

# Controle Estratégico de Custos: Um Estudo de Caso

**Carlos Alberto Diehl**

## **Resumo:**

*O Controle Estratégico de Custos é uma proposta que visa analisar a relação entre Controles de Custo, a partir de uma visão ampla, e a opção estratégica da organização. Diversos trabalhos de investigação, em área correlatas, contendo evidências empíricas, permitiram construir um modelo teórico referencial, usado nesse artigo como base de uma pesquisa através de estudo de caso. É apresentada a metodologia para a investigação de Controle Estratégico de Custos e a seguir a mesma é aplicada para investigação em uma empresa de moda, com faturamento próximo dos R\$ 100 milhões e atuação em todo o Brasil, no setor de calçados. Por fim, são discutidos os resultados da investigação proposta uma alternativa de continuidade para o trabalho.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Controle Estratégico de Custos: Um Estudo de Caso**

**Autor:**

**Carlos Alberto Diehl**

### **Resumo**

O Controle Estratégico de Custos é uma proposta que visa analisar a relação entre Controles de Custo, a partir de uma visão ampla, e a opção estratégica da organização. Diversos trabalhos de investigação, em área correlatas, contendo evidências empíricas, permitiram construir um modelo teórico referencial, usado nesse artigo como base de uma pesquisa através de estudo de caso. É apresentada a metodologia para a investigação de Controle Estratégico de Custos e a seguir a mesma é aplicada para investigação em uma empresa de moda, com faturamento próximo dos R\$ 100 milhões e atuação em todo o Brasil, no setor de calçados. Por fim, são discutidos os resultados da investigação proposta uma alternativa de continuidade para o trabalho.

### **1 Introdução**

Os controles de custos tiveram seu nascimento moderno nas fábricas do final do século XIX. Eram usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários. Consistiam de ferramentas simples, basicamente visando verificar o lucro obtido, a partir da dedução das despesas incorridas das vendas efetuadas.

O advento da produção em massa, e ao mesmo tempo do mercado de capitais, levou à captação de recursos financeiros externos, à origem da bolsa de valores. Como forma de garantir informação fidedigna aos investidores surgiu a figura do Contador ou Auditor Público, cujo principal objetivo era avaliar aspectos econômico-financeiros das organizações. Para assegurar a comparabilidade entre diversas organizações e ao longo do tempo, uma série de princípios, convenções e regulamentos foram estabelecidos. A rigidez destas orientações, somada ao seu objetivo principal, qual seja, de informar o desempenho da organização em um nível macro ao público externo (objetivo societário), tornou estes instrumentos inapropriados para seu objetivo original, o gerenciamento. Outra função era fornecer uma base para o cálculo dos impostos (objetivo fiscal). As informações em nível intermediário, principalmente (custo de produtos), eram (e ainda são) muito agregadas, distorcidas e defasadas.

### **2 Controle Estratégico de Custos (CEC)**

#### **2.1 Avançando - Uma Visão Estratégica**

A importância do sistema de gestão de custos (CMS) no apoio à estratégia da organização tem sido destacada por vários autores. Embora de forma ainda confusa, parece haver certa concordância na literatura no sentido de que o CMS deveria ser consistente com a estratégia. Assim, o sistema, convenientemente, poderia reforçá-la. Muitos autores têm demonstrado a importância de sistemas de medição de desempenho que sejam coerentes com o comportamento esperado dos agentes organizacionais, e, portanto, conseqüentemente, com a estratégia, seja ela qual for.

Shank e Govindarajan (1997) mostram a importância do alinhamento da remuneração dos executivos com a estratégia da unidade de negócio. Mesmo

considerando uma certa diferença na abordagem estratégica feita por eles e o fato de que se ativeram ao sistema de recompensa (notadamente, alto escalão), é necessário perceber-se que a tese defendida vai ao encontro da idéia de sistemas de avaliação de desempenho coerentes com a estratégia.

No entanto, a partir de uma pesquisa conduzida por volta de 1994, Fry, Steele e Saladin (1995) afirmavam que muitas empresas utilizavam sistemas de custos que não eram coerentes com o ambiente competitivo das mesmas.

Cooper e Slagmulder (1999) realçam as características de um sistema de custeio para fins estratégicos, sublinhando que devem ter maior simplicidade que um sistema com fins operacionais, sendo desenhado tão simples quanto possível. Inclusive, colocam que para fins estratégicos, o custeio indireto pode ser aceitável.

Já Cunningham (1992) afirma, a partir de uma pesquisa realizada através de múltiplos casos na indústria de transportes, que o CMS, no suporte a estratégia, pode ter características diferenciadas ou adicionais àquelas necessárias ao simples controle de custos. Um maior detalhamento usado nas empresas pesquisadas era realizado por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento de estratégias.

## 2.2 Características Avançadas para o CEC - Uma Nova Concepção

O recente trabalho de Diehl e De Queiroz (2002) apresenta uma proposta de Controle Estratégico de Custos que oferece um modelo teórico referencial, permitindo pesquisa da relação entre Controles de Custo e Estratégia.

A proposta dos autores faz um levantamento das pesquisas realizadas nos últimos anos sobre a relação de alguns instrumentos de controle de custos e a estratégia e, a partir dessas, propõe um modelo abrangente e compreensivo para a compreensão do Controle Estratégico de Custos. A partir daquele modelo, é proposta a seguir uma metodologia para investigação em campo e, na seqüência, mostrado um estudo de caso realizado a partir dessa.

