

**EXCELLENCE ENSINO SUPERIOR  
ESCOLA DE NEGÓCIOS EXCELLENCE - ENE  
FACULDADE ESCOLA DE NEGÓCIOS EXCELLENCE - FAENE  
MBA EM AUDITORIA, CONTROLADORIA E FINANÇAS.**

**ALAN MELO LISBOA**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO.**

**SÃO LUIS - MA  
2015**

**ALAN MELO LISBOA**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de MBA da Escola de Negócios Excellence como requisito final para obtenção do título de MBA em Auditoria, Controladoria e Finanças.

**SÃO LUIS - MA  
2015**

# GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO.

Alan Melo Lisboa\*

## RESUMO

O presente artigo mostra uma análise do aumento e da importância dos relacionamentos entre as empresas e a visão externa às companhias para fins de gestão de custos que vem ganhando maior atenção nos últimos tempos. Ao expandir a visão do gerenciamento de custos para além dos limites físicos, jurídico e contábil, abre-se um leque maior de possibilidades em busca dos benefícios para as próprias organizações e seus parceiros. Analisando a gestão de custos, teremos uma ideia de como se reflete sobre a cadeia de valor. E de como é vital o conhecimento para todos os membros e o seu papel dentro da cadeia. O conhecimento, a análise e o gerenciamento dos custos da cadeia como um todo, e não apenas cada entidade do elo se preocupar apenas com sua parte, pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso. Nesse sentido, a gestão de custos é um processo cooperativo de gerenciamento que inclui outras organizações além da própria empresa.

**Palavras-chave:** Estratégia. Gestão. Competitividade.

## 1. INTRODUÇÃO

Os executivos tomam decisões que podem afetar a competitividade e a rentabilidade das empresas; essas decisões resultam em acertos ou fracassos, dependendo de diversos fatores. Alguns desses fatores são internos, prováveis e estimáveis; outros são externos, imprevisíveis, alheios à vontade da campanha.

Na visão de Souza (2009, p.65).

A consideração de reflexo dos processos e atividades entre organizações gera um campo de atuação considerável para a administração. O crescimento de alianças estratégicas e de outros enfoques de cooperação nos negócios tem conduzido a resultados espetaculares.

Com o forte aumento da concorrência entre empresas, em virtude da globalização e as recentes crises mundiais, as organizações foram obrigadas a se voltarem mais para a gestão de custos como ferramenta fundamental, em alguns

---

\*Aluno do Curso de MBA em Auditoria, Controladoria e Finanças da Escola de Negócios Excellence

casos, até mesmo para tentar garantir a continuidade da empresa.

Silva (2010, p.45) afirma que:

(...) outras informações relativas aos produtos e serviços também são demandadas pelas empresas, tais como a avaliação mais precisa e permanente dos estoques, controle e mensuração de desempenho individualizados por linha de produtos e serviços, entre diversas outras. Nesse sentido, a utilização de um adequado sistema de custo é fundamental em qualquer tipo de atividade, notadamente naqueles com fins lucrativos que demandam o estabelecimento de preço de produtos ou serviços.

Em um mercado altamente dinâmico, o conhecimento e a arte de administrar são fatores preponderantes para o sucesso de qualquer instituição empresarial, com isso, não se pode dispensar o cálculo dos custos a um segundo plano, logo, constituem ferramentas de excelência na boa administração.

No desenvolvimento deste trabalho foi aplicada a metodologia de pesquisa bibliográfica, com o objetivo principal desenvolver a gestão de custo como diferencial competitivo, evidenciando que organizações podem gerenciar custos de maneira eficaz e eficiente. As pesquisas foram realizadas em livros, artigos e na internet, adequando as principais contribuições teóricas de vários autores existentes sobre o tema.

## **2. BOA GESTÃO DE CUSTOS**

Em uma gestão de custos inteligente. Por exemplo, seria desonesto reduzir custos de forma a elevar os riscos para os clientes, para seus empregados e para a sociedade em geral. Companhias aéreas de baixo custo não poderiam economizar em manutenção de aeronaves. Os fabricantes de produtos químicos devem tornar as fábricas limpas e seguras. Um corte de custos inadequado nessas áreas seria antiético e, na verdade, não econômico; o custo potencial de qualquer desastre superaria as economias da empresa.

Segundo Wileman (2009, p.8) afirma que:

Seria imediatismo e estupidez não colocar um alto valor nos relacionamentos e na confiança - entre um negócio e seus clientes entre um negócio e seus empregados. Os varejistas de vestuário poderiam reduzir os custos sendo exigente ao aceitar devolução de produtos, mas perderiam a fidelidade dos clientes e negócios futuros. As empresas poderiam tratar

seus empregados como commodities descartáveis, mas isso diminuiria a qualidade, a produtividade e a credibilidade da comunidade. Esses tipos de considerações são corretos tanto moral quanto economicamente. O cuidado com clientes e empregados não está em conflito com uma boa gestão.

