



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 07.07.2012. Revisado por pares em: 05.11.2012. Reformulado em: 21.11.2011. Avaliado pelo sistema double blind review.

ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO PARA IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE BENEFICIAMENTO DE AÇO INOXIDÁVEL

ANALYSIS OF STRATEGIC POSITIONING FOR IMPLEMENTATION OF THE STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS: A CASE STUDY IN A COMPANY SECTOR IMPROVEMENT OF STAINLESS STEEL

ANÁLISIS DE POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO PARA LA APLICACIÓN DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS: UN ESTUDIO DE CASO EN UNA EMPRESA DEL SECTOR DE MEJORA DE ACERO INOXIDABLE

Autoras

Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti

Mestranda do Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Endereço: Rua Jonaldo Matias de Oliveira, 97 – Santa Tereza
CEP: 59145-400 Parnamirim-RN – Brasil. Telefone: (84) 3272-8247 / 8826-2247
E-mail: aparecidacavalcanti@uol.com.br

Helem Mara Confessor Ferreira

Mestranda do Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Endereço: Rua Campo Santo, 45 - Centro, CEP 59200-00
Santa Cruz-RN - Brasil. Telefone: (84) 9643-0446
E-mail: helemmaracf@hotmail.com

Aneide Oliveira Araujo

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP). Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Endereço: Av. Senador Salgado Filho. S/N - Campus Universitário - Lagoa Nova CEP 59076-000 - Natal-RN - Brasil.
Telefone: (84) 3215-3486.
E-mail: aneide@ufrnet.br

RESUMO

A Gestão Estratégica de Custos auxilia os gestores no processo de redução de custos e, simultaneamente, no fortalecimento da sua posição estratégica. Nessa perspectiva, o presente estudo tem como objetivo investigar a integração existente entre o posicionamento estratégico e a gestão de custos de uma empresa beneficiadora de aço inox. Para tanto, realizou-se uma pesquisa exploratória, através de um estudo de caso, utilizando como técnica de coleta de dados a entrevista não-estruturada e pesquisa documental. Observou-se que seu posicionamento estratégico está orientado para a estratégia de diferenciação, e que no primeiro estágio da cadeia de valor, a seleção dos fornecedores, já começa o processo de agregação de valor da empresa, que garante a qualidade aos seus produtos. Verificou-se que fatores como ociosidade da produção e investimentos em inovação tecnológica não são considerados pela administração na determinação de seus direcionadores de custos. Concluiu-se que, o sistema de custeio utilizado pela empresa é ineficiente comprometendo a implementação de uma gestão estratégica baseada em informações de custos que lhe proporcione uma vantagem competitiva. E, para que seja implantada a GEC, a empresa deve, em princípio, conhecer a sua cadeia de valor, em especial seus direcionadores de custos, adotando um sistema de custeio capaz de mensurá-los.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Posicionamento Estratégico. Direcionadores.

ABSTRACT

The Strategic Cost Management helps managers in the process of reducing costs, while simultaneously strengthening its strategic position. From this perspective, this study aims to investigate the integration between the strategic positioning and cost management of a stainless steel processing company. To this end, we carried out an exploratory research through a case study, using data collection technique to non-structured interviews and documentary research. It was observed that strategic positioning is oriented differentiation strategy, and that the first stage of the value chain, the selection of suppliers, has begun the process of adding value of the company, which guarantees the quality of their products. It was found that factors such as idleness of production and investments in technological innovation are not considered by management to determine its cost drivers. It is concluded that the costing system used by the company is committing to inefficient implementation of a strategic management based on cost information that gives you a competitive advantage. And, to be deployed GEC, the company should, in principle, know your value chain, particularly its cost drivers, adopting a costing system able to measure them.

Keywords: Strategic cost management. Strategic positioning. Drivers.

RESUMEN

La Gestión Estratégica de Costos ayuda a los administradores en el proceso de reducción de costes y al mismo tiempo fortalecer su posición estratégica. Desde esta perspectiva, el presente estudio tiene como objetivo investigar la integración entre el posicionamiento estratégico y los costos de administración de un acero inoxidable Beneficiadora. Por lo tanto,

se realizó una investigación exploratoria a través de un estudio de caso, utilizando como técnica de recolección de datos en entrevistas no estructuradas y la investigación documental. Se observó que el posicionamiento estratégico es la estrategia de diferenciación orientada, y que la primera etapa de la cadena de valor, la selección de proveedores, ahora comienza el proceso de adición de valor de la compañía, lo que garantiza la calidad de sus productos. Se encontró que factores como la inactividad de la producción y la inversión en innovación tecnológica no son considerados por la gerencia en la determinación de sus parámetros de costes. Se concluye que el sistema de costeo utilizado por la empresa se compromete a la aplicación ineficaz de gestión estratégica basado en la información de costos que le da una ventaja competitiva. Y, para ser desplegados en GEC, la empresa debería, en principio, conocer su cadena de valor, en particular a sus conductores de costos, la adopción de un sistema de costos capaz de medirlos.

Palabras clave: Gestión Estratégica de Costos. Posicionamiento Estratégico. Conductores.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade possui papel importante no auxílio à tomada de decisão e na definição das estratégias que compõem o processo de gestão das organizações. É uma área que tem se destacado pelo aporte dado aos gestores é a Contabilidade de Custos.

Para Drury (2007, p. 29) a contabilidade de custos é definida como um sistema que apura os custos que são usados para medir o lucro e avaliar os inventários, para tomar decisões, para medir o desempenho e controlar o comportamento das pessoas.

O surgimento da contabilidade de custos remonta ao período da Revolução Industrial na Inglaterra no final do século XVIII, tendo registros de utilização de sistemas de custos antes mesmo do século XIV (GARNER, 1947). Sua evolução ao longo do tempo acompanhou o desenvolvimento da indústria e hoje a informação produzida pelo sistema de contabilidade de custos tem sido reconhecida pela sua importância no apoio ao processo de tomada de decisão (DRURY, 2007; e.g.).

Para auxiliar os gestores nesse processo, reduzir os custos e integrar a administração geral da empresa com a dos custos é que surgiu a chamada Gestão Estratégica de Custos (GEC). A implementação da GEC foi impulsionada partir da década de 70 com o advento da utilização de tecnologias de produção inovadoras e formas de gestão organizacional cada vez mais modernas, tais como: *Just-in-Time* (JIT), *Total Quality Control* (TQC), *Total Quality Management* (TQM), *Flexible Manufacturing System* (FMS), *Computer Integrated Manufacturing* (CIM) (SHANK, 1989; EL-DYASTY, 2007).

