

Estrutura de Custos e Estratégia Empresarial: Estudo de Caso

Manuela Gaspar Fantasia

Rosa Maria Correia Nunes

Ana Isabel da Costa Natividade Rodrigues

Resumo:

Este trabalho pretende analisar o impacto que a definição de uma estratégia empresarial coerente durante um largo período de tempo pode exercer sobre a estrutura de custos. A análise será efectuada comparando a estrutura de custos de uma empresa portuguesa que se dedica à produção de mobiliário em Kit, com a estrutura de custos da média do sector. A análise respeita a um período de 10 anos, que vai de 1993 a 2002. Este trabalho foi estruturado em cinco pontos. Após a introdução é efectuada uma breve caracterização do sector de mobiliário na União Europeia (UE) e em Portugal. No quarto ponto apresenta-se o estudo de caso, em que se identifica e caracteriza a empresa seleccionada, cuja estrutura de custos e performance será confrontada com os valores médios do sector na UE e em Portugal. Por fim serão apresentadas as principais conclusões do trabalho das quais se destaca que a estrutura de custos é fortemente influenciada pela estratégia seguida, bem como permitiu obter fortes indícios de que uma estratégia bem definida e consistentemente implementada pode conduzir a um bom desempenho e consolidação da empresa.

Palavras-chave:

Área temática: Sistema de Custeio

Estrutura de Custos e Estratégia Empresarial: Estudo de Caso

Autores:

Manuela Gaspar Fantasia
Rosa Maria Correia Nunes
Ana Isabel da Costa Natividade Rodrigues
Instituto superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Resumo

Este trabalho pretende analisar o impacto que a definição de uma estratégia empresarial coerente durante um largo período de tempo pode exercer sobre a estrutura de custos. A análise será efectuada comparando a estrutura de custos de uma empresa portuguesa que se dedica à produção de mobiliário em Kit, com a estrutura de custos da média do sector. A análise respeita a um período de 10 anos, que vai de 1993 a 2002. Este trabalho foi estruturado em cinco pontos. Após a introdução é efectuada uma breve caracterização do sector de mobiliário na União Europeia (UE) e em Portugal. No quarto ponto apresenta-se o estudo de caso, em que se identifica e caracteriza a empresa seleccionada, cuja estrutura de custos e performance será confrontada com os valores médios do sector na UE e em Portugal. Por fim serão apresentadas as principais conclusões do trabalho das quais se destaca que a estrutura de custos é fortemente influenciada pela estratégia seguida, bem como permitiu obter fortes indícios de que uma estratégia bem definida e consistentemente implementada pode conduzir a um bom desempenho e consolidação da empresa.

1. Introdução

Este trabalho pretende analisar o impacto que a definição de uma estratégia empresarial coerente durante um largo período de tempo pode exercer sobre a estrutura de custos.

Face ao que é geralmente aceite, quer ao nível da literatura, quer ao nível do que é o senso comum, é de esperar que a existência de uma estratégia empresarial clara e devidamente estruturada tenha uma influência positiva na performance das empresas e que, desta forma as empresas que possuam uma estratégia com estas características se destaquem das restantes empresas do sector.

Esta análise será efectuada comparando a estrutura de custos de uma empresa portuguesa que se dedica à produção de mobiliário em Kit, com a estrutura de custos da média do sector. A análise respeita a um período de 10 anos, que vai de 1993 a 2002.

A comparação será limitada à informação disponível relativa às estatísticas do sector, tanto ao nível da U. E. como ao nível nacional, sendo que esta informação foi determinada com recurso a uma abordagem *cross-section* enquanto no nosso

estudo recorreremos a uma abordagem *time-trend*, considerada mais adequada ao estudo de caso.

A escolha do sector de mobiliário como objecto deste estudo está relacionada com a importância estratégica desta indústria para o desenvolvimento sustentado da economia portuguesa. Segundo Michael Porter a indústria de Mobiliário encontra-se entre as “áreas para onde se podem virar as apostas estratégicas dos empresários portugueses” por serem potencialmente geradoras de “vantagens competitivas em relação ao exterior”. Este autor indica como características nacionais favoráveis à criação de vantagens competitivas, a qualidade dos factores de produção, em que se destacam os recursos humanos (grau de especialização) e equipamentos (grau de desenvolvimento tecnológico); a existência de um mercado nacional cujas necessidades sejam similares às dos mercados externos; a existência de fornecedores locais que possam contribuir para o processo de inovação e, por fim, a presença de concorrentes nacionais competitivos.

A selecção da empresa do sector de mobiliário foi efectuada mediante critérios definidos à priori, que estão relacionados com a dimensão, a rentabilidade, a longevidade e os graus de especialização e certificação.

A empresa que veio a ser seleccionada, a partir da consulta da lista das 1000 maiores empresas portuguesas bem como por consulta da principal associação do sector (APIMA – Associação Portuguesa das Indústrias de Mobiliário e Afins), destaca-se de entre as empresas industriais de mobiliário pelo facto de possuir uma dimensão bastante acima dos valores médios do sector, apresentar resultados positivos desde a sua criação, ter uma longevidade considerável face à média do sector, sendo também uma empresa com um grau de especialização de 100% (na área do mobiliário de pinho maciço em Kit) e a empresa do sector com maior grau de certificação (é certificada de acordo com a norma ISO 9002 sendo a única empresa do sector certificada de acordo com a norma ISO 14001).

