

A Dinâmica do Alinhamento Entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: um Estudo de Caso

José Roberto Frega

Iomara Scandelari Lemos

Alceu Souza

Resumo:

Este artigo tem por objetivo discutir qual a dinâmica do alinhamento entre a estratégia competitiva de uma empresa, as decisões de investimentos e os sistemas de custeio para a geração de vantagem competitiva sustentável. A abordagem metodológica é a de, a partir de constructos racionais teóricos, utilizar o estudo de caso para mostrar a necessidade de alinhamento da gestão de custos com a estratégia empresarial. Para tanto, estuda-se o caso de uma indústria de tijolos e artefatos refratários situada no sul do Brasil. Como resultados, percebe-se que para atingir melhores níveis de competitividade a empresa estudada passou do uso de um método de custeio por absorção para o método de custeio direto aliado ao ABC com direcionador tempo, e, intuitivamente, aproxima-se do conceito de produção enxuta. Conclui-se que há um alinhamento dinâmico entre estratégia e estrutura de custos e reafirma-se que os custos relevantes são, em sua maioria, conseqüências de decisões de investimento anteriores.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A Dinâmica do Alinhamento Entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: um Estudo de Caso

José Roberto Frega (PUCPR) – jose.frega@gmail.com

Iomara Scandelari Lemos (PUCPR) – iomara.lemos@gmail.com

Alceu Souza (PUCPR) – alceusouza@bighost.com.br

Resumo

Este artigo tem por objetivo discutir qual a dinâmica do alinhamento entre a estratégia competitiva de uma empresa, as decisões de investimentos e os sistemas de custeio para a geração de vantagem competitiva sustentável. A abordagem metodológica é a de, a partir de constructos racionais teóricos, utilizar o estudo de caso para mostrar a necessidade de alinhamento da gestão de custos com a estratégia empresarial. Para tanto, estuda-se o caso de uma indústria de tijolos e artefatos refratários situada no sul do Brasil. Como resultados, percebe-se que para atingir melhores níveis de competitividade a empresa estudada passou do uso de um método de custeio por absorção para o método de custeio direto aliado ao ABC com direcionador tempo, e, intuitivamente, aproxima-se do conceito de produção enxuta. Conclui-se que há um alinhamento dinâmico entre estratégia e estrutura de custos e reafirma-se que os custos relevantes são, em sua maioria, conseqüências de decisões de investimento anteriores.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Estratégias Competitivas. Alinhamento Estratégico.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

1 Introdução

A competição acirrada é uma constante na nova economia. A estrutura, a evolução do setor, a conquista e a sustentação de vantagem competitiva moldam o poder de competição de uma organização. Segundo Porter (1986, p. 24), “a concorrência age continuamente no sentido de diminuir a taxa de retorno sobre o capital investido e, como os investidores anseiam por um bom retorno, faz-se necessário estudar as cinco forças competitivas: entrada; ameaça de substituição; poder de negociação dos compradores; poder de negociação dos fornecedores e rivalidade entre os atuais concorrentes”.

Para Henderson (1998, p. 7), os elementos básicos da competição estratégica são: capacidade de compreender o comportamento competitivo como um sistema no qual competidores, clientes, dinheiro, pessoas e recursos interagem continuamente; capacidade de usar essa compreensão para prever como um dado movimento estratégico vai alterar o equilíbrio competitivo; recursos que possam ser permanentemente investidos em novos usos mesmo se os benefícios conseqüentes só aparecerem em longo prazo; capacidade de prever riscos e dentro de limites de confiança aceitáveis para justificar o investimento correspondente; e disposição para agir.

As forças competitivas, ao serem mapeadas pela estratégia corporativa, moldam a estrutura da organização. Por outro lado, essas forças, ao determinarem o ambiente de competição, irão determinar a rentabilidade da indústria. A tendência natural é que a dinâmica das forças competitivas altere o posicionamento competitivo (pseudo-estado de equilíbrio), alterando-se a seguir a estratégia, que será o reflexo da adaptação da organização a essa avaliação ambiental. Segue-se à estratégia uma mudança de estrutura, inclusive do sistema de

informações gerenciais do qual o sistema de informações de custos é um módulo (CHANDLER, 2000). Da mudança na estratégia decorrem decisões de investimentos para alinhar a estrutura à estratégia. Essa nova configuração induz a um novo ponto de equilíbrio na indústria, levando o sistema a um novo estado ao final de cada ciclo.

“O papel da informação contábil dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.115). Dentre as maneiras de avaliar e perceber a orientação estratégica da organização pode-se enfatizar a análise de informações contábeis. Se as informações são essencialmente operacionais e defasadas, o próprio conceito de estratégia, enquanto atuante ao longo de um grande espaço de tempo fica prejudicado; por outro lado, se as informações contábeis forem adequadamente geradas, de acordo com a necessidade da estratégia, sugere-se que há um alinhamento entre a estratégia e o sistema de informações de custos.

2 Objetivo

O objetivo deste artigo é discutir a dinâmica do alinhamento entre a estratégia competitiva de uma empresa e a gestão estratégica de custos para a geração de vantagem competitiva sustentável.

3 Metodologia

Trata-se de uma pesquisa teórico-empírica quanto à sua natureza; descritiva quanto ao seu objetivo, qualitativa quanto à abordagem do problema; bibliográfica e de estudo de caso, quanto aos procedimentos técnicos. A abordagem metodológica proposta consiste basicamente de, a partir de construtos racionais analisados na bibliografia específica, mostrar que a busca do alinhamento da gestão de custos com a estratégia organizacional pode tornar essa gestão em uma potente alavanca para o atingimento dos objetivos estratégicos da organização.

4 Revisão da Literatura

Esta etapa compreende uma revisão conceitual sobre visões de estratégia competitiva, gestão de custos, paradigmas contábeis (contabilidade financeira *versus* contabilidade gerencial), métodos de custeio e o alinhamento entre estratégia e gestão de custos para a criação de vantagem competitiva.