As considerações mais difíceis estão em torno das distinções entre o bom investidor no crescimento futuro e os custos inadequados e excessivos da atualidade. Fazer essa distinção de maneira eficaz é uma das principais habilidades do gerente de custos.

Wernker (2008, p.157) descreve que:

Gerir a aplicação dos recursos é crucial, sejam recursos materiais, financeiros, de informação, humanos, de comunicação ou tecnológicos. A ênfase na gestão vem da necessidade de aperfeiçoar continuamente os processos de negócio, pelo aprendizado e inovação permanentes. Novos métodos de gestão, novas ferramentas de apoio, novos sistemas de informação, tudo isso representa o esforço por aperfeiçoar a gestão.

No contexto atual de competição acirrada, verifica-se que o ciclo de vida dos produtos vem sendo progressivamente reduzidos. Além disso, existe um grau acentuado de personalização de produtos, ao mesmo tempo em que as empresas apresentam linhas de produção diversificadas. Em função desse cenário, as empresas precisam modificar continuamente sua estrutura operacional e, em consequência, sua estrutura de custos.

Meghiorini (2007, p.89) relata que:

A preocupação das empresas hoje, não está focada apenas nos custos de produção. Também são relevantes os custos de pesquisas de desenvolvimento, os custos da engenharia com projetos e desenhos e os custos relacionados ao marketing, à logística e ao atendimento ao cliente.

Os custos de uma empresa resultam da combinação de diversos fatores, entre eles podemos destacar alguns como: a capacitação tecnológica e produtiva relativa a processos, produtos e gestão; os níveis de atualização da estrutura operacional e gerencial; e a qualificação da Mão de obra. De modo geral, reflete nos custos uma série de variáveis, tanto internas como externas.

Hansen; Mowen (2001, p.225) afirma que:

A gestão estratégica de custos é o uso de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva. O sucesso dos negócios depende do crescimento e do custo, o crescimento

é empolgante para todos: os gerentes, empolgados, analistas financeiros e jornalistas, porém, os custos são monótonos e deprimentes, mas a realidade é como o golfe: grandes tacadas para impressionar e pequenas tacadas para ganhar dinheiro.

A gestão de custo é crucial. É necessário muito tempo e energia para desenvolver as vendas e os clientes fiéis. É difícil contar com receitas de um período para outro, mas, com os custos, é o contrário. Não é preciso ser um gestor experiente para deixar esse aspecto do negócio sobre controle.

### **3. OS LIMITES DA ORGANIZAÇÃO**

A abordagem sistêmica é importante no gerenciamento das empresas porque as atividades por elas realizadas, bem como seu desempenho, influenciam e são influenciadas, direta ou indiretamente, pelo ambiente que as cercam. Nesse sentido, a empresa caracteriza um sistema exposto e mutável que interage com seu ambiente, o qual pode ser dividido em dois: remoto e próximo.

Para Zeferino (2010, p.75) compõe o ambiente remoto no custo:

O ambiente remoto de uma empresa compõe-se de entidades que, embora possam não se relacionar diretamente com ela, possuem autoridade, domínio ou influência suficientes para definir variáveis conjunturais, regulamentares e outras condicionantes da sua atuação. Exemplos dessas entidades são: governos, entidade regulatórias e fiscalizadoras, entidade de classe, associações empresariais, entidades de outros segmentos, governos de outros países.

Neste ambiente estão localizados os agentes, as variáveis e os fenômenos que influenciam o modo de operar da empresa através de relacionamentos indiretos tais como: governos, a sociedade, fundos monetários, organizações de terceiro setor e outros países. Essas entidades normalmente atuam com influência significativa nos fatores macroeconômicos taxas de juros, impostos, PIB, cultura normas e fiscalização.

Catelli (2001, p.150) define o ambiente próximo como:

O ambiente próximo da empresa compõe-se de entidades que compõem o segmento em que atua e compete, tais como: fornecedores, concorrente, clientes, consumidores. As variáveis que determinam a amplitude da gestão de cada uma dessas entidades referem-se aos preços, volumes, qualidade,

prazos de entrega, prazos de pagamento, etc. E caracterizam as transações realizadas entre as mesmas.

No âmbito operacional (ambiente próximo), estão os agentes que também influenciam o modo de operar da empresa, porém com os quais eles mantêm contato direto, realizando transações com a maioria deles, como é o caso dos fornecedores, clientes, concorrentes e a comunidade. Dentre eles, destacam-se os clientes e fornecedores.

