requerem constante adaptação os gestores positivaram sua resposta. Explanaram que as principais preocupações a nível gerencial advêm de eventos externos à empresa como variáveis demográficas (cultura, estilos de vida), variáveis econômicas (moeda, renda média, políticas fiscais, competidores), variáveis tecnológicas (internet, e-commerce).

Estas variáveis a empresa não detém controle algum, restando apenas administrá-las da melhor forma que não venham impactar os resultados da empresa. Pontuaram também que em alguns casos estes eventos podem fazer com que a empresa enxergue oportunidades que venham se transformar num diferencial competitivo. Como exemplo citaram a tecnologia da informação conjugada com a internet onde tais fatos estão impactando diretamente as estratégias adotadas e o canal de distribuição/venda do atacado. Especificamente a esta última explanação, informaram que a empresa planeja no médio/longo prazo realizar grande parte de suas vendas de forma eletrônica via internet, abrangendo uma área territorial maior de atuação e com significativa redução dos custos de transação.

Estabelecer uma clara definição de ambiente externo e a sua subdivisão em próximo e remoto é o foco da segunda questão. Quando questionados, num primeiro momento demonstraram certo desconhecimento, contudo, após explanado os conceitos acerca do tema tratado os gestores apontaram situações que levam a conclusão de que percebem esta distinção.

Acerca do ambiente remoto relataram que muito embora não exista uma relação direta com os agentes, estes influenciam significativamente a empresa, tanto positiva quanto negativamente. O principal integrante deste ambiente pontuado pela empresa é o fisco. No

aspecto positivo esclareceram que este, com suas ações e controles, coíbe o comércio informal, o contrabando e o descaminho, situações que influenciam a atividade da empresa. Já no sentido negativo, o fisco apresenta-se como agente opressor arrecadador, fazendo com que a empresa suporte um peso tributário excessivo, não abstendo das obrigações acessórias impostas.

Num cenário onde pequenos detalhes definem a sobrevivência da empresa, requer da empresa um planejamento mais acurado focado na tributação. Exemplo disso desenvolve-se na empresa um planejamento tributário mensal. Em função desta constante, observou que no período de 2008 a 2011 três formas de tributação foram implementadas buscando a melhor alternativa. Hoje a empresa tributa pelo lucro presumido. Referenciando o ambiente próximo, trataram dos integrantes que influenciam o modo de agir da administração. Acentuam a necessidade de manter a relação continuada e harmônica com fornecedores, clientes e os consumidores finais dos seus produtos.

Do entendimento em participar de uma sequência de atividades que iniciam com a origem dos recursos e vão até o descarte do produto pelo último consumidor, e a necessidade de gerenciar esta sequência emergiu o terceiro questionamento. Assim, quando utilizada terminologia técnica “cadeia de valor” os entrevistados manifestaram desconhecer o assunto, contudo, após explanado a ideia central identificaram facilmente o tema, inclusive informando que este assunto é tratado pela empresa tanto no ambiente interno quanto externo.

No tocante ao ambiente interno procuram aperfeiçoar processos, desde a entrada do produto na empresa, passando pelos seguintes processos: conferência do pedido com DANFE; verificação pelo gerente de vendas da área a que pertence o produto; descarrega do produto; conferência; etiquetamento e catalogação no sistema; realocação em depósito; venda - emissão do pedido; seleção dos produtos conforme pedido; emissão nota fiscal; carregamento; entrega do produto ao cliente. Estas atividades são supervisionadas detalhadamente nos seus respectivos setores de forma a identificar onde os custos são mais representativos e, dentro dos limites da qualidade, procuram minimizá-los.

Já quanto ao ambiente externo afirmaram que a empresa, desde sua constituição, sempre primou por um crescimento sustentável e este se dá com um planejamento do futuro e do gerenciamento das interações com todos os elos que envolvem a empresa como fornecedores, clientes e consumidores finais, buscando sempre atender o demandado pelos últimos. Apontaram aqui como exemplos a já mencionada reestruturação no processo de compra, a obtenção da exclusividade de produtos e demais ações direcionadas a fornecedores e clientes.

