

# **CONTROLES GERENCIAIS E CONTROLES ESTRATÉGICOS APLICADOS À INDÚSTRIA COURO-CALÇADISTA DE FRANCA**

**Rosana C. de M. Grillo Gonçalves**  
**Adriana Cristina da Silva**

## **Resumo:**

*O objetivo deste trabalho é discutir e avaliar o uso de controles gerenciais e estratégicos nas indústrias nacionais, particularmente na indústria couro-calçadista de Franca, propondo extensões aos sistemas de controle atuais para que ganhem foco estratégico.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos com Elemento de Suporte da Competitividade*

## **CONTROLES GERENCIAIS E CONTROLES ESTRATÉGICOS APLICADOS À INDÚSTRIA COURO-CALÇADISTA DE FRANCA**

**Rosana C. de M. Grillo Gonçalves**

Professora Doutora

e-mail: rosanagg@usp.br

**Adriana Cristina da Silva**

Graduanda em Ciências Contábeis

e-mail: adrics@cirp.usp.br

Departamento de Contabilidade

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA)

Universidade de São Paulo (USP) *Campus* de Ribeirão Preto

Av. dos Bandeirantes, 3900 - Ribeirão Preto- São Paulo - Brasil

Fone/Fax - 016 - 602-3903

### **Resumo**

O objetivo deste trabalho é discutir e avaliar o uso de controles gerenciais e estratégicos nas indústrias nacionais, particularmente na indústria couro-calçadista de Franca, propondo extensões aos sistemas de controle atuais para que ganhem foco estratégico.

**Área Temática:** 1. Gestão Estratégica de Custos como Elemento de Suporte da Competitividade

## **CONTROLES GERENCIAIS E CONTROLES ESTRATÉGICOS APLICADOS À INDÚSTRIA COURO-CALÇADISTA DE FRANCA**

### **1 Introdução**

A ampliação da concorrência entre os mercados com a globalização é uma realidade incontestável. Mudanças decorrentes desse novo paradigma, trouxeram várias transformações (fatais para muitas empresas), cujos impactos se sentiram em praticamente todos os setores da economia.

Além da ampliação da concorrência, as mudanças constantes nos paradigmas produtivos também têm pressionado as empresas a reverem constantemente sua posição competitiva e suas dimensões estratégicas prioritárias. Quaisquer que sejam as pressões ambientais, o estrategista corporativo tem como meta encontrar uma posição na indústria em que sua empresa possa defender-se dessas pressões e até mesmo tirar proveito delas. Para que a consecução dos objetivos estratégicos seja controlada, é fundamental que os controles estratégicos, e particularmente os sistemas de custos com foco estratégico forneçam informações não somente relacionadas aos custos dos produtos, mas dos processos e serviços que ocupam posição privilegiada na estratégia competitiva da empresa.

O objetivo deste trabalho é ressaltar a relevância da análise das informações utilizadas para controle gerencial e estratégico por empresas nacionais de médio porte. Em muitas dessas empresas as informações sobre custos restringem-se aos custos dos produtos, sendo mensurados nem sempre da forma mais confiável e objetiva possível. Sem o conhecimento do custo dos processos, dificilmente a empresa estará direcionada para a redução de custos através da otimização de processos. Semelhantemente, decisões importantes quanto a redução da ociosidade da planta, terceirização, tratamento diferenciado de clientes, e investimentos serão penalizadas pela falta de informações confiáveis e consistentes.

Analisando-se determinado setor e as informações de controle nele utilizadas, pode-se dimensionar o distanciamento das necessidades informacionais estratégicas e das informações disponibilizadas pelos sistemas de informação em uso. Será possível, então, a proposição de alguns sistemas de controle que auxiliem a empresa na consecução de seus objetivos dentro de um foco estratégico.

Neste trabalho, a indústria couro-calçadista de Franca foi escolhida para análise. Trata-se de uma indústria que enfrentou várias dificuldades desde a implantação do Plano Real, quando o câmbio tornou-se extremamente desfavorável à exportação. Para sua reabilitação, em [Gremaud 99] foi discutido que: "em termos gerenciais, a reestruturação está a exigir transformações importantes, difíceis de serem incorporadas em empresas de menor porte e com perfil familiar".