## **3 Metodologia do para Investigação dos Controles Estratégicos de Custos**

### 3.1 Definições

O Estudo de Caso é uma abordagem de pesquisa que tem sua principal aplicação quando se quer privilegiar o Como e/ ou o Porque de uma teoria ao invés do *quanto*, quando ou quem (YIN, 1994). Yin (1994, p.14) também destaca que, entre outros, os seguintes fatores podem recomendar a utilização de Estudos de Caso como estratégia de pesquisa:

1. *As fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claras;*
2. *Muitas variáveis;*
3. *Existem benefícios pelo desenvolvimento de proposições teóricas.*

### 3.2 Elementos deste Projeto de Pesquisa

O principal objetivo deste trabalho é entender o processo de influência recíproca entre o CEC e a Estratégia Praticada de uma organização a partir de um modelo abrangente. Para tanto, usou-se um estudo de caso como forma de analisar este processo. Uma vez que o foco da pesquisa é a análise de processos sociais, a estratégia de estudo de caso parece ser a mais indicada.

Embora pesquisas já realizadas permitam propor um primeiro modelo abrangente para o contexto onde se encontra o CEC, um aspecto que merece atenção é o nível de profundidade destas pesquisas. Uma parte significativa delas baseou-se em levantamentos (surveys) através de questionários (FISHER, 1995), bem menos aprofundadas.

### **Variável Dependente: CEC**

A variável dependente deste estudo é o CEC, que pode ser entendido como um subconjunto de controles do CMS (Cost Management System), na interface com o SCE (Sistema de Controle Estratégico), com características próprias, que pode ser utilizado para suportar a estratégia da organização. Este conjunto de controles pode ser observado através de relatórios orais e escritos, tipos de atividades desenvolvidas, pessoas envolvidas na sua operação, procedimentos e comportamento dos agentes organizacionais, entre outros aspectos.

### **Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas**

Porter (1992) propõe três tipos de estratégias genéricas: custo, diferenciação e enfoque. Estas podem estar baseadas em dois tipos de vantagens: custo e diferenciação, que possuindo alvo amplo ou estreito (dando origem ao enfoque).

Miles e Snow (1978) propõem uma tipologia estratégica consistindo de três categorias: defensores, prospectores e analistas. Nestas, existe um alinhamento entre seus elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente.

A missão da unidade de negócios, como proposto por Hofer e Schendel (1978) e Henderson (1979) consiste em uma análise de *trade-offs* (escolhas) entre crescimento da participação de mercado (*market share*) e ganhos de curto prazo. A missão pode consistir de:

- Construir: aumentar participação de mercado, mesmo reduzindo ganhos de curto prazo;
- Manter: proteger a posição de mercado, com um ganho de curto prazo razoável;
- Colher: busca aumentar ganhos de curto prazo, mesmo perdendo mercado.
- Desinvestir: visa obter os maiores ganhos possíveis de curto prazo, enquanto se retira ou planeja repassar o negócio.

Posição Competitiva	Custo	Diferenciação	Enfoque
Variáveis de Controle			
Propaganda e Publicidade	Custo, valor, Compartilhada	Foco na dimensão competitiva, elaborada	Focada, segmentos específicos
Declaração de estratégia	Custo, preço, valor	Diferenciação, dimensão competitiva	Segmento
Práticas Estratégicas Diárias	Foco em eficiência, padronização	Foco em desenvolvimento, inovação	Dependente da vantagem competitiva
Iniciativas estratégicas	Foco no processo: redução de custo, eficiência	Foco no mercado: expansão, inovação, publicidade, P&D, etc	Dependente da vantagem competitiva
Percepção dos executivos	Custo	Dimensão (qualidade, serviço, etc.)	Segmento
Funções Organizacionais Críticas	Engenharia, operação	P&D, Marketing	Associada ao segmento e ao tipo de vantagem competitiva
Inovação (taxa de troca de produtos no mercado)	Baixa	Alta	Dependente do segmento
Visão do mercado (clientes, concorrentes, etc.)	Custo, preço	Dimensão competitiva	Segmento, restrito
Lucratividade	Curto e médio prazo	Longo prazo	Dependente da vantagem buscada
Aspectos simbólicos	Relacionados à eficiência, austeridade, redução de desperdícios	Relacionados à dimensão competitiva	Dependente do segmento e da vantagem competitiva

Quadro 1 - Resumo das Características Utilizadas para Identificar a Posição Estratégica.

Neste trabalho é proposto um conjunto de indicadores que irá auxiliar a entender as escolhas estratégicas da organização. Buscou-se identificar o posicionamento estratégico da unidade de negócios, seguindo o modelo de Posicionamento Estratégico de Porter (1992, 1996, 1997). Adicionalmente, buscou-se, tanto quanto possível, identificar características que pudessem ser associadas com os modelos de Missão Estratégica, proposto por Henderson (1979) e Hofer e Schendel (1978), e de Tipologia Estratégica, proposta por Miles e Snow (1978). O Quadro 1 apresenta um resumo desses indicadores.

**Questão de estudo (QE): Como a Estratégia Praticada da Organização influencia o CEC e é influenciado por este?**

Neste trabalho, buscou-se identificar aspectos pertinentes ao relacionamento entre o CEC e a Estratégia Praticada da organização (Figura 1).

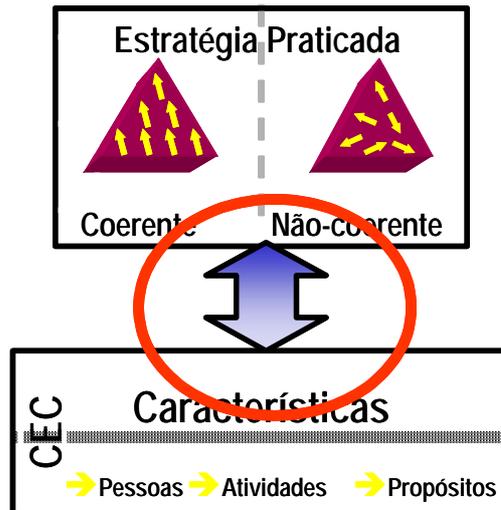


Figura 1 - Foco da Pesquisa – baseado em DIEHL, DE QUEIROZ (2002)

### 3.2.1 Proposições

***i) O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apoiam a estratégia praticada da organização.***

Há diversas publicações advogando o alinhamento dos CMS com a estratégia da organização, inclusive com propostas do que deveria ser chamada Gestão Estratégica de Custos<sup>i</sup>. No entanto, em termos de pesquisa empírica muito ainda tem que ser feito para compreender a relação entre o que seria uma Gestão Estratégica de Custos e a própria Estratégia.