4.1 A Estratégia Competitiva

Este artigo é norteado pela visão de Porter (1998), “Uma estratégia corporativa de sucesso tem que nascer de uma estratégia competitiva e reforçá-la”. Esse autor afirma também que o lema da estratégia competitiva é ser diferente e para tanto, deve-se escolher de forma deliberada um conjunto diferente de atividades para proporcionar um *mix* único de valores. Porém, a estratégia também requer a compreensão da complexa trama da competição natural. As empresas podem combinar características, valores, serviços ou produtos diferentes de muitas maneiras e sempre existirão muitas possibilidades de coexistência competitiva, mas também muitas possibilidades de que cada competidor amplie o escopo de sua vantagem, mudando aquilo que o diferencia de seus rivais. Tendo-se em mente que o conceito de estratégia envolve um horizonte temporal, ou seja, uma linha de tempo ao longo da qual os eventos acontecem, não faz sentido olhar a estratégia por meio de um corte transversal do tempo, sem olhar os antecedentes e os sucedentes. Adicionalmente, Porter sustenta que a

vantagem competitiva no mercado está em oferecer mais valor ao cliente por um custo equivalente (diferenciação) ou inferior (baixo custo). Complementando o conceito, Shank e Govindarajan (1997, p.60-61) expõem que “[...] a análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado e os custos reduzidos”.

Ainda, segundo Porter, uma unidade empresarial pode desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com base no custo ou na diferenciação, ou ambos. A liderança em custos pode ser obtida atuando-se em economias de escala na produção, usando-se um rígido controle de custos, usando os efeitos da curva de experiência ou minimizando os custos em atividades que não agregam valor (vendas, pesquisa e desenvolvimento, publicidade).

Note-se que, enquanto o preço do produto é determinado pelo mercado, os custos são determinados pelo processo de fabricação do produto. Para criar valor, deve-se atuar duplamente: melhorar a percepção do consumidor a respeito da utilidade do produto, gerando uma maior disposição a pagar, e reduzir os custos controlando e aprimorando o processo produtivo.

4.2 A Gestão de Custos e os Métodos de Custeio

Para fins de uma melhor gestão de custos nas organizações as contabilidade financeira e gerencial fazem-se necessárias. A financeira do ponto de vista legal e a gerencial para gerar maior confiança nas tomadas de decisões estratégicas da empresa. A contabilidade financeira é parte do sistema que provê informações para usuários externos à organização, é orientada pelos princípios contábeis geralmente aceitos (HANSEN; MOWEN, 1997) e sofre controle principalmente normativo (FASB local, órgãos governamentais e legislação societária), enquanto que a contabilidade gerencial pode ser influenciada pelo estilo de seus gestores e por outras empresas do mercado (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2006, p.15). A contabilidade financeira e a gerencial utilizam-se de alguns métodos de custeio para o controle e tomada de decisões. Dentre os mais utilizados pelas empresas brasileiras estão: o custeio direto ou variável, o custeio por absorção e o custeio por atividades (ABC).

O **Método de Custeio Direto** tem as seguintes características, conforme Souza e Clemente (1998): origem gerencial; orientado para as funções financeiras e de marketing; vendas como elemento gerador de riqueza; só os custos variáveis são imputados aos produtos; os custos fixos pertencem à estrutura; margem de contribuição unitária como parâmetro de análise e ênfase na análise da relação custo-volume-lucro.

O **Sistema de Custeio por Absorção ou Tradicional** caracteriza-se, segundo Souza e Clemente (1998) por: origem no chão de fábrica; orientado para o controle da produção; produção como elemento gerador de riqueza; todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos; lucro unitário como parâmetro de análise e projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.

A complexidade dos processos, o aumento substancial da variedade de produtos produzidos por uma única empresa e o surgimento de uma economia globalizada cada vez mais competitiva evidenciou a necessidade de um novo sistema de informações de gestão de custos que melhor refletisse o comportamento dos custos, ou seja, a forma como os recursos eram consumidos dentro da empresa. No final dos anos 1980 a nova abordagem de gerenciamento de custos já estava desenvolvida; neste período é que Robert Kaplan e Robin Cooper divulgam o ABC (COOPER; KAPLAN, 1988). Nesse artigo, os autores estabelecem que os administradores de companhias que vendem vários produtos tomavam decisões estratégicas a respeito de precificação e de *mix* de produtos com informações distorcidas de custo (devido ao uso dos sistemas de custeio disponíveis à época), normalmente só reconhecendo o problema quando a competitividade e a lucratividade já se houvessem deteriorado. Daí surgiu a proposta do *Activity-Based Costing* (ABC), estabelecendo que esse

sistema poderia conviver com o sistema atual de custeio e auxiliar no gerenciamento estratégico da empresa.

O **Sistema ABC** possibilita intervenções nos processos, na composição dos custos e na análise de variações possíveis e, para Souza e Clemente (1998), apresenta as seguintes características: orientado para o processo; aplicável a toda a cadeia de valor; as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades; identifica as atividades que agregam valor aos produtos; rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais; identifica responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.

Quanto maior a organização e mais diversa a gama de produtos ou serviços, mais complicada a aplicação do Sistema ABC, tendo em vista a complexidade das informações e dos cálculos para os custos. Com o avanço da tecnologia da informação aplicada para o Sistema de Informação Contábil esta árdua tarefa torna-se possível, apesar da complexidade normativa decorrente de sua implementação (como por exemplo, o correto apontamento e apropriação de horas de trabalho) ser um fator fortemente negativo para o seu sucesso.

Cabe ressaltar que, segundo Grasso (2005), o custeio ABC é adequado para empresas que consomem recursos a longo prazo, pois todos eles são apropriados ao custo, até mesmo a capacidade ociosa. Assim, não contribuem para melhoria de desempenho de pequenas empresas. Também, no ABC é difícil identificar que atividades contribuem para a satisfação dos clientes internos e externos. O mesmo autor comenta que os gerentes das empresas acreditam que o custo para desenvolver e manter o ABC excede aos benefícios gerados.

A principal crítica ao ABC realizada por Grasso, é com relação ao uso do mesmo em empresas de produção enxuta, pois as mesmas preferem uma visão de custeio incremental ao ABC.

Para Maskell (2007) a contabilidade enxuta é o termo geral usado para nominar as mudanças necessárias aos processos de contabilidade, controle, medição e gerenciamento de uma organização de forma a dar suporte à produção enxuta e ao 'pensamento enxuto'. A maioria das organizações que abraçam a produção enxuta logo descobrem que seus processos contábeis e administrativos são conflitantes com as mudanças enxutas que estão sendo feitas. A razão para isso é que os métodos tradicionais de contabilidade e gerenciamento foram criados para dar suporte à produção tradicional sendo baseados no pensamento da produção em massa. Assim, construir estoque, produzir lotes grandes, combinar tarefas em corridas mais eficientes são problemas causados pelo uso de medidas como: eficiência laboral, máxima utilização de maquinário e, como a pior de todas, a variância da absorção do excedente. O pensamento enxuto modifica a maior parte da 'sabedoria consagrada da manufatura' porque os pressupostos fundamentais da produção em massa são contrários aos pressupostos da produção enxuta. A contabilidade enxuta provê informação de melhor qualidade para a tomada de decisão. Os métodos tradicionais de custeio são equivocados quando utilizados para tomar decisões como: precificação, cotação para compras, lucratividade, fazer na empresa ou comprar de terceiro, racionalização de produtos, investimentos de capital e introdução de novos produtos. Por fim, Maskell (2007) afirma que a contabilidade enxuta conduz a um melhor processo de tomada de decisão ao prover informações mais acuradas, compreensíveis e gerenciáveis. Por sua vez, a produção enxuta caminha em direção divergente da tradicional:

O termo produção enxuta foi cunhado pela primeira vez por Krafcik (1988), membro do grupo de estudos do IMVP – *International Motor Vehicle Program*. Esta denominação foi criada para expressar um sistema de produção caracterizado pela eliminação progressiva do desperdício, pelo fluxo contínuo com que os processos produtivos ocorrem pela produção segundo a demanda do cliente no tempo e na quantidade por estes estabelecidos e, por fim, pela relação próxima e de parceria com fornecedores. (LIMA; ZAWISLAK, 2003, [s. p.])

Desta forma, a contabilidade enxuta, aliada à produção enxuta, economiza tempo e

dinheiro, eliminando muitos dos desperdícios associados com os métodos tradicionais de contabilidade e controle e seus métodos provêm focos de curto prazo e de longo prazo no valor do cliente.

4.3 A Estratégia e a Gestão de Custos

Para garantir a sua sobrevivência e o seu sucesso, a empresa precisa otimizar a eficiência de seu processo de conversão de recursos, isto é, o retorno para a empresa, ou lucro, deve ser otimizado em relação aos recursos empregados para gerá-lo (ANSOFF, 1991, p. 52).

Na visão de Ansoff (1991), faz-se necessária uma boa gestão da produção. É necessário buscar a eficiência na transformação de recursos em produtos, baixando o custo de cada elemento da cadeia de valor. Na teoria econômica clássica, considerando-se o mercado perfeito, sem limitações de demanda, pode-se caracterizar a função que exprime e maximiza o lucro possível de ser obtido. O lucro máximo é alcançado num nível de faturamento no qual os custos marginais dos bens produzidos são exatamente iguais às receitas marginais. A suposição implícita é a de que os recursos empregados na empresa podem ser ajustados livremente e reduzidos ou elevados na quantidade exata para gerar o nível ótimo de faturamento, o que sabidamente não é uma verdade. Em Shank e Govindarajan (1997), vê-se que “a gestão estratégica de custos pode representar um modo tão diferente de pensamento sobre a contabilidade gerencial que acabará representando uma mudança de paradigma”. Assim sendo, o novo conceito de gestão estratégica de custos mistura os conceitos e os métodos de análise financeira com temas de gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos (*cost drivers*). Reduzir o comportamento de custo a uma questão de custos fixos, variáveis ou mistos não explica os custos (nem as atividades desenvolvidas) de um modo que seja útil para o processo de geração e avaliação de estratégias. Segundo Souza e Clemente (2006) a gestão estratégica de custos redefine também o conceito de custos: os principais custos, na sua maioria, são consequências de estratégias anteriores que se materializam por meio de decisões de investimento. Esse conceito contemporâneo de custo resgata a importância do Custo Meta para a fase do projeto.

4.3.1 O Posicionamento Competitivo

Para Day (1999), estratégia é buscar uma vantagem competitiva sobre os concorrentes e, simultaneamente, diminuir a erosão das vantagens atuais.

Poucas vantagens podem ser sustentadas indefinidamente, pois o tempo e a ação dos concorrentes as tornam obsoletas. Quanto mais dinâmico o ambiente, mais acelerado é o processo de criação e erosão de vantagens competitivas. Há uma relação causal intencional entre a formulação e a implementação da estratégia e a criação de vantagem competitiva. A intencionalidade está na criação de valor para a empresa. (SOUZA; CLEMENTE, 2006, p.6)

Na visão de Barney (1991), uma firma possui vantagem competitiva quando implementa uma estratégia de criação de valor que não esteja sendo implementada por algum competidor, atual ou potencial. Essa vantagem torna-se sustentável quando, em longo prazo, não é facilmente copiada ou imitada. De acordo com Porter (1985), a vantagem sustentável é avaliada simplesmente no decurso de prazo, ou seja, o horizonte de sustentabilidade é definido *ad hoc*. Na visão de Rumelt (1984 apud Barney, 1991) e de Lippman e Rumelt (1982 apud Barney, 1991), a vantagem competitiva é sustentável somente se ela continua existindo depois que os esforços para duplicá-la cessaram.

Ao selecionar uma estratégia de competição, a estrutura da organização tende a se modificar, na forma de novos investimentos, conforme observado por Chandler (1962). Este

autor defende a idéia de que os cenários sócio-econômicos abrem oportunidades para a formulação e a implementação de novas estratégias implicando novas decisões de investimentos, ou seja, a estrutura se modifica para viabilizar a estratégia. Contudo, as estratégias e, por conseguinte, as decisões de investimentos são limitadas pelas oportunidades ou *potfolios* de projetos viáveis disponíveis. As expectativas de retorno e de riscos, a capacidade de geração e a captação de recursos também atuam como fatores limitantes na seleção de projetos de investimentos. (SOUZA; CLEMENTE, 2006)

Por exemplo, quando se analisa uma empresa industrial com custo fixo elevado, devido ao alto grau de ativos imobilizados, percebe-se que a mudança estrutural agiria lentamente sobre os custos da empresa. Isto decorre da inércia elevada provocada pela alta participação dos custos fixos da organização na sua estrutura de custos.

Na análise da cadeia de valor, ao mudar o ponto de vista da observação entre o amplo e o estreito, percebe-se que cada elemento da cadeia de valor, tão pequeno ou tão grande quanto se queira, está inserido num contexto maior, que afeta e determina o seu comportamento e sua atividade, ou seja, passa-se do processo produtivo em si (interno à empresa) para o processo de colocação do produto no mercado (externo à empresa).