O uso dessas tecnologias objetivava maximizar a utilização dos recursos aplicados nos processos produtivos o que deu ênfase à preocupação das organizações com seus custos, levando-as a utilizarem estrategicamente as informações sobre custos em seu processo decisório.

Na GEC busca-se melhorar a capacidade competitiva criando valor para a organização através do valor percebido por seus clientes. Para isso é fundamental que haja alinhamento entre a estratégia definida pela empresa e a maneira como é conduzida a gestão. Diante disso, surgiu o seguinte questionamento: existe integração entre o posicionamento estratégico adotado por uma empresa beneficiadora de aço inox e a sua gestão de custos?

Neste sentido, o presente estudo se propõe analisar a integração entre o posicionamento estratégico e a gestão de custos adotados por uma empresa beneficiadora de aço inox. Para tanto a busca-se atingir os seguintes objetivos específicos: (i) identificar o posicionamento estratégico utilizado pela empresa para alcançar vantagem competitiva; (ii) identificar como são mensurados os custos da produção; (iii) analisar como as práticas de gestão de custo são utilizadas pela empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ESTRATÉGIA

Para Ansoff e McDonnell (1993, p. 69), estratégia é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização na qual se define qual o produto a ser desenvolvido, a tecnologia a ser utilizada, o mercado de atuação e o comportamento frente aos concorrentes.

Por sua vez, Potter (2004) conceitua estratégia como a definição do lugar de destino e a escolha dos caminhos básicos para se chegar até lá. É optar pela área de negócio na qual se vai trabalhar; é definir se a ênfase estará na produção ou nos serviços, no custo ou na diferenciação. Dessa forma, a estratégia deve contemplar a empresa e o seu mercado alvo.

Em outras palavras, o estabelecimento da estratégia conduziria a empresa na busca por uma posição competitiva no mercado que represente uma situação favorável perante seus concorrentes.

De acordo Wright, Kroll e Parnell (2000) podem-se destacar três etapas no processo de gestão que acarretariam na determinação da missão e dos objetivos da organização e, por consequência, na gestão estratégica de custos: (i) formulação da estratégia, que corresponde ao desenvolvimento da estratégia; (ii) implementação da estratégia, que significa colocar a estratégia em ação; (iii) controle estratégico, correspondente a monitorar e modificar a estratégia, ou sua implementação, para assegurar que os resultados desejados sejam alcançados.

Já autores como Shank e Govindarajan (1997) relatam que o posicionamento estratégico depende da inter-relação entre dois aspectos: a missão ou meta e a forma como a empresa escolhe para competir e manter uma vantagem competitiva.

Nesse sentido, a estratégia competitiva tem por finalidade estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência do mercado. Porter (1989) acrescenta que dessa relação surgiriam três estratégias que se caracterizariam em formas de obter vantagem competitiva: liderança de custo; diferenciação; enfoque.

A estratégia de liderança em custo é resultante, principalmente, do permanente e disciplinado controle dos custos, no projeto do produto, sua produção, distribuição e assistência pós-venda, concentrando esforços na manutenção de preço inferior ao dos concorrentes sem, no entanto, acarretar em prejuízos na qualidade dos serviços prestados ao cliente.

A estratégia de diferenciação significa criar uma singularidade para o produto, visando atender clientes com necessidades específicas através de produtos personalizados. Nesse tipo de estratégia busca-se a valorização dos atributos dos produtos ou serviços em preferência do menor preço podendo ser operacionalizada de várias maneiras: por meio da marca, das especificidades e atributos do produto, de serviços personalizados pré e pós-venda, de alternativas de financiamento, entre outras (MURRAY, 1988).

A estratégia de enfoque (ou focalização) conforme Porter (2004) ocorre quando se escolhe como foco um determinado grupo comprador ou um segmento de produtos. Nessa

estratégia a empresa deve ser capaz de atender a um público alvo, de forma mais efetiva do que seus concorrentes que competem em nível amplo e que não têm esse foco de atendimento. Em uma estratégia de focalização se reconhece que nem todos os segmentos são os mesmos, dadas as capacidades diferenciadoras e capacidades potenciais da organização.

Contudo, Hansen e Mowen (2001) esclarecem que muitas empresas, na definição do seu posicionamento estratégico, não escolhem apenas uma estratégia geral, mas uma combinação ótima dessas três abordagens estratégicas gerais desenvolvidas por Porter.

2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Segundo Martins (2003, p. 297, grifo do autor), a expressão ‘gestão estratégica de custos’ vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. Ela requer análises que vão além dos limites da entidade, tornando-se necessário conhecer não apenas os custos de cada organização, mas dos seus fornecedores e clientes, identificando ao longo da cadeia de valor (até chegar ao consumidor final) onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Do ponto de vista estratégico as empresas buscam crescimento e sobrevivência no mercado e o atingimento desses objetivos resultam em decisões que afetam a posição competitiva da empresa a longo prazo. É através dessa vantagem que elas alcançarão o que buscam, sendo, por sua vez, a gestão estratégica de custos, por meio da utilização dos dados de custos, responsável por desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão vantagens competitivas sustentáveis (HANSEN; MOWEN, 2001 p. 423).

A vantagem competitiva que as empresas buscam representa a criação de valor para o cliente, devendo esse valor ser criado a um custo igual ou menor ao produzido pela concorrência, sendo representado pela diferença entre o que lhe é ofertado, incluindo o serviço ou entrega do produto até sua satisfação e o custo que é despendido por ele.

Nesse sentido, a gestão estratégica de custos busca analisar as atividades nas quais pode haver redução de tempo dos ciclos operacionais, bem como as que agregam valor, com o intuito de reduzir os custos inerentes à sua cadeia produtiva. Para que seja feita essa análise faz-se necessário conhecer o cenário que a empresa atua, suas relações com fornecedores e clientes bem como seu posicionamento estratégico.

Segundo Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos é resultado de três temas extraídos da literatura sobre gestão de custos, os quais possibilitam às organizações compreender as atividades e configurações que lhes proporcionam vantagens competitivas, selecionar mercados e clientes, além de identificar os fatores que efetivamente provocaram os custos na empresa. São eles: (a) cadeia de valor; (b) posicionamento estratégico; e (c) direcionadores de custos.

