



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RONDINELLY DIAS DE SOUSA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS: Um estudo de caso em uma indústria
de derivados de coco**

SOUSA-PB

2014

RONDINELLY DIAS DE SOUSA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS: Um estudo de caso em uma indústria
de derivados de coco**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Professora Ma. Janaina Ferreira Marques de Melo

SOUSA-PB

2014

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL DA UFCG CAMPUS DE SOUSA

S725g Sousa, Rondinely Dias de.
 Gestão estratégica dos custos: um estudo de caso em uma indústria
de derivados de coco / Rondinely Dias de Sousa. – Sousa, 2014.
 72 f.: il. color.

 Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade
Federal de Campina Grande, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2014.
 Orientadora: Profa. Ma. Janaina Ferreira Marques de Melo.
 Referências.

 1. Contabilidade de custos. 2. Gestão estratégica. I. Título.

CDU 657.47

RONDINELLY DIAS DE SOUSA

GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS: Um estudo de caso em uma indústria de derivados de coco

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Profa. Ma Janaina Ferreira Marques de Melo (Orientador)

Prof. Me. Francisco Jean Carlos S. Sampaio (Membro examinador 1)

Profa. Ma. Gianini Martins Pereira (Membro examinador 2)

Dedico,

este trabalho à minha família, a minha mãe, minha fortaleza, minha esposa, meu porto seguro, meus irmãos, porque sei que todos os seus esforços para que eu chegasse até aqui foram compensados pelo orgulho que eles sentem nesse momento.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por me dar forças para continuar minha caminhada e vencer minhas batalhas diárias, por estar sempre ao meu lado nas horas difíceis e não me deixar fraquejar diante dos obstáculos, por ser minha fortaleza e me dar proteção contra as maldades do mundo.

Imensamente a minha Mãe Francisca Ferreira, por ser uma guerreira e por ser a pessoa que mais acreditou e incentivou meus estudos, é por ela que cheguei até aqui e se Deus quiser chegarei muito mais longe.

A minha esposa Silvana de Freitas, por estar sempre ao meu lado e me dar forças, pela paciência e pela compreensão na fase de construção deste trabalho, por ser meu porto seguro, minha companheira.

A minha orientadora Janaina Ferreira, por dar a oportunidade de ser seu orientando, pela compreensão, pelas orientações na construção do referido trabalho, grato pelos esclarecimentos de grande valia.

A todos os professores da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis UFCG - Sousa, pelos conhecimentos compartilhados no decorrer do curso, fundamentais para minha formação profissional, pela motivação e o incentivo e pela amizade construída que levarei para vida.

A todos os meus irmãos, por acreditarem em mim, pelo incentivo e pela confiança, estaremos sempre unidos até o fim dos tempos.

A todos os colegas da sala, em especial a Everton Diego, Denis Abrantes, Heleen Ramalho, Maria de Fátima, Flavio Azevedo, Manuel Clécio, Jeferson Ribeiro, Celismar Oliveira, pela amizade, pelos grupos de estudos e pelas dúvidas tiradas.

A todos os meus amigos, pelo incentivo e por estarem torcendo sempre por mim e pelo meu sucesso.

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, Intitulado: **Gestão Estratégica dos Custos**: um estudo de caso em uma indústria de derivados de coco, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o Orientador, e os demais Membros da Banca Examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa-PB, 22 de Agosto de 2014.

Rondinely Dias de Sousa

RESUMO

Com a globalização e com a internacionalização da economia, a competitividade entre as empresas aumentou significativamente em todos os setores, principalmente na indústria. Para se adaptarem, as indústrias precisam otimizar seus custos e tomar decisões gerenciais preconizadas na gestão estratégica de custos. Este estudo objetiva investigar o uso de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos na geração de informações para a tomada de decisão em uma indústria de derivados de coco no sertão da Paraíba. Esta pesquisa é um estudo de caso, na qual foi realizada uma análise por meio de uma descrição qualitativa dos fatos. Como procedimento metodológico foi realizado uma entrevista semiestruturada com os principais gestores, buscando conhecer o controle de produção e de custos na tomada de decisão, utilizando como variáveis de investigação a cadeia de valor, os custos da qualidade e o ciclo de vida dos produtos, que são instrumentos da gestão estratégica de custos. Conforme a análise, constatou-se que o gestor utiliza os instrumentos de gestão estratégica de custos analisados de forma parcial, gerando informações relevantes para tomada de decisão.

Palavras-Chave: Contabilidade. Gestão estratégica. Custos.

ABSTRACT

With globalization and internationalization of the economy, the competition among companies has increased noticeably in all sectors, particularly in industry. In order to adjust, the industries need to optimize their costs and make management decisions professed in Strategic Cost Management. This study aims to investigate how the Strategic Cost Management tools are used in generating information for decision making on a coconut derivatives industry, in the Paraíba's hinterlands. This research is a case study in which an analysis by a qualitative description of events was held. As methodological procedure, one semistructured interview with main managers was conducted, in order to know the control of production and costs in decision making, using as investigation variables the value chain, the quality-related costs and the whole life-cycle of products, that comprise the Strategic Cost Management tools. On the basis of the analysis, it was found that the manager uses the Strategic Cost Management tools analyzed partially, generating relevant information for decision making.

Key- words: Accounting.Strategic Management.Costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estruturas constituintes do fruto do coqueiro anão verde com doze meses de idade.....	19
Figura 2 - Avanço do cultivo de coqueiros nos estados brasileiros em 1990 e 2010.	20
Figura 3 - Produtividade de coqueiro por região no Brasil de 1990-2009.....	21
Figura 4 - <i>Feedback</i> e a realimentação das informações de custos.....	25
Figura 5 - Classificação de custos por funções.	27
Figura 6 - A cadeia de valor	40
Figura 7 - custos de qualidade e de não qualidade	44
Figura 8 -Ciclo de vida do produto	45
Figura 9 - Fluxograma do coco ralado	50
Figura 10 - Fluxograma da produção de óleo de coco	52
Figura 11 – Fluxograma da água de coco	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Categorias de atividades e seus direcionadores de custos	31
Quadro 2 - Funções da informação contábil gerencial	34
Quadro 3 - Práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC)	38
Quadro 4 - As diferentes estratégias para as fases do ciclo de vida do produto	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Área plantada e produção de coqueiro nas regiões do Brasil em 2009....22

LISTA DE SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades

CEPLAC - Comissão Executiva do Plano da Lavoura Cacaueira

EMBRAPA - Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

FAO– *Food and Agriculture Organization* (Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura)

GEC - Gestão Estratégica de Custos

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ISO - *Organization for Standardization* (Organização Internacional de Normalização)

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Problematização da Pesquisa e Delimitação do Tema.....	15
1.2 Objetivos	17
1.2.1 Geral.....	17
1.2.2 Específicos	17
1.3 Justificativa	17
1.3.1 O estudo dos custos	17
1.3.2 O coqueiro e sua importância econômica	18
1.3.2.1 Cultivo do coqueiro	20
1.4 Procedimentos Metodológicos	22
1.4.1 Classificação da pesquisa.....	23
1.4.2 Coleta e análise dos Dados	24
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 Contabilidade de Custos	25
2.1.1 Métodos de Custeio	26
2.1.1.1 Custeio por absorção	28
2.1.1.2 Custeio variável	28
2.1.1.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC	30
2.1.1.4 Custeio-meta.....	32
2.2 Contabilidade Gerencial	32
2.3 Gestão Estratégica de Custos (GEC)	35
2.3.1 Cadeia de valor.....	39
2.3.2 Custo da Qualidade	41
2.3.3 Custeio do ciclo de vida	44
3. ANÁLISE DOS DADOS.....	48
3.1 Perfil da empresa estudada.....	48
3.2 Processo operacional dos produtos fabricados	48

3.3	Uso da contabilidade para tomada de decisão.....	54
3.4	Controle dos custos de produção	55
3.5	Instrumentos gerenciais de controle utilizados	55
3.6	Indícios da análise dos custos da cadeia de valor da empresa	56
3.7	Custos da qualidade e da não qualidade	57
3.8	Estudo sobre as fases do ciclo de vida de seus produtos	59
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
	REFERÊNCIAS	64
	APÊNDICE	69

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social que estuda o patrimônio, com todas as suas riquezas, que tem o objetivo de gerar informações sobre as mutações, possibilitando controlar e planejar, auxiliando seus usuários no processo de tomada de decisão.

Entre as diversas ramificações da contabilidade, existe uma área que afeta diretamente o patrimônio das empresas, definida como contabilidade de custos, que associado há um planejamento adequado, pode apresentar resultados satisfatórios para as entidades, no que se refere à geração da informação, que auxiliam no processo decisório.

Segundo Kroetz (2001), a contabilidade de custos foi inicialmente desenvolvida com o intuito de fornecer dados aprimorados às demonstrações contábeis de acordo com os Princípios de Contabilidade, tornando-se um importante instrumento da Contabilidade Gerencial nas últimas décadas.

Atualmente a contabilidade de custos não é apenas para fornecer dados, mas também uma excelente ferramenta de gestão, dependendo do tratamento e de qual direcionamento se dar a esses dados produzidos, a contabilidade de custos pode gerar informações extremamente úteis aos gestores, tornando-se um diferencial de mercado.

De acordo com Silva (1999), o conhecimento na área de gestão de custos no mundo atual e extremamente competitivo, traz para a empresa uma nova visão de como lidar com a internacionalização da economia, apresentando um grande diferencial competitivo, apontado ainda que tal conhecimento apresenta uma maior estruturação e flexibilidade em seus processos produtivos.

Martins (2003, p. 219) afirma que,

Numa visão mais abrangente, a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Com base na literatura vigente, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) é uma forma de apresentar uma nova reflexão sobre o planejamento dos custos da empresa, procurando avaliar sua situação, elaborando novos projetos de mudanças estratégicas, acompanhando

e gerindo os passos para o desenvolvimento desses projetos, em virtude do aumento da competitividade, para redução dos custos.

Para uma boa Gestão Estratégica de Custos (GEC), a empresa precisa de todas as informações que estão a sua volta, ou seja, as informações externas e internas, e essas informações precisam chegar de forma que possam ser utilizadas e em tempo hábil, para que a partir delas sejam traçadas suas estratégias competitivas.

1.1 Problematização da Pesquisa e Delimitação do Tema

Os sistemas de custeio tradicional apresentam deficiência no que se trata de divulgação de informações. Silva (1999) faz referência aos sistemas de custeio tradicionais, que se limitam ao ambiente interno da empresa, sem analisar as entradas e saídas que ali ocorrem, considerando, por exemplo, os preços dos insumos que foram otimizados nas negociações de compra.

A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje; os métodos que empregam para apropriar os custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos. De modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa. (CREPALDI 2011, p. 7).

Este autor (OP CIT, 1999) enfatiza a importância da GEC, por permitir fazer uma análise mais aprofundada de toda a cadeia de produção.