A discussão dos controles gerenciais e estratégicos aplicados a essa indústria pretende contribuir em sua reestruturação em termos gerenciais, com a proposição de sistemas de custos cujas informações sejam úteis na tomada de decisões a curto e a longo prazo.

No item 2 serão feitas algumas considerações sobre controle estratégico e custos, em seguida (item 3) serão evidenciadas as principais práticas em algumas indústrias calçadistas na cidade de Franca. Por fim, no item 4 será feita uma avaliação dos controles existentes, além de uma proposta de controle estratégico de custos para o setor.

## **2 Controles Gerenciais e Controles Estratégicos**

### **2.1 Controles Gerenciais**

Os controles gerenciais nesse trabalho referem-se aos controles financeiros relacionados ao curto e médio prazo. Embora o uso adequado dos controles de gestão seja fundamental para que a organização mantenha-se dentro da rota pretendida, muitas empresas utilizam-se de tais controles dentro de uma perspectiva tradicional, inadequada à competitividade exigida nos dias de hoje. Uma das características dessa perspectiva tradicional é a grande ênfase ao resultado, o qual se mede unicamente através de indicadores quantitativos e com um horizonte de curto prazo (mensal, trimestral, semestral ou anual).

Uma visão restrita ao curto prazo pode dar margem a decisões equivocadas, como, por exemplo: investir fortemente em programas de redução de custos às expensas da qualidade (sem a consideração do perfil do cliente, da posição no mercado, ou das características do produto ou serviço).

### **2.2 Controles Estratégicos**

O controle estratégico deve reunir informações internas e externas à empresa, capacitando-a a controlar a consecução dos objetivos estratégicos, através de um conjunto de medidas não exclusivamente financeiras.

Devem ser providas informações a cerca de um negócio e de seus competidores para serem usadas no desenvolvimento e manutenção da vantagem competitiva. Particularmente informações relativas a níveis e tendências em custos reais e preços, volume, fatia de mercado, etc.

Por outro lado, além dessas informações externas é importante que as vertentes competitivas estrategicamente adotadas pela empresa sejam desdobradas em objetivos funcionais, e que haja o controle da consecução de tais objetivos. É essencial que exista um processo de aprendizagem, fundamentado no *feedback* do controle estratégico, que permita que os objetivos sejam revistos de acordo com uma visão atualizada dos resultados estratégicos e do cenário ambiental, com a possível definição de novos vetores de desempenho.

Os controles estratégicos relacionados a custos deverão ser capazes de informar não somente os custos dos produtos, como também o custo dos processos e o custo do lançamento de novos produtos.

A inovação é fundamental nessa indústria sujeita às mudanças sazonais das coleções primavera/verão e outono/inverno. Logo, essa é uma vertente estratégica competitiva que deve ter seus custos confiavelmente mensurados.

### 3. Uso de Controles e da Contabilidade de Custos pela Indústria Couro-calçadista de Franca e suas Limitações

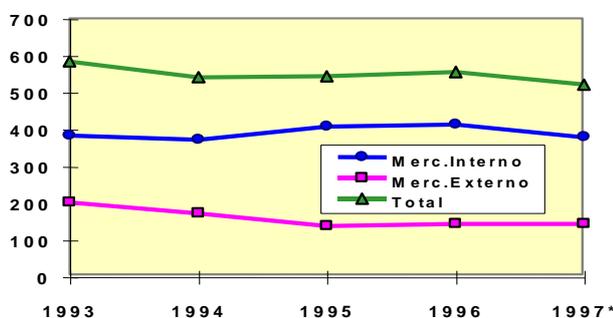
#### 3.1 A Indústria Couro-Calçadista de Franca

##### 3.1.1 Panorama Setorial

O setor calçadista até 1994 se valia da reserva de mercado, proporcionada pelas barreiras às importações, e do câmbio favorável às exportações, no entanto, com o início do plano Real e valorização da moeda nacional frente à moeda norte-americana, o setor começou a enfrentar vários problemas, sofrendo com a concorrência dos Tígres Asiáticos.

As dificuldades encontradas pelo setor decorreram de sua baixa inovação tecnológica e da concorrência do produto importado. No mercado externo, houve o aumento da concorrência dos produtos asiáticos e europeus (Itália, Espanha e Portugal), que absorveu parcela significativa do mercado brasileiro de sapatos. Além disso, a utilização de sapatos produzidos com material sintético foi ampliada. [GORINI & SIQUEIRA, 1999].