O quarto questionamento versou a influência dos diversos acontecimentos de ordem econômica e financeira que podem afetar seus clientes e fornecedores. Aqui questionou-se a ciência de que estes acontecimentos podem impactar o resultado da empresa e quais as formas protetivas adotadas pela empresa. Desse modo, os gestores demonstraram ter total ciência das consequências advindas destes acontecimentos e apresentaram as principais ações de forma a coibi-las ou minimizá-las.

A primeira está na adoção da estratégia de cliente-alvo. Toda a definição do mix de produtos está estruturada a atender o demandado pelos seus principais clientes. Estes estão segregados, para fins de gerenciamento, em relatórios por segmento. A empresa rotula como principais clientes aqueles com maior volume/valor de vendas e melhor qualidade nos recebíveis. Para exemplificar tal postura a empresa liberou acesso as suas operações de antecipação de recebíveis (cheques e duplicatas) mantidas junto a bancos que, da relação valor descontado *versus* valor reembolsado observou-se um baixo índice de reembolso, o que denota a excelente qualidade dos clientes com que a empresa trabalha. Estas informações, pelo seu caráter de sigilo e importância atribuídos pelos gestores, foram resguardadas, tendo direito de não apresentá-las.

Novos clientes são criteriosamente selecionados, com políticas iniciais de venda como primeira compra à vista, venda por canais onde estas são garantidas por terceiros-bancos. Para venda inicial esta política não é praticada às cooperativas, grandes redes de lojas e supermercados. Estes impõem suas políticas de compra. Salientam que ao selecionar um mau cliente poderá por em dúvida a viabilidade da empresa no médio e longo prazo. A empresa não está interessada em apenas aumentar seu cadastro de clientes. Busca captar o cliente mais rentável, não somente sob o aspecto financeiro, mas de relacionamento (informa tendências, mercados, situações) e dando em contrapartida uma cobertura sustentável a ele.

Seja novo ou antigo, a venda está suportada por limites pré-aprovados, estabelecidos segundo uma criteriosa análise. Esta se dá com consulta analítica junto a órgãos de proteção ao crédito, em relatórios gerenciais onde expressam: valores das últimas compras independente de fornecedor; maior fatura últimos 12 meses; CPF dos sócios e participações em outras empresas; maior valor acumulado no período e; ponderações trazidas por todo o corpo de vendas, ou seja, gerentes, vendedores e distribuidores.

Também como medida protetiva frente às incertezas econômicas e financeiras presencia-se a prática da diversificação onde a empresa procura não concentrar venda nem produto em determinado(s) cliente(s). Com relação a produto, o sistema de venda está parametrizado de forma a condicionar a venda de determinado produto a aquisição de um

outro observando quantidades, conforme interesse e política de venda da empresa. Já quanto aos clientes, valendo-se de campanhas de captação e ativação, alicerçadas em dados estatísticos das cidades, busca abranger os mais variados segmentos, indo desde bares, restaurantes até grandes redes. Anualmente, de forma a atender seus clientes com qualidade, a empresa realiza estudos de viabilidade da manutenção da área de atuação. Caso esta não esteja a contento, imediatamente é realizada uma reestruturação no mapa de vendas.

Quando tratado a seleção e diversificação com relação a fornecedores os gestores relataram não deter o mesmo poder. Suas compras estão atreladas a um número limitado de fornecedores, estando altamente expostos aos riscos a que eles estão sujeitos.

Mas é na flutuação cambial que se centra a principal preocupação da empresa visto grande parte dos produtos ter origem estrangeira. Quando há uma valorização cambial as importações se tornam mais baratas. Menos dólares são exigidos para compra dos produtos. Entretanto a recíproca é verdadeira. Neste momento foi comentado da existência de ferramentas de hedge para flutuação cambial. Os gestores demonstraram conhecer os mecanismos para tal, informando a criação pela empresa de posições em dólar.