Este trabalho foi estruturado em cinco pontos. Após a introdução é efectuada uma breve caracterização do sector de mobiliário na União Europeia (UE) e em Portugal. De seguida apresenta-se o estudo de caso, em que se identifica e caracteriza a empresa seleccionada, cuja estrutura de custos e performance será confrontada com os valores médios do sector na UE e em Portugal. Por fim serão apresentadas as principais conclusões do trabalho.

Este trabalho pretende contribuir para a melhoria de gestão de custos, quer ao nível interno da empresa, quer ao nível das empresas do sector. Estas empresas poderão beneficiar da informação facultada por este estudo, para utilizarem novas técnicas de gestão de custos, nomeadamente Benchmarking.

2. O sector de mobiliário na União Europeia

A análise do sector do Mobiliário da UE, efectuada neste capítulo, tomou como referência a informação publicada pela UEA – Federation of European Furniture Manufacturers, em 2003.

Na União Europeia, o sector do mobiliário é um dos sectores com maior volume de

negócios. Efectivamente, a União é responsável por cerca de metade da produção mundial de mobiliário e é uma indústria básica na maioria dos países industrializados, representando em geral entre 2 e 4% da produção industrial, cerca de 2% do PIB e 2.2% do emprego.

Estrutura do sector – Número de empresas e trabalhadores

O número de empresas na indústria de mobiliário varia fortemente consoante se consideram ou não as empresas com menos de 20 trabalhadores. Na UE existiam, em 1998, 8.800 empresas com mais de 20 trabalhadores, empregando 600.000 pessoas em 1998. Existiam, contudo, mais de 80.000 empresas com menos de 20 trabalhadores (empregando quase 300.000 pessoas).

Quanto à produtividade, esta não é visível numa primeira análise pois a elevada produtividade das grandes empresas poderá estar escondida pela reduzida produtividade das pequenas e médias empresas. A distribuição entre pequenas, médias e grandes empresas depende dos países em causa. Na Alemanha, a maioria das empresas emprega mais de 20 trabalhadores, sendo o número médio de trabalhadores de 78 por empresa. Na Itália, onde existem 35.800 empresas empregando 216.000 pessoas, o número médio de trabalhadores é de 6 por empresa. Em França este número é de 11.

Síntese da Conjuntura Sectorial na UE: 1992-2002

O período de 1987 a 1991, foi favorável ao sector devido ao aumento da competitividade dos produtores e ao clima de recuperação económica. Este clima favoreceu o consumo de bens duradouros, entre os quais se encontram a habitação e mobiliário. A partir de 1992, e até 1996, a indústria do mobiliário foi bastante afectada pela recessão económica, devido essencialmente à quebra na procura das famílias, uma vez que, sendo o mobiliário um bem duradouro, o seu consumo pode ser prorrogado para períodos mais favoráveis.

Em 1997, alguns países começam a apresentar os primeiros sinais de recuperação, verificando-se um aumento da procura, da produção e das exportações.

Em virtude do aumento das exportações e da recuperação registada em quase todos os países europeus, o período 1998-2000 foi positivo para a indústria europeia de mobiliário, tendo-se registado aumentos de produção em todos os países da UE.

Em 2001, devido a um abrandamento no consumo, a produção de mobiliário voltou a estagnar. Em 2002, e pela primeira vez desde a recessão de 1993, o volume de produção da indústria de mobiliário da UE registou um declínio.

Mudanças Estruturais

Verifica-se um processo de concentração na indústria de mobiliário. Os produtores

de mobiliário estão a fazer fortes investimentos com o objectivo de aumentar a capacidade produtiva, quer pela ampliação das instalações fabris existentes, quer pela criação de novas empresas ou aquisição empresas já existentes. Este processo de concentração resultou no aumento da dimensão média das empresas produtoras de mobiliário.

A generalidade das empresas tem investido na automação e computadorização com vista a standartizar a produção. Estes processos exigem avultadas quantias de capital que podem ser obtidas mas facilmente pelas empresas de grande dimensão.

Investimentos

Em termos globais, o investimento efectuado pelas empresas produtoras de mobiliário, dos países que fazem parte da União Europeia (EU), representa cerca de 4% do respectivo valor bruto da produção e ronda os 10% do valor acrescentado do sector. Os investimentos efectuados abarcam itens bastante diversos que podem ser agrupados em quatro áreas principais, nomeadamente, novo equipamento produtivo, design e criação de novos modelos, marketing e publicidade e canais de distribuição. As áreas de investimento podem ser vistas de forma mais detalhada mediante a análise do quadro 1, apresentado em seguida:

Quadro 1: Principais áreas de investimento das empresas de mobiliário da EU

Novo Equipamento Produtivo	Design e Criação de novos modelos	Marketing e Publicidade	Canais de Distribuição
O investimento em maquinaria representa cerca de 50% do investimento total, sendo o objectivo principal deste tipo de investimento, o aumento da automação dos processos produtivos, a criação de sinergias entre diferentes linhas e locais de produção, o aumento da capacidade produtiva, a intensificação da produção em massa e a melhoria da relação qualidade/preço	Alteração da imagem de produtos já existentes, alterações dos materiais utilizados, modificações ergonómicas, reciclagem de mobiliário. Este tipo de investimento pode ser efectuado no interior ou no exterior da empresa.	Desenvolvimento da imagem de marca, criação de catálogos detalhados para retalhistas e consumidores, investimentos na Internet, publicidade nos Média, participação em feiras e formação dos vendedores	Criação de novos canais de distribuição e melhoria dos canais de distribuição já existentes