Segundo Martins (2003, p. 217), alguns chamados “sistemas tradicionais de custeio” vêm perdendo relevância por não atender adequadamente, em muitos casos, às necessidades informativas dos gestores no novo ambiente de negócios. As principais deficiências desses sistemas são as seguintes:

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- Não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Assim, esses sistemas deixam de fornecer aos gestores importantes informações que possibilitem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua.

Apesar das deficiências dos métodos de custeios tradicionais podem-se destacar também aqueles que apresentam suas vantagens dependendo do que se busca de informações.

Na opinião de Megliorini (2007, p. 113), o sistema de custeio variável apresenta algumas vantagens sendo elas as seguintes:

- a) Aponta quais produtos contribuem mais para a lucratividade da empresa;
- b) Determina quais produtos devem ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou até mesmo excluídas da linha de produção;
- c) Aponta quais os produtos que proporcionam a melhor rentabilidade quando existirem fatores que restringem a produção;
- d) Determinação do nível mínimo de atividades em que o negócio passa a ser rentável;
- e) Decisão entre comprar ou fabricar; e etc.

Analisando esse contexto, quando se direciona o foco para uma gestão estratégica dos custos, procurando fazer o máximo para reduzir estes, buscando a elaboração de estratégias competitivas, isso, traz vantagens competitivas para a empresa em relação aos concorrentes, auxiliando assim os gestores no processo de tomada de decisão, algo que a gestão tradicional dos custos não oferece.

Para obter uma Gestão Estratégica de Custos (GEC) os gestores necessitam de informações precisas sobre o sistema de custos utilizado pela empresa, para isso existem algumas práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC) fundamentais na obtenção dessas informações, entre estas as consideradas mais importantes são: custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade e custeio da cadeia de valor. Estas práticas se bem executadas fornecem informações essenciais para que os gestores possam elaborar suas estratégias.

As informações de custos utilizadas pelos gestores os ajudam a tomar decisões de diferentes tipos, tais como a elaboração de estratégias empresariais, a criação de planos operacionais e monitoramento e a motivação do desempenho na empresa. (LESLIE & SUSAN, 2007).

Devido à importância da gestão estratégica de custos nos dias atuais, para qualquer empresa, vamos procurar saber se a indústria pesquisada utiliza em suas decisões e faz uso das práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC), na geração de suas informações. Com base nessas afirmações, esta pesquisa pretende responder o seguinte questionamento: **Como se comportam os instrumentos de gestão estratégica de custos na geração de informações gerenciais numa indústria de derivados de coco?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Investigar o uso de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos na geração de informações para a tomada de decisão em uma indústria de derivados de coco no sertão da Paraíba.

1.2.2 Específicos

- Descrever o processo operacional da indústria no que tange aos produtos fabricados matérias-primas e o processo de fabricação;
- Identificar o uso da contabilidade, métodos utilizados na apuração dos custos e dos instrumentos de controle gerenciais utilizados;
- Verificar como é realizado o controle de custos e da produção;
- Investigar se a empresa utiliza os instrumentos de gestão estratégica de custos: custos da cadeia de valor, custos da qualidade e fases do ciclo de vida de seus produtos.

1.3 Justificativa

1.3.1 O estudo dos custos

A relevância do estudo dos custos nas empresas é evidente, pois é através destes que se podem analisar os resultados financeiros, razão esta da necessidade de diversas investigações sobre a gestão estratégica de custos.

Baseado em Carareto (et. al. 2006), o custo é o mais importante instrumento no processo de tomada de decisão de qualquer organização, pois a maioria das decisões dos gestores, são baseadas nos mesmos, por isso, é alvo dos mais variados estudos, e interesse de um grande número de pesquisadores.

“A expressão “Gestão Estratégica de Custos” vem sendo utilizada nos dias atuais para demonstrar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. (MARTINS, 2003, p. 217).

A Gestão Estratégica de Custos é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, de *transnacionalização* das empresas e do acirramento da concorrência, de funções mais proativas das empresas na participação do desenvolvimento econômico e social, entre outros conceitos implícitos que caracterizam suas mudanças conceituais, definindo o seu papel dinamizador no crescimento econômico. (SILVA, 1999, p. 18)

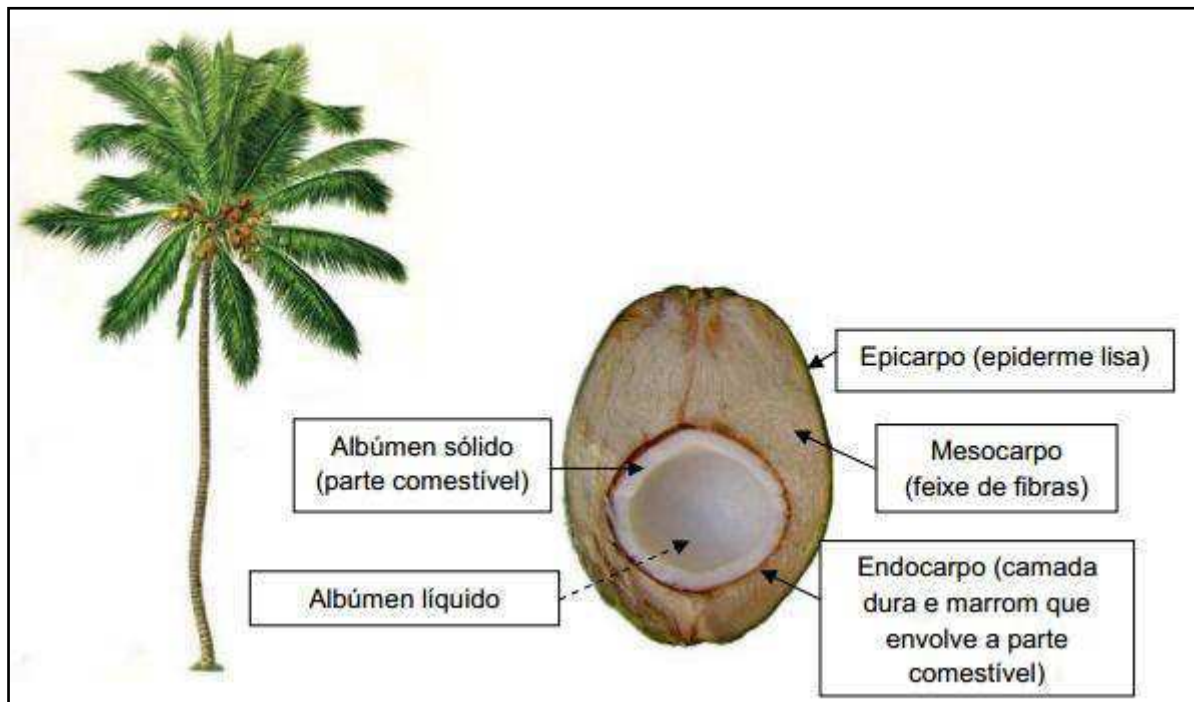
Esta pesquisa visa realizar um estudo de caso numa indústria de derivados de coco localizada no sertão da Paraíba. Esta indústria é muito importante para o sertão, trazendo para a região, crescimento e desenvolvimento na economia local, movimentando a agricultura, que envolve um grande número de pessoas, em sua grande maioria pequenos produtores rurais (aqueles que produzem os frutos, dando-lhes condições de escoamento da produção). Outro ponto de relevância é a geração de mais de 100 empregos diretos e indiretos, além da geração de tributos para o estado. No que tange ao desenvolvimento local, a indústria está estabelecida em uma comunidade rural que até então era esquecida e hoje as famílias desta comunidade são privilegiadas com essa geração de emprego e renda.

Com base no exposto, verifica-se a relevância da empresa estudada. Seguem informações sobre a relevância do seu produto, da matéria-prima e do setor que atua.

1.3.2 O coqueiro e sua importância econômica

O coqueiro (*Cocos nucifera L*) é uma das frutíferas mais difundidas naturalmente, existentes em praticamente todos os continentes. Em virtude desta dispersão e adaptabilidade, seu cultivo e sua utilização se dão de forma expressiva em todo o mundo (EMBRAPA, 2011). Independentemente da sua origem, o coqueiro está atualmente disperso por toda a região intertropical, em mais de 90 países, sendo o homem e as correntes marinhas consideradas os mais importantes agentes dispersores do seu cultivo (PLOETZ *et al.*, 1998). O seu fruto pode ser aproveitado por inteiro como ilustra a Figura 1.

Figura 1 - Estruturas constituintes do fruto do coqueiro anão verde com doze meses de idade.



Fonte: Benassi (2006).

Entre as partes do coqueiro que podem ser aproveitadas podemos citar:

Raiz – fabricação de balaios, mobiliários e extração de medicamentos;

Estipe – palmito e o tronco propriamente dito, fornecendo madeira para marchetaria, artesanatos, assoalhos, construção civil, esteios, jangadas, condutores de água e lenha;

Folhas – coberturas de casas e galpões, esteiras, chapéus, balaios, peneiras e cestos;

Inflorescências – produção de seiva convertida em açúcar, vinho, vinagre e aguardente;

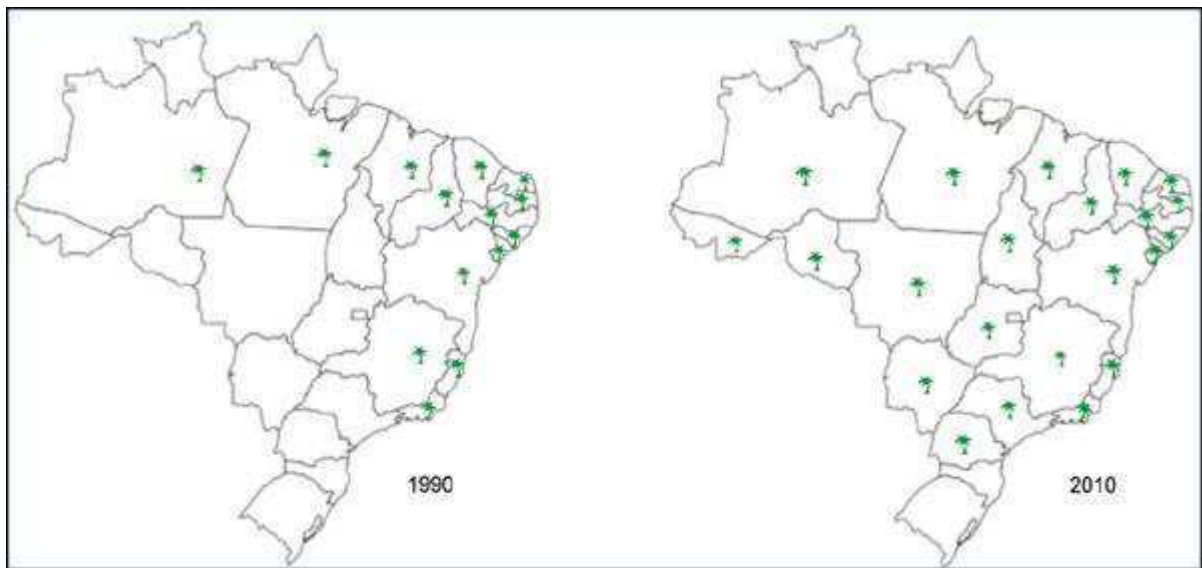
Fruto – parte mais nobre da planta com aproveitamento variado, destacando-se o albúmen sólido (polpa), albúmen líquido (água-de-coco), mesocarpo (fibras) e endocarpo (concha). (BENSSI, 2006, p. 11).