Da premissa que todos os estágios produtivos agregam valor ao produto questionou-se a partir de que estágio produtivo a empresa reconhece tal fato. Para os gestores, todos os estágios produtivos tem capacidade de adicionar valor aos produtos, iniciando com os produtores de matéria-prima até o consumidor final.

Apresenta-se no Quadro 7, os principais estágios apontados pelos gestores e a forma de como criam valor aos produtos.

Estágios produtivos	Integrantes	Forma de criar valor
Elos antecedentes	Fornecedores da matéria-prima	- Investimento em novas tecnologias. - Desenvolvendo novas matérias primas que não comprometam o custo e a qualidade.
	Indústria	- Desenvolvimento continuado de novos produtos observando tendências futuras. - Gerenciando todos os estágios internos produtivos. - Introduzindo novas tecnologias e processos de fabricação.
	Atacado importador (<i>trading</i>)	- Fornecendo produtos no momento e na quantidade/variedade desejada pelo atacado distribuidor. - Fornecendo produtos no custo e qualidade aceitável.
Empresa objeto do estudo	Todas as atividades internas com vistas a administração, compras, vendas dentre outras.	- Gerenciamento de todos os estágios internos produtivos. - Implementação de ações estratégicas - Aperfeiçoamento de processos.
Elos subsequentes	Clientes (varejo)/ Consumidor final.	- Requisitam qualidade, preço de todos os seu elos antecedentes. - Informam tendências de mercado, produtos e demais variáveis do mercado. - Informam sobre o comportamento decisório da compra, ou seja, quem compra, o que compram, por que compram, sua satisfação e insatisfação e como mantê-los.

Quadro 7 – Estágios da criação de valor

Fonte: Dados da Pesquisa

A gestão destes estágios busca, de forma constante, minimizar custos, maximizar qualidade e aperfeiçoar o canal de distribuição, começando este nos fornecedores de matéria prima para a indústria, passando pela trading, atacado distribuidor, comércio varejista até o consumidor final. Contudo, reiteram que, embora os clientes da empresa objeto é o comércio varejista, a empresa tem seu olhares voltados para o consumidor final. É ele quem arca com os custos de todo o processo, demanda qualidade e se dispõe a desembolsar quantia superior por este último atributo. Enfim, é dele que provêm as principais informações que auxiliarão a empresa na obtenção de diferenciais competitivos e são eles que demandam indiretamente a eficiência de todos os estágios anteriores.

A partir deste momento até o final, os questionamentos estão direcionados em perceber a implementação mínima de um sistema de informações de gestão estratégica direcionado aos integrantes do ambiente próximo da empresa, como clientes, fornecedores e concorrentes.

Conforme ensina Rocha (1999) um sistema de informações de gestão estratégica direcionado a clientes deve captar dados e gerar informações acerca de seus principais fatos.

Assim o primeiro questionamento objetivou verificar o conhecimento do valor e da quantidade de compras realizadas pelos seus principais clientes na empresa. Assim responderam deter pleno conhecimento destas informações explicando ainda que a cada 4 semanas é emitido relatório com saldos acumulados dos últimos 18 meses. A periodicidade desta ação coincide com as reuniões realizadas com todos os integrantes do corpo de vendas.

Da representatividade de seus produtos do total comercializado pelos seus clientes emerge o segundo questionamento. Assim os gestores relataram desconhecer tal informação.

Da quantidade e valor das compras realizadas pelos seus clientes nos seus concorrentes centra-se o terceiro questionamento. Deste modo indicaram ter apenas uma percepção com relação a o que estão comprando e em que quantidade. Tal informação é obtida pelas ponderações dos vendedores e distribuidores.

Com relação a fornecedores Rocha (1999) afirma que um sistema de informações de gestão estratégica deve captar o desempenho dos seus principais fornecedores.