**Gráfico 1**  
**Produção Brasileira de Calçados**  
(em milhões de pares)



\* Estimativa

Fonte: Abicalçados, extraído do informe setorial nº 13 do BNDES, maio/98

O gráfico 1 evidencia a queda na produção de calçados a partir de 1994. Diversas empresas fecharam, outras tiveram sua produção drasticamente reduzida.

Para melhor compreensão da dinâmica dessas indústrias é importante expor que as indústrias calçadistas brasileiras possuem algumas regiões que se caracterizam pela produção de calçados, entre elas existe a região sul, onde se destaca o pólo calçadista do Vale dos Sinos (RS)<sup>1</sup>, concentrando aproximadamente 33% da produção nacional de calçados [GORINI & SIQUEIRA, 1999].

<sup>1</sup> Considerado um *cluster*, que é a reunião de empresas de máquinas, equipamentos e matérias-primas.

Na região Sudeste, destacam-se Franca (SP), principal produtor de calçados masculinos (com grande concentração industrial, mas incompleta no setor de maquinário voltado às indústrias calçadistas), Birigüi (SP), produtor de calçados infantis, Nova Serrana (MG) e Belo Horizonte (MG), responsáveis por 45% da produção nacional.

### **3.1.2 Indústria Couro-Calçadista de Franca**

Evidenciando alguns dados da RAIS (Relação Anual de Informações Sociais), em [Gremaud 99] é destacado que em 1996, 82,1% do emprego industrial em Franca, provinha do setor de calçados e couros<sup>2</sup>, sendo que a indústria de calçados de couro empregava 24.016 pessoas.

O mesmo autor destaca que a indústria de calçados e couros de Franca é composta por 769 estabelecimentos, com 81% desse número empregando até 19 pessoas. Isso se deve a existência de poucas barreiras à entrada de novos concorrentes, sendo relevante destacar que o número de estabelecimentos e mão-de-obra empregada está sendo reduzido constantemente.

Essa atual composição da indústria de Franca é resultado das diversas mudanças econômicas, com migração de várias indústrias para o Nordeste do país, devido aos incentivos fiscais, custo de mão-de-obra reduzido e maior proximidade com o mercado externo.

A aplicação de ferramentas de controle e da contabilidade de custos nessa indústria foi objeto da pesquisa descrita no item 3.2. Entende-se que uma melhoria dos controles gerenciais e estratégicos é essencial para a reabilitação competitiva dessa indústria.

### **3.2 Uso de Controles e da Contabilidade de Custos pela Indústria Couro-Calçadista de Franca**

Esse estudo obteve a colaboração de 6 empresas (denominadas de empresa A, B, C, D, E e F), que serão divididas em dois grupos. O primeiro inclui as empresas de médio porte (A, B e C), o segundo grupo inclui as de grande porte (D, E e F).

Para obtenção das informações, realizaram-se entrevistas com alguns gerentes dessas empresas, além do envio de questionário complementar e obtenção de informações através de telefone e de visitas aos respectivos *sites* na *Internet*.

Essas empresas fabricam basicamente sapatos masculinos, com diversas classificações: clássicos, lazer, casual, botas, sandálias e trabalho, predominando os casuais. Apenas as empresas D, E e F produzem sapatos clássicos; a empresa A é a única que trabalha com sapatos para trabalho e a empresa B e C são as únicas que produzem sandálias.

Os quadros 1 e 2 apresentam características gerais das empresas dos grupos 1 e 2 respectivamente.

---

<sup>2</sup> São consideradas as indústrias de curtimento, artefatos de couro e calçados.