O coqueiro é uma planta que tem um aproveitamento incrível, sendo responsável pela geração de muitos empregos tanto na indústria, onde suas partes são processadas, como no cultivo, onde são plantados e colhidos.

1.3.2.1 Cultivo do coqueiro

Com o aumento da demanda do consumo de água de coco nos últimos tempos, houve uma necessidade de ampliação da produção e conseqüentemente das áreas de plantio. Isso incentivou uma expansão para regiões do país que antes não eram cultivadas. Segundo dados da EMBRAPA, o cultivo do coqueiro se estendeu por todos os estados brasileiros dos anos 90 para 2010. Esta expansão pode ser observada na figura 2 a seguir.

Figura 2 - Avanço do cultivo de coqueiros nos estados brasileiros em 1990 e 2010.

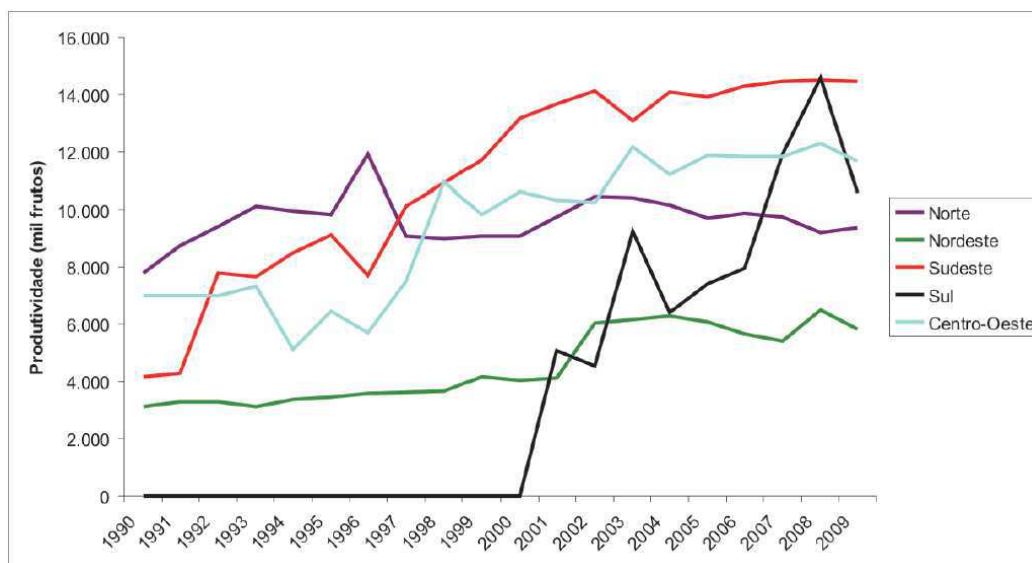


Fonte: EMBRAPA (2011).

Podemos observar que algumas regiões do país não se interessavam em cultivar coqueiro até os anos 90. Em virtude da demanda e do potencial dessa cultura, surgiu um grande interesse por parte dos produtores, e a maior partes dos estados brasileiros começaram a investir na cocoicultura, conforme dados da Embrapa (2011).

Outro fator importante a ressaltar é a evolução produtiva de coqueiros a partir de 1990. Todas as regiões apresentaram incremento em termos de produtividade, demonstrando a evolução tecnológica nos últimos 20 anos. Essa evolução pode ser visualizada na figura 3:

Figura 3 - Produtividade de coqueiro por região no Brasil de 1990-2009.



Fonte: IBGE - Produção Agrícola Municipal (2009)

O que se observa é que o crescimento da produtividade tem um destaque no final da década de 90 e início do ano 2000, isso se deve segundo dados da Embrapa, ao investimento em novas tecnologias, que colaboraram consideravelmente no aumento da produção.

Há um predomínio na produção de coco nas regiões litorâneas e isso é inegável. Mas, tudo isso se deve as condições de clima e solo que se apresenta nestas regiões do país que são favoráveis ao cultivo do coqueiro.

Baseado em Pereira (2012), o coqueiro é uma planta de origem asiática, que encontrou no clima tropical do Brasil o mais adequado para seu desenvolvimento. As regiões que se destacam na produção são: Norte, Nordeste e Sudeste, onde o clima tropical é predominante.

Segundo dados da EMBRAPA (2011), apesar do cultivo do coqueiro estar sendo estimulado e introduzido em várias regiões do Brasil, as maiores plantações e produções se concentram na faixa litorânea, especialmente no Nordeste e parte da região Norte. Favorecida pelas condições tropicais do clima, ambas as regiões detêm aproximadamente 75% da produção de coco brasileiro.

Segundo dados do IBGE (2011), a produção de coco-da-baia no Brasil no ano de 2009, chega a quase dois milhões de toneladas, numa área de aproximadamente 270 mil ha, como é apresentado na tabela 1.

Tabela 1 - Área plantada e produção de coqueiro nas regiões do Brasil em 2009.

Regiões do Brasil	Área Plantada (ha)	Produção (t)
Nordeste	219.472	1.373.598
Norte	27.955	252.436
Sudeste	21.209	298.014
Centro oeste	2.801	36.246
Sul	196	2.140
Total/Brasil	271.633	1.962.434

Fonte: IBGE Produção Agrícola Municipal (2011)

Conforme os dados da figura 3, nota-se que a produção de coco no Brasil tem crescido bastante, mas o destaque no que tange a produção, fica com a região nordeste (tabela 1), principalmente na Bahia, que é atualmente o maior produtor do Brasil segundo dados do IBGE, seguido dos estados do Ceará e Sergipe.

O agronegócio de coco se tornou de grande importância para economia brasileira, trazendo desenvolvimento e gerando emprego e renda para a população brasileira, tanto na indústria como na agricultura.

No que tange a produção de coco na Paraíba, no ano de 2009, segundo as informações do IBGE (2011), é o sétimo em área de plantio no Nordeste, com uma área de 9.585 ha, mas é o quinto em produção chegando a produzir 64.718 toneladas. É uma produção considerável se compararmos a outros estados que tem uma área plantada maior e produzem menos.

Segundo informações retiradas do Portal da Prefeitura Municipal de Sousa, em 2009 foram colhidos aproximados 33.960.000 unidades de coco em 1.697 ha. Desta produção, aproximados 35% destinam-se às indústrias que processam o coco seco, grande parte para empresas de Sousa e o estado do Ceará. Sendo considerada a melhor água de coco do Brasil segundo algumas pesquisas, a produção de coco em Sousa vem sendo prejudicada pela escassez de água, causando uma queda na produção do município.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Segundo Gonsalves (2011), o percurso metodológico é o caminho que você trilha para alcançar os objetivos definidos no estudo. A metodologia é uma síntese das etapas de

construção da pesquisa, ou seja, é nela que o pesquisador responde a pergunta, “como a pesquisa será feita?”.

1.4.1 Classificação da pesquisa

Na opinião de Gonsalves (2011) o estudo de caso é o tipo de pesquisa que privilegia um caso em particular, uma unidade significativa, considerada suficiente para a análise de um fenômeno.

Este autor (OP CIT, 2011) define que, a pesquisa descritiva objetiva descrever as características de um objeto de estudo, estabelecendo as relações entre as variáveis no objeto de estudo analisado.

Neste sentido, quanto aos objetivos esta pesquisa é descritiva por descrever as características operacionais de uma indústria, no que concernem suas características operacionais e financeiras para o alcance do seu objetivo geral.

Esta pesquisa é um estudo de caso, pois considera necessário apenas um caso em particular para um resultado satisfatório do objeto pesquisado, que neste caso trata-se de uma indústria, localizada no sertão da Paraíba, que produz produtos derivados do coco.

Segundo Ventura (2007), o estudo de caso como modalidade de pesquisa é entendido como uma metodologia ou como a escolha de um objeto de estudo definido pelo interesse em casos individuais. Visa à investigação de um caso específico, bem delimitado, contextualizado em tempo e lugar para que se possa realizar uma busca circunstanciada de informações.

O delineamento de um estudo de caso segue as seguintes fases: exploratória (especificar os pontos críticos; estabelecer os contatos iniciais para entrada em campo e localizar as fontes de dados necessárias ao estudo); delimitação do estudo (determinar os focos da investigação e estabelecer os contornos do estudo para proceder à coleta de informações, utilizando instrumentos variados); análise sistemática e elaboração do relatório (estabelecer um movimento teoria-prática, podendo iniciar desde a fase exploratória) De acordo com o autor (OP CIT 2007, p. 385)

No que tange à pesquisa qualitativa, Gonsalves (2011, p 70) “afirma que esta se preocupa com a compreensão, com a interpretação do fenômeno, considerando o significado que os outros dão as suas práticas, o que impõe ao pesquisador uma abordagem hermenêutica”.

Assim, esta pesquisa é qualitativa, pois faz uma descrição e investigação sobre as ferramentas gerenciais de custos utilizadas numa indústria de derivados de coco para determinar o que é relevante para a tomada de decisão.

1.4.2 Coleta e análise dos Dados

O instrumento de coleta de dados é um roteiro de entrevista semiestruturada com os principais gestores da indústria, no intuito de responder a pergunta-chave desta pesquisa.

Segundo Boni e Quaresma (2005, p. 75) “as entrevistas semiestruturadas combinam perguntas abertas e fechadas, onde o informante tem a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto. O pesquisador deve seguir um conjunto de questões previamente definidas, mas ele o faz em um contexto muito semelhante ao de uma conversa informal”.

Os objetivos específicos foram atendidos conforme os questionamentos realizados por este roteiro, observando as variáveis de investigação em tela:

- Variável 1: Conhecimento dos custos de produção
- Variável 2: Instrumentos de controle gerencial
- Variável 3: Índícios da análise dos custos da cadeia de valor da empresa
- Variável 4: Custos da qualidade e da não qualidade
- Variável 5: Custeio do ciclo de vida do produto

A análise dos resultados foi realizada por meio de uma observação sistemática e assistemática durante as visitas na indústria, por meio de uma descrição qualitativa dos fatos, utilizando representações gráficas como fotos (imagens), figuras, tabelas e quadros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Até a Revolução Industrial no século XVIII, praticamente só existia a Contabilidade Financeira ou Contabilidade Geral, que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. (MARTINS, 2003).