A estratégia concerne às principais escolhas de uma organização; em um sentido amplo, consiste inclusive das escolhas do que não fazer (PORTER, 1996). Também consiste do **compromisso de recursos** com as escolhas (PORTER, 1992, 1997; LORINO; TARONDEAU, 1998). A escolha de quais recursos comprometer e conseqüentemente quais recursos monitorar faz parte do conjunto de decisões estratégicas. Assim é esperado que o CEC vá ser influenciado pelas estratégias escolhidas pela organização, no sentido de dar preferência ao monitoramento de determinados recursos em detrimento de outros.

Outra forma de entender o comportamento de custos e suas causas é buscar analisar os **direcionadores de custos** (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, PORTER, 1992). As escolhas que a organização faz em termos desses pode definir a priori os elementos de custos cujo monitoramento é mais importante. Além disso, essas escolhas irão definir significativamente o custo total dos produtos oferecidos<sup>ii</sup>.

**Fatores Críticos de Sucesso**<sup>iii</sup> (qualidade, flexibilidade, etc.) em um ambiente influenciam o CEC, pois podem definir os principais direcionadores na redução de custos, estabelecendo o principal foco do CEC (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Ademais, o valor de uma informação é contingente em relação à importância de uma dimensão competitiva (DAVILA, 2000). Um sistema de avaliação de desempenho está fortemente ligado aos objetivos estratégicos da organização de tal forma que mesmo um sistema baseada em avaliações puramente financeiras pode não ser necessariamente inadequado (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Assim, o foco do CEC pode estar direcionado no sentido de monitorar as dimensões competitivas mais significativas para a organização.

O nível de **detalhamento** de um sistema de custos depende do uso que se faz do mesmo. Pode ser que um sistema de custos com finalidade estratégica tenha

maior simplicidade que um sistema com fins contábeis (COOPER; SLAGMULDER, 1999) ou, inversamente, que tenha maior detalhamento (CUNNINGHAM, 1992). Cunningham (1992) mostrou em sua pesquisa que um maior detalhamento do CMS, para suporte à estratégia era realizado por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento e aplicação de estratégias.

A **percepção** dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia tem importância fundamental, na medida que estes é que efetivamente implementarão aquela. Nem sempre uma estratégia deliberada é efetivamente implementada (MINTZBERG et al., 2000). Em algumas oportunidades a razão pela qual a estratégia realizada difere da realizada está ligada à percepção dos agentes organizacionais acerca do tema (Balanced Scorecard, Mintzberg - diversos, NORREKLIT, 2000). Esta percepção distinta pode estar associada a várias causas: valores não compartilhados; problemas de comunicação; falta de clareza das propostas, entre outras. Desta forma, investigar a percepção dos agentes organizacionais, principalmente aqueles diretamente responsáveis pela implementação de estratégias, pode auxiliar a compreensão destes temas.

Sendo os agentes organizacionais entes ativos nesta estrutura, é esperado que busquem influenciar o projeto dos sistemas de avaliação de desempenho na direção da estratégia que eles acreditam ser a verdadeira ou a mais indicada (MINTZBERG et al., 2000). A percepção destes e a identificação de suas ações ou intenções de exercer **influência** sobre o desenho e redesenho de Sistemas de Avaliação de Desempenho (SAD) pode fornecer indicações interessantes.

Da mesma forma, as **incertezas estratégicas** (SIMONS, 1995) monitoradas pelos principais executivos pode fornecer indícios do tipo de estratégia que a organização segue. Estes tenderão a preocupar-se mais com aquelas variáveis ambientais, ligadas aos pressupostos básicos da estratégia corrente, que acreditam poder impactá-la de forma mais significativa.

Outro aspecto que merece atenção é o comportamento longitudinal dos CEC's. Uma vez que SAD's sofrem **evolução** com o tempo é importante avaliar se eles efetivamente representam a estratégia atualmente praticada, parcial ou completamente, e quais de seus elementos estão ligados a um momento diferente no tempo. É possível que um SAD ou seus elementos, estejam desenhados para contemplar uma estratégia anterior (por inércia), uma estratégia atual, ou mesmo futura (planejamento de mudança). A identificação destas características é difícil em termos práticos, pois uma estratégia é esperada ser de longa duração (PORTER, 1996) o que tornaria o acompanhamento bastante complicado. No entanto, pelo uso da técnica de incidentes críticos, aplicada a pessoas com longo tempo de permanência na organização é possível ter-se indicações de comportamento de estratégias e SAD's ao longo do tempo. Elementos presentes no sistema quando comparados com seu uso atual podem fornecer noções acerca de sua origem.

A escolha de instrumentos gerenciais para apoio à decisão tende a ser feita em função dos **propósitos** de seu uso. Em contextos diferentes, os mesmos instrumentos podem fornecer resultados mais ou menos adequados aos propósitos da medição. Desta forma, o tipo de instrumento a ser utilizado e a finalidade de seu uso irá estar relacionado ao contexto organizacional, do qual faz parte a estratégia.

Uma vez que os objetivos e as atividades desenvolvidas pelo CEC poderão diferir daquelas desempenhadas com fins puramente contábeis, é esperado que o **pessoal** envolvido também vá diferir (CUNNINGHAM, 1992). A necessidade de pessoal com formação contábil para operar sistemas de custos contábeis é evidente, tanto pelos aspectos legais quanto pelas técnicas próprias. Por outro lado,

tratando-se de sistema de custos com fins gerenciais onde detalhes legais e certas técnicas podem, e eventualmente devem, ser dispensados, pessoal com formação afeita aos processos de negócio (engenheiros, administradores, entre outros) pode ser mais indicada. Profissionais com formação nessas áreas melhor compreendem os detalhes técnicos e operacionais dos processos de negócio, auxiliando mais efetivamente na construção e adequação de sistemas que melhor refletem estes processos.