Wileman (2008, p.3) conclui que:

Todas as atividades necessárias à entrega do produto ou serviço ao consumidor final, agregadas em uma cadeia de suprimentos, merecem a atenção das organizações, obrigando-as a expandirem o seu foco de análise, preocupando-se não apenas com a sua estratégia de negócios e decisões internas, mas principalmente com todos os elementos da cadeia que podem influenciar o seu desempenho.

As empresas não podem mais contar com vantagens competitivas duradouras, mas precisam ter uma série de competências temporárias. A análise estratégica da cadeia de valor e a gestão de custo podem facilitar nas decisões gerenciais.

#### **4. RELACIONAMENTO ENTRE CLIENTES E FORNECEDORES**

A criação e o desenvolvimento de produtos passam por atividades interligadas, que são influenciadas pelos desempenhos umas das outras, ou seja, o modo como às atividades dos fornecedores são executadas afetam os custos ou o desempenho das atividades de uma empresa e estes afetam o desempenho de seu cliente.

Souza (2009, p.68) descreve que:

O reconhecimento de que existem inter-relacionamentos complexos entre as atividades realizadas internamente e externamente à empresa é fundamental para gestão, porque essa perspectiva ampla, externa à empresa, é uma visão estratégica, por meio da qual podem mitigar ameaças e vislumbrar inúmeras oportunidades.

Esse reconhecimento da integração entre os agentes, influenciada desde a concepção, projetos e desenvolvimento dos produtos, amplia o quadro e o leque

de possibilidade do processo de gestão; então, gerenciar essas influências é estratégico e pode trazer ganhos e evitar perdas para a empresa.

"O projeto determina diversas prioridades (dimensão do produto, qualidade do material, cuidados com transporte e armazenamentos etc.) que vão impactar o custo total de uso e propriedade do produto até o final do seu ciclo de vida útil". Segundo Pinto (2008, p.97), as características do material afetam a natureza e o tipo de negociação com os fornecedores, as práticas de compras, os requisitos de inspeção, a qualificação requerida dos funcionários dentre outros.

Para Shank; Govindarajan, (2008, p.191).

O relacionamento entre a empresa e seus principais fornecedores é fator de extrema importância, pois é através dela que se realiza o processo de suprimento da produção (compra de materiais). Os fornecedores não apenas produzem e entregam os insumos a serem usados nas atividades de uma empresa, mas também influencia de modo importante, a sua posição de custos ou de diferenciação.

Precisamos entender quanto o negócio é importante para cliente e fornecedor e vice-versa. Qual o percentual de seus custos eles representam e quanto ele é crítico para o funcionamento do negócio e com que facilidade pode encontrar um substituto.

## **5. LIMITES ESTRATÉGICOS**

Considerando-se a importância da abordagem sistêmica, o entendimento das potencialidades de cada agente torna-se um importante passo a ser dado na gestão de custos de uma organização; para isso, é necessário identificar corretamente a cadeia de valor em que a empresa opera e seleciona um segmento como foco prioritário de gestão.

Souza (2009, p.35) afirma que:

Diversos fatores influenciam esse processo de identificação do segmento relevante da cadeia, como o custo do produto, as dependências tecnológicas entre os parceiros, os custos de transação, a especificidade de ativos, a reversibilidade dos investimentos, os incentivos para as empresas e a alocação de direitos de decisão.



A superioridade competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos.

Wernke (2008, p.135) cita que:

A globalização, caracterizada pelo mercado dinâmico e turbulento e pelo avanço tecnológico, proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a um grau maior de flexibilidade para garantir a sobrevivência nesse contexto de alta concorrência.

O assunto tornou-se mais relevante quando se percebeu que as organizações estão inseridas em processo evolutivo cada vez mais rápido. Em tempos passados, era raro falar sobre fusão, aquisições, joint ventureis etc., caracterizando um estado menos dinâmico da vida das organizações. Atualmente, dentro do novo contexto organizacional, o ambiente competitivo tornou-se mais agressivo, complexo e global; as cadeias de organização estão num processo mais dinâmico, aumentando a velocidade de transformação.

"Uma das principais consequências desse fenômeno é a marginalização do conceito de vantagem competitiva sustentável. Quanto mais rápido a velocidade evolutiva de um setor, mais temporária é a vantagem competitiva de uma empresa". Segundo (PORTER, 1991, pág. 235).

É importante salientar que essa visão contrasta com o pressuposto da maximização do benefício individual. Ao perseguir a otimização dos ganhos de todo um segmento da cadeia de valor, as entidades precisam maximizar seus ganhos, desde que respeitados os direitos de todos os demais stakeholders.