A partir da década de 1960, a maioria dos estrategistas lançou mão de algum tipo de análise de custos para avaliar o posicionamento competitivo. Deu-se maior ênfase à desagregação do negócio em seus componentes, bem como a avaliação de como os custos poderiam ser rateados entre negócios da mesma atividade. A partir desse movimento, os estrategistas “enriqueceram grandemente o seu cardápio de direcionadores de custos (*cost drivers*), expandindo-o para além da simples experiência” (GHEMAWAT, 2000). Essa ainda era uma visão voltada à produção, sem dúvida um passo adiante do método clássico do custeio por absorção, mas ainda direcionada para dentro da organização, o que desconsiderava o poder soberano do mercado sobre a lucratividade da empresa, ou seja, era uma visão míope, restrita e inadequada para lidar com as pressões ambientais do mercado competitivo. Essa sofisticação foi seguida, segundo Ghemawat (2000), tardiamente pela maior atenção dada aos clientes, o que levou à reconsideração da posição estratégica de baixo custo, que era considerada como a mais adequada. O foco da atenção no cliente, voltando-se para fora da organização, mostrou que era preferível uma diferenciação do produto, gerando uma disposição a pagar um preço mais elevado pelo produto, porém, ainda assim, dando chance a uma redução de custos.

Para Yip (1996, p. 744) a redução de custos pode ser aplicada das seguintes maneiras: aumentar os benefícios de economias de escala; explorar o fator mais baixo de custos pela transferência de produção ou de outras atividades para locais de custo baixo; explorar a flexibilidade (transferir a produção de um local para outro, onde há outras sedes de fábrica, em curto prazo para tirar proveito de custos mais baixos em um determinado momento) e realçar o poder de negociação (com fornecedores, trabalhadores e governo). A economia de escala, o aprendizado e a experiência, a eficiência nas fontes de suprimento, a logística favorável, as diferenças de custos e de habilidades do local onde a empresa está implantada e os custos de desenvolvimento do produto são os principais impulsionadores de custos (*cost drivers*) que afetam a economia do negócio. Pode-se perceber, na visão de Yip, que a economia de escala é apenas um dos fatores que interferem nos custos do processo produtivo. Logística favorável, transferência para locais de baixo custo e outras estratégias interferem nos custos fixos e indiretos e, por conseqüência, no posicionamento competitivo desejado.

4.3.2 A Mudança do Paradigma

Por muito tempo, o paradigma da busca por baixos custos em relação aos concorrentes foi a estratégia empregada para enfrentar a concorrência. Gradativamente, esse paradigma foi sendo substituído pelo melhoramento de outros aspectos que agregariam um diferencial ao

produto, permitindo a cobrança de um valor extra. Assim, a avaliação de custo do produto não deve mais meramente abarcar o conceito de processo produtivo, ou seja, o custo de produção. Cada vez mais os custos adjacentes, a montante e a jusante do processo produtivo, tornam-se de maior importância para o mercado consumidor, ou seja, o custo total é compreendido como o custo produtivo em si, porém agregado a um custo de distribuição, que colocará o produto de forma mais eficiente no mercado; um custo de operação, gerado pela eficiência do produto na utilização dos recursos para o seu funcionamento; um custo de informação ao cliente, gerado por estruturas de marketing, publicidade, propaganda e outros; um custo de atendimento pós-venda, determinado pela instalação de serviços de atendimento ao consumidor, *call-centers*, ouvidorias, *ombudsmen* e similares e um custo de descarte, gerado pela desmobilização do produto ao final de sua vida útil.

Deve-se manter à vista a preocupação de considerar o custo total do produto como um pacote formado pelo custo de aquisição, o custo de operação, o custo de pós-venda e o custo de descarte, ou seja, por necessidades normativas, legais, institucionais e exigências do próprio mercado (incluindo as exigências ambientais como: produzir produtos ambientalmente seguros, utilizando materiais extraídos de forma adequada). O processo de venda não se encerra com a colocação do produto no mercado; uma vez nas mãos do consumidor, o produto ainda pode gerar custos, decorrentes de falhas no processo produtivo, levando a etapas de manutenção em prazo de garantia, horas de retrabalho, materiais sobressalentes e, eventualmente, substituição e reposição de unidades completas e acabadas.

Porter (1985) sugere a análise de custo e diferenciação por meio da cadeia de valor, enfatizando a necessidade de, cartesianamente, olhar o negócio como constituído de partes que interagem mutuamente, tornando a cadeia de valor conectada aos determinantes da posição de vantagem competitiva:

A vantagem competitiva não pode ser entendida olhando-se para a empresa como um todo. Ela provém das muitas atividades distintas executadas por uma empresa ao projetar, produzir, comercializar, entregar e prestar assistência ao seu produto. Cada uma dessas atividades pode contribuir para a posição relativa de custo de uma empresa e criar uma base para a diferenciação. A cadeia de valor desagrega uma empresa em suas atividades estrategicamente relevantes para compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação. (PORTER, 1985, p. 33).

Porter também afirmou que as empresas de sucesso, em geral, optaram por uma estratégia ou de baixo custo ou de diferenciação, ou seja, praticamente colocou ambas (as estratégias) como sendo mutuamente exclusivas, a menos que se utilize a estratégia de segmentação, onde, ao atingir um determinado segmento de mercado, busca-se simultaneamente a vantagem da posição de baixo custo e da singularidade percebida pelo cliente. Essas estratégias genéricas, segundo Ghemawat (2000, p.65), tinham apelo para os estrategistas por refletir a tensão criada pelo baixo custo e pela diferenciação, incluindo a percepção de que as estruturas, cultura corporativa e estilo de liderança necessários a uma empresa seriam radicalmente diferentes para outro tipo de empresa.

Torna-se aparente que as estratégias não são, de forma alguma, excludentes, ou seja, as empresas podem (e devem) descobrir maneiras de produzir produtos de melhor qualidade (diferenciados) a custos mais baixos. Porter (1985) afirmou que tais empresas são raras, normalmente baseadas em vantagens operacionais que são facilmente copiadas.

Ghemawat (2000, p. 66) coloca ainda que, apesar da determinação da direção da empresa em levar a operação a extremos ou de baixo custo ou de elevada diferenciação, as condições ambientais podem levar o ponto de operação novamente de volta ao centro. Do ponto de vista Keynesiano, o cliente é que vai determinar o ponto de operação da empresa, freqüentemente desejando um produto com um determinado nível de diferenciação a um custo acessível, garantindo o seu grau de satisfação.

A redução de custo acontece por mudanças no processo ou no projeto. Por outro lado, há que se tomar cuidado com a natureza das mudanças efetuadas; toda mudança deve trazer algum tipo de resultado positivo, pois a mudança que não provoca uma melhoria leva a um aumento de custos. Uma forma de gestão bastante empregada para o atingimento dos objetivos de redução de custos dos processos é o *kaizen*, que tem como conceito básico o saber distinguir o que é valor acrescentado daquilo que não acrescenta valor (desperdício). Quando essa percepção se torna clara e evidente, pode-se dizer que se está praticando o *kaizen*, ou melhoria contínua. Desta forma, a aplicação de ferramentas *kaizen* objetiva a melhoria de rentabilidade através da satisfação dos clientes no que se refere à qualidade, ao custo e aos serviços, melhorando a cadeia de valor.