<i>Empresa</i> <i>Características</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
<i>Nº total de empregados</i>	200	350	310
<i>Tempo de atuação</i>	1 - 10 anos	11 - 20 anos	1 - 10 anos
<i>Unidades produtivas</i>	02 em Franca	02 em Franca	1 em Franca e 1 no Nordeste
<i>Faturamento/ano</i>	R\$ 10 a R\$ 30 milhões	R\$ 19 milhões	R\$ 18 milhões
<i>Produção/dia</i>	4.000 pares	5.000 pares	3.000 pares
<i>Exportação</i>	entre 4 e 5%	10%	5%

Quadro 1: Características Gerais das Empresas do Grupo 1

<i>Empresa</i> <i>Características</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>
<i>Nº total de empregados</i>	731	1.700	1.100 (matriz)
<i>Tempo de atuação</i>	30 e 40 anos	60 - 70 anos	50 – 60 anos
<i>Unidades produtivas</i>	01 em Franca	04 unidades: Franca, Nordeste	01 em Franca 01 no Nordeste
<i>Faturamento/ano</i>	R\$ 40 milhões	não informou	não informou
<i>Produção/dia</i>	6000 pares	7.000 pares	8.000 pares
<i>Exportação</i>	entre 30% e 40%	50%	50%

Quadro 2: Características Gerais das Empresas do Grupo 2

### 3.2.1 Considerações Preliminares

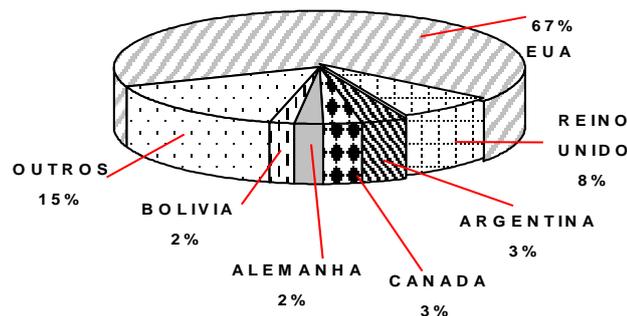
A produção das empresas do grupo 1 é bastante flexível. Essas empresas têm mais de uma unidade produtiva e se utilizam da terceirização (empresas conhecidas como bancas, cuja atividade consiste na produção parcial ou total do calçado).

As 3 empresas do grupo 1, conforme demonstrado, exportam parte da sua produção, a empresa A exporta para aproximadamente 20 países, incluindo os EUA, utilizando-se de sua marca, já a empresa B e C exportam basicamente para o Mercosul, também com marca própria.

O grupo 2, ao contrário do que ocorre no grupo 1, exporta mais de 30% da sua produção total. Grande parte dessa exportação tem como destino os E.U.A. e alguns países da Europa, todavia esses sapatos não são exportados com a marca brasileira, devido à imposição desses mercados, impossibilitando uma maior divulgação dos produtos brasileiros.

Para que se entenda melhor a distribuição das exportações brasileiras e a importância de uma política para que haja maior divulgação dos nossos produtos, segue um gráfico ilustrativo.

**Gráfico 2**  
**Destino das Exportações Brasileiras de Calçados - 1997**



**Fonte:** Secex, extraído do informe setorial nº 13 do BNDES, maio/98

Esses dados evidenciam a participação das exportações brasileiras e a diferença entre os dois grupos, com as empresas D, E e F possuindo grandes clientes nos E.U.A., ocorrendo o oposto com as empresas menores que buscam aproveitar a vantagem da proximidade regional, difusão da sua marca e custos reduzidos com a exportação, pois os mesmos produtos criados para o mercado interno atendem o mercado externo regional, além do menor custo com transporte.

### 3.2.2 Controles Gerenciais e Estratégicos

#### 3.2.2.1 Sistemas de Custos

##### (a) Grupo 1

No quadro 3 são apresentadas respostas referentes à mensuração e controle de custos nas empresas pesquisadas. Com exceção da empresa B, as demais trabalham com o conceito de centro de custos e custo padrão (trata-se do custo padrão estimado, visto que as mesmas se baseiam em médias passadas para determinação desse custo, sem estudos técnicos de desempenho de máquinas e de processos). Todas as empresas trabalham com o método de custeio por absorção.

<i>Característica</i> \ <i>Empresa</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
<i>Trabalha com centros de custo</i>	sim	não	sim
<i>Tem custo padrão</i>	sim	não	sim
<i>Custeio por absorção</i>	sim	sim	sim
<i>Margem de contribuição</i>	não	não	não
<i>Objeto de Custo:</i>			
<i>Produto</i>	sim	sim	sim
<i>Linha de Produtos</i>	não	não	não
<i>há integração com contabilidade fiscal?</i>	não	não	não
<i>Mensura custo de estocagem?</i>	não	não	não
<i>Mensuração do custo de desenvolvimento</i>	não	não	não

**Quadro 3:** Sistemas de Informação de Custos das Empresas do Grupo 1

Nenhuma empresa desse grupo possui um sistema de informação que integre a contabilidade fiscal com a contabilidade gerencial, ou melhor, com os controles gerenciais. Os controles de custo são feitos paralelamente, através de planilhas eletrônicas e a função da contabilidade é tida como mera exigência governamental.