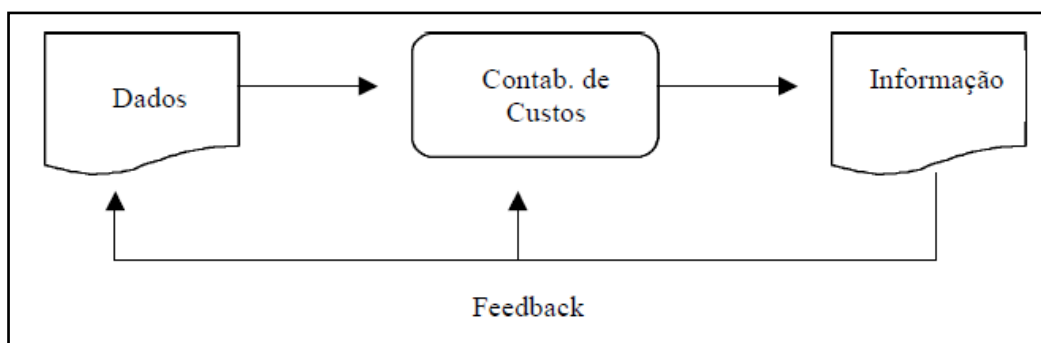
A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando se teve a necessidade de avaliar estoques em indústrias, mais especificamente com o início da Revolução Industrial. Anteriormente a esse período, os produtos eram fabricados por artesãos que, em via de regra, não constituíam pessoas jurídicas e tão pouco se preocupavam com os cálculos de custos (KROETZ, 2001)

Com o advento das indústrias, a função do Contador tornou-se ainda mais complexa, que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não se dispunha tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de "Compras" na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados (MARTINS, 2003).

De acordo com o autor (OP CIT, 2001), gerencialmente a Contabilidade de Custos é vista como um subsistema contábil que coleta dados relativos à produção, processa e gera informações capazes de anularem as necessidades dos usuários, portanto é um instrumento gerencial de grande importância para auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A geração da informação contábil é um processo contínuo, e a retroalimentação dessa informação é de extrema necessidade para o seu aprimoramento. Como mostra a figura 4 abaixo:

Figura 4 - *Feedback* e a realimentação das informações de custos.



Fonte: Kroetz (2001)

É o *feedback*, que sinaliza se as operações estão dentro do programado, é ele a principal chave para um controle eficiente. O fornecimento desse *feedback* aos gestores é um dos objetivos centrais da contabilidade. (GARRISON & NOREEN, 2001)

Toda informação para ser útil tem que ser precisa e necessariamente deve chegar a tempo hábil para que possa ser utilizada, gerando com isso algum benefício para entidade. E sem dúvida o *feedback* dessa informação tem que acontecer para que o processo seja contínuo e a retroalimentação aconteça.

A Contabilidade de custos foi inicialmente desenvolvida para fornecer dados de custos apropriados às demonstrações contábeis segundo os Princípios de Contabilidade, porém teve uma importante evolução nas últimas décadas. (KROETZ, 2001).

A contabilidade de custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração dos resultados, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxiliar ao controle e para a tomada de decisões. É hoje, talvez, a área mais valorizada no Brasil e no mundo. Tornou-se importante com a redução da taxa de inflação e a abertura econômica dos produtos estrangeiros. Fornece importante informação na formação de preços das empresas. (CREPALDI, 2011, p. 6).

O autor (OP CIT, 2001, p. 15) afirma que,

O sistema de custos busca identificar os gastos com a produção (*Custos totais*), para que com base nestes dados possam ser realizadas classificações, análises, avaliações, controles e planejamentos, conseqüentemente, transforma-se num importante instrumento de gestão, como fonte primária e básica para a tomada de decisão.

Os sistemas de custeio têm por finalidade encontrar as diversas formas de custo, como, custos totais, custos futuros, custos de reposição e etc. E, para isso utiliza-se os diversos métodos de custeio.

2.1.1 Métodos de Custeio

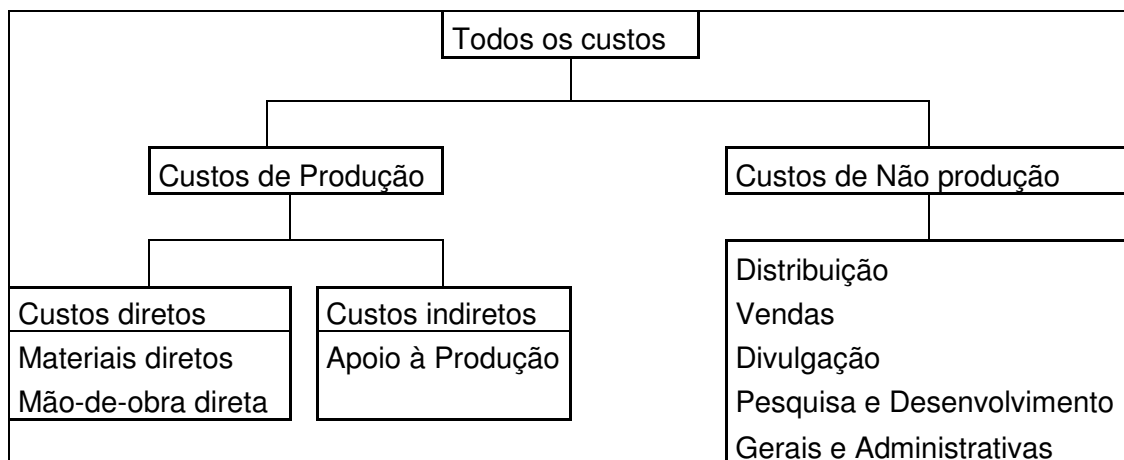
O processo pelo qual se apropria os custos aos produtos e serviços de uma empresa é muito importante. E procurar o entendimento desse processo é fundamental para os gestores, pois a forma como é feita a apuração do custo de um produto ou serviço pode impactar substancialmente na apuração do lucro líquido, e também nas principais decisões da organização. (GARRISON & NOREEN, 2001)

Os administradores precisam saber como se comportam esses custos, para que tome decisões a respeito dos produtos, para planejar e para fazer uma avaliação do desempenho. Os procedimentos para determinar os custos dos produtos são de certa forma, padronizados e regulamentados pela legislação e pelos princípios contábeis, os quais estabelecem critérios para se alocar custos aos produtos (BORNIA, 2010).

Para Crepaldi (2011, p. 84) o custeio é um processo de três passos. Primeiro, é preciso separar os custos do produto dos custos do período. Segundo, os custos diretos de produto são atribuídos aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são atribuídos ao centro de custos. Terceiro os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com o seu uso. A soma de custos diretos e custos indiretos distribuídos formam o custo do produto.

Em todo processo produtivo se faz necessário fazer uma distinção entre os custos que são diretamente ligados aos produtos, os chamados custos de produção, e os demais custos da empresa, também conhecido como custo de não-produção. A figura 5 faz essa distinção.

Figura 5 - Classificação de custos por funções.



Fonte: Anthony (2011).

Em qualquer processo de produção há o consumo de alguns itens básicos como matéria prima, embalagem, mão de obra direta e custos indiretos. E a escolha do método fará com que o produto apresente diferentes situações, com custos unitários diferentes a depender do método de custeio, que podem ser custo por absorção, custo variável e ABC.

2.1.1.1 Custeio por absorção

Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. (KROETZ, 2001)

Segundo Crepaldi (2011) no método por absorção, todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Desta forma, tanto os custos diretos quanto os indiretos são incorporados aos produtos. Os diretos, pela apropriação direta, e os indiretos, são atribuídos por meio de critérios de rateios.

Segundo Martins (2003, p. 24) o custeio por Absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Baseado na opinião do autor (OP CIT, 2001), o método de custeio por absorção é o método derivado das aplicações dos princípios de contabilidade, por isso, é o mais utilizado pelas empresas.

Para Santos (2005), esse método de custeio é considerado básico, devido, apresentar inúmeras falhas na sua utilização no auxílio à gerência, em suas decisões, referindo-se ao que tange as distinções entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos essenciais no controle de produtividade e na formação do preço do produto.

O método de custeio por absorção apesar de ser o aceito pela legislação do Imposto de renda e, ser baseado nos princípios de contabilidade, do ponto de vista gerencial ele deixa a desejar, pois apresenta algumas falhas, gerando uma informação incompleta para os gestores, dificultando no processo de tomada de decisão.

2.1.1.2 Custeio variável

No custeio variável, são considerados custo do produto, unicamente os custos que variam com a produção. Normalmente este custo abrange materiais diretos, mão-de-obra direta e a parte do custo indireto de fabricação que variam com a produção. (GARRISON & NOREEN, 2001).

Para Martins (2003) nesse método de Custeio, só são alocados aos produtos os custos variáveis, sendo separados os fixos e, considerados como despesas do período, sendo estes direcionados para o resultado; para os estoques vão apenas os custos variáveis.

Para Carareto (et. al., 2006), a utilização do custeio variável tem sua fundamentação na identificação dos custos variáveis (os custos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas) e fixos (os custos que não variam independente do volume de produção e vendas). São alocados aos bens e serviços produzidos unicamente os custos variáveis de produção (diretos e indiretos).

No custeio variável, como os custos fixos são considerados como custo do período não sendo estes atribuídos aos produtos, faz se necessário identificar em cada produto o seu custo individualmente, essa informação vai apoiar os gestores em suas decisões sobre cada produto fabricado.

Para Martins (2003, p. 145), “os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tão pouco pelo Fisco”.

Todavia, Crepaldi (2011, p. 117), apresenta alguns argumentos que defendem o uso do custeio variável, são eles:

- Os custos fixos, por sua natureza, existem independentemente da fabricação ou não de determinados produtos ou do aumento ou redução (dentro de certa faixa) da quantidade produzida.
- A maioria dos rateios é feita através da utilização de fatores que, na realidade, não vincula cada custo a cada produto.
- O valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção. Assim, qualquer decisão em base de custo deve levar em conta também o volume de produção.

Apesar de não ser aceito pela legislação vigente o custeio variável pode ser muito útil na geração de informações internas da empresa, auxiliando assim no processo de tomada de decisão. Pois se observarmos o rateio dos custos fixos, dependendo do critério utilizado ele pode fornecer uma informação imprecisa, tornando um produto não rentável em um produto rentável, afetando as decisões dos gestores.

2.1.1.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

O custeio baseado em atividade é um método de custeio que tem como base as atividades desempenhadas pela empresa para determinar os custos dos produtos, onde cada atividade é avaliada para se saber qual a influencia que cada uma delas teve na formação dos custos do produto no final do processo.

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2003, p. 60).

No custeio baseado em atividades, um custo somente será apropriado ao produto se justificada a razão pela qual se acredite que este afetará decisões inerentes ao produto. (GARRISON & NOREEN, 2001).

O custeio ABC é um sistema utilizado para atribuir custos as atividades específicas realizadas num processo de fabricação de produtos ou de prestação de serviços. Por meio deste, tentam-se identificar os custos aos produtos ou a outros objetos de custos de uma forma mais acurada do que segundo os métodos tradicionais de custeio. Os custos das diversas atividades são os blocos de construção usados na compilação dos custos referentes aos produtos ou a outros objetos de custos. (LESLIE & SUSAN, 2007, p. 258)

Segundo Maher (2001, p. 280), “uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço”. E custeio baseado em atividades é um método em que os custos a principio são atribuídos as atividades para posteriormente serem atribuídos aos produtos, baseado nas atividades consumidas pelos produtos.