2.2.1 CADEIA DE VALOR

Conforme Shank e Govindarajan (1993, p.13),

“a cadeia de valor para qualquer empresa, em qualquer negócio, é o conjunto interligado de todas as atividades que criam valor, desde uma fonte básica de matérias-primas, passando por fornecedores de componentes, até a entrega do produto final às mãos do consumidor”, possibilitando a compreensão do contexto produtivo da empresa.

Outra definição dada à cadeia de valor, diz que esta “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. 149). Esses autores sugerem que existe

imprecisão na definição dada por Shank e Govindarajan, alegando que há incorreções em função das delimitações do conceito, no qual o processo iniciaria com a “*origem das matérias-primas básicas*” e encerrar-se-ia com a “*entrega do produto final nas mãos do consumidor*”. Eles entendem que tal definição restringe o início da cadeia de valor à indústria manufatureira (matéria-prima) e que ela não se encerraria com a entrega do produto ao cliente, visto que há de se considerar outros processos de agregação de valor, como o pós venda.

A análise da cadeia de valor, objetiva evidenciar as áreas que contribuem para agregação de valor, bem como a ocorrência de custos que podem ser minimizados, e inicia-se com a origem dos recursos, passando pelas cadeias de fornecedores e clientes e seguem até o encerramento da utilidade do bem ou serviço, traduzindo-se desta, conforme Araujo (2001, p. 61),

na identificação de atividades estratégicas relevantes, na compreensão dos custos e fontes de diferenciação, e na avaliação da posição delas em relação ao sistema de valor global da empresa, que é parte de um “sistema de entrega de valor”, do qual fazem parte os fornecedores e clientes. (Grifo do autor)

Diante disso, observa-se a importância da análise da cadeia de valor para o gerenciamento estratégico de custos, pois há possibilidade de conhecer, no decorrer de vários estágios do processo, as receitas e custos inerentes à cadeia, possibilitando intervenções, no sentido de investimento ou corte de produção, objetivando o aumento do desempenho econômico da empresa.

2.2.2 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Para que a empresa defina sua posição no mercado é necessário um plano de ação que irá norteá-la na busca por vantagem competitiva. Um planejamento bem elaborado propiciará-lhe as melhores condições para enfrentar o mercado como um todo.

Para Anderson e Dekker (2009) o planejamento estratégico pode ser conceituado como um processo gerencial que possibilita aos administradores alinhar a estrutura dos custos da empresa com a sua estratégia com vistas a obter um nível de melhoria contínua na relação da empresa com seu ambiente. Dessa forma, entende-se o planejamento como um processo contínuo e que embasa a escolha do posicionamento estratégico adotado pela empresa.

A empresa deve adotar um posicionamento estratégico, a fim de manter-se em posição competitiva, que deve ser definido pela alta administração, e direcionará sua postura diante do mercado (HANSEN; MOWEN, 2001). Ao definir seu posicionamento a empresa estará decidindo qual lugar ela pretende ocupar no mercado. Nesse momento ela decide, também, o que irá vender, para quem e, ainda, como evitará ou superará a concorrência.

Ressalta-se, portanto, a importância do posicionamento estratégico da empresa em virtude dos reflexos causados na forma de gerenciamento, principalmente ante as mudanças ocorridas no ambiente de atuação, que venham a interferir na sua posição no mercado.

2.2.3 DIRECIONADORES DE CUSTOS

A identificação e análise dos determinantes de custos são inerentes ao processo de gestão estratégica de custos. Faz-se necessário verificar quais os fatores que efetivamente provocam os custos na cadeia de valor da empresa e um estudo mais acurado possibilitaria a análise dos diversos elementos que interagem na formação do custo.

Para Araujo (2001, p. 68), o uso de direcionadores tem como objetivo definir relações de causa e efeito entre custos e objetos de custeio, de modo a evitar medidas arbitrárias que possam levar a decisões estratégicas equivocadas. São, portanto, parâmetros através dos quais são identificados e medidos os recursos utilizados para a elaboração de um produto.

Os direcionadores de custos são classificados, segundo Hansen e Mowen (2001), como sendo estruturais e de execução e estão vinculados à atividade organizacional desenvolvida pela empresa. O Quadro 1 exemplifica a relação de cada atividade organizacional com os tipos de direcionadores relacionados.

Quadro 1- Exemplos da relação atividade organizacional e direcionadores

Atividades Estruturais	Direcionadores de Custos Estruturais
Construir fábricas	Número de fábricas, escala, grau de centralização
Estruturar a Gestão	Estilo e filosofia da gestão
Agrupar empregados	Número e tipo de unidades de trabalho
Estabelecer complexidade	Número de linhas de produtos, de processos únicos de peças únicas
Integrar Verticalmente	Escopo, poder de compra e poder de venda
Selecionar e usar a tecnologia de processo	Tipos de tecnologia do processo e experiência
Atividade de Execução	Direcionador de Custos de Execução
Usar empregados	Grau de envolvimento
Fornecer qualidade	Abordagem da gestão de qualidade
Fornecer layout da fábrica	Eficiência do Layout da fábrica
Projetar e produzir produto	Configuração dos produtos
Fornecer capacidade	Utilização de capacidade

Fonte: Hansen e Mowen (2001, p. 427)

Shank e Govindarajan (1997) apresentam os direcionadores estruturais como os que fazem parte da estrutura econômica da empresa, e estando relacionados a cinco opções estratégicas: (a) Escala: Define o quanto de investimento é necessário para a atividade de pesquisa de desenvolvimento, produção e marketing; (b) Escopo: Define o grau de integração vertical da empresa. Sendo que o de escala define o grau de integração horizontal da empresa; (c) Experiência: O grau de experiência da empresa nas atividades executadas no presente; (d) Tecnologia: Quais são as tecnologias utilizadas em cada fase da cadeia de valor da empresa; (e) Complexidade: A variedade de produtos ou serviços oferecidos pela empresa aos clientes.

Já os direcionadores de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que depende de sua capacidade em utilizar a estrutura na realização das atividades.. Podem ser segregados em envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de elos com fornecedores e clientes.

2.3. ESTUDOS ANTERIORES

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) é um assunto recorrente nos trabalhos sobre gestão de custos. A temática já foi discutida em trabalhos como o de El-Dyasty (2007), no qual o autor analisou as ferramentas de GEC com o intuito de elaborar um framework integrado para consulta.