Desse modo o quarto questionamento objetivou captar se a empresa detém informação acerca do valor e volume de vendas (plurianual, anual, mensal) realizado pelos seus principais fornecedores. Observou-se, pelas palavras dos gestores, o desconhecimento de tal informação.

Do conhecimento do valor e quantidade realizada pelos seus principais fornecedores aos seus concorrentes se estabelece o quinto questionamento. Neste tópico, também ficou evidenciado o desconhecimento de tal informação.

Quanto se trata de concorrentes, o sistema de informação de gestão estratégica possibilita a análise estratégica dos concorrentes e a consequente formulação de vantagens competitivas (ROCHA, 1999).

Em que pese tal entendimento, no sexto questionamento buscou verificar se a empresa detém ou não o conhecimento da estrutura contábil patrimonial, financeira e de custos de seus principais concorrentes. Os gestores relataram deter apenas algumas informais, irrelevantes ao trato decisório. Pontuaram que no segmento atuante a relação entre concorrentes é insatisfatória, não havendo nenhuma ação de cooperação. A empresa não busca nem repassa informações a concorrentes.

Portanto, pode-se verificar que a empresa emprega os preceitos da cadeia de valor objetivando manter a harmonia com todos os integrantes do seu ambiente próximo e melhor gerir os custos totais da atividade. Tal assertiva deriva das seguintes evidências coletadas:

- ✓ Reconhecimento da influência de fatores não controláveis externos à empresa e que estes requerem constante adaptação.
- ✓ Estabelecimento de uma clara definição de ambiente externo, próximo e remoto, podendo tirar deles diferenciais competitivos.
- ✓ Entendimento da empresa em participar de uma sequência de atividades que iniciam com a origem dos recursos e vão até o descarte do produto pelo último consumidor, ou seja, conhece a cadeia de valor em que está inserida.
- ✓ Reconhecimento de que problemas de ordem econômica e financeira podem afetar os integrantes da sua cadeia e que estes podem lhe trazer consequências.
- ✓ Rápida adaptação frente às demandas do mercado.
- ✓ Reconhecimento que todos os estágios produtivos agregam valor ao produto.

4.5 RECOMENDAÇÕES

Por se tratar de um estudo de caso descritivo, revestido de especificidades, almejando de forma qualitativa estabelecer relação entre eventos e resultados, após análises das evidências, faz-se as seguintes recomendações.

- a) Da implementação da controladoria sob as três óticas - Observada na empresa a presença da controladoria principalmente sob a ótica procedimental, recomenda-se a implementação da controladoria sob as três perspectivas apresentadas na parte teórica, implementando novos artefatos e aperfeiçoando os já existentes. Esta ação resultará num suporte informacional qualificado direcionado ao processo decisório, mantendo assim os interesses de médio-longo prazo da empresa.
- b) Da gestão estratégica de custos e da cadeia de valor - Embora explícita a preocupação, a percepção e prática inconsciente na empresa dos temas tratados, recomenda-se o aprofundamento teórico-prático de forma constante com vistas a tomada das melhores decisões, o fortalecimento dos relações com os integrantes de sua cadeia produtiva, o que resultará na obtenção de diferenciais competitivos para todos nela inseridos.
- c) Da implementação de um sistema de informação de gestão estratégica - Apesar de observado um sistema gerencial de informações, este encontra-se parametrizado a captar informações transitáveis exclusivamente em seu ambiente interno. Reiterando os ensinamentos de Rocha (1999, p. 88) um sistema de informação de gestão

estratégica é “um conjunto formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas”. O mesmo autor ainda complementa que o SIGE busca captar variáveis externas, tanto qualitativas quanto quantitativas, gerar estas informações basilares ao processo de gestão estratégica. Em função da notória distância entre o apresentado pela literatura e o captado na empresa, recomenda-se a implementação, mesmo que de forma mínima, de um sistema e procedimentos que visem captar as informações acerca de clientes, fornecedores e concorrentes tratadas no capítulo 2, item 2.4.6 - Cadeia de valor - necessidade de implementação de um sistema de informação de gestão estratégica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES

Buscando responder ao questionamento maior, ou seja, verificar com que extensão a empresa em análise emprega os preceitos acerca da gestão estratégica de custos almejando entender e gerir o custo total da atividade e, após apresentadas as análises dos dados, cabe neste momento apresentar as conclusões deste estudo, relacionando os objetivos propostos com os resultados obtidos pelos instrumentos de pesquisa.

a) Objetivo específico: Averiguar a empregabilidade na empresa objeto do estudo, mesmo que inconsciente, dos preceitos acerca da controladoria e da gestão estratégica de custos, artefato da controladoria.

Considerando a globalização como advento extremamente relevante para a empresa determinante de sua viabilidade e fonte propulsora direta da alteração dos cenários da empresa, tanto no ambiente interno quanto externo.

Considerando o reconhecimento pela empresa de que a globalização gerou a necessidade de intensificar os relacionamentos com clientes e fornecedores, implantando mecanismos para selecioná-los.

Considerando a não implantação formal da controladoria na empresa, contudo verificada que práticas de controladoria norteiam o processo decisório, principalmente na ótica procedimental com o uso de relatórios específicos que canalizam esforços a fim de potencializar decisões.

Considerando a implementação de práticas e ferramentas estratégicas atuantes sob as diversas áreas da empresa.

Considerando o pleno conhecimento, pelos gestores, das características e amplitude dos produtos comercializados e a disseminação destas a todo quadro funcional de vendas.

Considerando a implementação de ferramentas que objetivam medir o grau de satisfação de seus clientes, ofertando medidas corretivas.

Considerando a satisfatória capacidade de adaptação frente a um ambiente mutável e altamente competitivo.

Considerando a adoção de postura ofensiva pela empresa quando tratado de posicionamento estratégico, ofertando aos seus clientes possibilidades distinguíveis dos seus concorrentes, primando pela liderança de custos e qualidade.

Considerando a empregabilidade de argumentos pelos gestores com respaldo em preceitos estratégicos acerca dos elos anteriores e posteriores da cadeia produtiva e a preocupação em manter estes elos harmônicos.

Considerando a empresa reconhecer a importância das informações derivadas de clientes e fornecedores e a utilização destas a fim de aperfeiçoar o canal de distribuição e consequentemente reduzir custos.

Considerando práticas observáveis no findar de 2011 e posterior exercício de 2012, sustentadas no relacionamento com fornecedor a fim de alavancar receita com vendas e redução de custos.

Permite-se inferir a prática inconsciente da controladoria na empresa sob a perspectiva procedimental, bem como a inserção de elementos decisoriais respaldados nos preceitos da gestão estratégica de custos.

b) Perceber o grau de entendimento dos gestores acerca da cadeia de valor, estabelecendo assim, o posicionamento estratégico da empresa no ambiente que a envolve.

Considerando o reconhecimento da empresa em ser impactada por fatores externos não controláveis e da necessidade de gerenciá-los como forma de minimizar ou potencializar seus efeitos.

Considerando a empresa visualizar uma clara distinção entre ambiente próximo e remoto, suas características, extraindo deles pontos positivos e negativos.

Considerando o entendimento de a empresa estar inserida numa sequência de atividades que iniciam com a origem dos recursos e vão até o descarte do produto pelo último consumidor, e o reconhecimento da necessidade de gerenciar esta sequência.

Considerando a ciência da empresa de que acontecimentos de ordem financeira e econômica podem impactar negativamente clientes e fornecedores, tendo reflexos diretos na empresa.

Considerando a implantação de medidas protetivas frente a problemas de ordem financeira e econômica vivenciadas por clientes e fornecedores.