De acordo com Martins (2003, p.210), uma Gestão Baseada em Atividades baseia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas. O Custeio Baseado em Atividades caracteriza-se por decisões estratégicas como:

- Alterações no *mix* de produtos;
- Alterações no processo de formação de preços;
- Alterações nos processos;
- Redesenho de produtos;
- Eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor;
- Eliminação de desperdícios;
- Elaboração de orçamentos com base em atividades etc.

Como podemos observar as atividades são o foco nesse método de custeio, e não os produtos, esse método mostra uma forma distinta para calcular os custos dos produtos e serviços, apresentando informações importantes, informações estas que são bastante úteis para gestores.

Na opinião de Anthony (et al., 2011), os projetistas de sistemas de custos precisam identificar as atividades que consomem os recursos, para posteriormente alocar os custos desses recursos a essas atividades, buscando um direcionador de custo para cada uma delas e determinar a taxa do direcionador de custo da atividade.

Quando se consegue identificar e separar cada direcionador de custo para as distintas atividades da empresa, consegue-se formar um custo mais fiel de cada item produzido.

Observa-se que o quadro 1 faz a distinção entre as categorias de atividades e seus direcionadores de custos:

Quadro 1 - Categorias de atividades e seus direcionadores de custos

Categorias	Atividade representativa	Direcionadores de custos das atividades
Atividade de apoio as instalações	<ul style="list-style-type: none"> • Administração da fábrica • Contabilidade e recursos humanos • Limpeza, iluminação • Aluguel, depreciação 	<ul style="list-style-type: none"> • Metros quadrados de espaço • Número de funcionários
Atividade de apoio ao produto	<ul style="list-style-type: none"> • Design do produto • Administração de peças • Engenharia • Preparação das ordens de produção 	<ul style="list-style-type: none"> • Número de produtos • Número de peças • Número de pedidos de mudanças de engenharia
Atividades relacionadas ao lote	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Set-up</i> de máquinas • Inspeção de primeiro item • Pedido de compras • Movimentação de materiais • Programação de produtos 	<ul style="list-style-type: none"> • Horas de <i>set-up</i> • Horas de inspeção • Número de pedidos • Número de movimentações de materiais • Número de partidas de produtos
Atividades relacionadas à unidade	<ul style="list-style-type: none"> • Inspeção de cada item • Supervisão de mão-de-obra direta • Consumo de energia elétrica e óleo lubrificante para funcionamento das máquinas 	<ul style="list-style-type: none"> • Número de unidades • Horas de mão-de-obra direta • Horas de máquina

Fonte: Anthony, et al. (2011).

Analisando o quadro 1, observa-se como cada atividade tem sua participação na formação do custo do produto, apesar de umas terem uma maior participação que as outras na formação do custo, todas são fundamentais, e o direcionamento correto fará com que a informação sobre o custo real dos produtos, seja precisa.

O custeio baseado em atividades é um método de custeio desenvolvido para carregar os gestores com informações de custos, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, conseqüentemente, os custos “fixos” (GARRISON & NOREEN, 2001).

O custeio baseado em atividades é uma forma de custeio que fornece informações de custos sobre cada atividade que a empresa desenvolve individualmente, permitindo assim que o gestor tome decisões individualmente sobre cada uma delas.

2.1.1.4 Custeio-meta

O custeio-meta é uma forma de custeio na qual se toma com base o preço de mercado, para, a partir daí se buscar um custo que atenda a margem de lucro da empresa de uma forma que o preço de venda não fique fora de mercado.

Segundo Martins (2003, p. 160), “O Custeio-Alvo ou Custeio-Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro”.

De acordo com Carareto, et. al. (2006), para se obter o custeio-meta é preciso fazer uma análise do preço venda estimado (ou preço de mercado) definir uma margem de lucratividade almejada, para, a partir daí se buscar o custo de produção almejado, ou seja, o custo-meta.

Essa forma de custeamento é utilizada para se definir estratégias de mercado, no qual a empresa procura entender como está o mercado e os preços praticados neste, para montar suas estratégias para não perder mercado para seus concorrentes.

A área gerencial de uma empresa precisa de informações sobre os diversos setores da organização, e um dos setores organizacionais que gera uma gama de informações é a contabilidade de custos e seus métodos de custeio.

2.2 Contabilidade Gerencial

A contabilidade é uma atividade essencial na vida econômica. Até nas mais modestas economias, é preciso manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. (CREPALDI, 2011)

Segundo diz Leslie & Susan (2007, p. 8) “A contabilidade gerencial é o processo de coletar, resumir e fornecer as informações financeiras e não-financeiras que serão utilizadas internamente pelos gerentes nas tomadas de decisões”.

Contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização. Um exemplo de uma informação contábil gerencial são as despesas relacionadas a um departamento operacional. Outros exemplos são os custos calculados na fabricação de um produto, na prestação de um serviço, no desempenho de uma atividade, no processo gerencial e no atendimento a um cliente. A informação gerencial é uma das principais fontes para tomada de decisão e controle nas organizações. (ANTHONY, et al., 2011, p. 36)

A informação contábil gerencial se faz necessário sobre todos os setores de uma organização, por isso, precisa-se fazer uma investigação minuciosa dentro da empresa para se colher o maior número de informações possíveis, informações estas que vão esclarecer as dúvidas sobre determinados assuntos que envolvem as decisões dos gestores. Todas as informações, por mais simples que seja são relevantes, pois pode facilitar no esclarecimento de certas dúvidas que envolvem as decisões empresariais.

A contabilidade gerencial é parte integrante, e fundamental para a administração de qualquer empresa, e esta, de acordo com Garrison & Noreen (2001), destina-se a gerar informações aos gestores, ou seja, as pessoas internas da organização, que dirigem e controlam suas operações.

Baseado em Anthony *et.al.*(2011), a informação contábil gerencial vai apresentar diferentes demandas, para os diferentes setores da organização, desde os níveis operacionais até os altos executivos.

Cada um dos gestores demanda um tipo de informação diferente, dependendo do setor que ele atua, pois eles tomam suas decisões de acordo com as informações que chegam até eles. Se a empresa tiver mais de um setor, os gestores destes vão precisar compilar as informações do seu setor, para que estas cheguem de uma forma que facilite ao responsável pelas decisões sobre a empresa montar suas estratégias com base nessas informações.

No quadro 2 apresentam-se as funções da informação contábil gerencial.

Quadro 2 - Funções da informação contábil gerencial

Controle operacional	Fornecer informações de feedback sobre a eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas.
Custeio de produtos e clientes	Mensurar os custos dos recursos usados para fabricar um produto ou executar um serviço, vendê-lo e entregá-lo aos clientes.
Controle gerencial	Fornecer informações sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais.
Controle estratégico	Fornecer informações sobre o desempenho competitivo da empresa à longo prazo, as condições de mercado, as preferências dos clientes as inovações tecnológicas.

Fonte: Anthony (2011)

Toda empresa é fracionada em setores, e em algumas empresas os setores são subdivididos. Cada setor da empresa é um gerador de informações, que deverão ser colhidas e filtradas até chegar aos administradores, para que estes recebam uma informação clara, precisa e que possa ser útil em suas decisões.

Na opinião de Garrison & Noreen (2001, p. 1), “a contabilidade gerencial por estar voltada para os gestores, qualquer estudo sobre contabilidade gerencial deve ser precedido de algum conhecimento do que os gestores fazem, das informações de que precisam e do ambiente empresarial como um todo”.

O processo da contabilidade gerencial deverá ser obtido através do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informação da empresa. Com a integração das informações obtidas nos vários departamentos, a contabilidade gerencial proporciona aos seus administradores informações que permitem avaliar o desempenho de atividades, de projetos e de produtos da empresa, bem como a sua situação econômico-financeira através da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com as necessidades de cada usuário. (CREPALDI, 2011, p. 2)

Para uma boa avaliação do desempenho da empresa, as informações precisam ser apresentadas de uma forma em que cada usuário possa utilizá-las e, que esta supra as suas necessidades informativas.

De acordo com Leslie & Susan (2007), constantemente, as organizações fazem uso de complexos e sofisticados sistemas para colher e organizar as informações para as tomadas de decisões.

Segundo Anthony (2011), sistemas de contabilidade gerencial eficazes podem gerar valores consideráveis de acordo com sua informação sobre as atividades exigidas pela empresa, pois tudo depende se ela chega a tempo e com precisão para alcançar o sucesso da organização.

Os sistemas de contabilidade gerencial podem ser complexos e sofisticados, mas é primordial que sejam eficazes para que gerem informações precisas e atendam as necessidades das organizações.

De acordo com Leslie & Susan (2007, p. 13), “decisões eficazes resultam de informações e processos decisórios de boa qualidade. Informações de boa qualidade possuem menos incertezas. Elas também são mais complexas e mais diretamente relevantes para a decisão”.

Para Crepaldi (2011, p. 5):

As empresas que utilizam um sistema integrado de contabilidade gerencial possuem diferencial positivo em relação as que não possuem, sendo importante no controle dos processos, de forma que se possa planejar e analisar sobre o futuro, antecipando possíveis problemas que possam acontecer, para aplicação de ações corretivas no alcance de objetivos, com previsão de benefícios que poderão ser oferecido aos seus clientes.

Ainda a esse respeito, Leslie & Susan (2007), afirmam que, as informações de custos utilizadas pelos administradores os ajudam a tomar diferentes tipos de decisões, como a elaboração de estratégias empresariais, a criação de planos operacionais e o monitoramento e a motivação do desempenho na empresa.

Deste modo, a tomada de decisão sobre as informações de custos geradas na contabilidade gerencial necessita de um processo de planejamento e execução de ações, que são geradas pela Gestão Estratégica de Custos.

2.3 Gestão Estratégica de Custos (GEC)

A gestão estratégica dos custos é uma forma de gestão do sistema de custos que já faz parte da realidade de um mercado, que está cada vez mais competitivo, e as empresas precisam buscar o maior número de informações possíveis para melhorar seu desempenho, e a gestão estratégica de custos é uma das ferramentas para se colher estas informações.

Atualmente, o papel da contabilidade de custos e da contabilidade administrativa é muito mais amplo do que no passado. Portanto, neste contexto, iremos não somente dominar as técnicas capazes de gerar as informações de contabilidade de custos, mas também aprenderemos a maneira como utilizar essas informações nas tomadas de decisões (LESLIE & SUSAN, 2007).

Uma das formas de iniciar-se o processo de planejamento e execução de um sistema de custos é buscar junto aos usuários quais são suas necessidades informativas, para que o sistema consiga atender aos anseios das pessoas que irão utilizá-lo. (KROETZ, 2001).