## **6. CADEIA DE VALOR NA GESTÃO DE CUSTOS**

A constante inovação e a intensa complexidade das transações entre empresas representam desafios permanente para a contabilidade gerencial. Um desses desafios é a mensuração econômica dos eventos e fornecimentos de informações gerenciais para coordenação e controle das atividades realizadas entre as organizações. O objetivo é dar suporte a ações gerenciais efetivas, tais como:

planejamento estratégico, gestão estratégica, levantamento e alocação de receitas e custos e, afinal, a tomada de decisão como um todo o mais objetivo possível.

Fernandes (2012, p.156) referência que:

As referencias que balizam uma cadeia de valor inicialmente idealizada podem se alterar com base na constante avaliação realizada em função do mercado, dos concorrentes, fornecedores, clientes, do governo etc., ou seja, o sistema pode se modificar, atualizando-se com base em sua interação com diversos agentes, alterando o escopo da cadeia de valor à medida que se torne inadequada para o ambiente de negócio em que agora se encaixa a companhia.

Por ser um sistema dinâmico, deve-se ter em mente que os limites de uma cadeia de valor dependem da perspectiva sob a qual é vista em determinado momento, portanto, pode ser considerada contingente.

## 6.1. ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

"Cadeia de valor é uma sequencia lógica de atividades produtivas que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor". Para (ROCHA; BORINELLI, 2006, p.155).

"Trata da análise do que denomina cadeia de valores e sua relação com a obtenção de vantagens competitivas. Nessa percepção, a cadeia de valores é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto". Segundo (POTER, 1986, p.243).

Assim como as empresas, a cadeia de valor pode ser percebida como um sistema dinâmico definido, exposto e mutável e as atividades são desenvolvidos por varias entidades que produzem e entregam aos clientes determinado tipo de produto.

O adjetivo produtivo não apenas refere-se às atividades de manufatura, mas contempla, também, as relacionadas à prestação de serviços, incluindo o desenvolvimento de softwares e de outros ativos intangíveis. Com o mesmo raciocínio, recursos não são de natureza física, pois, incluem o trabalho humano.

Segundo Dalmácio (2009, p.9).

Nenhuma capacidade organizacional existe por si mesma, isolada das demais organizações; o velho aforismo de que uma corrente (ou cadeia) é

apenas tão forte quanto o seu elo mais fraco é tão verdadeiro no ambiente dos negócios quanto nos sistemas mecânicos; no mundo físico, os projetistas conhecem bem essa lei e levam em conta no projeto de suas cadeias; no universo dos negócios, os estrategistas também precisam dessa lei.

Com base na definição dos autores, percebe-se que a cadeia de valor inicia-se na obtenção de recursos primários (naturais) e termina na utilização, transformação ou consumo pelo último cliente (consumidor final), atentando-se para a possibilidade de reciclagem ou reutilização do produto.

## **7. POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO**

Para manterem-se no mercado em condições de competitividade, a empresa deve adotar um posicionamento estratégico, com objetivo de alcançar vantagens. Ou seja, uma posição de mercado que represente situação favorável perante os concorrentes.

"Relatam que o conceito de posicionamento estratégico depende de dois aspectos inter-relacionais: a missão ou meta e a forma que a unidade de negócio escolhe para competir ou manter uma vantagem competitiva". (SHANK E GOVINDARAJAN 1997, p.156).

Porter (1991, p.78) define estratégia como:

Define estratégia competitiva como a busca de uma posição competitiva favorável em um ramo de atividade, a arena fundamental onde acontece a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência no mercado.

Embora a competição seja uma estratégia intermediária para obtenção de vantagens competitivas, é de suma importância para gerar recursos necessários à melhoria e inovação de produtos, o que levará a empresa a conquistar uma posição significativa no mercado.

## 8. MÉTODOS DE CUSTEIO E PONTO DE EQUILÍBRIO

Atualmente, as organizações inseridas em um ambiente econômico globalizado preocupam-se com os fatores de produção. Buscando constantemente mecanismo, sistemas e formas de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão no sentido de que possam competir no mercado com o nível de qualidade imprescindível a sua continuidade operacional. Esse ambiente exige informações relevantes relacionadas a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes.

Com isso, as empresas modernas têm dificuldades em desenvolver eficazmente suas atividades em que mantenham acompanhamento constante e controle persistente de seus processos por meio de sistemas de informações. O sistema de informações gerenciais deve fornecer informações básicas que os gestores necessitam em suas tomadas de decisões. Assim quanto maior for a sintonia, melhores decisões poderão ser tomadas.

Wenker (2008, p.68) descreve que:

O sistema de contabilidade gerencial deve tentar informar custos preciosos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam basear-se na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos a serem destinados para tal fim.

Megliorine (2007, p.35) ratifica que:

A atribuição de valores verdadeiros aos produtos passou a constituir um dos principais objetivos da contabilidade de custos, tanto para a divulgação em demonstrações financeiras periódicas - do montante do estoque final e do custo do produto vendido - quanto como base para decisão sobre o mix ótimo de mensurar e alocar os custos total de cada produto, assumindo este custo total como resultado da soma dos custos variáveis aos custos fixos.