Martins, Neto, e Araújo (2008) realizam uma pesquisa exploratória (estudo de caso), bibliográfica e documental, com a realização de uma entrevista, com o gestor da organização, para investigar o uso da GEC no processo de tomada de decisão de uma organização do

Terceiro Setor do Estado da Paraíba, destacando-se as vantagens de se gerir, estrategicamente, os custos dessa organização.

Campos e Gozer (2008) avaliaram a intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisão e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. Diferentemente do resultado encontrado na pesquisa anterior, estes autores constaram que as cooperativas pesquisadas utilizam de forma intensa as informações produzidas pelos sistemas de custos no processo decisório, e que recorrem às informações dos referidos sistemas para: realizar investimentos; decidir sobre ampliação da planta de produção instalada; programar compra de matéria-prima; definir o nível produção e venda; formar preços de venda; determinar o *mix* de produção.

Em 2010, Souza, Silva e Pilz identificaram, através de sua pesquisa, quais formatações e práticas da GEC estavam presentes na gestão empresarial. E, contrariamente ao que preceitua a literatura, constataram haver acentuada preferência pelo uso de tradicionais práticas de gestão de custos, mesmo, em uma empresa que atua com liderança em mercados competitivos. Além disso, a não identificação objetiva dos possíveis benefícios configurou-se como um bloqueio a adoção de práticas da GEC, tais como o ABC, o ABM, o custo-meta e o custo total de uso e propriedade.

Em um “ensaio” realizado por Pinto (2011) sobre GEC, o autor buscou definir o conceito do termo “gestão estratégica de custos” analisando-o sob a ótica da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos. Como conclusão do estudo, ele apresentou algumas vantagens atribuídas à GEC como, por exemplo, a eliminação dos custos que não adicionam valor à empresa, e fez críticas à complexidade na implementação da GEC, atribuindo a esta um elevado rigor de teorias inerentes a esse modelo de gestão.

Em 2012, Souza e Heinen, partindo da premissa que a consolidação da adoção das práticas de GEC em nível internacional seria uma forma de verificar a validação que é dada pelas empresas aos desenvolvimentos teóricos apresentados pela literatura, publicaram uma pesquisa que investigava o uso de práticas da GEC identificados por estudos empíricos. Os principais achados da pesquisa indicaram disparidades com relação ao grau de utilização de algumas práticas entre os países pesquisados. No geral, constataram a ausência de utilização mais intensiva de várias práticas da GEC caracterizando uma distancia do que preceitua a literatura.

A análise dos determinantes de custos foi tema do estudo de Souza e Mezzono (2012). Através de um estudo de caso múltiplo, com três empresas gaúchas, os autores investigaram a utilização de determinantes de custo nessas empresas e concluíram que, apesar de não terem embasamento teórico, as empresas utilizam-se de indicadores de custos para gerenciar seus recursos.

Raupp *et al.* (2012), através de uma entrevista com gestores e empregados, buscaram investigar a aderência do modelo de GEC proposto por Shank e Govindarajan (1997) em uma empresa de energia elétrica. Além da entrevista, os autores utilizaram-se da análise de conteúdo para verificar o quão aderente estavam as respostas obtidas nas entrevistas com os documentos formais da empresa. Eles concluíram que a GEC já fora implementada parcialmente na empresa e que, na opinião dos entrevistados, existem fatores que facilitam e dificultam o processo de implementação da gestão estratégica de custos.

3 METODOLOGIA

O método adotado foi o estudo de caso que é uma estratégia de pesquisa de natureza empírica que investiga um determinado fenômeno. Segundo Creswell (1994, p. 12 apud GIL,

2009, p. 6) trata-se de um processo em que o pesquisador explora uma simples entidade ou fenômeno limitado pelo tempo e atividade e reúne informação detalhada utilizando uma variedade de procedimentos de coleta de dados durante um período de tempo definido.

Consoante à abordagem, a pesquisa pode ser quantitativa ou qualitativa. Dias (2000), afirma que normalmente o enfoque quantitativo é apropriado quando existe a possibilidade de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população. Esse tipo de pesquisa utiliza medidas numéricas para testar constructos científicos e hipóteses, ou busca padrões numéricos relacionados a conceitos cotidianos. Em contrapartida, a pesquisa qualitativa caracteriza-se, principalmente, pela ausência de medidas numéricas e análises estatísticas, examinando aspectos mais profundos e subjetivos do tema em estudo. Para atender os objetivos deste estudo empregou-se a abordagem qualitativa.

Para coleta de dados utilizou-se como instrumento a entrevista não estruturada de modalidade focalizada paralelamente à análise documental, a qual consistiu no exame dos relatórios gerenciais da empresa estudada. De acordo com Silva (2006, p. 64) mesmo sem obedecer a uma estrutura formal, preestabelecida, na entrevista não estruturada, o pesquisador utiliza um roteiro com os principais tópicos relativos ao assunto da pesquisa.

Nessa etapa, foi realizada uma entrevista com o administrador da organização pesquisada, ocorrida no mês de agosto de 2011, na qual foram coletados os dados qualitativos e alguns quantitativos, como, por exemplo, volume de vendas. A escolha desta empresa se deu em função da acessibilidade geográfica e da disponibilidade dos sócios em fornecer as informações necessárias ao estudo. Com intuito de preservar a identidade da empresa foi-lhe atribuído o pseudônimo “Inokiss Ltda.”.

4 ESTUDO DE CASO

A “Inokiss Ltda.” é uma empresa de beneficiamento do aço inox, com sede na cidade de Natal/RN, atuando no mercado desde 2005, com foco na produção de móveis, ferragens e acessórios em inox.

Como estratégia a empresa adota a tipologia definida por Porter (1989) como diferenciação. No trecho a seguir, retirado do site da empresa, é possível identificar tal prática:

É com este conceito [Brasildade nos detalhes] que [a “Inokiss Ltda.”] apresenta suas linhas de produtos. Diferentes pelo design, atraentes pela beleza e criatividade de seus detalhes. Por meio da arte, o aço inoxidável ganhou funcionalidade em peças exclusivas, criando formas versáteis e modernas. Uma linguagem singular traduzida em peças com acabamentos capazes de interagir com o seu ambiente.

E ainda expõe que um de seus valores constitui-se no “uso da qualidade dos produtos como diferencial competitivo para melhor atender aos nossos clientes” adotando como visão “ser referência de qualidade e inovação no segmento de acessórios em aço inox”. No decorrer da entrevista o Administrador afirmou várias vezes que a diferenciação era o “foco” da gestão.