Considerando o posicionamento da empresa de que todos os estágios produtivos agregam valor ao produto e que o custo do produto é arcado exclusivamente pelo último consumidor, este exigindo um produto de qualidade a um custo aceitável (diferenciação e custo).

Permite-se concluir o satisfatório entendimento pelos gestores acerca da cadeia de valor e do gerenciamento dos elos antecedentes e subsequentes da cadeia tanto para obtenção de vantagens competitivas quanto para ações corretivas e protetivas.

C) Constatar a implementação ou não de um sistema mínimo de informações voltado a decisões estratégicas.

Considerando a suficiência informacional da empresa acerca do valor e da quantidade de compras realizadas pelos seus principais clientes, informações obtidas via sistema de informação gerencial.

Considerando a insuficiência informacional acerca do valor e volume de vendas realizadas pelos seus principais fornecedores.

Considerando a insuficiência informacional acerca do valor e quantidade realizada pelos seus principais fornecedores aos seus concorrentes.

Considerando a insuficiência informacional acerca da estrutura contábil patrimonial, financeira e de custos de seus principais concorrentes.

Considerando a inexistência de qualquer tipo de relação com seus concorrentes, ou seja, nulo o tráfego de dados entre estes elos.

Permite-se apontar a carência na empresa de um sistema voltado a captar informações quantitativas e qualitativas amplas, visualizadas no ambiente próximo da empresa referentes aos principais fatos, desempenho, estruturas, métodos, que no médio e longo prazo podem trazer para a empresa diferenciais competitivos.

REFERÊNCIAS

ARIMA, Carlos Hideo. Sistemas de informações gerenciais. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BAUMAN, Zygmunt. **Globalização as consequências humanas**. Rio de Janeiro: Editora Jorge Zahar, 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

_____; LAUSCHNER, Marco Antonio. Gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v.15, n.2, p. 53-84, ago./2004.

BOAVENTURA, Edivaldo. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2004.

DIEHL, Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeiros**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMENEZ, Levi; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Contabilidade para gestores: Uma abordagem para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2011.

HANSEN, Don R.; MOWEN Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Disponível em: <<http://www.ifac.org/>>. Acesso em: 02 set. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOURENSI, Adriano. **Gestão estratégica de custos no sistema agroindustrial do trigo sob a ótica da indústria moageira: o caso de um moinho estabelecido no Rio Grande do Sul**. 2008. 184 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, 2008.

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

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade a controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan/abr. 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MIRANDA, Luiz Carlos. Gerenciamento da cadeia de valor. In.: SCHMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre. Bookman, 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MULER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Revista Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, jan-abr/2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade Básica**. 13.ed. São Paulo: Fase, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

_____; NAGATSUKA, Divane A. S. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Editora Futura, 2000.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projeto de pesquisa, TGI, TCC, monografia, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de contabilidade básica: uma introdução a prática contábil: textos e exercícios**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Elias; NAGANO, Marcelo Seido. Gestão estratégica de custos. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/ Artmed, 2002.

PEREIRA, H. J. Os novos modelos de gestão: análise e algumas práticas em empresas brasileiras. São Paulo: EAESP- FGV, 1995. Tese de Doutorado.

PEREZ JR, José Hernandez; BEGALLI, Glauco Antonio. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

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

_____; BORINELLI, Márcio Luiz. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. ano 4, v. 1, n. 7, jan./jun., p.145-165, 2007.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2002.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

_____. **Competitividade na cadeia de valor**: um modelo econômico para tomada de decisão empresarial. Curitiba, Juruá: 2002.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George Walter; FIGUEIRA, Luiz Augusto Pereira de Andrade (Rev.). **Princípios de sistemas de informação**: uma abordagem gerencial. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, Robert. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário preliminar

Objetivo: Orientar o pesquisador na caracterização da empresa objeto do estudo bem como levantar evidências iniciais acerca da gestão estratégica de custos.

1 - Qual o ano de fundação da empresa?