A atribuição dos custos aos produtos é efetuada facilmente pelas fichas técnicas (lista de componentes do produto). Quando se lida com custos fixos, porém, é necessário recorrer a métodos específicos de custeios.

"Os métodos de custeios determinam a forma de valorização dos objetivos de custeios. "Existem diferentes métodos de custeios, que são adotados de acordo com o objetivo visado pela empresa". (WILEMAN, 2009, p.78).

Dentre os métodos de custeio, iremos focar no custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (activity-based costing-ABC), o custeio direto ou variável que são os mais conhecidos e utilizados.

### 8.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

"Este método é empregado quando se deseja atribuir um volume ao produto, atribuindo-lhe uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos mediante um rateio". (WENKER 2008, p.20).

O custeio por absorção atribui aos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses como custos diretos ou indiretos, ou como custos fixos ou variáveis. Utiliza então, o procedimento de fazer com que cada produto absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação.

Megliorini (2007, p.71) afirma que:

O método de custeio por absorção caracteriza-se por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos. Desse modo os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos de um período.

Será preciso inicialmente separar os gastos do período, e as despesas, são lançadas na demonstração de resultados do exercício, os custos aos produtos, e os investimentos aos ativos.

Em seguinte os custos diretos e indiretos precisam ser separados. Apropriados aos produtos de consumo são os diretos. E são apropriados por meio de rateio os indiretos.

### 8.2. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ACTIVITY-BASED COSTING-ABC)

Desde a década de 1980, as empresas de modo geral vêm modificando sua estrutura operacional para se adequar ao um mundo cada vez mais competitivo. Para que isso fosse possível, foram desenvolvidas novas tecnologias de produção e novas filosofias de gestão.

Meglorine (2007, p.80) conclui que:

A proposta do custo ABC e apropriar os custos indiretos as atividades, pois, conforme a filosofia por ele agregado, são as geradoras de custos. Assim, cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos, que melhor representam as formas de consumo desses recursos, e, em seguida, apropriado aos produtos, serviços ou outros objetivos de custeio, conforme os direcionadores de atividade mais adequados.

Wenker (2008, p.69) afirma que:

Pelo método ABC, todos os custos, inclusive os fixos, são rateados entre os centros de atividade e os produtos, perdendo a noção da responsabilidade por sua incoerência. Esses custos unitários variam de período a período em função dos diversos volumes de atividade.

Com o uso da tecnologia, os custos das empresas tornaram-se mais relevantes, fazendo com que a empresa necessite de mecanismos mais precisos para apurar os custos dos produtos. Considerando que o custeio ABC é um método de análise de custos que buscam rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos ou serviços.

Esta análise dos custos por atividade estabelece uma relação com as atividades e o consumo de recursos, independente das fronteiras setoriais, liberando a localização dos fatores que levam as empresas a incorrer em custos todos os processos de ofertas de produtos/serviços ao atendimento clientes.

### 8.3. CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

A ideia básica sobre custeio direto é que apenas os custos claramente localizados com os produtos/serviços vendidos devem ser apropriados. Os remanescentes custos necessários para manter a capacidade instalada serão considerados custos dos produtos.

Meglorine (2007, p.64) estabelece que:

O custeio por absorção é estruturado para atender as disposições legais quanto a apuração de resultados e a avaliação patrimonial, ao passo que a variável é estruturado para atender a administração da empresa. Pelo

método de custeio variável, obtém-se a margem de contribuição por cada produto, linha de produto, clientes dentre outros, que possibilitam aos gestores utilizá-las como ferramenta auxiliar no processo decisório.

Em virtude dos gestores demandarem informações mais úteis ao processo gerencial, desenvolveu-se o custeio variável ou direto. Os custos fabris são previamente classificados em variáveis e fixos, e apenas os custos variáveis são alocados aos produtos e os custos fixos serão ativados em produtos em processo.

Na visão de Wenker (2008, p.60).

O sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período.

Wileman (2009, p.91) conclui que:

Considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço como matéria-prima, mão de obra direta, serviços de terceirizados aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissão de venda etc. Os demais gastos são transferidos para a apuração de resultado como despesas.

Através deste método de custeio os produtos receberão apenas os custos decorrentes da produção, ou seja, os variáveis. Os custos fixos, por não serem absorvidos na produção, serão tratados como custos do período, seguindo diretamente para o resultado do exercício.

#### 8.4. PONTO DE EQUILÍBRIO

Quando uma empresa inicia suas atividades, em geral passa por um período em que as receitas geradas pelas vendas são incapazes de cobrir os custos e as despesas. À medida que a fabricação aumenta e a eficiência melhora, contudo, a tendência é haver uma redução no prejuízo até que ele desapareça, e a empresa passa a gerar lucro.