Pode-se entender, então, a posição de Shank e Govindarajan como um ciclo de refinamento contínuo, ou seja, as estratégias determinam novos processos na empresa que, por sua vez, tem seus custos e ganhos refletidos nos demonstrativos contábeis, os quais gerarão as informações necessárias para que os estrategistas verifiquem a adequação das implementações às estratégias pretendidas.

Os sistemas de custeio, tendo sido concebidos e desenvolvidos para fornecerem informações aos decisores segundo certa filosofia administrativa, foram, sem exceção, inicialmente satisfatórios. Entretanto, as mudanças tecnológicas, a adoção de novos paradigmas de administração, bem como as mudanças no mundo dos negócios, especialmente as relacionadas à competição, seja por recursos produtivos, seja por clientes, apresentaram ao longo do tempo requisitos novos de informação, que conduziram ao surgimento de novos sistemas de custeio devido à crescente insatisfação com os sistemas anteriores. Diante disso, é possível prever que as transformações da economia, em nível mundial, neste final de milênio, trarão substanciais mudanças para a prática de custeio nas empresas, em particular no que se refere aos custos da qualidade e do meio ambiente (SOUZA; CLEMENTE, 1998, p.142).

Por certo, se uma empresa conseguir gerenciar seus custos sob a ótica da competitividade conquistará uma vantagem competitiva, pois tal procedimento não é trivial e demanda um esforço que, adotados os meios tradicionais de custeio, torna-se árduo, oneroso e complexo, dificultando a sua viabilidade.

5 O Estudo de Caso

O estudo de caso foi conduzido em uma indústria de tijolos e artefatos de refratários situada na região sul do Brasil que, por razões de privacidade, prefere não se identificar. Doravante, será referida como IRSB (Indústria de Refratários do Sul do Brasil). A empresa tem em seus registros documentos como sendo a mais antiga a fabricar tijolos de alta sílica no Brasil e na América do Sul. Em seus 75 anos de existência possui um nome consolidado no mercado nacional. Possui grande diversificação de produtos, sua linha de produção está voltada para tijolos refratários formados (prensados e cozidos), e também de não formados (que não precisam ser prensados e cozidos), argamassas, concretos, massas de recuperação, chamotes e outros afins. Atua na distribuição de materiais para isolamentos térmicos (fibras cerâmicas, lã de rocha, lã de vidro, vermiculita, tijolos isolantes). Em seus nichos de negócios destacam-se os ramos de fundição de ferrosos e não ferrosos, agronegócio, construção civil, celulose e outros que tenham fontes de geração de calor. No estudo foram analisados os custos de produção de duas composições de massas (silicosa e silico-aluminosa) integrantes do *portfolio* da empresa.

5.1 O Processo Produtivo e o Histórico da Empresa

No passado a empresa trabalhava exclusivamente com a extração e a transformação de

matérias-primas de minas próprias, pois a mesma é detentora do direito de lavra de minas de argila refratária silicosa e de quartzito. Tais matérias-primas são indispensáveis para a fabricação de tijolos do tipo ácidos refratários, aos quais são insumos para o revestimento de fornos de fundições dos tipos “*Cubilot*, Cadinhos, Rotativos e outros”. Os tijolos formados de alta sílica dominavam o revestimento dos fornos *Cubilot* (alto-forno abastecido a carvão coque, contínuo, de alta produção de metal fundido, derretendo toneladas de ferro de uma só vez, para grandes volumes de produção) nas décadas de 1930 até 1990. Com a modernização e a necessidade de otimização de custos muitas empresas desativaram os fornos *Cubilot* e instalaram fornos a indução (elétricos) equipamentos intermitentes de menor capacidade de produção, que se adequam aos volumes de produção de empresas de médio porte. Desta forma, houve a diminuição de demanda por tijolos refratários formados e a troca por uma massa refratária não formada aplicada através de socagem com marteletes pneumáticos que moldam a forma monolítica dos fornos a indução.

A partir da década de 1990 a empresa direcionou esforços para diversificar sua linha de produtos e ampliar seus nichos de negócios, investiu maciçamente em tecnologia de materiais e melhoria de equipamentos para se obter maior produção e em consequência redução de custos. Nesta época, o agronegócio investiu fortemente em unidades de beneficiamento e secagem de grãos e demandava por tijolos refratários com maior resistência mecânica para o revestimento de suas fornalhas dos secadores. Tendo em vista esta oportunidade que despontava, a IRSB lançou uma linha de tijolos sílico-aluminosos (tijolos com resistência mecânica elevada) para atender esse segmento. Comparando os tijolos refratários silicosos e tijolos refratários sílico-aluminosos, tem-se que:

O tijolo refratário silicoso é um tijolo ácido, com resistência mecânica média e sensível ao choque térmico, altamente resistente ao ataque de gases ácidos que são liberados no momento do derretimento do ferro, sua escória não proporciona inclusão na liga do ferro, sua temperatura máxima de trabalho está entre 1650 a 1700°C. Tal material é utilizado em revestimento de fornos de fundições, painéis de vazamentos e de transportes de metais fundidos.

O tijolo refratário sílico-aluminoso é um tijolo básico, com alta resistência mecânica e resistente ao choque térmico, tem baixa resistência ao ataque de gases ácidos gerados no momento de derretimento de ferro, sua refratariedade é baixa, e sua escória inclui-se na liga do ferro fundido, a temperatura de trabalho fica entre 1300 a 1450°C. É mais indicado para o revestimento de fornalhas em geral, churrasqueiras e lareiras também muito cobijados pela construção civil para confecção de paredes e revestimento de fachadas de casas e prédios.

Desta forma, os tijolos sílico-aluminosos não se prestam ao uso em fornos de fundição. Além disso, estes fornos necessitam de resistência a altíssimas temperaturas, sendo essa uma propriedade dos tijolos de sílica. Por outro lado, as fornalhas e secadoras agro-industriais não atingem temperatura tão elevada quanto os altos-fornos e necessitam de material com resistência mecânica para suportar os impactos de carregamento e descarregamento do forno.