Fonte: <http://www.ueanet.com/outlook.htm>

A inovação no processo produtivo da indústria de mobiliário pode ser motivada pela concorrência e pela necessidade de redução dos custos, que normalmente compreende a automação, o design e produção assistida por computador, a

introdução de novos materiais, mais resistentes ou mais baratos, e a utilização da Internet e do comércio electrónico. A inovação pode ainda ser impulsionada pelo mercado e pelos consumidores, envolvendo neste caso essencialmente o design e a alteração das formas. O uso de novos materiais e as mudanças dos processos de produção podem também ser exigidas pelo mercado e consumidores, tendo em conta preocupações quanto à segurança e quanto à preservação do ambiente.

Estrutura de custos, valor acrescentado e produtividade

Ao nível da UE, o consumo de materiais e de serviços representam em geral mais de 60% do valor da produção (45% para as matérias primas consumidas na produção e 15% para serviços consumidos na produção, desenvolvimento de produtos e distribuição).

O valor acrescentado bruto (VAB) representa, em média 40% do valor da produção. Os custos com pessoal representam cerca de 78% do valor acrescentado do sector.

A produtividade global do sector na UE aumentou 20% durante os anos 90.

3. Sector de mobiliário em Portugal

Estrutura do sector – número de empresas e trabalhadores

No final da década de 90, e segundo dados da Associação Portuguesa das Indústrias de Mobiliário e Afins, existiam em laboração, cerca de 4.000 empresas pertencentes ao sector de mobiliário de madeira, empregando cerca de 41.000 pessoas, isto apesar de as estatísticas oficiais apontarem para números superiores. Nos países da UE existiam no mesmo período cerca de 50.000 empresas que empregavam perto de 450.000 pessoas.

Em Portugal, as empresas de mobiliário são essencialmente pequenas e muito pequenas e têm carácter familiar e artesanal. O número de empresas bem dimensionadas e bem dotadas tecnologicamente é muito reduzido.

No que se refere à distribuição geográfica das empresas do sector, ela apresenta uma forte concentração a norte do país, já que 62% das empresas se situam¹ nesta região e empregam perto de 65% do pessoal e 55% do volume de vendas .

Produção e produtividade

A produção nacional de mobiliário de madeira cresceu de uma forma regular durante a década de 90, passando de um valor de 40 milhões de contos, em 1985, para cerca de 180 milhões de contos em 1999 (APIMA, 2001).

Na estrutura produtiva do sector predominam o mobiliário de estilo e o contemporâneo (representando respectivamente 60% e 30% do produção total do

sector), sendo notória a preocupação crescente em acompanhar as tendências de design europeias e em participar nos grandes eventos internacionais.

No que se refere à produtividade do sector, este indicador apresenta valores muito inferiores à média europeia (10.000 contos de Valor bruto da Produção por trabalhador/ano em Portugal face aos 30.000 contos registados na Europa Central). Este facto deve-se essencialmente às debilidades estruturais que ainda não foram ultrapassadas. Entre estas debilidades são de realçar as estruturas financeiras e organizacionais desadequadas, a falta de atenção nas áreas do marketing, design e segurança no trabalho.

Os investimentos têm privilegiado a modernização do equipamento e dos processos produtivos, tendo-se descurado os aspectos organizativos e comerciais. Também na área da distribuição, este sector apresenta, em Portugal, algumas limitações no que se refere ao distanciamento face ao consumidor e às suas necessidades e gostos, isto porque a grande maioria das empresas recorre aos retalhistas para escoar a sua produção. A falta de recursos humanos qualificados é outra limitação do sector de mobiliário em Portugal.

Estratégia e posicionamento do sector

As empresas portuguesas de mobiliário têm alguma dificuldade em se afirmar no mercado europeu, devido às debilidades estruturais que apresentam face a um mercado fortemente concorrencial. As principais debilidades do sector em Portugal são identificadas mais à frente neste trabalho, seguindo a análise efectuada por Porter. Por outro lado, existe uma tendência para a crescente preferência de produtos estrangeiros de alta qualidade, por parte das classes média/alta nacional, a qual coloca em risco a quota de mercado interno. No presente contexto, é um facto incontestável por todos os analistas e agentes do sector que apenas terão possibilidades de sucesso, e mesmo de sobrevivência, as empresas que apostem fortemente na criatividade, flexibilidade e que ofereçam produtos de qualidade a preços competitivos.

Por outro lado, à medida que se intensifica a tendência para o aumento do grau de especialização das empresas, estas devem ter em atenção que a sua dimensão deve ser suficiente para atingir a massa crítica desejável.

4. Estudo empírico

O presente estudo compreende um período de 10 anos, compreendido entre 1993 e 2002. Serão analisados vários indicadores relativos à estrutura de custos da empresa, indicadores estes que serão comparados com os valores médios do sector, quer a nível nacional, quer a nível da UE. O objectivo desta análise é o de averiguar até que ponto a estratégia delineada e seguida pela empresa conduziu a uma performance superior à das suas congéneres portuguesas, em particular, e europeias em geral.