Dentre as empresas entrevistadas, a empresa B é a que menos tem controles gerenciais. Nela são alocados aos produtos, seus custos diretos. Os custos indiretos são distribuídos ao produto mediante um rateio baseado na dificuldade de produção do produto específico.

A mensuração do custo da estocagem não é feita nessas empresas (evidenciado no quadro 3). Outro dado interessante é que as empresas A, B e C, não identificam qual o custo de desenvolvimento e modelagem de novos produtos, alocando esses gastos com desenvolvimento como despesas do período, desconsiderando o ciclo de vida dos produtos e a previsão de produção.

**Grupo 2**

<i>Características</i>	<i>Empresa</i>		
	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>
<i>Trabalha com centros de custo</i>	não	não	sim
<i>Tem custo padrão</i>	sim	sim	sim
<i>Margem de contribuição</i>	sim	sim	sim
<i>Objeto de Custo:</i>			
<i>Produto</i>	sim	sim	sim
<i>Linha de Produtos</i>	sim	sim	sim
<i>Há integração com contabilidade fiscal?</i>	não	não	sim
<i>Mensura custo de estocagem?</i>	não	sim	não
<i>Mensuração do custo de desenvolvimento</i>	sim	sim	sim

**Quadro 4:** Sistemas de Informação de Custos das Empresas do Grupo 2

Ao contrário das empresas do grupo 1, no grupo 2 apenas uma empresa se utiliza do conceito de centros de custos. A empresa D, por exemplo, alega que o importante é o conhecimento do custo dos produtos e não o quanto cada área está consumindo, além disso, quando se busca um monitoramento dos recursos consumidos pelas linhas dos diversos modelos, segundo o entrevistado, consegue-se identificar eventuais desvios nas respectivas áreas.

A empresa E trabalha com o conceito de UEP (unidade de esforço de produção). Esse método consiste na mensuração, em determinado momento, de todos os esforços de produção em valores monetários, com posterior cálculo das relações entre esses esforços, chegando-se às unidades de esforços de produção.

A empresa E aplica o conceito de margem de contribuição por produto e por linha, mas seu sistema de informação não é totalmente integrado. A contabilidade fiscal dessa organização segrega a empresa em centros de custos, mas isso não é utilizado pela gerência que alega os mesmos motivos expostos pela empresa D.

A empresa F é a empresa com maior grau de integração do seu sistema de informação, o banco de dados utilizado pela contabilidade fiscal é o mesmo utilizado pelas diversas gerências, eliminando problemas com falta de consistência. Essa empresa trabalha com o conceito de mini fábricas, sendo que cada uma possui um planejamento de produção e linhas próprias e dentro dessas mini fábricas há centros de custos para melhor alocação dos recursos consumidos. A empresa busca adotar como medida de alocação de custos indiretos parâmetros que reflitam a realidade.

Essas empresas (D, E e F) trabalham com o conceito de custo padrão de forma mais técnica, realizando estudos de métodos e processos para sua apuração.

O custo de estocagem é mensurado por apenas uma empresa. A empresa D, quando argüida sobre a mensuração do custo com estoque de produtos e materiais,

questionou sobre o custo da não estocagem, evidenciando os problemas existentes no gerenciamento da cadeia de suprimentos do setor.

Os níveis de estoque das empresas D, E e F também são moderados para matéria-prima e insumos e o estoque de produtos acabados é considerado baixo, a empresa D também produz com antecedência os produtos mais vendidos, estocando-os.

Essas empresas identificam o montante de custos com desenvolvimento, mas não o fazem por linhas ou modelo e consideram esses gastos como incorridos, não amortizando seus custos na produção da linha desenvolvida, dentro do ciclo de vida dos produtos.

A empresa D modela seus produtos manualmente. A empresa E destina aproximadamente 3% do seu lucro para o desenvolvimento de novos produtos e possui o CAD para auxiliar na modelagem e atualmente está ampliando seu parque industrial. A empresa F possui CAD e tem o sistema de informação mais integrado dentre as entrevistadas.