Assim, do principal produto que eram os tijolos refratários silicosos para os fornos de fundição, que respondiam por 95% da produção, passou-se a produzir tijolos refratários sílico-aluminosos para fornalhas, caldeiras e secadoras de grãos. Desta forma, os tijolos sílico-aluminosos com 30% de óxido de alumínio (Al₂O₃) ou alumina passaram a ser o carro-chefe da empresa, com mais de 79% da produção mensal, e atualmente custam cerca de um quarto do valor do tijolo produzido pela concorrência com 42% de óxido de alumínio na sua composição. Os tijolos refratários sílico-aluminosos de 30% de alumina são tijolos de excelente qualidade para o uso em fornalhas em geral. O custo baixo para produzir este produto ocorre em função da matéria-prima, a qual já contém os elementos necessários para o

fabrico de refratários com teores característicos de sua composição geológica *in natura*, não havendo necessidade de adicionar elementos químicos. Já os tijolos silico-aluminosos de 42% de alumina são tijolos mais nobres e indicados para trabalhos que exijam temperaturas até 1450°C, têm maior resistência mecânica e maior resistência ao ataque de gases, são utilizados em fornalhas em geral, fornos de fundição de chumbo e outros. O teor de 42% de alumina não é característico da matéria-prima *in natura* e sim de uma complementação de outros materiais e química, por isso a diferença de preço é significativa tanto na produção quanto para a venda.

Investir no novo nicho de mercado foi uma estratégia adotada para manter-se no mesmo. Para enfrentar a concorrência de baixos custos a IRSB optou em fabricar um produto buscando a melhor relação entre qualidade e custo, adotando um compromisso com a melhor resistência mecânica e a melhor resistência à temperatura, por isso optando pelos tijolos de 30% de alumina. Gradativamente foi investindo em equipamentos para obter maior produção, visto que o que produz é absorvido pelo mercado interno e a meta futura é atingir o mercado externo (exportação). Atualmente o limite máximo de produção não ultrapassa muito das 800 toneladas ao mês, porém a expansão já está em andamento.

5.2 A Composição dos Custos

Para compor os custos dos produtos na empresa estudada, analisaram-se dois produtos: o tijolo refratário silico-aluminoso com 30% de alumina (Al₂O₃) e o tijolo refratário silicoso até 95% de sílica (dióxido de silício - SiO₂). Os custos são elaborados levando-se em conta o valor da tonelada da matéria-prima, beneficiamento, insumos, mão-de-obra, energia elétrica, cozimento, embalagens, movimentações, custos administrativos e o tempo para transformá-la em produto acabado.

O tijolo refratário silicoso apresenta uma vantagem competitiva para a empresa, visto que a mesma é detentora da matéria-prima, porém também gera um custo fixo para manter as minas de argila e arenitos. Para mantê-las em funcionamento é necessário possuir profissionais técnicos (engenheiro de minas, geólogo), registros junto a DNPM (Departamento Nacional de Produção Mineral), além da obrigatoriedade de recompor áreas degradadas com reposição de vegetação nativa, também ficando a cargo da empresa todo o custo de equipamentos para a extração e a logística de transporte.

Já o tijolo silico-aluminoso é produzido com matéria-prima adquirida de terceiros, desta forma, não geram custos fixos tendo em vista que a aquisição ocorre em função da demanda, porém condiciona à dependência de recursos externos à organização.

Relativo à utilização do fator trabalho na composição dos custos é importante ressaltar que esta organização apresenta uma peculiaridade: um funcionário pode trabalhar em todos os setores, dependendo da necessidade de produção do momento. Assim sendo, os custos de mão-de-obra direta e indireta são computados de forma a que todos os diferentes valores de salários pagos aos funcionários da empresa são somados e divididos pelo tempo total de trabalho mensal (220h), definindo-se então o valor do homem-hora. Tendo-se em vista tal valor dimensiona-se o tempo utilizado para produzir a tonelada do produto, resultando no valor total de mão-de-obra por tonelada. Este sistema só funciona porque a equipe trabalha com responsabilidade e espírito de cooperativismo; para tanto, os funcionários são generalistas e a empresa paga salários acima do mercado.

O consumo de energia elétrica para a produção da tonelada de produto é calculado com base em uma estimativa do valor hora, apropriando-se posteriormente ao processo produtivo com base em sua utilização. O consumo de lenha e de óleo de xisto (combustíveis para os fornos) é calculado diretamente por tonelada do produto, pela característica de sua utilização no funcionamento de fornos de queima, sendo que o prazo de queima é distinto para cada tipo de produto (de três a sete dias).

O custo da manutenção e do desgaste dos equipamentos dilui-se na tonelada do

produto, sendo apropriado na margem de perda dos produtos.

Ao finalizar o processo produtivo cada lote de tijolos é colocado em *pallets* e plastificado. Os *pallets* contêm entre 504 a 540 peças compondo 1m³ (conforme recomendação da ABNT). O transporte do produto é terceirizado. Assim, vende-se pelo preço FOB e compra-se pelo valor FOB. A representatividade nas vendas é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: Volume de Produção e Representatividade no volume de vendas

	Volume de Produção	Representatividade no volume de vendas			
		Tijolos refratários silicosos	Tijolos refratários sílico-aluminosos	Materiais não-formados sílicos	Materiais não-formados sílico-aluminosos
Antes de 1992	200 ton./mês	95%	0%	5%	0%
Depois de 1992	800 ton./mês	3,33%	79,61%	1,95%	15,11%

Cumpra-se notar que não é apropriado aos custos do produto o patrimônio em imóveis, veículos, maquinário e equipamentos; também a depreciação não é computada, pois o maquinário da empresa (britadores, moinhos, prensas, veículos, instalações e outros) tem uma vida econômica longa, já passaram da vida útil para efeito de depreciação e a manutenção é feita *in loco*. O custo com estes bens está diluído na mão-de-obra em função do custo baixo de manutenção.

Embora o produto formado (tijolos) seja o principal, o produto não formado (massas, argilas, argamassas, concretos e outros) repassa à empresa uma margem de lucro maior. Também os produtos revendidos representam uma margem maior de lucro pois acabam entrando como componentes secundários que compõem um pacote para montagem de fornos, fornalhas, secadoras, lareiras e churrasqueiras. A representatividade dos diferentes produtos é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2: Faturamento médio mensal da empresa IRSB em 2007.

Descrição	Preço de venda média/ton. (R\$)	Vendas em ton./mês	Faturamento médio mês (R\$)	% faturamento
Tijolos refratários silicosos	950,00	26,4 ton	25.080,00	6,69%
Tijolos refratários sílico-aluminosos	323,53	636,88 ton	206.050,78	54,97%
Materiais não formados silicosos	750,00	15,6 ton	11.700,00	3,12%
Materiais não formados sílico-aluminosos	1.100,00	120,88 ton	132.000,00	35,22%
Total			374.830,78	100%

Percebe-se que a organização cresceu quando buscou outros ramos. Para tanto, investiu na contratação de especialistas que verificaram o material e buscaram soluções para melhorar os produtos, bem como para agregar valor criando "produtos nobres". Porém, o retorno do investimento ainda é baixo, não permitindo à empresa uma grande expansão.