Caracterização Sumária da Empresa

A empresa seleccionada localiza-se na região norte de Portugal e foi constituída em 1986, sob a forma jurídica de sociedade por quotas. Em 1990 altera a sua designação social por esta ser demasiado vinculativa à actividade de serração, quando a verdadeira actividade era de produção de mobiliário em Kit fabricado em madeira de pinho maciça.

Em 1997 altera a sua forma jurídica para sociedade anónima, sem contudo se alterarem os detentores do capital social. Os órgãos dirigentes não sofreram qualquer alteração, continuando a empresa a apresentar-se como uma empresa familiar em que, o presidente da administração continua a ser a pessoa que sempre manteve o controlo de todas as actividades da empresa, através da delegação de responsabilidades por áreas de negócio e áreas de actividade.

No ano de 1999, obteve a certificação do Sistema de Qualidade, segundo a norma NP EN ISO 9002, adaptado em 2001 ao novo referencial NP EN ISO 9001:2000. Em 2001, implementou o Sistema de Gestão Ambiental, segundo a norma NP EN ISO 14001, cuja certificação foi concedida em Fevereiro de 2003.

A empresa dispõe actualmente de 25.000 m² de área produtiva, onde trabalham cerca de 250 colaboradores, em três unidades de produção.

O processo produtivo utiliza madeira proveniente de florestas de plantação controlada - PEFC.

A produção da empresa destina-se em 65% ao mercado externo, sendo a Alemanha, Espanha, Reino Unido, Bélgica e Suécia os mercados com maior relevância.

Evolução estratégica da empresa

Desde a sua criação, a empresa tem tido a preocupação de, através do conhecimento efectivo do mercado e seus agentes, poder responder às necessidades e expectativas dos consumidores, isto a par do constante aperfeiçoamento do processo produtivo em todas as suas vertentes.

Durante um período inicial de cerca de quatro anos, desde 1986, ano de criação da empresa, até 1990, a empresa teve como objectivo principal a sua operacionalização enquanto unidade industrial e a sua implantação no mercado. Durante este período, a empresa produzia, sem marca própria, distribuindo os seus produtos através de grossistas, essencialmente estrangeiros, sendo o produto comercializado com a marca dos distribuidores. Ao longo destes quatro anos, a atenção recaiu essencialmente sobre a melhoria do processo produtivo e o aumento do valor acrescentado dos produtos. Como exemplo podemos referir o facto de no final deste período, a empresa vender os produtos envernizados e pintados, quando antes vendia esses mesmos produtos sem qualquer acabamento.

Em 1990, a empresa altera a sua denominação, coincidindo esta alteração com a criação de uma marca própria para os seus produtos. Esta é uma aposta estratégica de grande relevância e representa um salto qualitativo muito

importante para o crescimento sustentado da empresa. A aposta na imagem de marca foi acompanhada por investimentos na área produtiva, nomeadamente no lançamento de novas linhas de produtos e no aumento da capacidade produtiva, o que permitiu à empresa acompanhar as tendências do mercado e responder às solicitações dos clientes. Esta política de criação da marca e de fortalecimento da capacidade produtiva e diversificação da produção permitiu à empresa beneficiar de fortes sinergias entre as áreas comercial e industrial e conduziu a um período de elevada performance em termos de valor bruto da produção e resultados.

O ano de 1997 representou também um considerável salto qualitativo na estratégia empresarial, com a aposta na criação de canais de distribuição próprios, através da criação de sociedades participadas nos países que, territorial e estrategicamente, permitirão otimizar a cobertura comercial do mercado europeu. Assim, neste ano foi criada, em Espanha, uma sucursal da empresa e mais tarde, em 2001, veio a ser criada em França, uma outra sucursal, para assegurar, neste dois importantes mercados, a distribuição dos produtos da empresa, com identificação da marca na empresa mãe.

Durante este período a empresa apostou fortemente na diversificação da sua produção, conjugada com a fabricação de lotes mais reduzidos e com ciclos de vida menores, alteração induzida pelas tendências registadas no mercado, que vão no sentido da procura de produtos mais diferenciados e de prazos de entrega cada vez mais curtos.

Podemos concluir que, numa fase inicial em que a empresa, para alcançar vantagens competitivas, apostou numa estratégia de baixo custo a qual consistiu em procurar fornecer um produto ao preço dos produtos concorrentes, a um custo mais baixo, obtendo margens mais elevadas. Numa segunda fase, a empresa focalizou-se na via da diferenciação, que consistiu em fornecer um produto de maior qualidade, permitindo assim estabelecer preços e margens mais elevadas.

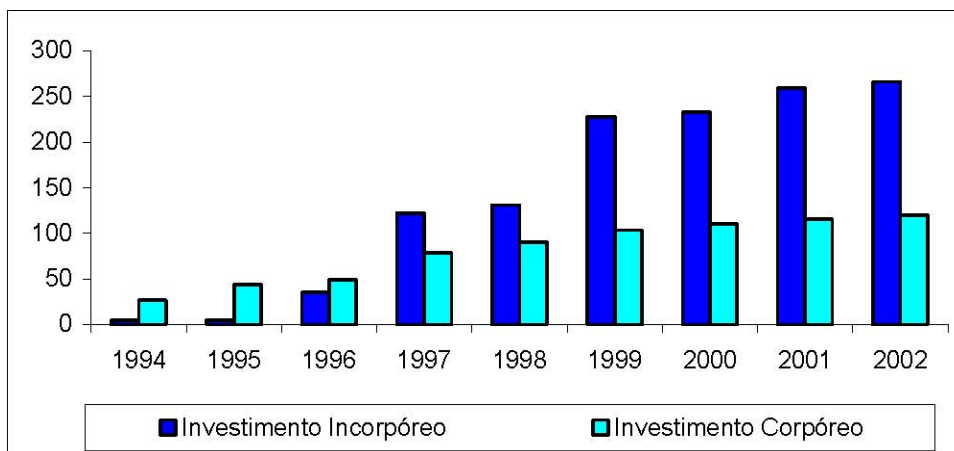
Actualmente, e no seguimento das grandes linhas orientadoras da sua estratégia de longo prazo, os grandes objectivos estratégicos enunciados pela empresa, enquadram-se em quatro eixos estratégicos:

- Especialização da actividade produtiva de mobiliário em Kit
- Divulgação da marca, procurando atingir a identificação desta denominação com o próprio conceito de mobiliário em Kit
- Controlo crescente dos circuitos de distribuição
- Complementaridade, na vertente produtiva, mediante a participação em outras empresas

É de esperar que, face à existência de uma estratégia empresarial consistente no tempo e concertada no que diz respeito às áreas produtiva e comercial, esta empresa se destaque da média do sector, em termos da sua performance, quer a nível nacional quer a nível europeu.

Seguidamente, apresentamos a evolução do volume de investimentos da empresa, relativamente ao período em análise, expresso em termos de um índice de base zero, tomando como referência o ano de 1993, de forma a evidenciar a estratégia seguida.

Gráfico 2: Índice de Investimento da empresa (ano base: 1993)

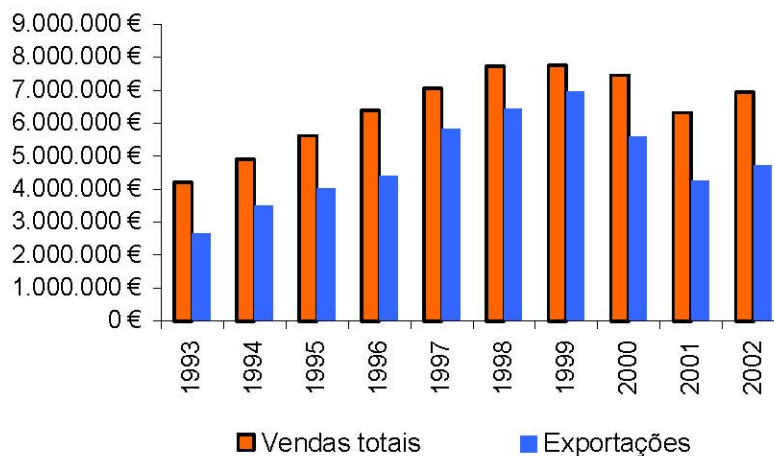


No ponto seguinte, procuraremos estabelecer ligação entre a estrutura de custos da empresa em estudo e alguns dos seus indicadores de performance, e a estratégia empresarial seguida.

Desempenho da empresa

Os dados relativos à empresa seleccionada, recolhidos neste estudo, e relativos ao período de 1993 a 2002, serão apresentados de seguida: Mais à frente, neste ponto, estes dados serão alvo de comparação com os valores sectoriais médios.

Gráfico 1: Vendas de Produtos da empresa estudada (1993 - 2002)



Da análise dos gráficos anteriores, podemos constatar que existe uma tendência de crescimento das vendas, até 1999, tendência que se inflecte em 2000 e 2001, devido à recessão no mercado alemão, mercado com grande peso nas exportações da empresa.

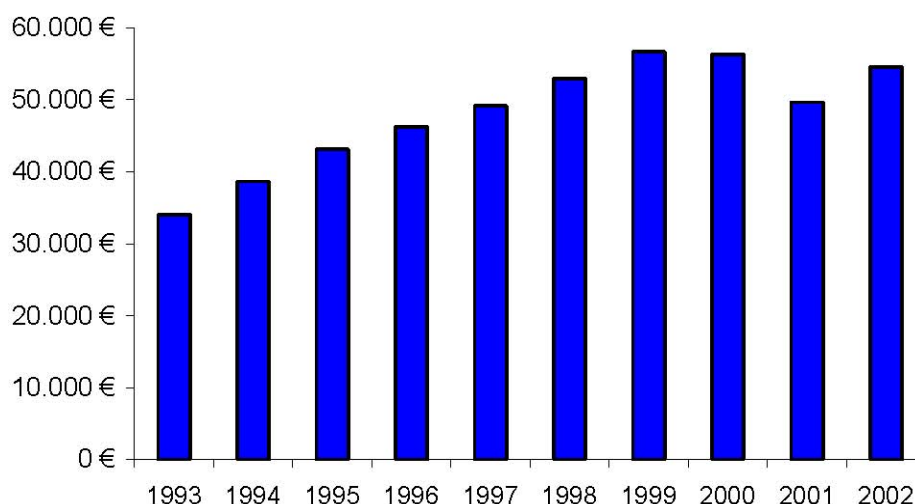
Este decréscimo das vendas conduziu a uma imediata alteração da estratégia da empresa, no sentido de diversificar a gama de produtos, de procurar novos mercados, nomeadamente o mercado italiano, e flexibilizar a produção. A flexibilização da produção consistiu em produzir lotes mais reduzidos, permitindo prazos de entrega mais curtos, de modo a responder mais atempadamente e de forma adequada às necessidades dos clientes.