**Relatórios** também exprimem características dos sistemas de custo. A periodicidade de sua geração pode fornecer indicativos do seu uso e eventual vínculo com a estratégia. Outro aspecto diz respeito a acurácia dos mesmos, tanto em termos de exatidão quanto de precisão. Reconhecidamente relatórios para fins contábeis possuem uma precisão elevada; o balanço contábil deve ser exato até o último centavo. Em termos gerenciais, isto pode não ser necessário, podendo mesmo haver uma certa discrepância entre o custo total apurado e o custo total estimado através, por exemplo, de custeio por atividades (KAPLAN, 1988, COKINS, 1996, KAPLAN; COOPER, 1998). Em termos de exatidão, mesmo se o bom senso e o mapeamento de processos indicarem custos específicos diferentes dos custos tradicionalmente calculados (contábeis), princípios como o princípio da objetividade e o princípio da materialidade podem não permitir calcular valores mais realistas, ou seja, exatos. Principalmente se para isso se tiver que usar alguma subjetividade.

Conseqüência da rigidez legal, sistemas de custos com fins contábeis oferecem baixa **flexibilidade** ao usuário. Aqui entendida como a possibilidade de alterar parâmetros do sistema. Sistemas de custos com fins estratégicos podem, conforme as escolhas estratégicas da organização, oferecer flexibilidade aos usuários, permitindo simulações que são valiosas ferramentas gerenciais.

O tipo de **acesso** que é dado ao pessoal que opera o sistema, ou seja, o tipo de informações que são postas disponíveis, conforme o nível hierárquico do pessoal, pode ser influenciado pela estratégia. Por exemplo, uma estratégia de liderança em custo total que necessite proteger o sigilo das informações de custos. Esta proteção poderia ser feita de várias formas, sendo uma delas através da restrição do acesso a certos tipos de informações.

***ii) O CEC pode influenciar a Estratégia da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.***

Os **sistemas de avaliação de desempenho** tendem a influenciar o comportamento dos agentes organizacionais e estes irão refletir na sua prática as medidas de desempenho prioritárias (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996, GOMES; SALAS, 1999). Assim, é esperado que as estratégias efetivamente implementadas sejam influenciadas pelos ditos sistemas.

O CEC é um sistema de avaliação de desempenho, tanto da organização como um todo, como de seus agentes. É aceito que o que se obtém em uma organização é o que se mede (SIMONS, 1995, NORREKLIT, 2000). Como os sistemas de avaliação de desempenho têm um papel fundamental em induzir o comportamento dos agentes organizacionais (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996, GOMES; SALAS, 1999), principalmente se recompensas estão vinculadas, é esperado que a estratégia resultante seja mais influenciada pelo sistema de avaliação de desempenho. Estimulando as pessoas a agir em consonância com um determinado sistema de medição pode, em última instância, determinar a estratégia efetivamente realizada.

**Sumário e Visão Geral da Metodologia**

O Quadro 2 apresenta um resumo geral da metodologia até aqui discutida.

Elemento	Descrição
Questão de Estudo	Como a Estratégia Praticada da Organização influencia o CEC e é influenciado por este?
Variável Contingencial	Estratégia
Variável Dependente	CEC
Posições Estratégicas	Custo, Diferenciação, Enfoque
Proposições	O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controle usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização. O CEC pode influenciar a Estratégia da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.
Indicadores do CEC	Monitoramento de recursos Monitoramento de dimensões competitivas Detalhamento Percepção dos agentes organizacionais Influência dos agentes sobre o desenho do CEC Evolução Propósito Pessoal envolvido Atividades desenvolvidas Características dos relatórios Acesso Flexibilidade Comportamento estratégico dos agentes organizacionais
Coleta de Dados	Entrevistas com gerentes Documentos internos Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc. Documentos externos Arquivos de registros

Quadro 2 - Visão Geral da Metodologia

Nesta pesquisa se utilizou, principalmente, de entrevistas semi-estruturadas, revisão da documentação, pesquisas em arquivos e, eventualmente, de observação direta.

As fontes de pesquisa que foram utilizadas (YIN, 1994):

- Entrevistas com gerentes envolvidos com as áreas foco desta pesquisa (contabilidade, controladoria) e o Diretor Administrativo-Financeiro.
- Documentos internos (impressos e eletrônicos) da contabilidade, controladoria, planejamento e estratégia e diretoria, *sites*;
- Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.
- Documentos externos: propagandas, jornais, revistas, entre outros.
- Arquivos de registros (históricos),

Também para reforçar os dados coletados por estas fontes, três princípios foram observados: múltiplas fontes de evidência, construção de um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências (YIN, 1994).

#### **4 O caso**

O estudo foi conduzido em uma empresa prestadora de serviços, fundada na década de 70 e atuando, no setor calçadista. A empresa desenvolve calçados femininos voltados para as classes A e B e licencia sua marca no Brasil em mais de 200 lojas franqueadas e mais de 3000 lojas multimarca, localizadas principalmente nas regiões Sudeste e Nordeste. Possui cerca de 200 funcionários, em três escritórios em território brasileiro. O faturamento no ano de 2002 foi de cerca de R\$ 70 milhões.