5.3 Custos e Precificação

Uma análise do processo produtivo e de sua apropriação em termos de custeio, com o apoio do pessoal interno da empresa, revela que existe uma grande preocupação com a identificação dos elementos que compõem o custo de cada produto, de tal forma que eles possam ter sempre uma noção de competitividade e de formação de preço adequadas para cada elemento de seu *portfolio*. Identificou-se que todos os custos de mão-de-obra são alocados em um *pool*, dividindo-se o custo total dessa mão-de-obra (incluindo impostos e demais encargos) pelo número de horas trabalhadas, obtendo-se assim um valor base para o homem-hora. Observa-se que houve a agregação do que seria um custo de mão-de-obra

produtiva (envolvida diretamente no processo produtivo) com o custo da mão-de-obra administrativa (toda aquela não envolvida diretamente com o processo produtivo), devido ao estabelecimento da estrutura e funcionamento matricial, onde diferentes empregados se realocam matricialmente de forma a sustentar o processo produtivo da melhor forma possível em todas as condições de operação. Esta forma de alocação, direcionada pelo tempo, é feita em conformidade com o pensamento de Kaplan e Anderson (2004), que preconizam a utilização do tempo em detrimento de outros direcionadores de custos.

Há que se observar que, em uma estrutura tradicional que diferencie claramente o processo produtivo do processo administrativo (ou não-produtivo), ao utilizar o tempo do processo produtivo como direcionador de custos para as atividades é feita uma pressuposição implícita de que a proporção de tempo gasto no processo não-produtivo é igual à proporção de tempo gasto no processo produtivo para cada produto produzido, o que nem sempre é verdade (um produto que tenha menor tempo produtivo pode ter mais tempo de atividade administrativa envolvida). Assim sendo, conforme a situação, torna-se necessário o envolvimento de consultores que apontem adequadamente o total de horas empregado em cada um dos processos.

O exame da planilha de custos mostra que, como custos diretamente imputados aos produtos, são considerados apenas: 1) custo de matéria-prima; 2) custo de combustíveis para a queima nos fornos; 3) filme PVC, *pallet* de madeira e gás para fundir o filme (materiais para embalagem). O restante, incluindo máquinas, energia elétrica, combustível para empilhadeira e movimentadores diversos é calculado e apropriado em cada produto por meio do rateio de tempo de produção, em conformidade com Kaplan e Anderson (2004), o que permite inferir que o método de custeio gerencial que a empresa adota aproxima-se bastante do ABC com direcionador tempo (*time-driven* ABC). Ressalta-se que a depreciação não é computada uma vez que os ativos imobilizados já ultrapassaram o tempo de vida útil para tal procedimento contábil e a manutenção dos mesmos é realizada internamente, colocando-na nos custos do homem-hora.

Enquanto atualmente o custeio é um misto entre o custeio direto e o custeio ABC com direcionador tempo, o custeio anterior ao ano de 1992 era feito por absorção. No passado, trabalhavam somente com matéria-prima própria (não dependiam do mercado), assim, agregava-se a extração da matéria-prima aos custos normais. Todavia, o valor do material extraído, em função de ser mina própria, não era necessariamente mensurado com o preço real de mercado, ou seja, não levava em conta o preço da argila e do arenito se fossem comprados de terceiros. Hoje, com os recursos de informação ao qual se tem acesso, torna-se fácil de mensurar o custo de materiais, conhece-se exatamente quanto custa cada item e quanto é gasto para produzir. A partir desse ponto a empresa obteve ganhos, mesmo trabalhando com margens de lucro pequenas, e sabe que está auferindo lucro em função do aumento de produção, diversificação e vendas.

Percebeu-se também que a empresa utiliza, ao menos intuitivamente, os conceitos de produção enxuta, o que a leva a buscar novas formas de gestão de custos.

Para sobreviver em um ambiente competitivo a IRSB percebeu que não deveria formar estoque nem de produtos acabados, nem de matéria-prima. Assim sendo, entrou num sistema de produção puxada (*lean production*), daí decorrendo uma produção enxuta com as típicas características de crescimento nas vendas, maior giro do estoque de matéria-prima, entrega *on-time* e processo *just-in-time* (cliente faz o pedido, produzem-se as unidades necessárias e contrata-se um frete terceirizado para entregar), satisfação do cliente, minimização do tempo *dock-to-dock*, apesar de ainda apresentar características de retrabalho contrariando o princípio do FTT (*first time through*).

Ao analisar as informações obtidas com a gestão de custos verificou que não teria condições de concorrer com uma estratégia de baixo custo com o mesmo produto que o

concorrente. A maior concorrência para IRSB vem dos fabricantes da própria região sul do Brasil que produzem em grandes escalas e têm matérias-primas com custo baixo e, em conseqüência, preços de vendas atrativos. Porém, a IRSB tem um produto similar, com um custo um pouco mais elevado que é compensado pela qualidade.

A empresa tem agido no sentido de atuar duplamente: melhorar a percepção do consumidor a respeito da utilidade do produto com o conseqüente aumento da disposição a pagar e reduzir os custos controlando e aprimorando o processo produtivo. A concorrência acirrada está exigindo o remodelamento do negócio como estratégia competitiva, devido às pressões enfrentadas no segmento de baixo custo e no de valor elevado. Hoje a empresa opera em um nicho restrito, buscando eficiência no processo produtivo, com a ressalva de que todos os autores aqui estudados colocam que esse tipo de estratégia não vai muito longe, pois se move exclusivamente ao longo do eixo de volume de produção, além de ser perfeitamente imitável.

O movimento estratégico que está sendo tomado atualmente é uma maior atenção nas necessidades dos clientes, o que levou à reconsideração da posição estratégica de baixo custo, que era considerada como a mais adequada. Consoante com a teoria, o foco da atenção no cliente, voltando-se para fora da organização, mostrou que era preferível uma diferenciação do produto, gerando uma disposição a pagar um preço mais elevado pelo produto, porém, ainda assim, dando chance a uma redução de custos. Essa estratégia da empresa a está levando para um degrau acima na cadeia de valor. Com a análise da cadeia de valor foi possível descobrir onde o valor pode ser aumentado na percepção do cliente, mantendo-se a disposição a pagar, corroborando a concepção de Shank e Govindarajan (1997). Assim, a IRSB está oferecendo ao mercado produtos acabados que usam os seus refratários como componentes, agregando outros componentes externos e operando como sistemistas, fornecendo, por exemplo, *kits* para a montagem de secadores de grãos. Dessa forma, busca-se sair do nicho restrito em que opera hoje, ao mesmo tempo em que procura novas fronteiras geográficas para a colocação de seus produtos, indo ao encontro das necessidades das novas fronteiras agrícolas do Brasil.