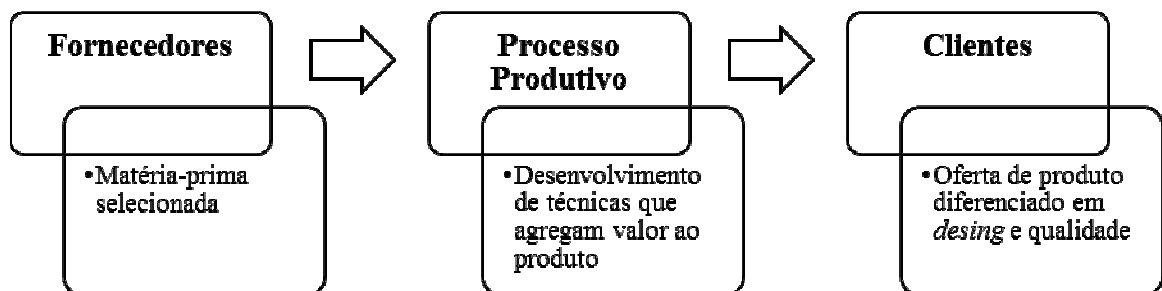
Conforme Martins, Pedrosa Neto e Araujo (2008, p. 69) uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente, ao aumentar o que este recebe. Para esses autores, uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo ao cliente que não é oferecido pelo concorrente. Assim o gestor, ao traçar a estratégia da organização, toma decisões que podem afetar a posição competitiva da empresa, devendo considerar os elementos estratégicos, tais como, o crescimento e sobrevivência a longo prazo.

4.1 CADEIA DE VALOR DA COMPANHIA INOKISS LTDA.

A composição da cadeia de valor demonstra o passo-a-passo do processo de agregação de valor por parte da empresa. O processo se inicia com a especificação do insumo a ser consumido, em seguida é feita a seleção dos fornecedores, através de uma análise criteriosa dos seus produtos, por meio de testes efetuados nas amostras que lhes são enviadas, elegendo aqueles que oferecem matéria-prima de melhor qualidade. Seus fornecedores são empresas siderúrgicas que estão localizados na região Sudeste do país, sendo que as compras realizadas não atendem a uma frequência regular, variando bastante em função da demanda da produção por encomenda. No entanto, a empresa resguarda-se com um rígido controle de estoque, considerando o prazo de entrega dessas mercadorias que, após confirmação do pedido, demoram até 30 dias para serem entregues. Os insumos fornecidos referem-se a matéria-prima “básica” para a produção, sendo elas Tubos, Tarugos e Barras-chata em aço inoxidável, cuja especificação determina a qualidade do produto.

O processo produtivo da companhia Inokiss inicia-se com a recepção desse material, que recebe o beneficiamento até transformar-se em um produto diferenciado, que é ofertado ao mercado. A cadeia de valor simplificada da empresa é demonstrada na Figura 1.

Figura 1- Cadeia de valor da companhia Inokiss Ltda.



Fonte: Elaborado pelos autores

Para formação da sua cadeia de valor, a empresa seleciona fornecedores que disponibilizem produtos com padrão diferenciado em relação ao empregado pelos produtos concorrentes. Esses fornecedores são representados por grandes indústrias de aço inoxidável. Já o processo produtivo é precedido de pesquisas em mercados como o europeu, onde a empresa participa de eventos que discutem e apresentam as tendências do setor.

Nesse primeiro estágio da cadeia de valor, observa-se que já ocorre agregação de valor ao produto final, ao selecionar os fornecedores, a empresa preocupa-se em buscar no mercado matéria-prima diferenciada para que resulte em produtos com qualidade superior aos ofertados pela concorrência.

No entanto, verificou-se que a empresa não pondera os custos inerentes à manutenção dos altos níveis de estoque, tanto de matéria-prima, como de outros insumos, que compõem o produto final, como por exemplo, os custos com mão de obra, armazenamento e manutenção dos estoques. Embora entenda que é necessário mantê-los em função, principalmente, da iminência da produção por encomendas, mas que não são analisados de forma a determinar o quanto onera o custo total de cada produto.

4.2 PROCESSO PRODUTIVO

A estrutura fabril da companhia Inokiss está dividida em duas grandes áreas, que integram o setor de produção, que são: *Preparação*, dividida nos subsetores de corte, furação/rosca/vira e usinagem, onde são confeccionados os produtos “pré-fabricados”, os quais são utilizados na composição da maioria dos produtos finais e *Montagem*, que é composta pelos setores de solda/montagem, acabamento e polimento/escovação. Em uma recente reorganização a empresa criou um setor de apoio à produção, denominado *Lixa inicial*, onde inicialmente é feita a preparação e limpeza da matéria-prima para então serem distribuídos aos setores de produção. Esse setor conta com o apoio das divisões de *Embalagem* e *Almoxarifado* que auxiliam na cadeia de valor da empresa.

O processo de reestruturação ocorrido no ano de 2010, que resultou na setorização da fábrica, trouxe benefícios que se traduziram em agregação de valor para os produtos, além de redução de custos. Com a criação do setor de Lixa inicial a empresa visou melhorar o processo de fabricação e a qualidade final de cada produto. Antes da implantação desse setor, o produto apresentava falhas que demandavam tempo extra para saná-las e mesmo assim, não eram corrigidas em sua totalidade, acarretando em um produto com qualidade inferior à proposta pela empresa. Com a implantação do setor *Lixa inicial* o tempo gasto para fabricação de cada peça diminuiu e como consequência caiu também o custo de mão de obra empregada.

A Figura 2 demonstra as fases do processo produtivo conforme alocação dos setores.