Como resultado deste reposicionamento da empresa, a evolução das vendas retomou a tendência de crescimento.

Em termos do período 1993 – 1999 o crescimento do VBP da empresa foi de 74%, sendo que, no mesmo período, o crescimento médio do sector de produção de mobiliário de madeira foi de 19%.

De seguida analisamos a evolução da produtividade da empresa medida pelo Valor Bruto da Produção per capita.

Gráfico 2: Volume de negócios da empresa, por trabalhador (1993 - 2002)



A evolução da produtividade, medida pelo volume de negócios por trabalhador, apresenta também uma tendência de crescimento, de 1993 a 2000, apresentando uma ligeira quebra em 2001. Esta quebra ficou a dever-se à quebra das vendas, já referida, e à rigidez da legislação laboral portuguesa, que não permite às empresas dispensar trabalhadores, mesmo em períodos de drástica redução do volume de encomendas.

A empresa apresenta valores de produtividade acima das médias sectoriais nacionais. Efectivamente, segundo o estudo referente ao sector de mobiliário, publicado pela APIMA (APIMA, 2002), e relativo ao ano de 1999, "... em Portugal

difícilmente se atingem os 10.000 contos per capita/ano ...”. Os valores apresentados pela empresa situam-se sempre muito próximos ou acima deste valor. Mesmo no ano de 2001, em que se verifica nesta empresa uma quebra de produtividade, este indicador é de 9.638 contos.

A produtividade da empresa cresceu no período em análise cerca de 23% enquanto na UE este crescimento foi de 20% (tal como se refere no ponto 2.5)

Estrutura de custos da empresa

Nos quadros seguintes apresentamos a estrutura de custos da empresa para o período de 1993 a 2002. Os custos foram classificados por funções, sendo que nos custos de produção são identificadas as principais rubricas.

Quadro 2 – Estrutura de Custos (em % do VBP)

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Custos de Produção	80%	80%	78%	81%	86%	84%	85%	88%	83%	84%	83%
Materiais Consumidos	46%	47%	45%	50%	55%	55%	55%	57%	50%	52%	51%
FSE	12%	8%	9%	9%	10%	7%	7%	7%	7%	6%	8%
Custos Pessoal	15%	16%	16%	15%	15%	15%	17%	18%	20%	20%	17%
Directos	12%	13%	13%	13%	13%	13%	14%	15%	17%	17%	14%
Indirectos	3%	3%	3%	2%	2%	2%	3%	3%	3%	3%	3%
Amortizações	7%	9%	9%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	6%	7%
Custos Comerciais	6%	7%	6%	7%	6%	6%	6%	6%	6%	7%	6%
Custos Administrativos	6%	7%	7%	6%	6%	6%	7%	7%	7%	8%	7%
Custos Financeiros	6%	6%	7%	6%	4%	5%	4%	5%	7%	7%	6%

Quadro 3 – Estrutura de Custos (em % dos Custos Totais)

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Custos de Produção	81%	80%	80%	80%	84%	83%	84%	83%	80%	79%	81%
Materiais Consumidos	47%	47%	46%	49%	53%	54%	53%	54%	48%	49%	50%
FSE	12%	8%	9%	9%	10%	7%	7%	6%	7%	6%	8%
Custos Pessoal	15%	16%	16%	15%	15%	15%	16%	17%	19%	19%	16%
Directos	12%	13%	13%	13%	13%	13%	14%	14%	16%	16%	15%
Indirectos	3%	3%	3%	2%	2%	2%	2%	3%	3%	3%	3%
Amortizações	7%	9%	9%	7%	7%	7%	7%	6%	6%	6%	7%

Custos Comerciais	6%	7%	6%	7%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%
Custos Administrativos	6%	7%	7%	6%	6%	6%	7%	6%	7%	7%	7%
Custos Financeiros	6%	6%	7%	6%	4%	5%	4%	5%	7%	7%	6%

De modo a tornar possível a comparação com os valores sectoriais médios para Portugal e para a UE, apresentamos a estrutura de custos em função do Valor Bruto da Produção (VBP), comparável com os dados disponíveis para a UE, e em função dos Custos Totais, estrutura comparável com os dados disponíveis para o sector em Portugal.

Da análise dos quadros anteriores, constatamos

- Tal como seria de esperar, a estrutura de custos definida em função do total de custos da empresa é semelhante à definida em função do valor bruto de produção, isto porque à semelhança do que se verifica na generalidade dos sectores e empresas da indústria transformadora, a margem líquida percentual ronda os 3%.
- Os custos de produção representam, em 2002, cerca de 84% dos custos totais da empresa, contra os 80% em 1993, apresentando um valor médio de 83% para o período em análise. A tendência de crescimento do peso relativo dos custos de produção deve-se ao facto de a taxa de crescimento do VBP (que aumentou até 1998 e decresceu até 2001) ter sido inferior à taxa de crescimento dos custos de produção, que em termos absolutos aumentaram de forma regular até 2001, ano em que apresentam um decréscimo devido à quebra nas vendas e na produção.
- Os materiais apresentam-se como a principal rubrica de custo e as suas variações prendem-se essencialmente com oscilações do preço da madeira.
- A rubrica de fornecimentos e serviços externos (FSE), durante o período em análise, e ao contrário das restantes rubricas de custo, verificou um decréscimo, que se ficou a dever a uma política de racionalização do consumo de energia eléctrica, que passou de 3,5% do VBP, em 1993, para 2,4%, em 2002.
- Os custos com pessoal aumentaram ao longo do período analisado, sendo este aumento mais acentuado a partir de 1999, em virtude do recrutamento de pessoal altamente qualificado com vista à obtenção da certificação de qualidade e implementação do sistema de gestão ambiental.
- As amortizações apresentam um comportamento estável relativamente ao valor bruto da produção, uma vez que a empresa tem efectuado investimentos de forma regular.
- Os custos comerciais, administrativos e financeiros não apresentam variação significativa ao longo do período em análise.