Foram entrevistados o Diretor Administrativo-Financeiro, o *Controller* e o Contador da empresa, que consumiram cerca de dez horas de discussão. As entrevistas foram realizadas pessoalmente nos dois primeiros casos, a partir de um roteiro de entrevista, sendo gravadas e, após, transcritas. No último caso, foi realizada via correio eletrônico, sendo o instrumento original adaptado para esse fim. O Diretor Comercial, o outro executivo do mesmo nível, não foi entrevistado pois ele é recente na empresa e sua contribuição não seria importante, podendo mesmo distorcer as informações, em vista da pouca experiência na função.

Também trabalhos realizados com outros funcionários da empresa em um momento anterior permitiram ao pesquisador um entendimento mais aprofundado da realidade organizacional. Nessa etapa haviam sido visitados parceiros de trabalho, as instalações da empresa no Rio Grande do Sul e conduzidas diversas entrevistas não-estruturadas com pessoal de nível tático e operacional.

Entre os documentos que o pesquisador teve acesso destacam-se materiais publicitários (fitas de vídeo, CD's e catálogos), Demonstrativo de Resultados do Exercício, Book Mensal (relatório de despesas por área de gestão), ZPF (relatório de posição financeira) e planos de ação estratégica, entre outros. Também foi consultado o site da empresa e reportagens disponíveis em revistas de circulação nacional.

##### **4.1 A Estratégia**

Conforme é possível perceber nas entrevistas e na arquitetura organizacional a empresa persegue uma estratégia de diferenciação (PORTER, 1992). Em uma reportagem o principal executivo afirma: *“Tínhamos de fazer o melhor [produto] e não o mais barato ... Vamos investir no foco do nosso negócio. E esse foco é a marca”*. Nesse sentido também o diretor financeiro declara: *“Estratégia é produto”*. Nesta afirmativa, a abordagem “produto” diz respeito a um produto de moda, inovador, cujo conceito no mercado parece ser o de “modernidade”.

Os executivos, quando perguntados sobre qual a função organizacional ( ) de maior prestígio e qual a função organizacional mais crítica foram unânimes: ***Desenvolvimento de Produto***. Essa é claramente uma função que suporta a estratégia de diferenciação, através da marca, alavancada pelos produtos da empresa. E essa função é considerada tão crítica na organização que o acesso ao setor é restrito e fotografias não são permitidas. Além disso, o presidente se envolve diretamente nessas atividades.

De um ponto de vista de configuração organizacional ( MILES; SNOW, ), se pode dizer que a organização tem uma postura de Prospector ou Explorador. Isso se torna bem evidente pela altíssima taxa de lançamento (cerca de cinquenta novas linhas de produtos por ano) de produtos e pelo nível de inovação, considerado de médio a alto pelos executivos. No momento, a organização parece ter resolvido bem seu Problema Empresarial, tem também bem resolvido seu Problema de Engenharia e está focando no chamado Problema Administrativo, que envolve ações de Racionalização e Articulação. A contratação do

Diretor Financeiro, ocorrida há quase dois anos, com a missão de estruturar a administração econômico-financeira e a controladoria reforça essa percepção. Torna-se mais importante destacar isso em função de que a empresa nunca havia se preocupado de forma consistente e permanente com esses aspectos durante os últimos anos. Até então, a empresa possuía somente as atividades contábeis básicas.

Em termos práticos, a **Marca** evidencia-se como a dimensão competitiva praticada (DIEHL; GONÇALO; MARTINS, 2001), destacadas nas afirmações feitas pelos executivos e anteriormente citadas. Também a preocupação em possuir produtos *conceituais*, como forma de afirmar a marca é uma constante na organização.

Os investimentos realizados em Propaganda e Publicidade também evidenciam uma estratégia de diferenciação (Porter, 1992). A análise do investimento considera principalmente a especificidade da veiculação; a empresa foca claramente consumidores de classes A e B. Os catálogos são sofisticados, entregues pessoalmente ao público-alvo e valorizam principalmente o conceito da marca, com o produto em segundo plano.

#### 4.2 Controles de Custos

##### **Monitoramento de Dimensões Competitivas**

O monitoramento que parece mais preocupar a organização no momento são aqueles vinculados aos custos de *Desenvolvimento de Produtos*, embora isso seja de difícil mensuração e controle. Existe um trabalho incipiente nesse sentido, buscando realizar um levantamento *gerencial* dos custos envolvidos, que representam cerca de 30-40% dos custos totais. Como afirma o Diretor Administrativo-Financeiro:

“O desenvolvimento de produto é a essência da nossa organização”

“Não, onde eu tenho uma maior dificuldade de controlar são estes setores [...] com pessoas que mexem com criação, pessoas que são artistas. [...] o ato de criar não tem muito a ver com o ato de controlar [...] tem mais dificuldade [de controlar] pela própria natureza da atividade. Uma atividade de artista. Mas não quer dizer [...] que esta sendo tolerado qualquer tipo [de descontrole] em relação a isto [...] com certeza, historicamente existe [maior tolerância]”.

Parece haver controle mais rígido e inflexível e menor tolerância com atividades que não sejam diretamente relacionadas com a dimensão competitiva. Outro aspecto que denota esse foco de monitoramento é a preocupação com os custos de proteção à marca. Admite-se que sejam difíceis de mensurar, mas evidentemente é motivo de grande preocupação, principalmente pelo Diretor Administrativo-Financeiro.

O monitoramento de recursos vinculados à dimensão competitiva *Entrega* também tem sido motivo de preocupação. Nesse caso, é difícil evidenciar exatamente a razão da preocupação, mas algumas hipóteses podem ser levantadas:

- O valor significativo que isso envolve (cerca de R\$ 2 milhões em 2002), reforçado pela crença de que muitas dessas devoluções poderiam ser evitadas ou seus custos não assumidos;
- A grande preocupação do presidente quanto à lisura das transações, tanto externa quanto internamente. Isso parece, parcialmente motivado, pelo fato de que o mesmo não teve, historicamente, muito envolvimento com aspectos administrativo-financeiros e tenha um perfil de “desenvolvedor de produtos”, área na qual se envolve mais ativamente. Por ter menor envolvimento com essa área e

perfil menos “controlador” ele possui maior receio em relação ao que é feito no sentido de manter a lisura de todo o processo;

- O entendimento de que essa dimensão não está tão forte e diretamente ligado às dimensões competitivas Inovação e Imagem (marca). Existe a determinação de manter e reduzir custos não associados às atividades que o cliente valoriza, muito mais forte do que em outras. Internamente, essas atividades ligadas àquilo que o cliente valoriza são chamadas de “*Padaria*”. Todas atividades não ligadas à *Padaria* são entendidas como *mal necessário* e devem ser mantidas no nível mais baixo possível.