No processo de geração das informações gerenciais, para alcançar altos níveis de qualidade e precisão destas, se faz necessário uma investigação sobre as informações de que os gestores precisa saber sobre o ambiente interno da empresa e sobre o meio onde está inserida, sendo fundamental para uma otimização dos custos das atividades da empresa e fazer um planejamento de gestão destes custos.

Para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório. (Martins, 2003, p. 217).

Para que possa colaborar com os gestores e com a empresa, as informações precisam chegar até eles com tempo hábil para que possam ser utilizadas em suas decisões gerenciais e, possam trazer algum benefício para a empresa.

As informações de contabilidade de custos estão sendo progressivamente definidas de modo mais geral, de maneira a incluir tanto informações financeiras quanto não-financeiras, e também a incluir itens que não se relacionam estritamente com a mensuração de custos. Essa tendência fez surgir uma nova expressão: gestão estratégica de custos, que se refere ao foco simultâneo em reduzir custos e fortalecer a posição estratégica da empresa. (LESLIE & SUSAN, 2007, p. 9)

Informações incorretas afetam diretamente a empresa, pois afetam as decisões dos gestores, que podem descontinuar um produto lucrativo e continuar produzindo um produto que dar prejuízo, só porque as informações chegaram até ele distorcidas. É aí que se vê a importância de uma gestão estratégica dos custos (CARARETO, ET. AL. 2006).

A gestão estratégica de custos tem extrema importância no processo de tomada de decisão, é através dos dados fornecidos aos administradores que eles deverão basear suas decisões sobre quanto, quando e em que setor deverá ser investido ou sobre quanto deve custar os produtos/serviços que a organização produz. (MARTINS, 2003).

Segundo Hansen & Mowen (2003, p. 423, *Apud*, MARTINS; PEDROSA E ARAUJO, 2008, p. 70), a Gestão Estratégica de Custos veio estreitar e fortalecer o elo entre o processo de gestão dos custos com o processo de gestão e tomada de decisão da organização. Assim,

caracteriza-se a GEC como sendo “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Na opinião de Silva (1999), no ambiente da globalização, a gestão estratégica de custos surge como uma resposta para atender às demandas do sistema econômico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade.

Observados todos estes conceitos, podemos dizer que, a Gestão Estratégica de Custos pode ser utilizada pelos gestores como uma forma de gerir os custos com eficiência e eficácia, de modo a dar uma melhor representatividade para os custos da empresa, para que apresente uma informação mais adequada para seus usuários.

A gestão estratégica de custos pode ser aplicada em uma organização, no processo de geração das informações, para que se alcance uma maior eficiência e eficácia nos resultados. O quadro 3 traz algumas práticas de GEC que podem ser utilizadas na geração de informações dos custos, e seus atributos principais: Custeio da Cadeia de Valor, *Benchmarking*, Monitoramento da Posição Competitiva, Estimativa do Custo da Concorrência, Contabilidade de Clientes, Análise de Custo ambiental e Análise de Custo Logístico.

Quadro 3 - Práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Prática de GEC	Atributo Principal
ABC/M Custeio/Gestão Baseada em Atividades	Práticas desenvolvidas para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos; permite a mensuração, identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
Custeio de Atributos	Prática para custeio que considera os atributos dos produtos como objeto de custeio; custeia os atributos que diferenciam os produtos em relação às preferências clientes.
<i>Benchmarking</i>	Prática de melhoria mediante a identificação e análise comparativa das melhores práticas de gestão de mercado.
Monitoramento da Posição Competitiva	Prática da coleta de informações sobre concorrentes relacionadas a vendas, custos, produtos e participação de mercados.
Estimativa do Custo da Concorrência	Prática de coleta indireta e de estimativa sobre o custo dos concorrentes, com base em clientes e fornecedores comuns e outras técnicas específicas.
Contabilidade de Clientes	Prática de análise das demonstrações contábeis dos clientes com fonte de avaliação da performance econômico-financeira.
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)	Prática de avaliação integrada de desempenho, com medidas financeiras e não financeiras, na perspectiva do aprendizado e crescimento, dos processos internos, dos clientes e financeira.
Custeio do Ciclo de Vida	Prática de avaliação do custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custeio da Qualidade	Prática de monitoramento de custos da qualidade de produtos e serviços, inclusive as decorrentes de falhas internas (retrabalho esucatas) e externas (devoluções e garantias).
Custeio e Precificação Estratégicos	Prática de custeio do posicionamento de mercado e busca da vantagem competitiva e reações dos concorrentes a mudanças de preços.
Custeio da Cadeia de Valor	Prática de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos externos com clientes e fornecedores.
Análise de Custo Intangível	Prática de análise de custos ocultos, fruto de itens estruturais e ineficiência de gestão; decorrem da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.
Análise de Custo ambiental	Prática de análise dos custos decorrentes da busca ou falta da ecoeficiência ambiental, em atividades de recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos.
Análise de Custo Logístico	Prática de análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
Análise de Custo Kaizen	Prática de análise com foco na melhoria contínua de processos para a redução de custos durante o ciclo de vida do produto.

Fonte: Adaptado de Souza, Silva & Pilz (2010)

Logo, estas práticas preconizadas no quadro 3 podem auxiliar na geração de informações sobre o ambiente externo da empresa. As outras práticas de GEC como Custeio de Atributos, Mensuração Integrada de Desempenho (BSC), Custeio do Ciclo de Vida, Custeio da Qualidade, Análise de Custo Intangível e Análise de Custo Kaizen, vão ser utilizadas na investigação sobre informações internas da organização.

Com base nessas informações colhidas, tanto no ambiente interno, quanto no externo, é que os gestores podem montar suas estratégias e podem tomar suas decisões.

Para Rocha (1999, p. 154) essas informações geradas por estas práticas GEC dividem-se em dois grupos:

Grupo 1: Relativas a clientes, fornecedores e concorrentes, que valorizam índices, quociente e outras mensurações específicas, tais como, custos de mudanças e determinantes de custos, entre outras. Elas buscam a agregação de valor para toda a cadeia, pressupõem o envolvimento, o comprometimento, a troca de informações e a interação gerencial entre todos os elos importantes da cadeia. Verifica-se, com isso, uma atuação mais ativa, indo além da identificação das oportunidades e ameaças;

Grupo 2: Relativas a valor dos produtos e serviços, complementares ou não e custeio-alvo da cadeia de relacionamentos, reunidos de forma integrada e harmônica com clientes.

Tomando como base esses grupos, entre as práticas de gestão estratégica de custos, existem algumas que se destacam e foram alvos de estudo na análise dos resultados, pela sua relevância na geração de informações. Uma Gestão Estratégica dos Custos parte do conhecimento sobre todas as fases do produto desde o projeto, passando pelas inspeções de qualidade até a satisfação do consumidor final. Seguem informações mais abrangentes sobre as práticas do custeio da cadeia de valor, custeio do ciclo de vida dos produtos e o custeio da qualidade.

2.3.1 Cadeia de valor

As informações sobre a cadeia de valor da organização é o centro da pesquisa sobre GEC, como afirma Quesado & Rodrigues (2007), uma vez que esta permitirá identificar a visão segundo a qual se abordará a gestão dos custos.

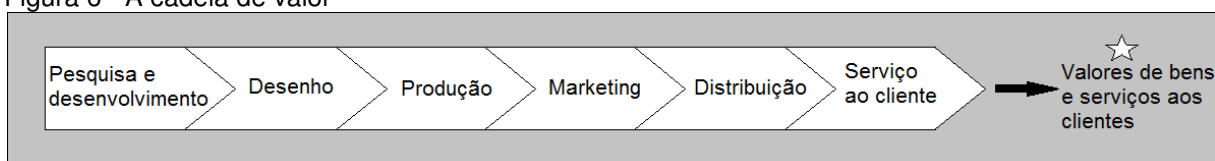
Para Martins (2003, p. 162), “uma cadeia de valor corresponde à visão integrada de todos os que participam desde a origem dos recursos básicos até o consumidor final, não interessando quantos elos compõem essa corrente”. Já na opinião de Rocha e Borinelli (2006, p. 4), “Cadeia de Valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”.

A análise da cadeia de valor é um forte elemento para uma eficaz gestão de custos. Se uma empresa pode ou não desenvolver e manter uma diferenciação ou vantagem, depende de como ela gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valor das demais empresas concorrentes. É arriscado ignorar as ligações da cadeia de valor, pois ganhar e sustentar vantagem competitiva requer que uma empresa compreenda todo sistema, e não apenas a parte da cadeia de valor de que a empresa participa. (MACHADO & SOUZA, 2006, p. 48).

Para uma gestão dos custos, a análise da cadeia de valor é parte do conhecimento fundamental, e isto, se constrói através da investigação de quais atividades agregam valor a organização, ou seja, quais das atividades da empresa aumentam a utilidade de seus produtos. Segundo Maher (2001), essas atividades que adicionam valor são as atividades que, na percepção dos clientes, adicionam utilidades aos produtos e serviços que eles adquirem.

Todas as atividades desempenhadas por uma organização, a partir da pesquisa, passando por todas as etapas de produção até chegar ao consumidor, representam a cadeia de valor. Observe a figura 6, a qual mostra os passos dessa cadeia.

Figura 6 - A cadeia de valor



Fonte: Maher (2001)

Como mostra a figura 6, a cadeia de valor é composta por atividades que vão de pesquisa e desenvolvimento, passando pela produção e divulgação, até chegar a serviços ao cliente. O que é importante em se fazer uma análise da cadeia de valor é saber o que cada atividade acrescenta de valor ao produto ou serviço. Segundo Maher (2001, p. 45) a cadeia de valor é basicamente:

- Pesquisa e desenvolvimento: criação e desenvolvimento de ideias relacionadas com novos produtos, serviços ou processos.
- Desenho: desenvolvimento e engenharia detalhados dos produtos, serviços ou processos.
- Produção: coleta e montagem dos recursos para fabricar um produto ou prestar um serviço.
- Marketing: processo que informa os atributos dos produtos ou serviços aos clientes potenciais, e leva a sua venda.
- Serviço ao cliente: atividade de suporte relacionadas com um produto ou serviço, prestadas aos clientes.

Não é o bastante conhecer apenas os custos da sua empresa, mas de toda a cadeia de valor incluindo fornecedores e clientes, até os intermediários, a fim de investigar, ao longo de toda a cadeia de valor, as oportunidades de redução de custos e de aumento de competitividade. (SILVA, 1999,)

Fazer uma análise da cadeia de valor não deve ser algo fácil, devido às dificuldades de se colher todas as informações necessárias para se chegar a um resultado satisfatório, com informações fidedignas, para que estas possam ser utilizadas nas estratégias dos gestores da organização.