Para Megliorine (2007, p.128).

Em determinada ocasião, o gestor necessita saber qual o volume de atividades é suficiente para que a empresa não tenha prejuízo. Ou, ainda,

qual o nível de produção (ou venda) deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado pelos acionistas.

O ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo, ou seja, o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é suficiente para que a empresa possa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro.

Para Wenker (2008, p.96).

Muitas empresas quebram por falta de lucro ou mesmo em decorrência de lucros insuficientes para recuperar os investimentos realizados. Neste caso, talvez o empreendedor detenha a tecnologia necessária para fabricar determinado produto e o faça com qualidade, mas o volume de venda se revela insuficiente. Isso pode ser consequência da falta de visão de mercado, incluindo fornecedores, concorrência e consumidores.

Dependendo da necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que abastecem as informações gerenciais não possuídas. Assim, o ponto de equilíbrio se torna uma ferramenta imprescindível para a toma de decisões; Constituindo fonte de dados indispensável para a gestão de custos dada às possibilidades do cenário que a oferta.

## **9. GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS E COMÉRCIO**

Em geral, a literatura especializada sobre custos tem como referência as empresas industriais. Provavelmente os autores consideram que o sistema operacional deste tipo de empresa apresenta atividade e estrutura mais complexas do que as das empresas prestadoras de serviços e comerciais.

Para Silva (2010, p.25).

Em 1989, a indústria era responsável por quase a metade do produto econômico do país (48 %), cabendo ao setor de serviço uma participação aproximada de 40% e restando ao setor primário - agropecuário e principalmente extração- 12% da população econômica do Brasil. Na final da década de 90, aqueles percentuais alteraram-se significativamente. O setor de serviço passou a representar algo em torno de 46%, passando o setor de industrial para o patamar de 42%, permanecendo o setor primário com uma participação semelhante a media da década anterior (13%).



Meglorine (2007, p.110) conclui que:

As empresas comerciais se diferenciam das empresas industriais pelo fato de comprarem as mercadorias já prontas de seus fornecedores e revende-las também prontas, caracterizando-se com intermediárias, sem ampliar nem modificar sua utilidade, enquanto as empresas industriais adquirem matéria-prima e modificam sua utilidade após realizar nelas determinadas operações, caracterizando-se como transformadoras.

O crescimento do setor de serviços na economia nacional passou a comporta-se de forma semelhante à economia dos países desenvolvidos, nos quais há mais de 20 anos o setor terciário é o maior e o mais dinâmico dos três grandes setores econômicos.

Pinto (2008, p.56) afirma que:

O grau de importância atribuída ao comércio prende-se ao fato de que este segmento é responsável pela maior participação no produto, combinada com o elevado número de empresas. Corroborando a importância do comércio somente no setor varejista as 500 grandes companhias brasileiras ostentam patrimônio de mais de um bilhão de dólares.

Em relação aos custos, as empresas de serviços apresentam-se com muitos pontos em comum com aqueles praticados em empresas indústrias. Questões como ordem de produção, margem de contribuição, ponto de equilíbrio são passíveis de aplicação em muitas empresas de serviços.

Segundo Lins (2010, p.119).

Em razão da pouca relevância de estoques ou ainda da identificação direta dos custos junto aos clientes, as empresas de serviços, de maneira geral, nunca tiveram grande preocupação com a apuração dos custos de seus serviços, sendo que muitas delas jamais tiveram algo que pudesse ser chamado efetivamente de sistemas de custos, dispondo, na maioria dos casos apenas de sistemas de controle financeiro onde eram avaliados apenas os gastos totais do período.

Suas principais características são a intangibilidade dos trabalhos, contato direto com o consumidor final antes e durante o processo prestação do serviço e a inexistência de estoque.

## 10. FORMAÇÃO DE PREÇO

A correta formação do preço de venda é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente da área de atuação e do porte. Algumas companhias não possuem a menor noção da lucratividade proporcionada por seus serviços e produtos, bem como das necessidades de atingir os respectivos equilíbrios operacionais.

Wileman (2009, p.93) afirma que:

Na formação de preço de venda devem ser observadas algumas condições. Inicialmente, calcula-se um preço orientativo fazendo uso exclusivamente de dados internos da empresa. Critica-se tal preço orientativo em relação às características existentes no mercado de atuação como preço do concorrente, volume de vendas, prazos, condições de entrega, qualidade, aspectos promocionais etc.

A formação de preço é um dos problemas mais delicados das organizações, ainda mais com a competitividade do mundo de hoje. De certa forma uma diferença relativamente pequena no preço pode gerar efeitos dramáticos na lucratividade do bem ou serviço.