Figura 2 - Processo produtivo



Fonte: Elaborado pelos autores

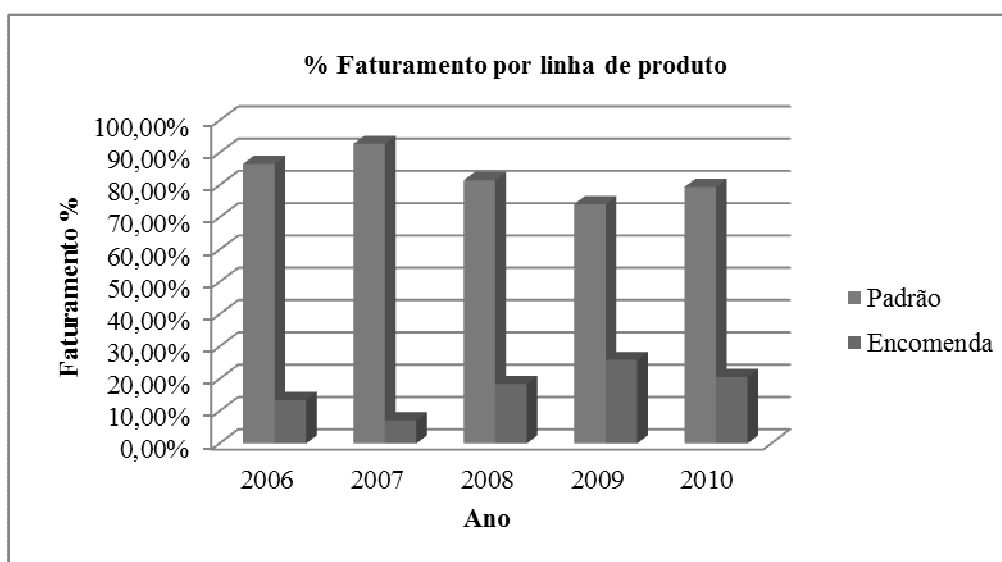
A empresa trabalha com duas linhas de produtos: padrão e encomenda. Ambas sofrem os mesmos processos de transformação. O produto padrão atende uma clientela que compreende lojistas espalhados pelo país, localizados especialmente na região sudeste, e que exige da empresa uma produção constante para atender sua demanda, enquanto que os produtos por encomenda são fabricados eventualmente e dependem do *layout* exigido pelo cliente. Esse público compreende empresas consumidoras finais do produto ou ainda pessoas físicas em geral. A representatividade de cada linha e o crescimento do faturamento está demonstrada na Tabela 1.

Tabela 1 - Representatividade por linha de produto e crescimento no faturamento

Ano	Faturamento (%)		
	Crescimento	Padrão	Encomenda
2006		86,57%	13,43%
2007	27,39%	92,80%	7,20%
2008	105,25%	81,53%	18,47%
2009	135,45%	74,12%	25,88%
2010	152,37%	79,44%	20,56%

Fonte: Dados da empresa “Inokiss”

Os dados relacionados à linha de produção da empresa estão melhor representados no Gráfico 1, no qual demonstra um crescimento na linha de produto por encomenda, denotando um avanço nesse segmento, embora a linha padrão sobressaia-se no decorrer de todo período pesquisado.

Gráfico 1- Faturamento por linha de produto

Fonte: Dados da empresa “Inokiss”

Observa-se, pelo gráfico, que a maior parte das vendas da empresa é representada pelo produto tipo padrão. Essa linha de produtos contém, em sua maior parte, acessórios para móveis como puxadores, trilhos e dobradiças, além de linhas para quarto de banho. Enquanto que a linha de encomenda varia entre móveis residenciais e comerciais, que vão de mesas de jantares e de escritórios até escadas e corrimãos.

Dentro da análise da cadeia de valor, conforme reza a literatura, é possível verificar quando uma área está contribuindo para agregação de valor, como também possibilita a diminuição de ocorrência dos custos. No entanto, o sistema de gestão de custos utilizado pela empresa Inokiss não é capaz de mensurar o retorno esperado na produção da linha de encomenda, para que possa ser comparado com a sua linha padrão. De acordo com o gestor, a demanda específica desse tipo de produto não gera informações suficientes que possa ser criado um padrão para alimentar o sistema, o que prejudica a implementação de uma gestão estratégica baseada em informações de custos.

Através da análise de conteúdo, verificou-se que há distorção entre as informações geradas pelas atividades de produção e o sistema de gestão. Entende-se que deva haver o envolvimento e treinamento dos participantes, de forma a possibilitar que o sistema gere *outputs* capazes de serem utilizados para a tomada de decisão.

Enquanto que para os produtos da linha padrão o sistema utilizado pela empresa já consegue emitir algumas informações que podem ser utilizadas para a tomada de decisão, como subsidiar informações de produtos mais rentáveis e informações relacionadas ao consumo da maioria dos recursos, por exemplo. Mas essas informações, por vezes, deixam de ser aproveitadas por não possibilitar comparações com a linha de encomenda. Dessa forma, infere-se que tais informações não estão alinhadas a GEC, uma vez que não há um método de apuração dos custos aderente ao proposto por essa metodologia.

Dentro da linha padrão, os produtos que mais influenciam no faturamento são os demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 - Principais produtos faturados

	Produto	Produção (unit.)				
		2006	2007	2008	2009	2010
1	TRILHO TB 30X10 – 2000MM POL.	274	298	317	224	292
2	PXD CAUA 50X20 – 1000MM POL.	5	177	139	157	242
3	PXD CAUA 50X20 – 1400MM POL.	5	103	137	151	174
4	DOBRAÇA REGULAVEL 1.1/4”X5/16” ESC.	0	32	115	122	223
5	PXD CAUA 50X20 – 1800MM POL.	13	53	60	61	136

Fonte: Dados da empresa “Inokiss”

Os produtos descritos na Tabela 2 integram o portfólio da empresa que conta com aproximadamente 150 produtos do tipo padrão que, conforme demonstrado no Gráfico 1, contribuem de forma expressiva para o montante do faturamento. O crescimento da empresa, demonstrado através do aumento das vendas, conforme apresentado na Tabela 1, confirma que ela vem avançando no mercado. Sua política de gestão baseada na diferenciação busca oferecer produtos com qualidade e desenhos diferenciados dos existentes no mercado. No entanto, segundo o seu Administrador, embora a empresa busque se estabelecer no mercado com essa distinção, ela sofre com a concorrência, sobretudo, pelo fato de esta copiar os seus modelos e ainda conseguir ofertá-lo com preço menor, embora ainda segundo ele, seja com qualidade inferior. Outra característica da concorrência é o fato de originar-se de países asiáticos, em especial a China, onde o gasto com mão de obra é mais barato, além de não “terem custos com estudos e criação dos produtos”, o que barateia seus produtos.

4.3 CLIENTES

A preocupação com a oferta de um produto diferenciado aos clientes é foco da gestão estratégica da empresa Inokiss Ltda. E é essa diferenciação que tem feito a empresa crescer e conquistar novos clientes. Apesar da distância entre seu parque fabril, situado no Rio Grande do Norte e seus principais clientes, localizados no centro sul do país, a empresa tem estado presente nos principais centros consumidores do país. Contando com uma equipe de representantes que atua em várias capitais do país levando regularmente suas novidades, seja através de catálogos ou mostruários, estreitando as relações entre a empresa e seus clientes.