Na opinião de Rocha e Borinelli (2006, p. 7),

Para diagnosticar a Cadeia de Valor é necessário segregá-la em suas atividades relevantes, em todos os estágios importantes. Não é tarefa fácil, pois se necessita de uma forte integração entre os agentes da cadeia. Depois de identificar os estágios, fases e atividades relevantes, deve-se identificar e mensurar os ativos a elas relacionados, as receitas e os custos correspondentes. Isso possibilita a apuração da margem de lucro de cada atividade, de cada estágio ou de cada entidade, bem como das suas taxas de retorno sobre o investimento.

Analisando esse contexto, para que uma análise da cadeia de valor seja possível, precisa haver uma contribuição de todos os seus agentes, para que se possam identificar os estágios, as fases e as atividades inerentes a cada um deles, para que se possa colher as informações sobre seus ativos, custos e receitas. Colhidas estas informações possibilita a formulação de estratégias competitivas em relação à cadeia de valor de seus concorrentes.

O autor op. Cit. (2006, p. 8) resume o processo de análise de Cadeias de Valor nos seguintes passos:

- a) Delimitar o segmento relevante objeto da análise e gestão;
- b) Identificar as atividades relevantes que integram o segmento escolhido;
- c) Identificar as entidades que realizam as atividades relevantes;
- d) Identificar as informações necessárias à tomada de decisão;
- e) Elaborar relatórios que reportem as conclusões da análise.

Como se pode observar, a Gestão Estratégica de Custos de uma empresa está intimamente ligada a uma análise minuciosa de sua cadeia de valor. É a partir desta análise que a empresa pode formular suas estratégias competitivas para que possa sair à frente de seus concorrentes.

2.3.2 Custo da Qualidade

Os custos da qualidade é uma das maiores preocupação do gestor de qualquer empresa, e isso porque, a qualidade pode fazer a diferença no sucesso da organização, pois a satisfação do cliente é o mais importante para uma empresa, no momento em que ele adquire um produto desta. Nenhuma empresa quer que seus produtos tenham fama de que tem má qualidade, pois isso fará perder clientes e conseqüentemente perder mercado.

Segundo Garrison & Noreen (2001), não é o bastante ter um produto com excelentes design e materiais se ele apresentar defeito logo no início de seu uso. Maher (2001) complementa que, os processo ou pessoas que estão fabricando unidades defeituosas precisam ser

corrigidos imediatamente, pois não há destino para onde se devam encaminhar unidades defeituosas, para que sejam retrabalhadas.

Para Leslie & Susan (2007), o custo do retrabalho não costuma ser identificado separadamente. Uma vez que as unidades retrabalhadas passam duas vezes pelo processo, elas demandam mais recursos que as unidades de boa qualidade. E os custos dessa utilização extra dos recursos são distribuídos por todas as unidades produzidas.

“Prevenir, identificar e lidar com as causas dos defeitos provocam custos denominados custos de qualidade, que por sua vez se refere a todos os custos em que se incorre para prevenir defeitos ou em todos os custos que se incorre em resultado da ocorrência de defeitos”. (GARRISON & NOREEN, 2001, p. 625)

Os custos da qualidade são inerentes a qualquer processo produtivo, pois para garantir a satisfação dos clientes precisa se investir em qualidade, no entanto se a empresa não fizer investimentos nos programas de qualidade dos produtos, isso acarretará investimentos em custos denominados de custos de não qualidade.

Segundo Maher (2001), os custos da qualidade podem ser custos de prevenção e detecção. Os custos de prevenção têm como finalidade evitar defeitos em produtos e serviços e que representam normalmente a inspeção de materiais, o controle de processamento, o controle de processo, o treinamento em qualidade e a inspeção de máquinas, e estes são para defeitos em produtos e serviços. Já os custos de detecção são destinados para identificar as unidades do produto que não estejam de acordo com as especificações de qualidade. Normalmente trata-se de amostragem no final do processo e teste de campo.

Apesar dos procedimentos para evitar que produtos de má qualidade saiam da linha de produção, às vezes alguns produtos passam despercebidos e são vendidos, gerando custos adicionais.

Em muitas companhias, a melhora da qualidade tem se tornado um dos fatores estratégicos mais importantes, a ponto da *Internacional Organization for Standardization* (ISO) desenvolver padrões internacionais para administração da qualidade – a chamada ISO 9000. E vários prêmios internacionais de prestígio são concedidos a companhias, por seus esforços em melhorar a qualidade. (MAHER, 2001).

O controle de qualidade de uma empresa precisa de atenção e de investimentos na capacitação de pessoal para qualificá-los, no sentido de evitar ao máximo que produtos defeituosos cheguem ao consumidor. Do contrário a empresa estará gerando custos para corrigir problemas com produtos, os chamados custos de não qualidade.

Segundo Alves & Trindade (2012), os programas de qualidade total e melhoria contínua não apresentam uma constância de resultados satisfatórios, principalmente do ponto de vista econômico, por isso, é importante também fazer uma avaliação dos custos de não controlar a qualidade.

Segundo Rosário (2006), os custos da não qualidade são aqueles originados por falhas no controle e por materiais e produtos que não estão de acordo com as especificações. Esses custos são incorridos porque as atividades não foram adequadamente realizadas, sendo provenientes de erros cometidos pela empresa.

Segundo Maher (2001), os custos de não controlar a qualidade podem ser internos ou externos. Os custos internos de não controlar a qualidade são aqueles que incorrem quando os defeitos são detectados antes dos produtos saírem da fábrica, entre estes estão incluídos as perdas, o retrabalho e a reinspeção ou reteste. E os custos externos de não controlar a qualidade incorrem quando o produto já está com o cliente, e apresentam defeito, na maioria das vezes são conserto de produtos defeituosos cobertos pela garantia, ações legais de danos a terceiro, custos de marketing e perdas de vendas, proveniente de defeitos.

As falhas que acontecem nos processos da produção podem ocorrer pelo não controle da qualidade, pelo uso de materiais inadequados e que não respeitam as especificações mínimas exigidas. Essas falhas geram custos que interferem diretamente no resultado da empresa.

Baseado no portal administração (2014), com a ampliação dos estudos na área de controle da qualidade, entendeu-se a necessidade de se ter um sistema de melhoria e sustentação da qualidade e que este seja contínuo para se alcançar as metas da empresa. Esse sistema precisa de investimentos na manutenção da qualidade já alcançada e também para que se evite que a empresa incorra em custos da não qualidade. A figura 7, mostra os custos de qualidade e de não qualidade.

Figura 7 - custos de qualidade e de não qualidade



Fonte: Portal Administração (2014)

Os custos da não qualidade são causados por falta de adequação dos produtos, por estes não estarem de acordo com as especificações exigidas e por não suportar o uso para o qual foi determinado. Essa falta de adequação pode ser corrigida na implantação do controle de qualidade, pois esse controle é realizado em todas as fases da produção, evitando assim os custos com retrabalhos por exemplo.

2.3.3 Custeio do ciclo de vida

O custeio do ciclo de vida dos produtos e ou serviços de uma empresa, está entre as práticas relevantes de GEC, pois é vital para garantir uma informação precisa sobre as estratégias de posicionamento dos produtos, que consequentemente garante a longevidade dos produtos e ou serviços no mercado.

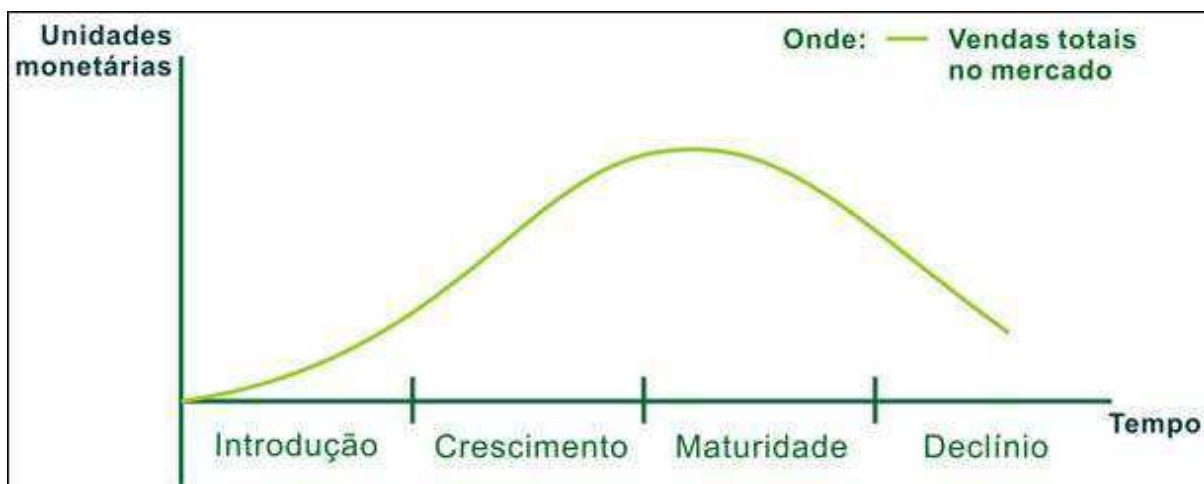
O conceito de ciclo de vida do produto é proveniente de necessidade de uma adaptação frequente da empresa ao mercado, aos consumidores e aos concorrentes, exigindo desta, estratégia de posicionamento e diferenciação, para assegurar seu sucesso por meio do gerenciamento de seu investimento em cada etapa do ciclo de vida. (REIS, 2007)

Na opinião de Leslie & Susan (2007, p. 528) O custeio do ciclo de vida dos produtos “é um método de tomada de decisão que considera as alternativas no preço e nos custos ao longo de todo um ciclo de vida de um produto ou serviço, durante vários anos, desde o instante em que o produto é introduzido no mercado”.

Os produtos requerem precauções no que tange aos investimentos e estratégias nos vários estágios do seu ciclo de vida. É preciso estar constantemente em sintonia com as mudanças tecnológicas e de mercado, suprindo as necessidades dos consumidores que irão adquirir produtos de seus concorrentes, caso não estejam satisfeitos. (REIS, 2007).

Os estágios do ciclo de vida dos produtos são representados por introdução, crescimento, maturidade e declínio e, estes apresentam as diferentes fases que passam os produtos do início até o fim de seu ciclo. Na figura 8, está representado todo o ciclo de vida de um produto.

Figura 8 -Ciclo de vida do produto



Fonte: Portal Unip Virtual (2014)

Baseado no que diz Kotler (2006), essas fases são:

Introdução ou lançamento do produto: fase de pouca aceitação do produto e de elevado custo de produção. Nesta fase não há lucro, pois o produto precisa de muitos investimentos em tecnologia, propaganda, distribuição e embalagem/design.

Crescimento: nesta fase o produto já se torna um pouco mais conhecido no mercado, possibilitando um aumento no volume de vendas, possibilitando uma economia nos custos devido à oportunidade de uma produção em escala.

Maturidade: fase em que o crescimento das vendas se estabiliza apresentado pouca variação, isso porque, a maiorias dos potenciais consumidores, já fazem parte da carta de clientes. Após atingir o seu estágio de maturidade, a tendência desse produto a começar a cair às vendas e diminuir lucros, pois o número de cliente diminui devido à enorme concorrência e sua briga por preço.