Uma síntese dos resultados obtidos, no que se refere à estrutura de custos da

empresa estudada e ao sector de mobiliário em Portugal² e na UE³, encontram-se sintetizados nos quadros 3 e 4. A confrontação dos dados da empresa com dados da média do sector em Portugal e na UE, é apresentada separadamente, uma vez que não nos foi possível encontrar informação sistematizada de igual forma para Portugal e para a UE.

Quadro 4 – Distribuição dos custos por categorias de custo, em % dos Custos Totais, da empresa e do sector em Portugal

	Materiais Consumidos	Custos Directos com Pessoal da Produção	Custos Indirectos de Produção	Outros Custos Indirectos
Sector – Portugal (2000)	55%	21%	12%	12%
Empresa (2000)	54%	14%	16%	16%
Empresa (1993 – 2002)*	50%	14%	18%	18%

* Valores médios.

Relativamente ao consumo de materiais a estrutura de custos da empresa aproxima-se bastante da média nacional do sector, tal como é visível para o ano de 2000. O peso médio dos materiais no período 1993 – 2002, não deve ser tido em consideração para efeitos de comparação, uma vez que, como já referimos, este valor está bastante dependente dos preços de mercado da madeira (principal matéria prima nesta industria).

Os custos directos com pessoal de produção (mão de obra directa) apresentam um valor bastante abaixo da média do sector em Portugal, facto que pode ser explicado pelo elevado grau de especialização da produção e pela aposta sistemática no investimento em novas tecnologias CAD, CAM e CIM.

Os custos indirectos de produção apresentam um peso no total de custos superior à média do sector em Portugal, situação que pode ser explicada pelo efeito das amortizações de equipamento decorrente do elevado grau de automatização dos processos produtivos da empresa.

Quadro 5 – Indicadores de Custo e de Produtividade, da empresa e do sector na UE

	Materiais Consumidos	Serviços Consumidos*	Valor Acrescentado Bruto	Custos Pessoal
Sector – UE (1998)	45% do VBP	15% do VBP	40% do VBP	78% do VAB
Empresa (1998)	55% do VBP	10% do VBP	36% do VBP	52% do VAB
Empresa (1993 – 2002) **	51% do VBP	10% do VBP	38% do VBP	55% do VAB

* Na Produção, Desenvolvimento e Distribuição

** Valores médios.

A percentagem das matérias-primas no valor bruto da produção é, na empresa em estudo, bastante superior à média do sector na UE. Tal como foi referido acima, o consumo de materiais na empresa é similar à média do sector nacional, logo somos levados a pensar que a diferença que se constata no quadro anterior é extensível à generalidade das empresas nacionais de mobiliário. Esta diferença pode ser explicada pelo facto de a indústria nacional de mobiliário utilizar a madeira como matéria-prima quase exclusiva, ao contrário das empresas europeias que actualmente incorporam, no mobiliário, uma grande diversidade de materiais alternativos mais baratos, tais como ferro, plástico, MDF e outros.

No que respeita ao consumo de serviços, este indicador apresenta, na empresa, um valor inferior ao registado na UE., facto cuja origem poderá estar nos reduzidos custos de desenvolvimento de produtos, uma vez que a empresa desenvolve os seus produtos em estreita colaboração com os seus clientes.

Relativamente ao valor acrescentado bruto da empresa, este apresenta valores próximos dos verificados na UE.

Na empresa os custos com pessoal representam uma fracção do valor acrescentado muito inferior à registada na UE. O que se explica facilmente pelos baixos níveis salariais registados em Portugal face às remunerações médias da UE.

Em síntese podemos concluir que globalmente a estrutura de custos da empresa é sensivelmente diferente da apresentada pelo sector em Portugal devido essencialmente à estratégia de investimento sistemático na modernização do processo produtivo e no sentido da redução continuada da intensidade em trabalho. Já quanto à diferença entre as estruturas de custos da empresa e da média das empresas da UE, esta reside essencialmente no consumo de materiais e está associada mais à tradição do sector em Portugal, no que se refere à utilização de madeira maciça, do que a uma estratégia individual da empresa.

Desempenho, estrutura de custos e estratégia

A ligação entre o bom desempenho da empresa analisada, a estratégia seguida e a sua estrutura de custos pode ser estabelecida seguindo a análise Swot de Porter ao sector de mobiliário de madeira. Esta análise identifica os pontos fracos, os pontos fortes, as ameaças e as oportunidades deste sector. De seguida apresentamos o posicionamento da empresa relativamente aos quatro vértices da análise de Porter.