### **Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC**

Há a percepção, inclusive em nível gerencial, de que a estratégia afeta diretamente os controles de custos, tanto em termos de forma, como de foco. Um dos gestores afirmou que cortar pessoas é possível, publicidade não. Por que a publicidade é entendida como fundamental para o valor da marca. Também há a percepção de que não se buscaria popularizar o produto, mesmo que, potencialmente, se melhorasse o resultado.

### **Monitoramento de Direcionadores de Custo**

Quanto aos direcionadores de custo, há forte *Exploração da Relação com os clientes* diretos (franqueados) e com os *fornecedores*, sendo o relacionamento com os últimos em uma lógica de *preço objetivo*. É admitido abandonar um produto, antes que alterar sua *Configuração*, pois essa é entendida como vital para o suporte à estratégia de diferenciação. No momento, parece haver uma preocupação com questões ligadas à *Escala* e ao *Escopo*. Nesses dois casos, uma evidência que se destaca é a forte preocupação manifestada nas entrevistas quanto ao número de lojas. Levantamentos realizados pela diretoria administrativo-financeira demonstram que o número de franquias cresceu significativamente nos últimos anos (de 150 para cerca de 200), sem crescimento proporcional da receita. Especula-se a possibilidade de franquear em outros países, mas evitar novas lojas no Brasil, pois isso minaria a rentabilidade da empresa. Dito de outra forma, o crescimento de franquias sem o crescimento proporcional de receita, traria diminuição da lucratividade, pois a gestão de um maior número de clientes ensejaria uma maior estrutura fixa e, portanto, maiores custos.

Outros direcionadores não são controlados (Envolvimento da Força de Trabalho) ou são controlados externamente (Qualidade, monitorado por uma empresa parceira que faz a gestão das fábricas).

### **Monitoramento de recursos**

Os custos de recursos que parecem mais controlados são aqueles ligados a pessoal e custo de capital. Dado que os custos da empresa são quase todos de estrutura, logo, fixos, e uma boa parte desses está vinculado a pessoal se justifica também esse foco. Mas a maior preocupação parece estar vinculada a pessoal de apoio, isto é, não diretamente ligado à Inovação e Imagem. Quanto aos custos de capital, a empresa passa por um momento financeiro delicado, fazendo com que esses custos sejam importantes.

### **Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC**

Parece haver pequena preocupação em influenciar o desenho de controles de custo. Aparentemente, a percepção dos agentes organizacionais em relação ao que é a estratégia da organização é muito congruente, de tal forma que não se acredita haver necessidade de se modificarem os controles de custos utilizados. Parece

haver um desenho natural dos controles de custo em direção à estratégia, sendo essa última, muito evidente para todos os envolvidos. Nessa questão específica, não foi possível se obter melhores informações que levassem a evidências sobre a influência dos agentes sobre os controles de custo.

### **Incertezas Estratégicas**

Essa questão também não parece ter sido muito conclusiva na empresa. O pouco monitoramento de incertezas estratégicas, vinculadas ao ambiente, é feito de forma bastante intuitiva pelo presidente e pelo diretor administrativo-financeiro. E mesmo nesses casos, parecem estar mais preocupados com aspectos que afetem mais imediatamente a estratégia (câmbio, preços de venda no varejo, demanda, preferências estéticas e moda, etc.).

### **Propósito do uso dos instrumentos do CEC**

Os dois principais instrumentos de controle de custos gerenciais são o ZPF, o Relatório Semanal de Despesas (mapa de despesas) e o Book Mensal, este último uma consolidação dos mapas de despesas. O ZPF é um instrumento usado para controle da posição financeira da empresa e também é considerado um controle usado pelo presidente acerca da “honestidade” das transações financeiras. O Relatório Semanal de Despesas é usado para monitorar o desempenho das diversas áreas da empresa frente às respectivas metas.

Além desses, é emitido um DRE por trimestre, separado por área de gestão (e não por centro de custos), mas que não parece ser tão presente no dia a dia da organização, como controle de gestão.

Em nível estratégico, não há nada permanente. Existe preocupação em gerar esses controles, mas o arcabouço de informações não era confiável (palavras de um dos executivos). Assim, a preocupação inicial parecia ser montar um sistema *básico* de informações confiável, em primeiro lugar. Alguns relatórios estratégicos pontuais são gerados esporadicamente, normalmente sob solicitação. Não existem controles de custo em nível estratégico; pode haver preocupação em alinhamento estratégico dos controles, mas não os instrumentos (p. ex., relatórios de margem de contribuição, lucratividade de clientes, lucratividade de linhas de produtos, etc.). Especulativamente, pode-se dizer que isso decorre de uma falta histórica de preocupação com os aspectos de custos.

### **Atividades desenvolvidas**

Existem planos de ação por gestores. Esses gestores são responsáveis por executar planos e são cobrados pelas metas. Especificamente, não parece haver controles sistemáticos de custos fora da área administrativo-financeira. Quando confrontado com essa pergunta, o DAF percebeu a oportunidade de implementar ações de controle de custos, principalmente redução de custos.