### 3.2.2.2 Principais Usos das Informações de Custos

O quadro 5 mostra sucintamente como as informações de custos são utilizadas. As decisões mais frequentes baseadas em informações de custos são as relacionadas com formação de preços e controle de custos. Para que ocorra uma reestruturação em termos gerenciais é importante que sejam repensados os controles vigentes e sua utilização, tornando-os úteis à gestão estratégica, conforme discutido no item 4.

<i>Decisões Baseadas em Informações sobre Custos</i>	<i>Empresas</i>					
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>
<i>Formação de preço</i>	sim	sim	sim	sim	sim	sim
<i>Controle de custos</i>	sim	sim	sim	sim	sim	sim
<i>Mudança na engenharia de produtos e processos</i>	não	não	não	não	sim	sim
<i>Justificativa de investimento</i>	não	não	não	não	não	não
<i>Análise de rentabilidade de clientes</i>	não	não	não	não	não	não

**Quadro 5:** Principais Usos das Informações de Custos

### **3.2.2.3 Outros Controles**

As empresas do grupo 1 trabalham com o conceito de orçamento e planejamento de forma restrita e informal. Todas fazem suas previsões paralelas ao sistema de informação que controla vendas, recebimentos, pagamentos e produção.

Trata-se de uma média anual das despesas gerais dividido pelo número de pares fabricados, não existindo diferenciação entre as linhas. Mensalmente os valores reais são comparados com o orçado e eventuais desvios são analisados, como essa empresa não segrega os custos com desenvolvimento de novas linhas e produtos, sempre que há início de nova coleção algumas contas são sobrecarregadas o mesmo ocorrendo com períodos de baixa produção.

As empresas de grande porte (grupo 2) também realizam suas projeções apenas para o curto prazo. Não possuem sistema de informação que conflua o orçamento e o planejamento, permitindo simulações. Os fluxos de caixa e orçamento são feitos em planilhas eletrônicas e não há integração de informações.

## **4 Avaliação do Uso de Controles e da Contabilidade de Custos pela Indústria Couro-calçadista de Franca**

### **4.1 Possíveis Distorções Causadas pelo Uso do Método de Custeio por Absorção**

Conforme apresenta o quadro 3, todas as empresas do Grupo 1 utilizam-se do método de custeio por absorção, e rateiam despesas administrativas e outras despesas, tomando-se por base o número de pares produzidos.

Projetando-se um cenário em que:

- (a) as empresas lancem no mercado novos produtos duas vezes ao ano,
- (b) novos lançamentos impliquem em custos fixos significativos (projeto, moldes, formas, facas, etc.)
- (c) nem todos os novos lançamentos tenham a mesma aceitação pelo mercado (com alguns modelos permanecendo em produção por apenas 3 meses). Pode ser concluído que os modelos mais produzidos e com maior aceitação pelo mercado irão subsidiar os novos produtos, absorvendo a maior parcela do gasto com seu desenvolvimento e lançamento.

Numa situação em que 25,5% do custo do sapato esteja vinculado aos gastos com folha de pagamento, e em que a folha de pagamento tenha a seguinte composição: 25% relativos aos funcionários administrativos, 15% relativo ao pessoal do desenvolvimento, e 60% relativo ao pessoal da produção, a parcela de custo do sapato relativa ao pagamento de salários do pessoal de desenvolvimento será de quase 4%. Os sapatos com maior ciclo de vida (existem modelos que sobrevivem de 3 a 4 anos) terão uma distorção em seus custos de aproximadamente 4%.

## **4.2 Linhas de Produtos como Objetos de Custos**

Os quadros 3 e 4 mostram que apenas as empresas maiores utilizam-se das linhas de produtos como objetos de custos. Tal uso é voltado à obtenção da margem de contribuição por linha de produto, com o uso do método de custeio direto e variável. Nenhuma das empresas pesquisadas realiza a mensuração do custo do desenvolvimento relativo a cada linha de produto, custo que inclui, por exemplo, os recursos consumidos no projeto da nova linha, e a preparação dos materiais para a fabricação (moldes, facas, etc.). Tais gastos são tratados como despesas do período. Tal tratamento inviabiliza uma análise da rentabilidade das linhas de produtos que considere o ciclo de vida dos produtos e a projeção da produção.