Quadro 6 – Posicionamento da empresa relativamente aos vértices da análise de Porter

	Verifica	Não Verifica
Pontos fracos		
Limitada capacidade de gestão estratégica		☺
Baixos níveis de produtividade		☺
Pouca cooperação entre empresas e estas e os fornecedores de equipamento componentes		☺
Baixa qualificação profissional		☺
Baixos níveis de relacionamento entre clientes e fornecedores		☺
Baixo valor acrescentado		☺
Reduzida introdução de design		☺
Baixo nível de internacionalização		☺
Reduzida dimensão das empresas.		☺
	Reagiu	Não reagiu
Ameaças:		
Aumento da concorrência nos mercados interno e externo com especial incidência nos países da Europa de Leste	☺	
Concentração das industrias fornecedoras e da distribuição	☺	
Legislação e normativo nacional e comunitário	☺	
	Verifica	Não verifica
Pontos fortes		
Boa relação qualidade preço	☺	
Equipamento e tecnologia modernizada	☺	
Competitividade internacional em alguns nichos de mercados	☺	
Flexibilidade e capacidade de adaptação da mão-de-obra	☺	
	Aproveitou	Não aproveitou
Oportunidades		
Globalização dos mercados	☺	
Acesso rápido e fácil às inovações tecnológicas	☺	
Presença de grandes clientes internacionais no mercado nacional	☺	
Novas formas de comercialização, distribuição e marketing	☺	
Novos países fornecedores de matérias-primas e componentes	☺	

Da análise efectuada ao quadro anterior concluímos que as estratégias seguidas pela empresa, ao longo da sua existência, lhe permitiram um óptimo posicionamento face aos principais factores críticos de sucesso do sector.

Efectivamente, a empresa, para além de verificar todos os pontos fortes comuns à generalidade das empresas nacionais do sector e de ter aproveitado as oportunidades, conseguiu destacar-se das suas congéneres ultrapassando os pontos fracos identificados por Porter, relativamente às ameaças podemos dizer que a empresa tem reagido de forma pró-activa, antecipando-se e precavendo-se atempadamente contra estes potenciais constrangimentos.

Este posicionamento estratégico da empresa é bem visível na análise da estrutura de custos e dos indicadores de desempenho acima explicitados.

5. Conclusões preliminares

Os resultados apresentados neste trabalho poderão contribuir para um conhecimento mais profundo do sector português de mobiliário de madeira, nomeadamente no que diz respeito à sua estrutura de custos e para uma gestão estratégia de custos mais racional e consentânea com os objectivos de longo prazo, por parte da generalidade das empresas do sector. Neste sentido, o trabalho permitiu constatar que, se por um lado, a estrutura de custos é fortemente influenciada pela estratégia seguida, por outro lado, uma estratégia coerente e consistente pode ser identificada mediante uma análise detalhada da estrutura de custos. No que se refere ao caso particular da empresa estudada, este trabalho permitiu obter fortes indícios de que uma estratégia bem definida e consistentemente implementada pode conduzir a um bom desempenho empresarial e à consolidação da posição competitiva das empresas no mercado internacional. Estes indícios são particularmente perceptíveis pela análise Swot de Porter, segundo a qual, podemos afirmar, com relativa segurança, que a estratégia seguida, de forma continuada e sem hesitações, permitiu à empresa estudada reunir todas as condições para, não só verificar todos os pontos fortes comuns à generalidade das empresas do sector, mas também aproveitar as oportunidades que o mercado oferece. No que diz respeito aos pontos fracos, a empresa não apresenta as debilidades da generalidade das empresas do sector. Relativamente às ameaças identificadas por Porter, a empresa soube preparar-se atempadamente. No sentido de aprofundar os resultados deste estudo é nosso objectivo vir a desenvolver, em colaboração com a APIMA e com outras empresas do sector, outros estudos no sentido de validar as conclusões preliminares agora obtidas e de aprofundar o conhecimento do sector português de produção de mobiliário de madeira.

Bibliografia

Alves, Maria do Céu F. G. (2002), *Decisores e Informação Contabilística – Sua Influência nas Decisões Empresariais*, Universidade da Beira Interior, PHD.

APIMA – Associação Portuguesa das Indústrias de Mobiliário e Afins, (2001), *A Indústria do mobiliário em Portugal*, Porto.

Banco de Fomento Nacional, “Restructuring of the Wood Furniture Sector in Portugal”, 1990.

Bromwich, Michael and Bhimani, Alnoor, (1993), *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London.

Bromwich, Michael and Inoue, Shin’ ichi, (1994), *Management practices and cost management problems in Japanese – Affiliated Companies in the United Kingdom*, CIMA, London.

Drury Colin, (2000), *Management & Cost Accounting*, 5ª Edição, Business Press, London.

Garrison, Ray H. e Noreen, Eric W., (2003) *Management Accounting*, 10th Edition, McGraw-Hill, Boston.

<http://www.icep.pt>

<http://www.ueanet.com/outlook.htm>

Shank, John and Govindarajan, Vijay, (1993), *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*, The Free Press, New York.

¹

Dados do Banco de Fomento Exterior (Actual BPI), retirados de APIMA, 2001.

²

Os dados relativos ao sector de mobiliário em Portugal foram retirados de Alves, Maria do Céu Gaspar (2002).

³

Os dados relativos ao sector de mobiliário na UE foram retirados de <http://www.ueanet.com/outlook.htm>