### **Pessoal envolvido**

A organização possui duas áreas que trabalham com aspectos econômico-financeiros: uma na sede, com foco em aspectos gerenciais (tomada de decisão e controladoria) e outra em uma capital do sudeste, com funções contábil-fiscais. As pessoas envolvidas têm perfis diferentes. Os relatórios gerenciais e eventuais relatórios estratégicos são gerados na sede. A base de dados usada é a mesma, inclusive com as mesmas alocações de custo, o que pode causar distorções.

Na organização como um todo, não parece haver um cuidado explícito e formal com o perfil das diversas funções. No entanto, implicitamente, parece haver, nas funções críticas, um perfil alinhado com a estratégia de diferenciação. Usando uma frase de um executivo: “*Perfil é claro no topo!*”. Há uma preocupação maior com

o perfil dos principais gestores e com os “desenvolvedores de produto”. A empresa parece crer que tendo os principais gestores com perfil adequado esses podem conduzir os seus subordinados na direção da estratégia. Mas os funcionários parecem ter um perfil mais ou menos adequado ao esperado. Também isso fica reforçado por declarações que mostram que empregados que, eventualmente, não estejam adequados poderiam ser dispensados.

Há uma crença que os poucos relatórios contábeis ainda utilizados “gerencialmente” sejam consequência da formação (contábil) do pessoal que os gerava e/ou os criou.

#### **Nível de acesso do pessoal ao sistema**

Existem níveis pré-definidos de acesso ao sistema, conforme a posição hierárquica do empregado. No entanto, se houver necessidade, em função de uma situação específica (p.ex. um determinado projeto), o empregado pode ter liberado seu acesso a níveis originalmente superiores ao seu cargo. Isso é bem claro.

#### **Nível de detalhamento do sistema**

Os relatórios possuem níveis de detalhamento diferentes, sendo apresentados, *a priori*, em nível agregado, sendo possível se abrir mais (tabelas dinâmicas do Excel®), caso necessário. Exemplo dessas diferenças são os Relatórios de Devolução: existe maior detalhamento no relatório gerencial, com vistas às decisões gerenciais.

#### **Características dos relatórios (periodicidade, exatidão, precisão)**

Existem relatórios periódicos (Book, DRE) que são usados para decisões táticas e eventualmente disparam novos relatórios para decisões estratégicas. Os relatórios mais “tradicionais” parecem mais fortemente baseados na contabilidade, enquanto aqueles que tem caráter mais estratégico têm enfoque mais próximo da controladoria. Imprecisões nos relatórios estratégicos são aceitas. Exemplo: relatório de devoluções 2002 tinha uma diferença de R\$ 280mil (cerca de 10%) em relação ao relatório contábil e assim mesmo foi aceito.

#### **Flexibilidade**

Os relatórios são bastante flexíveis, de forma a permitir diversas aberturas e cruzamentos, realizados através do Excel®. Alterações podem ser realizadas quase em tempo real (algumas mesmo em tempo real), oferecendo em curto espaço de tempo resposta a questões levantadas, por exemplo, durante reuniões de trabalho. Parece haver a intenção de se evoluir para algum tipo de ERP, em médio ou longo prazo.

#### **Evolução do CEC ao longo do tempo**

Há evidências que permitem concluir que existem controles desalinhados, resultantes da antiga estratégia de fabricação sem diferenciação. O DRE está um pouco desatualizado, mas há intenção de reformulá-lo para explicitar alguns aspectos ainda não contemplados. Acredita-se que alguns controles ainda não têm caráter efetivamente estratégico, em vista da herança da antiga estratégia e também por que eram/ são gerados pela área contábil. Parece haver uma crença de que é necessário um maior nível de regulamentação, para evitar exageros, principalmente em ações direta ou indiretamente relacionadas ao desenvolvimento de produto.

#### **4.3 Proposição 2: O CEC pode influenciar a Estratégia da Organização**

O que se evidencia é que em nível de direção parece haver uma certa busca por influenciar a estratégia através dos controles de custo. Eles têm sido

desenhados, pelo menos parcialmente, para restringir gastos, mesmo em áreas que são a base da estratégia (ex: desenvolvimento de produto). Embora isso possa ser salutar, principalmente em áreas não relacionadas ao suporte estratégico, um exagero nessas ações pode levar a um engessamento desproporcional, podendo minar a estratégia organizacional.

Em nível gerencial, as influências parecem se dar somente na formatação dos controles, isto é, na apresentação de indicadores/ relatórios. A maioria dessas alterações visa simplificar e/ou facilitar a apresentação, de forma a ser mais bem compreendida pelo presidente. Isto parece ser fortemente relacionado com o perfil desse executivo, cujo foco está mais voltado a questões relativas à marca e ao desenvolvimento de produto.

## **5 Análise e Discussão**

A empresa investigada possui controles estratégicos de custos, isto é, Controles de Custos usados para fins estratégicos. O nível de profundidade e detalhamento dos controles de custos da empresa é superficial. Essa característica é bastante consistente com a opção estratégica por *Diferenciação*, a partir da dimensão competitiva *Marca*. O nível de flexibilidade desses controles é coerente com essa opção estratégica.

Historicamente, a empresa não teve uma preocupação maior com os controles de custos, devido em grande parte ao perfil empreendedor do presidente, cuja figura se faz sentir de forma quase onipresente na organização.

Resultados econômico-financeiros insatisfatórios exigiram um repensar dessa postura. A contratação de um Diretor Administrativo-Financeiro, com uma postura pragmática em relação a custos está mudando a forma de gerir os recursos econômico-financeiros da empresa.

No entanto, parece haver um risco de uma excessiva burocratização da empresa, com a criação de uma série de normas mais restritivas. O primeiro objetivo dessas ações foi, certamente, estancar a sangria financeira que a empresa enfrentava e que ameaçavam a solvência da empresa em médio prazo. Mas a continuidade dessas ações, sem a busca por um equilíbrio saudável entre controle e criação, pode minar competências existentes, como por exemplo, o Desenvolvimento de Produtos, fortemente dependente de criatividade e, por conseguinte, de um maior grau de flexibilidade.