## **4.3 Foco Estratégico no Uso das Informações de Custo**

### **4.3.1 Análise da Cadeia de Valor**

#### **4.3.1.1 Rentabilidade por Clientes**

Conforme mostra o quadro 5, nenhuma das empresas calcula o custo ou a rentabilidade por clientes ou por canais de distribuição.

Além de medidas estratégicas que captem a participação no mercado, o índice de retenção de clientes, e sua satisfação, é de fundamental importância a mensuração da lucratividade por cliente.

As exigências dos clientes devem ser atendidas com lucratividade. É possível que as empresas se vejam obrigadas a recusar encomendas ou a estabelecerem preços mais elevados que compensem os recursos dispendidos para satisfazer às exigências dos clientes. Pode ser adotada uma alternativa em que os produtos passem por reengenharia ou redesigno, de modo que as exigências passem a ser atendidas com lucratividade.

A medida de lucratividade dos clientes pode revelar que determinados clientes-alvo não são lucrativos. É provável que isso ocorra com clientes recém-conquistados, onde o grande esforço de captação será recompensado ao longo do tempo. Tais clientes deverão ter a lucratividade futura projetada como base para sua avaliação.

No setor calçadista analisado é de particular importância a avaliação dos clientes em três grandes classes: exportação geral, exportação para o Mercosul e mercado interno. Muitas empresas têm linhas de produtos especialmente voltadas para a exportação e portanto, as informações sobre a lucratividade desses clientes é parcialmente suprida pelas informações sobre a margem de contribuição da linha de produtos específica. No entanto, tais informações deverão tornar-se mais confiáveis e úteis para que as empresas possam desenvolver políticas de reter clientes lucrativos em seus segmentos-alvos.

#### **4.3.2 O Custo da Ociosidade e a Questão da Terceirização**

Desde meados da década de 80, houve uma tendência generalizada, de que os níveis de automação crescentes e conseqüentes aumentos de custos fixos, fossem equilibrados por uma revisão estratégica de quais funções necessitavam ser feitas “em casa” e do que deveria ser transferido para fornecedores externos. Uma estrutura de custos fixos mais enxuta implica na transferência do risco (do retorno do capital investido) para outras empresas, em contrapartida, os serviços contratados de terceiros, em geral, devem representar maiores custos, porém variáveis.

A terceirização na indústria estudada ocorre particularmente na contratação de mão-de-obra. Muitos empregados da indústria calçadista realizam atividades periféricas de montagem do cabedal (tais como, pespontos manuais, e costuras à máquina). Se essas habilidades são compradas a um custo fixo, através da contratação de pessoal permanente, o negócio perde a flexibilidade de alterar seu nível de custo no curto prazo em resposta a alterações nas condições econômicas do ambiente externo. Uma alternativa é a contratação de mão-de-obra terceirizada fornecida por micro-empresas conhecidas como bancas.

Mudando-se de custos fixos para custos variáveis, a organização apresenta melhor reação a oscilações negativas de demanda. Por outro lado, incorre numa crescente penalidade sempre que a atividade de venda estiver aquecida. Se os níveis de venda excederem às expectativas por um longo período de tempo, o desempenho relativo do negócio pode ser adversamente afetado. Com o aumento da demanda, acentuar-se-á a demanda das indústrias pelos serviços das bancas. Isso poderá provocar um aumento no custo referente a esses serviços, e também problemas nos tempos de resposta. As empresas serão particularmente afetadas quando alguns competidores adotarem a estratégia de manter empregados como custos fixos, e relativa ociosidade da planta produtiva.

Para o auxílio das decisões quanto ao nível de ociosidade que será mantido nas plantas produtivas, informações importantes podem ser obtidas com um modelamento adequado do método de custeio por atividades.

### **5 Conclusão**

Apresentando e discutindo algumas características dos controles aplicados à indústria couro-calçadista de Franca, esse trabalho trouxe algumas contribuições para a análise das informações utilizadas para controle gerenciais e estratégico por empresas nacionais de médio porte.

Os métodos de obtenção e a utilização das informações de controle, particularmente, das informações de custos pelas empresas nacionais de médio porte, encontram-se num estágio que admite e exige várias progressões.