O canal de distribuição da empresa compreende o percurso feito pelo produto desde a sua fabricação até o seu consumidor final e esse caminho varia de acordo com a linha de produção da empresa. Para os produtos padrão, cujos clientes são lojistas espalhados em

várias cidades do país, os pedidos são efetuados através dos representantes e a entrega do produto é feita através de empresas transportadoras, obedecendo a um critério de isenção de cobrança de fretes a partir de determinado valor de pedido, enquanto que os produtos encomendados já saem da fábrica com frete incluso.

A determinação da isenção do custo do frete para determinados clientes é baseada no valor total da compra, sem, contudo, considerar custos dos produtos, margem de contribuição ou outras informações que pudessem dar suporte a essa decisão.

4.4 Custos do processo de produção

Os custos atribuídos à produção são alocados de forma direta quando se trata de mão de obra e matéria-prima. Quando se trata de custos indiretos, a empresa Inokiss utiliza o método de custeio por absorção, no qual os custos como gastos com energia, mão de obra ociosa, aluguel e investimento em maquinário são rateados tomando por base as horas efetivamente trabalhadas, que por sua vez são descarregados nos respectivos setores e em seguida atribuídos aos produtos.

Essa prática de rateio dos custos não corrobora a prática sugerida para GEC, visto que, conforme apresenta a literatura, um custeio baseado em atividades (ABC) seria o mais adequado para alocação dos custos. Uma vez que os custos seriam atribuídos às atividades, tomando por base algum direcionador de custo inerente à atividade desenvolvida e, em seguida, os custos das atividades seriam atribuídos aos objetos de custo, de acordo com o seu uso (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Na empresa estudada, um possível direcionador que poderia ser utilizado para atribuir os custos às atividades de produção seria o direcionador hora. Uma vez que os projetos são definidos e, de acordo com as metas de trabalho, é estabelecido quanto a atividade irá consumir de recursos, tendo em cada atividade o recurso homem-hora.

Já para direcionar os custos da atividade a empresa poderia utilizar-se, conforme apresentado na literatura, de outros direcionadores como, por exemplo, a utilização de capacidade que, se entende, seja pertinente principalmente em ambientes com capacidade de produção ociosa.

A capacidade ociosa da empresa reflete um problema para o sistema de gestão de custos, visto que a empresa não pondera esses custos por “acreditar” que são irrelevantes se comparados ao custo de demissão e posterior contratação. Segundo o administrador, uma nova contratação acarretaria em custos superiores com treinamentos, possíveis perdas de produtos entre outros. No entanto, ao se analisar os relatórios gerados pelo sistema, observa-se que não há menção do confronto desses custos.

Embora o posicionamento estratégico da empresa não esteja focado na oferta do menor preço, ou liderança em custos, como define Porter (1989), o mercado obriga-a a diminuir suas margens para que possa tornar-se competitiva, fazendo com que haja um direcionamento para esse tipo de estratégia. Isso corrobora a literatura, quando esta diz que muitas empresas utilizam-se de mais de uma estratégia ao definirem seu posicionamento (HANSEN; MOWEN, 2001). No entanto, verificou-se que esse é um fenômeno atípico à empresa, imposto pelas condições do mercado, em especial a posição dos seus concorrentes, e que a sua estratégia está voltada para um posicionamento baseado na diferenciação, ou seja, na oferta de produtos que se distingue dos concorrentes pela qualidade e *design* diferenciados, embora, ao buscar estratégias que agreguem valor ao seu produto, a empresa acabe por diminuir seus custos, como ocorrido com o processo de setorização.

Outra forma de agregar valor aos seus produtos é demonstrada na preocupação constante que administração tem quanto a inovação e diferenciação dos seus produtos. A

empresa através do seu processo produtivo molda seus produtos de forma a diferenciá-los, primando pelos detalhes o que lhes conferem mais atratividade. Para isso, investe em maquinários específicos e quando não os encontra no mercado investe na própria fabricação. A formação de engenheiro mecânico do seu principal sócio favorece essa possibilidade de inovação. A Tabela 3 demonstra os investimentos feitos no parque fabril nos últimos cinco anos relativos à compra e construção de maquinário.

Segundo o gestor da empresa, além dos investimentos diretos no processo produtivo, a empresa também demonstra uma preocupação no processo pós venda dos produtos. Através de visitas regulares dos seus representantes, a empresa mantém contato constante com os seus clientes com o intuito de receber destes um *feedback* e, sobretudo, para “captar seus anseios e transformá-los em produtos”.

Ao ser questionado sobre como a empresa utilizava essas informações de custos e se o fato de algumas decisões não terem seus custos avaliados, o gestor respondeu que apesar de reconhecer a utilidade da informação de custos, o “know-how do empresário prevalece na empresa” e que “*atualmente* a informação de custos está sendo utilizada para definição do preço de venda do produto”. Observa-se, portanto, que não há um alinhamento entre as práticas de gestão de custos utilizadas pela empresa com as práticas preconizadas pela GEC.

Tabela 3 - Investimentos em máquinas e equipamentos

Ano	Aquisição de máquinas (prontas) R\$	Construção de máquinas R\$
2006	12.383,15	0,00
2007	119.603,10	0,00
2008	117.540,07	99.937,57
2009	74.465,99	51.706,70
2010	1.059,01	0,00

Fonte: Dados da empresa “Inokiss”

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo objetivou analisar a integração existente entre o posicionamento estratégico e a gestão de custos adotados por uma empresa beneficiadora de aço inox. Para tanto, foram analisados o posicionamento estratégico utilizado pela empresa para alcançar vantagem competitiva, as práticas de gestão de custo e a forma de mensuração dos custos da produção.

Apesar da forte concorrência com os produtos chineses, a empresa Inokiss permanece com a estratégia de oferecer produtos diferenciados buscando estabelecer-se no mercado através do diferencial competitivo baseado na qualidade dos seus produtos, operando muitas vezes e com margens inferiores àquelas desejadas, mas com foco voltado na sua consolidação no mercado baseado na qualidade.

No gerenciamento de custos, percebe-se que a empresa não considera os custos elevados com manutenção de estoques, além de fatores relevantes como a mensuração do custo da ociosidade da produção, sem precificar essa inatividade de forma a verificar o quanto tal decisão está onerando seu produto.