Pinto (2008, p. 93) descreve que:

Um estudo conduzido pela McKinsey em 1992, com mais de 2.400 empresas, mostra o impacto de varias decisões sobre os resultados finais; uma redução de 1% nos custos fixos melhora a lucratividade em 2,3%; um aumento de 1% no volume de vendas resulta em uma elevação de 3,3% nos lucros; uma redução de 1% nos custos variáveis ocasiona um aumento de 1% nos preços pode elevar a lucratividade em 11%.

A determinação do preço da venda esta sendo cada vez mais influenciada por fatores de mercado e menos por fatores internos. Entretanto, toda empresa deve saber o preço de venda orientativo, ou seja, o preço mínimo pelo qual deve vender seus produtos/mercadorias.

### 10.1. FORMAÇÃO DO PREÇO BASEADO NOS CUSTOS

A maioria das empresas não sabe o valor e qual o custo total de um produto ou serviço, ou quando sabe, não repassa essa informação aos seus

executivos de marketing responsável pela determinação de preço. Este seria um dos principais motivos pelo qual os marketeiros dedicam pouca atenção à fixação de preço, embora, devam necessariamente conhecer esses custos para poder determinar os preços corretos.

Pinto (2008, p.48) afirma que:

A metodologia consagrada por muitas empresas é aquela que define uma sistemática baseada nos esforços produtivos para se obter o preço de um bem ou serviço. Há a intenção de que o investidor obtenha lucro compatível com seus investimentos e, portanto, a receita deve cobrir os custos operacionais e gerar lucro.

Para Wenker (2008, p.37).

Preço é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma necessidade ou desejo. No cálculo do preço de venda, as empresas devem procurar valores que: maximizem os lucros, possibilitem alcançar as metas de venda com tal preço, permitam otimização do capital investido e proporcione a utilização eficaz da capacidade de produção instalada.

A teoria econômica é consistente com relação à demanda e o preço e considera que, a cada nível de preço praticado, tem-se um nível de demanda diferente. Em condições normais, quanto maior o preço, menor a demanda; em uma situação oposta, quanto menor o preço, maior a demanda. Desse modo, o preço flutua em diferentes níveis de demanda e de oferta até atingir um valor que satisfaça tanto a quem oferta a quem procura, constituindo um preço de equilíbrio.

## **11. AÇÕES COORDERNADAS NA GESTÃO DE CUSTOS**

Todas as organizações são passíveis de melhoria em seus resultados e uma das maneiras de atingir esses objetivos é o gerenciamento de custos. Todavia, no cenário de forte competição em que as empresas estão inseridas, o processo de otimização de custos baseado apenas em aspectos internos, isto é, voltado só para dentro da própria empresa. É uma visão míope e já não é suficiente.

Souza (2009, p.121) afirma que:

(...) parte da premissa de que esse esforço interno já estar institucionalizado, já se transformou em habito e rotinas das firmas, ou seja,

a busca da eficiência econômica sob uma visão interna já é ponto pacífico e já esta ou deveria estar equacionado. Empresas que ainda não tenha atingido esse estágio evolutivo de gestão de custos estão completamente fora da realidade atual.

Algumas posturas podem proporcionar vantagens competitivas de custos para quem as adota na gestão de custo interorganizacionais, adota-se uma perspectiva mais ampla, uma visão externa a organização. Pois o que se procura é identificar outras maneiras de gerenciamento de custos, mais criativas e inteligentes, lançando o olhar para fora da empresa, para além dos seus limites contábeis, físicos e operacionais.

Segundo Lins (2010, p.46).

A troca de informações operacionais, econômica, financeiras e patrimoniais entre as entidades componentes da cadeia de valor é um instrumento muito importante e pratico, possibilitando uma análise e ajuste na realização das atividades.

A gestão de custo voltada para o ambiente interorganizacional também se justifica por fortes razões, pois, muitas vezes uma proporção significativa do custo dos bens e serviços gerados em uma empresa se encontra fora dela, em alguns casos a maior parte.

Wileman (2009, p.72) relata que:

A melhoria dos relacionamentos entre companhias gera reflexos importantes na economia utilizando os novos meios de cooperação (terceirização, formação de joint venture, redução da base de fornecedor, focalização, Just time dentre outros).

## **12. CONCLUSÃO**

Através de pesquisas bibliográficas conclui-se que, a gestão de custo não é estática. Demanda a cada instante, que se reflita sobre o ambiente de negócio no qual a empresa esta inserida. Por exemplo, o que há cinco anos fazia parte do processo operacional, hoje, com novas tecnologias pode representar desperdício. Portanto, o gestor deve sempre buscar novas alternativas e conhecimentos necessários para a gestão adequada de custos a fim de satisfazer seus dois

objetivos primários empresariais: o aumento da sua fatia de mercado e a melhora constante e consistente de seus resultados.