Objetivando-se tal progresso é fundamental que seja mantido o foco estratégico no projeto de tais sistemas de informação.

A discussão dos controles gerenciais e estratégicos aplicados à indústria estudada objetivou contribuir em sua reestruturação em termos gerenciais, com a proposição de sistemas de custos cujas informações sejam úteis na tomada de decisões a curto e a longo prazo. O projeto e utilização tais sistemas será fundamental para a manutenção da competitividade dessa indústria.

## **Bibliografia**

[ANSOFF 92]

Ansoff, H. Igor & McDonnell. - Implantando a Administração Estratégica. Rio de Janeiro, Campus, 1992.

[CATELLI 96]

Catelli, Armando, Guerreiro, Reinaldo & Santos, Roberto V. - Mensuração do Resultado Econômico Segundo a Ótica da Gestão Econômica ( GECON ) Anais do V Congresso Internacional de Custos, outubro, 1996.

[CHALOS 91]

Chalos, Peter - *Managing cost in today's manufacturing environment* Prentice-Hall, 1991.

[COOPER 92]

Cooper, Robins & Kaplan, Robert S. - *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*. Accounting Horizons. september, 1992.

[FENSTERSEIFER 95]

Fensterseifer, J. E., *et alli*. - O complexo calçadista em perspectiva: tecnologia e competitividade - Ortiz, 1995.

[GONÇALVES 97]

Gonçalves, R.C.M.G.; Procópio, A. M.; Cocenza, V. A. - Diferentes Métodos de Custeio e a Utilidade, Confiabilidade e Valor de Feedback da Informação de Custo. Anais do IV Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Belo Horizonte, MG, dezembro de 1997.

[GOMES 97]

Gomes, Josir Simeone e Joan M. Amat Salas - Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo : Atlas, 1997

[GORINI 99]

Gorini, Ana Paula & Siqueira, Sandra Helena G. - Complexo coureiro-calçadista nacional: uma avaliação do programa de apoio do bndes - BNDES Setorial nº 09, março de 1999;

[GORINI 98]

Gorini, Ana Paula & Siqueira, Sandra Helena G. - Informe setorial, setor de calçados - BNDES Gerencia Setorial nº 02, maio de 1998.

[GREMAUD 99]

Gremaud, Amaury – Relatório Técnico - SEBRAE/FUNDACE - PRODER - Município de Franca - 1999.

[GUERREIRO 89]

Guerreiro, Reinaldo. - Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese de Doutorado - FEA/USP. São Paulo, 1989.

[HAX 96]

Hax, Arnoldo C. e Nicolas S. Majluf - *The Strategy Concept and Process – A Pragmatic Approach* Prentice-Hall, 1996.

[HIRSCH 92]

Hirsch, Maurice L. Jr. & Louderback, Joseph G. - *Cost Accounting: Accumulation, Analysis, and Use*. Cincinnati Ohio, South-Western, Third Edition, 1992.

[JOHNSON 92]

Johnson, H. Thomaz. - It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*. setembro, 1992.

[KAPLAN 97]

Kaplan, Robert S. & David P. Norton - *A Estratégia em Ação (Balanced Scorecard)*, Rio de Janeiro: Campus, 1997.

[MARTINS 96]

Martins, Eliseu. - *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 5a. edição, 1996.

[MECIMORE 95]

Mecimore, Charles D. & Bell, Alice T. - Are We Ready for Fourth-Generation ABC ? *Management Accounting*. janeiro, 1995.

[MILLER 85]

Miller, Jeffrey & Vollmann Thomas. - “The Hidden Factory” *Harvard Business Review*. september-october, 1985.

[NAKAGAWA 94]

Nakagawa, Masayuki. - *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

[OSTRENGA 94]

Ostrenge, Michael R. et al. - *Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos*. Rio de Janeiro: Record, 2a. edição, 1994.

[PORTER 94]

Porter, Michael. *Estratégia Competitiva*. São Paulo: Campus, 6a. edição, 1994.

[PORTER 92]

Porter, Michael E. *Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior*. São Paulo: Campus, 6a. edição, 1992.

[SHANK 95]

Shank, John K. & Govindarajan, Viday - *Gestão Estratégica de Custos: A Nova Ferramenta para a Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1a. Edição, 1995.