2 - A empresa tem organização/administração familiar?

3 - A empresa está constituída na forma de:

- () Sociedade Empresária Limitada – LTDA
- () Empresário – Firma Individual
- () Outra, qual?

3 - Qual o segmento onde a empresa atua? Descreva de forma ampla em que consiste a atividade da empresa.

4 - A empresa sempre atuou neste segmento? Caso negativo, quais foram os motivos que levaram a esta mudança?

5 - Quais os estados/regiões onde a empresa atua?

6 - Qual o número de itens comercializados pela empresa?

7 - Qual o número de clientes e fornecedores cadastrados?

8 - Qual o número de funcionários colaboradores da empresa?

9 - Qual o sistema de custo adotado pela empresa?

10 - No segmento atuante, a empresa prioriza:

- () Liderança em custos;
- () Liderança em qualidade;
- () Ambas as lideranças.

11 - Com relação aos processos internos da empresa, buscando dissipar seus direcionamentos/estratégias bem como avaliar desempenho, a empresa realiza:

- () Reuniões periódicas com os gerentes ou responsáveis por cada setor;
- () Reuniões com todos os integrantes de determinado setor;
- () Reuniões com todos os colaboradores da empresa;

12 - Com relação à mão de obra empregada em suas atividades a empresa:

- () Estabelece vínculo empregatício;
- () Não estabelece vínculo empregatício;
- () Ambas

13 - Para atividade de venda e distribuição dos produtos a empresa utiliza:

- () Frota própria de veículos; - ____ carros, ____ caminhões, ____ carretas.
- () Frota terceirizada de veículos - tendência apontada em estudos correlatos;

Transporte misto.

14 - Porque a empresa entende ser mais apropriada a forma de comercialização e distribuição assinalada na questão 13?

15 - As vendas e as relações com os clientes são desempenhadas:

- Com vínculo empregatício;
- Sem vínculo empregatício - tendência apontada em estudos correlatos
- Ambas

16 - Porque a empresa entende ser mais apropriada a forma de vendas e relacionamento assinalada na questão 15?

17 - Com relação aos clientes a empresa a empresa mantém contato:

- Continuadamente, independentemente dele comprar ou não.
- Apenas para concretizar compras;
- Intenso, integrando o cliente ao ambiente a qual a empresa está inserida, aceitando sugestões dadas por eles.

18 - Excetuando-se os fornecedores dos produtos, como a empresa trata os demais custos/despesas da atividade? Há um gerenciamento sobre eles(as)?

19 - A empresa realiza marketing direcionado? Caso possua, está voltado a que integrante da cadeia produtiva? Discorra sobre o seu entendimento.

20 - A empresa detém a exclusividade na intermediação de algum produto?

- Sim
- Não

21 - Caso resposta anterior seja afirmativa, em que exercício efetivou-se esta relação? Quais foram os resultados percebidos pela empresa em função deste acontecimento.

22 - Algum fato relacionado a fornecedores impactou a forma de gerir esta relação? Caso positivo este veio a impactar a estrutura patrimonial/financeira da empresa?

APÊNDICE B – Roteiro de entrevistas

ENTREVISTA: CONTROLADORIA E SEUS ARTEFATOS

Objetivo: Captar a empregabilidade na empresa objeto do estudo, mesmo que inconsciente, dos preceitos acerca da controladoria e seus artefatos.

- 1 - Com relação a atividade da empresa, quais os impactos ocasionados pelo advento da globalização?
- 2 - Alguma alteração na estrutura interna da empresa foi percebida com a globalização?
- 3 - Com relação a clientes e fornecedores. Alguma alteração pode ser evidenciada acerca do tratamento e seleção destes?
- 4 - Crescimento sustentável é o objetivo maior das empresas. Quais ações a empresa desenvolve na busca por este ideal?
- 5 - A inserção dos preceitos de controladoria é vista como fundamental para uma gestão empresarial eficiente. Qual seu nível de entendimento acerca da controladoria? A empresa utiliza alguma ferramenta, cujo amparo está na controladoria, para planejamento, controle e decisão?