Portanto, a gestão de custo não ocorre necessariamente em função de uma decisão unilateral da empresa. Embora isso possa acontecer - e é desejável que as empresas tomem a iniciativa - fatores exógenos à empresa e a própria cadeia de valor ou rede de suprimentos determinam ou condicionam sua prática.

Um bom gerente de custos precisa ser capaz de distinguir o bom investimento no crescimento futuro dos custos inadequado e excessivo de hoje. O gestor, sempre pode fazer um rápido corte nos custos em algumas áreas, embora uma boa gestão seja características essenciais da empresa; ela ainda não é suficiente. Grandes empresas necessitam de lucratividade agora e políticas de crescimento futuro.

O cenário atual apresenta um mercado altamente competitivo, fazendo com que as empresas busquem de forma consistente maior participação de mercado. Isso faz com que os gestores de custos assumam um dos alicerces fundamentais para o processo decisório. Assim não adianta simplesmente aumentar as receitas sem o devido controle do comportamento dos custos envolvidos, ou seja, qualquer empresa terá problemas quando suas receitas aumentarem em uma proporção inferior ao aumento dos custos.

## **STRATEGIC MANAGEMENT COSTS AS DIFFERENTIAL COMPETITIVE.**

### **ABSTRACT**

This article shows an analysis of the rise and importance of relationships between companies and the outside view to companies for cost management purposes that has been gaining more attention recently. By expanding cost management vision beyond the physical boundaries , legal and accounting , it opens up a wider range of possibilities in pursuit of benefits for the organizations themselves and their partners. Analyzing cost management, we will have an idea of how it reflects on the value chain. And as the knowledge to all members and their role in the chain is vital. Knowledge, analysis and management of the chain costs as a whole , not just each link in the body only worry about you, can be the difference between success and failure. In this sense, cost management is a collaborative process management including organizations other than the company itself.

**Key-words:** Strategy. Management. Competitiveness.

## REFERÊNCIAS

CATELLI, Armando. **Uma Abordagem de Gestão Econômica**, (2ª Edição), São Paulo, Editora Atlas S.A., 2001.

DALMÁCIO, F. Z. **Custo-volume-lucro como ferramenta de gestão em uma empresa de serviço, 2013**. Disponível em associação brasileira de custos: [http://www.unisinos.br/abcustos/\\_pdf/244.pdf](http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/244.pdf). Acesso em 05 de Janeiro de 2013

FERNANDES, A. **Gestão Estratégica de Custos - Os Custos como Ferramenta Estratégica: Conceitos Iniciais, 2012**. Disponível em Administradores.com: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/gestao-estrategica-de-custos-os-custos-como-ferramenta-estrategica-conceitos-iniciais/65543/>. Acesso em 25 de Maio de 2013.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M; **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001. Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-gestao-estrategica-de-custos-como-diferencial-competitivo-nas-empresas>. Acesso em 05 de junho de 2013.

HENRIQUES, Z. S. (s.d.). **Ambiente Empresarial e competitividade: a ligação da Estratégia à Execução**. Disponível em Google: <http://www.unimep.br/phpg/mostracademica/anais/4mostra/pdfs/572.pdf>. Acesso em 15 de Janeiro de 2014.

JUNIOR, J. H. **Gestão Estratégica de Custos-Caderno de exercício**. São Paulo: Atlas, 2001.

MACEDO, N. d. **Os objetivos e os tipos da gestão de custos, 2013**. Disponível em Administradores.com: <http://www.administradores.com.br/artigos/academico/os-objetivos-e-os-tipos-da-gestao-de-custos/70883/>. Acesso em 05 de Setembro de 2013

MEGLIORINI, E. **Custos- Análise e Gestão (2ª ed.)**. São Paulo: Pearson Prentice hall, 2007.

PINTO, A. A. **Gestão de Custos (2ª ed.)**. Rio de Janeiro, RJ: FGV, 2008.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior**. (15. ed.) Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva: técnicas para análise das indústrias e da concorrência.** (7. ed.) Rio de Janeiro: Campus, 1991.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Márcio L. Análise **estratégica de cadeia de valor.** (6º edição), 2006. São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo. USP, 2006

SILVA, R. N. **Gestão de Custos- Contabilidade, Controle e Análise.** São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, B. C. **Gestão de Custo Interorganizacionais-Ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados.** São Paulo: Atlas, 2009.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, **A revolução dos custos.** Rio de Janeiro: Campus, 2008.

WERNKE, R. **Gestão de Custo- Uma Abordagem Prática** (2ª ed.). São Paulo: Atlas, 2008.

WILEMAN, A. **A Gestão de Estratégica da Redução de Custos-Como administrar e reduzir custos de forma inteligente.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.