6 Conclusões

No decorrer do estudo de caso, à luz do referencial teórico adotado, observou-se que:

1. Há um alinhamento dinâmico entre a estratégia e a estrutura de custos. (CHANDLER, 200)

2. A Gestão de Custos para adquirir o *status* de Estratégica deve: estar respaldada no conceito contemporâneo de que os custos, em sua maioria, são conseqüência de decisões de investimentos anteriores; e prover informações que suportem a formulação, o desenvolvimento e a geração de novas estratégias. (SOUZA; CLEMENTE, 1998)

3. Na empresa estudada a redução de custos aliada à mudança de segmento foi determinante para a sobrevivência do negócio.

4. A nova estratégia competitiva promoveu modificações nas decisões de investimento do caso estudado, que por sua vez materializou-se em uma nova estrutura da empresa, fruto do atendimento à nova segmentação de mercado, saindo de uma monoprodução para a diversificação do *portfolio* de produtos (PORTER, 1986).

5. A preocupação com custos ambientais e legais, adjacentes ao processo produtivo dos tijolos silicosos que são fabricados com matéria-prima de mina própria ajudou a definir o movimento estratégico em direção aos tijolos sílico-aluminosos.

6. O foco no *core business* auxilia nesse movimento levando a empresa à determinação de um custo mais aproximado do real para cada produto de seu *portfolio*, buscando condições de competitividade que são determinadas pelo mercado, alterando as

linhas de produtos e buscando novos negócios, com base nas margens de contribuição e na lucratividade de cada item, de forma consoante ao preconizado por Porter (1985) e por Slywotzky e Morrison (1998), sendo que a inovação na concepção do negócio criou uma zona de lucro.

7. Inovou-se para manter um crescimento do valor sustentável, porém, é necessária uma contínua reinvenção do negócio como estratégia competitiva para conservar-se no mercado, pois tais vantagens são facilmente copiadas. (DAY, 1999)

A IRSB que trabalhava, antes de 1992, com venda de lotes grandes da produção para poucos clientes, após 1992 passou a trabalhar com venda de lotes pequenos para vários clientes, estratégia essa que criou o ambiente adequado para o uso do custeio quase-ABC. A empresa estudada trabalhava com estratégias genéricas para um segmento em particular (altos-fornos) e teve que optar por um novo enfoque, para um novo segmento (agronegócio), embora não tenha deixado de atender ao antigo. Desta forma, optou pela estratégia de diferenciação para o novo nicho de mercado de forma a proporcionar um melhor atendimento das necessidades do público-alvo (agronegócio), fornecendo-lhe produtos formados e não-formados, procurando encontrar maneiras de produzir produtos de melhor qualidade (diferenciados) a custos baixos em relação à qualidade oferecida. Os produtos de mesmo padrão de qualidade tornam-se mais caros, porém os produtos mais baratos não mantêm o mesmo padrão. Outro diferencial estratégico está na localização, próxima ao mercado consumidor (região sul, sudeste e centro-oeste), proporcionando melhor logística de transporte. Assim, ainda mantém uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

A empresa, ao utilizar um sistema de custos diferente do tradicional – historicamente a partir da mudança de foco de mercado (dos altos-fornos para os pequenos secadores) – pôde corretamente monitorar a sua posição de mercado (com respeito aos clientes e à concorrência) ao longo dos últimos 15 anos, e agir no sentido de evitar uma paralisia estratégica, tomando um rumo ascendente na cadeia de valor, mantendo-se num mercado bastante competitivo e exigente. Ao alinhar-se com os conceitos de uma produção enxuta, cada vez mais a IRSB necessitará deixar de lado os métodos de custeio tradicionais para rumar a um *lean accounting*.

Referências

ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1991.

BARNEY, J. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. In: **Journal of Management**, 1991, Vol.17, n. 1, p. 99-120.

CHANDLER, A. D. **Strategy and Structure**: chapters in the history of the american industrial enterprise. Cambridge: MIT Press, 2000.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. Measure Costs Right: Make the Right Decisions. In: **Harvard Business Review** 66, n. 5, sep./oct. 1988, p. 96-103.

DAY, G. S. Manutenção da Vantagem Competitiva: Criação e Sustentação das Vantagens em Ambientes Competitivos Dinâmicos In: DAY, G. S., REIBSTEIN, D. J. **A dinâmica da estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: Pesquisa Empírica a partir de pesquisadores de

Vários Países. In: **Anais do 30º Encontro da ANPAD**. Salvador: ANPAD, 23-27 set. 2006.

GHEMAWAT, P. **A estratégia e o cenário dos negócios**: texto e casos. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GRASSO, L. P. Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management? In: **Management Accounting Quarterly**. Vol. 7, n. 1, fall 2005.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Management accounting**. 3 ed. Cincinnati: South-Western College Pub., 1997.

HENDERSON, H. **Construindo um mundo onde todos ganhem**. São Paulo: Cultrix, 1998.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-driven Activity-based Costing. In: **Harvard Business Review**, 2004. Disponível em: www.hbs.edu. Acesso em: 04 out. 2006.

LIMA, M. L. S. C.; ZAWISLAK, P. A. A produção enxuta como fator diferencial na capacidade de fornecimento de PMEs. In: **Produção**, v. 13, n. 2. São Paulo, 2003. Documento eletrônico. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-65132003000200006&script=sci_arttext. Acesso em: 19 jul. 2007.

MASKELL, B. **What is Lean Accounting?** Documento Eletrônico. Disponível em: http://www.maskell.com/PDF_Files/What%20is%20Lean%20Accounting.pdf. Acesso em: 12 jul. 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

_____. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. Como as Forças Competitivas Moldam a Estratégia. In: MONTGOMERY, C.; PORTER, M. **Estratégia: a Busca da Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SLYWOTZKY, A. J.; MORRISON, D. J. **A estratégia focada no lucro**: desvendando os segredos da lucratividade. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. In: **Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**. Fortaleza: ABC, 1998. p. 141-156.

_____. **Material Didático de Gestão de Informação de Custos**. Curitiba: PUCPR, 2006.

YIP, G. S. Global Strategy... In a world of nations. In: MINTZBERG, H., QUINN, J. **The strategy process: concepts, contexts and cases**. 3 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1996.