ENTREVISTA: GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Objetivo: Captar a empregabilidade na empresa objeto do estudo, mesmo que inconsciente, dos preceitos acerca da gestão estratégica de custos, artefato da controladoria.

- 1 - Em observância ao processo de gestão, quais as ferramentas utilizadas e julgadas como estratégicas para a empresa?
- 2 - Com relação aos elementos estratégicos abaixo, relate como eles são percebidos pela empresa.
 - * Missão, metas e objetivos:
 - * Principais características dos produtos comercializados:
 - * Grau de satisfação de clientes e fornecedores:
 - * Amplitude dos produtos comercializados:
- 3 - Todas as empresas estão inseridas num ambiente mutável e competitivo, necessitando uma rápida adaptação. A empresa reconhece tal afirmação e como a empresa se adapta a tais mudanças?
- 4 - Qual o seu entendimento de posicionamento estratégico relacionando-o com a sua empresa?
- 5 - Qual a importância que a empresa atribui as informações acerca de clientes e fornecedores?

6 - É necessário que a empresa represente a realidade que a cerca, agindo também sobre elementos, externos. Como a empresa obtém as informações sobre estes elementos?

7 - Algum curso específico tomado pela empresa com relação a clientes ou fornecedores teve como resultado redução significativa de custos? Em que exercício esta se deu?

ENTREVISTA: CADEIA DE VALOR

Objetivo: Perceber o grau de entendimento e gerenciamento dos responsáveis pelo processo decisório na empresa acerca da cadeia de valor.

1 - A empresa reconhece ser influenciada por fatores não controláveis externos à organização e que estes requerem constante adaptação? Algum exemplo pode ser observado?

2 - A empresa consegue estabelecer uma clara definição de ambiente externo e a sua subdivisão em próximo e remoto?

3 - A empresa entende participar de uma sequência de atividades que iniciam com a origem dos recursos e vão até o descarte do produto pelo último consumidor, e a necessidade de gerenciar esta sequência?

4 - Diversos acontecimentos de ordem econômica, financeira dentre outros podem criar problemas para clientes e fornecedores. A empresa tem ciência que tais acontecimentos podem impactar seus resultados?

5 - Partindo da premissa que todos os processos internos da empresa agregam valor ao produto, a partir de que estágio da cadeia produtiva a empresa reconhece a existência da criação de valor?

6 - Na ótica da empresa, os clientes estão dispostos a pagar por um produto com qualidade superior?

7 - Na concepção da empresa, quem arca com os custos de todo o processo produtivo da empresa?

- () A própria empresa
- () O consumidor
- () Não sei ou sem opinião

ENTREVISTA: SIGE - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Objetivo: Constatar a implementação mínima ou não de um sistema de informações voltado a decisões estratégicas.

1 - A empresa conhece o valor e a quantidade de compras realizadas, na empresa, pelos seus principais clientes? Caso positivo, como esta informação é obtida?

- 2 - A empresa conhece o valor e a quantidade de compras realizadas, nos concorrentes, pelos seus principais clientes? Caso positivo, como esta informação é obtida?
- 3 - A empresa conhece quanto, em valor e quantidade das compras, de seus clientes, efetuadas junto aos seus concorrentes? Caso positivo, como esta informação é obtida?
- 4 - A empresa conhece o valor e a quantidade de vendas realizadas pelos seus principais fornecedores? Caso positivo, como esta informação é obtida?
- 5 - A empresa conhece o valor e a quantidade de vendas realizadas pelos seus principais fornecedores aos seus concorrentes? Caso positivo, como esta informação é obtida?
- 6 - Com relação à estrutura contábil patrimonial de seus principais concorrentes, a empresa tem conhecimento dela? Caso positivo, como esta informação é obtida?