## **6 Conclusões**

A metodologia de pesquisa usada neste trabalho permitiu mapear uma série de aspectos relacionados ao Controle de Custos para fins estratégicos. A proposta apresentou uma aderência bastante elevada ao caso estudado, permitindo compreender as relações entre os controles de custos utilizados e a estratégia. Por certo, a empresa estudada, embora não completamente estruturada, mas com uma opção estratégica muito evidente, facilitou o trabalho de pesquisa, na medida em que vários dos controles utilizados eram claramente impregnados por aquela.

Embora o modelo original proposto por Diehl e De Queiroz (2002) seja fortemente baseado em evidências empíricas, a abrangência do mesmo requer cuidados ao se assegurar sua aplicação de forma universal, a partir do caso estudado.

Seria oportuno testar a presente proposta em empresas com nível de estruturação menor, onde a opção estratégica não seja de identificação tão clara e com relações mais obscuras entre essa e os controles de custo. De fato, no momento o pesquisador conduz novo estudo de caso, usando a base metodológica aqui exposta, em uma empresa com estrutura bastante limitada, e cujos resultados

permitirão traçar um paralelo entre empresas diferentes, revelando aspectos que podem ser melhorados no modelo teórico referencial.

## **7 Bibliografia**

- COKINS, G. **Activity-Based Cost Management: making it work**. Boston: McGraw-Hill, 1996.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Intelligent Cost System Design. **Strategic Finance**, June 1999, 1999.
- CUNNINGHAM, G.M.. Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol.5, No.2, pp. 85-102, 1992.
- DAVILA, T.. *An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.25, 2000, pp.383-408.
- DIEHL, C.A.; GONÇALO, C. R; MARTINS, G.A. *Dimensões Competitivas em Organizações de Serviços: um modelo de pesquisa aplicada*. In: XXI ENEGEP. **Anais Eletrônicos...**, 2001, Salvador. Anais do XXI ENEGEP, 2001.
- DIEHL, C.A; DE QUEIROZ, A.D. Um Modelo Avançado para o Controle Estratégico de Custos (SCC). In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo, **Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos**, 2002.
- ECCLES, R.G. PYBURN, P.J. *Creating a Comprehensive System to Measure Performance*. **Management Accounting**, October/1992, p.41-44 .
- FEURER, R.; CHAHARBAGHI, K. *Performance Measurement in Strategic Change*. **Benchmarking for Quality, Management & Technology**, Vol.2, No.2, 1995, pp.64-83.
- FISHER, J. *Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorization by level of complexity*. **Journal of Accounting Literature**, Vol.14, 1995, p.24-53.
- FRY T.D.; STEELE, D.C.; SALADIN, B.A. *The Role of Management Accounting in the Development of a Manufacturing Strategy*. **IJOPM**, vol.15, No12, 1995, p. 21-31.
- GOLDRATT, E.M. **A Síndrome do Palheiro - garimpando informação num oceano de dados**. São Paulo: Educator, 1992.
- GOMES, J.S.; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão - uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.
- HENDERSON, B. **Henderson on Corporate Strategy**. Cambridge: Abt Books, 1979.
- HOFER, C.W; SCHENDEL, D. **Strategy Formulation: analytical concepts**. St. Paul: West Publishing, 1978.
- KAPLAN, R. S. *One Cost System Isn't Enough*. **Harvard Business Review**, Jan/ Feb 1988, Vol.66, Iss.1, 1988.
- KAPLAN, R.S; COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LANGFIELD-SMITH, K. *Management Control Systems: a critical review*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.22, No.2, 1997, p.207-232.
- LORINO, P.; TARONDEAU, J.C. *De la stratégie aux Processus Stratégiques*. **Revue Française de Gestion**, janvier-février 1998, p.5-17.
- MILES, R.E.; SNOW, C.C. **Organizational Strategy, Structure, and Process**. New York: McGraw-Hill, 1978.
- MILES, R.E.; SNOW, C.C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR, H.J. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. **Academy of Management Review**, July 1978.
- MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

- MINTZBERG, H. ***The Rise and Fall of Strategic Planning: reconceiving roles for planning, plans and planners***. New York: The Free Press, 1994.
- .NORREKLIT, H. *The Balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis of some of its assumptions*. ***Management Accounting Research***, Vol.11, 2000, pp65-88.
- OTLEY, D.T. *The Contingency Theory of Management Accounting: achievement and prognosis*. ***Accounting, Organizations and Society***, vol.5, n° 4, 1980, pp. 413-428,
- PORTER, M.E. ***Vantagem Competitiva***. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, M.E. What Is Strategy? ***Harvard Business Review***, Nov-Dec 1996, p.61-78.
- PORTER, M.E. ***Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência***. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- 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, 3ªed., 1997.
- SIMONS, T. *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: new perspectives*. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol.15, No1/2, 1990, p127-143.
- SIMONS, R. ***Levers of Control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal***. Boston: Harvard Business School, 1995.
- WHITE, G.P. *A Survey and Taxonomy of Strategy-Related Performance Measures for Manufacturing*. ***IJOPM***, Vol. 16, No. 2, 1996, pp. 42-61.
- YIN, ROBERT K. ***Case Study Research: design and methods***. Thousand Oaks: Sage Publications, 2. ed., 1994.

## **8 Notas**

O presente trabalho foi preparado com o apoio do CNPq, uma agência do governo brasileiro para o desenvolvimento científico e tecnológico.

---

[1] Ver, por exemplo, **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**

[2] Por exemplo, ver **Erro! A origem da referência não foi encontrada.** sobre Custo Total no Ciclo de Inovação de Produtos.

[3] Em termos gerais fatores competitivos podem ser considerados semelhantes a dimensões competitivas; seria quase outra nomenclatura.