A empresa não se utiliza dos dados para gerenciar sua cadeia de suprimentos, pois as informações geradas através do sistema de custeio não são capazes de mensurar os ganhos ou perdas que estão sendo gerados pelas diversas ações desenvolvidas por ela. Como, por exemplo, a opção de isentar determinadas compras de pagamento de fretes, a inovação em tecnologia em busca de diferenciais competitivos que envolvem dispêndio de boa parte dos investimentos da empresa.

Nesse contexto, não é verificado se o retorno esperado na produção da linha de encomenda está de fato gerando um resultado positivo para a empresa ou se está sendo sucumbido pelo alto preço da inovação tecnológica e ainda se a isenção no serviço de entrega está agregando valor para o cliente ou refere-se a mais um custo que está diminuindo a margem de lucro do produto.

Observou-se que a apuração de custos feita pela empresa representa o esforço desta na tentativa de embasar a formação de preço de venda em detrimento de uma análise mais apurada que a leve a uma gestão estratégica que a favoreça frente aos desafios competitivos. Embora se perceba, através da análise dos investimentos feitos em reestruturação que incluíram a implantação de setores e sistemas para apuração de custos, além da predisposição definida em sua missão, que a empresa caminha para a implantação de processos que permitam tomar decisões baseadas em informações de custos.

Além disso, verificou-se a empresa utiliza-se de rateio para alocação dos custos indiretos de produção em detrimento de um método mais apropriado às práticas da GEC.

Conclui-se que as informações geradas a partir da mensuração dos custos, detalhadas nos relatórios fornecidos para análise, não a auxilia na gestão estratégica, por não conhecer seus direcionadores. Dessa forma, entende-se que a gestão de custos adotada pela empresa não está coerente com o posicionamento estratégico por ela adotado e que, independente que posicionamento seja este, ele deve estar sempre pautado no controle de custos.

Desse modo, de acordo com o que sugere a literatura, para que uma empresa venha a implementar uma gestão estratégica baseada em custos, é necessário conhecer os direcionadores dos custos para que, através do gerenciamento da cadeia de valor, se alcance uma vantagem competitiva no mercado.

Além disso, é necessário que a empresa conte com um sistema de mensuração de custos que possibilite essa análise o que não foi observado na empresa estudada. Visto que, o sistema atualmente em uso ainda não atende a essas necessidades, sendo necessários controles paralelos para apuração do custo, e ainda a utilização do *know-how* do empresário, sem embasamento científico, para auxílio a gestão na tomada de decisão.

Dentre as características de um estudo de caso está o fato de ser direcionado a pesquisas onde há limitação de tempo, dessa forma esse foi um fator limitante a esse trabalho. Além disso, em função de ser uma observação restrita a uma única empresa implica em não permitir que tais resultados sejam estendidos a outras. Embora, o que foi apurado sirva de base para outros estudos os quais podem ser direcionados no sentido de verificar como o posicionamento estratégico de uma empresa se comporta frente às imposições do mercado e de que forma a GEC interfere nesse comportamento.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, S. W., DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 1: structural cost management. **Accounting Horizons**: Jun. 2009, v. 23, n. 2, pp. 201-220.

ANSOFF, I. H.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993.

ARAUJO, A. O. **Contribuição ao estudo de Indicadores de Desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da Gestão Estratégica**, 2001. 171f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-1032002.../tde.pdf>>. Acesso em: 05 Ago. 2011

CAMPOS, G. R.; GOZER, I. C. Gestão estratégica de custos nas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná: nível de intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisão e controle. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 9, n. 1 e 2, p. 155-172, jan./dez. 2008.

CARVALHO M.; LAURINDO F. **Estratégia para competitividade**. São Paulo: Futura, 2003.

DIAS, C. A. Grupo focal: técnica de coleta de dados em pesquisas qualitativas. **Informação & Sociedade: Estudos**; v.10, n.2, 2000. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/ies/article/view/330>>. Acesso em 14 set. 2011.

Drury, C. **Management and cost accounting**. 6th ed. London: Thomson, 2007.

EL-DYASTY, M. M. **A Framework to Accomplish Strategic Cost Management**. Mansoura University. 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=704201>>. Acesso em: 10 nov. 2012

GARNER, S. P. Historical development of cost accounting. **The Accounting Review**, Wisconsin, v. 22, n. 4, p. 384-389, out., 1947.

GIL, A. C. **Estudo de Caso**. São Paulo, Atlas, 2009.

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

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance cost: the rise and fall of management accounting**. Boston, Harvard Business School, 1987

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, O. S.; NETO, C. P.; ARAÚJO, A. O. A gestão estratégica de custos nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso no estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

MOTTA, R. **A busca da competitividade nas empresas**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v. 35, n. 01, p. 12-16, 1995.

MURRAY, A. I. A contingency view of Porter's: generic strategies. **The Academy of Management Review**, Berkeley, v.13, n.3, p.390-400, Jul. 1988.

PEREIRA, E.; ARIMA, C.G.; KOBAYASHI, A.K. **A integração do sistema de contabilidade de custos aos sistemas de apoio à decisão**. Base, v.1, n.1, p.13-24, 2004.

PINTO, L. J. S.; Ensaio sobre gestão estratégica de custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade. **RAUnP**. Ano III, n. 1, out. 2010/mar. 2011. Natal/RN: Universidade Potiguar,

2011. Disponível em: <<http://repositorio.unp.br/index.php/raunp/article/view/19/20>>. Acesso em: 10 out. 2012

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

_____. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

RAUPP, S. W.; BORGERT, A.; NUNES, P.; FERRARI, M. J. R. **Eletr. Estrat. Neg.**, Florianópolis, v.5, n.1, p. 137-166, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/EeN/>>. Acesso em: 11 nov. 2012.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo, **Revista Contemporânea de Contabilidade** (Florianópolis), ano 04, v.1, n.7, jan./jun., 2007, p. 145-165. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/835>>. Acesso em 6 Ago. 2011.

SHANK, J. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**. v.1, 1989. Disponível em: <http://miha.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/196128/Shank-1989-Strategiccostmanagement.pdf>. Acesso em 10 nov. 2012.

SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, M. A. de; HEINEN, A. C. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança** (Brasília), v. 15, n. 2, p. 23-40, mai/ago 2012.

_____; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da serra gaúcha. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 4, n.1, p 131-149, jan./abr. 2012.

_____; SILVA, E. J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 9, p. 145-167, mai-ago 2010.

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