Declínio: nesta fase o produto começa a ficar obsoleto, sendo substituído por algum concorrente que apresente um produto mais moderno. Neste caso começa a se pensar qual o melhor momento para se retirar do mercado e, conseqüentemente parar com investimento nesse produto.

Essas fases do ciclo de vida representam todo o percurso que o produto passará desde a ideia até sua retirada do mercado, e as informações colhidas individualmente em cada fase do ciclo de vida são bastante relevantes para os gestores, pois são estas que vão auxiliá-los em suas estratégias de gestão dos custos.

O quadro 4 a seguir faz uma distinção de todas as fases e quais estratégias precisam ser adotadas em cada fase do ciclo de vida.

Quadro 4 - As diferentes estratégias para as fases do ciclo de vida do produto

Dimensão da estratégia	Introdução	Crescimento	Maturidade	Declínio
Objetivos básicos	Estabelecer um mercado para o tipo de produto; persuadir adotantes iniciais a comprá-lo.	Aumentar vendas e participação de mercado; desenvolver preferências pela marca.	Defender a participação de mercado da marca; procurar crescimento atraindo clientes dos concorrentes.	Limitar os custos ou procurar maneiras de reavivar as vendas e os lucros.
Produto	Proporcionar alta qualidade; selecionar uma boa marca; obter proteção por patente ou marca registrada.	Proporcionar alta qualidade; acrescentar serviços para aumentar o valor.	Melhorar a qualidade; acrescentar recursos distinguir a marca dos concorrentes.	Continuar oferecendo alta qualidade para manter a reputação da marca; procurar maneiras de tornar o produto novo outra vez.
Preço	Geralmente alta para recuperar os custos de desenvolvimento; às vezes baixo para construir demanda rapidamente.	Um pouco alta por causa da alta demanda.	Baixo, refletindo a intensa concorrência.	Baixo para vender o que resta do estoque, ou alta, para servir um mercado de nicho.
Distribuição	Número limitado de canais.	Número maior de canais para atender a demanda.	Número maior de canais e mais incentivos para os revendedores.	Número limitado de canais.
Promoção	Voltada para os adotantes iniciais; mensagens destinadas a instruir sobre o tipo de produto; incentivos com amostras e cupons de desconto para induzir a experimentação.	Voltada para públicos mais amplos; mensagens centram-se nos benefícios da marca; para produtos de consumo, ênfase em propaganda.	Mensagens centram-se em diferenciar as marcas dos concorrentes; grande uso de incentivo como cupons de desconto para induzir os compradores a mudar de marca.	Mínima para manter os custos baixos.

Fonte: Adaptado do Portal Unip Virtual (2014)

Alguns produtos possuem custos iniciais elevados, como os de pesquisa e desenvolvimento, já outros produtos podem incorrer em grandes custos quando são abandonados, como custos de limpeza ambiental. Às vezes, os produtos não conseguem produzir receitas elevadas no início de sua vida, porém geram receitas crescentes à medida que seu ciclo de vida se desenvolve. (LESLIE & SUSAN, 2007, p. 528).

O custeio do ciclo de vida de um produto deve fazer parte da gestão estratégica de toda e qualquer empresa, pois precisa se avaliar todos os potenciais custos incorridos em todas as fases da vida desse produto, desde o projeto até a sua retirada do mercado, para que se tenha uma noção de quanto esse produto vai custar para a empresa e de quanto ele vai dar de retorno. Dependendo do resultado dessa análise do ciclo de vida é que se define se um produto deve ou não ser produzido.

2. ANÁLISE DOS DADOS

3.1 Perfil da empresa estudada

A empresa para qual foram direcionados os estudos é uma indústria de alimentos, especializada em derivados de coco. Nessa empresa não existem filiais, somente a matriz. Trata-se de uma agroindústria, que tem como foco principal a produção para a linha industrial e *food service*. Mas, nos últimos tempos, conforme o gestor da empresa vem inovando, pois está com uma linha de produtos direcionados ao consumidor final e, produzindo embalagens fracionadas.

Conforme o gestor, a empresa é ambientalmente responsável, pois utiliza a casca de coco como combustível para aquecer as caldeiras ao invés de lenha e também tem um sistema de reaproveitamento da água utilizada nos processos e, no final dos processos essa água é utilizada para regar as plantas. É também socialmente responsável, pois incentiva e auxilia a comunidade na qual está inserida, em projetos sociais, além de gerar emprego e renda para as pessoas dessa comunidade, que antes sobreviviam basicamente da agricultura familiar.

A missão dessa empresa é produzir e comercializar gêneros alimentícios derivados do coco, com alto padrão de qualidade e responsabilidade ambiental, contribuindo com o desenvolvimento local e atendendo ao mercado nacional. Sua visão tem como direção abrir fronteiras para exportação e também atender em todos os estados brasileiros, em um período de cinco anos; além de se tornar uma empresa reconhecida como melhor opção pelos clientes, fornecedores e colaboradores e estar entre as cinco maiores empresas do setor. Seus Princípios são: Legalidade, Transparência, Eficiência e Humildade; e seus valores são: Responsabilidade ambiental, Satisfação do cliente, Ética, Comprometimento, Integridade e Lucratividade.

3.2 Processo operacional dos produtos fabricados

No processo de fabricação dos produtos pode-se verificar que o produto principal e que tem o foco na linha de produção é o coco ralado. Os demais produtos são reaproveitamento de matéria prima, que antes eram descartados, como é o caso da água do coco seco, da película do coco (utilizada na produção de óleo bruto) e da torta de coco.

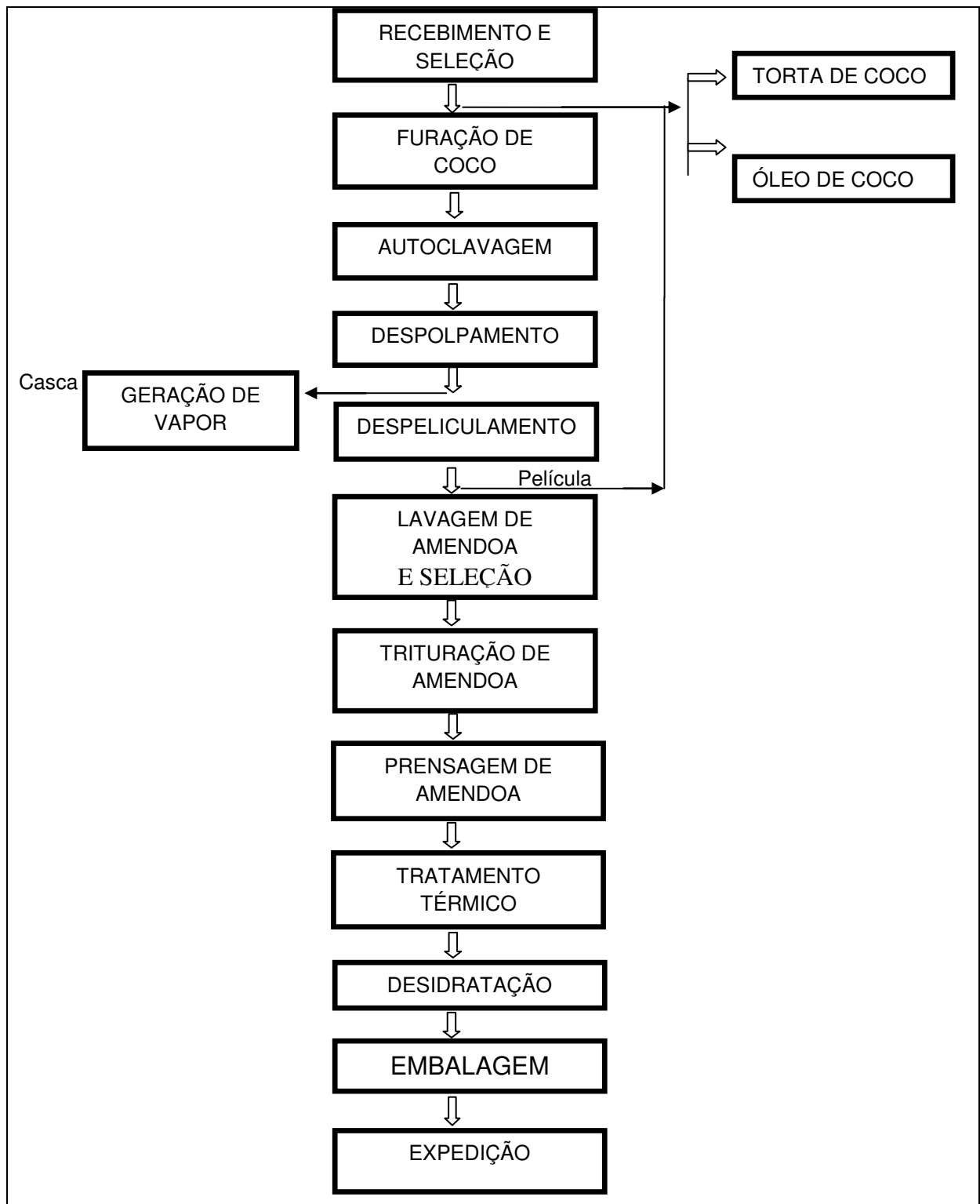
Analisando a linha de produção, observou-se que existe uma sequência pela qual passa a matéria prima, um fluxograma (figura 9), tratando-se da produção do coco ralado industrializado.

Conforme figura 9, primeiro o coco é inspecionado, por uma pessoa treinada; em seguida é furado para retirar a água (esta segue para outra linha de produção); depois segue para “autoclavagem” (processo de esterilização). Nesse processo, o coco é submetido a níveis preestabelecidos de temperatura e pressão; em seguida é despulpado para retirar a casca (cientificamente conhecido como “endocarpo”); deste modo, seguindo para o “despeliculamento”.

No processo de “despeliculamento” é retirada a película que envolve a amêndoa do coco; em seguida é higienizado. Nessa fase, a amêndoa é lavada para retirada de fragmentos de películas que ficaram do processo anterior; depois é triturado. Posteriormente, é definido a granulometria (grãos fino, médio, grosso ou flocos); que depois de triturada a matéria prima é prensada para retirar o excesso de líquido.

Após a retirada do excesso de líquido, o coco recebe um tratamento térmico a 90°C, para eliminação de micróbios; depois segue para desidratação. Nesta fase é retirada a umidade do produto até chegar ao nível de umidade preestabelecido. Depois da desidratação e da análise dos níveis de umidade, o produto segue para embalagem e armazenamento.

Figura 9 - Fluxograma do coco ralado



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Ainda sobre a Figura 9, foi verificado que são feitas inspeções no final destes cinco processos: na chegada onde é feita a seleção, no “despolpamento”, no “despelculamento”,

na lavagem e na trituração. Estas inspeções são para que sejam detectados e descartados os frutos impróprios, que por ventura não tenham sido detectados nas seleções anteriores.

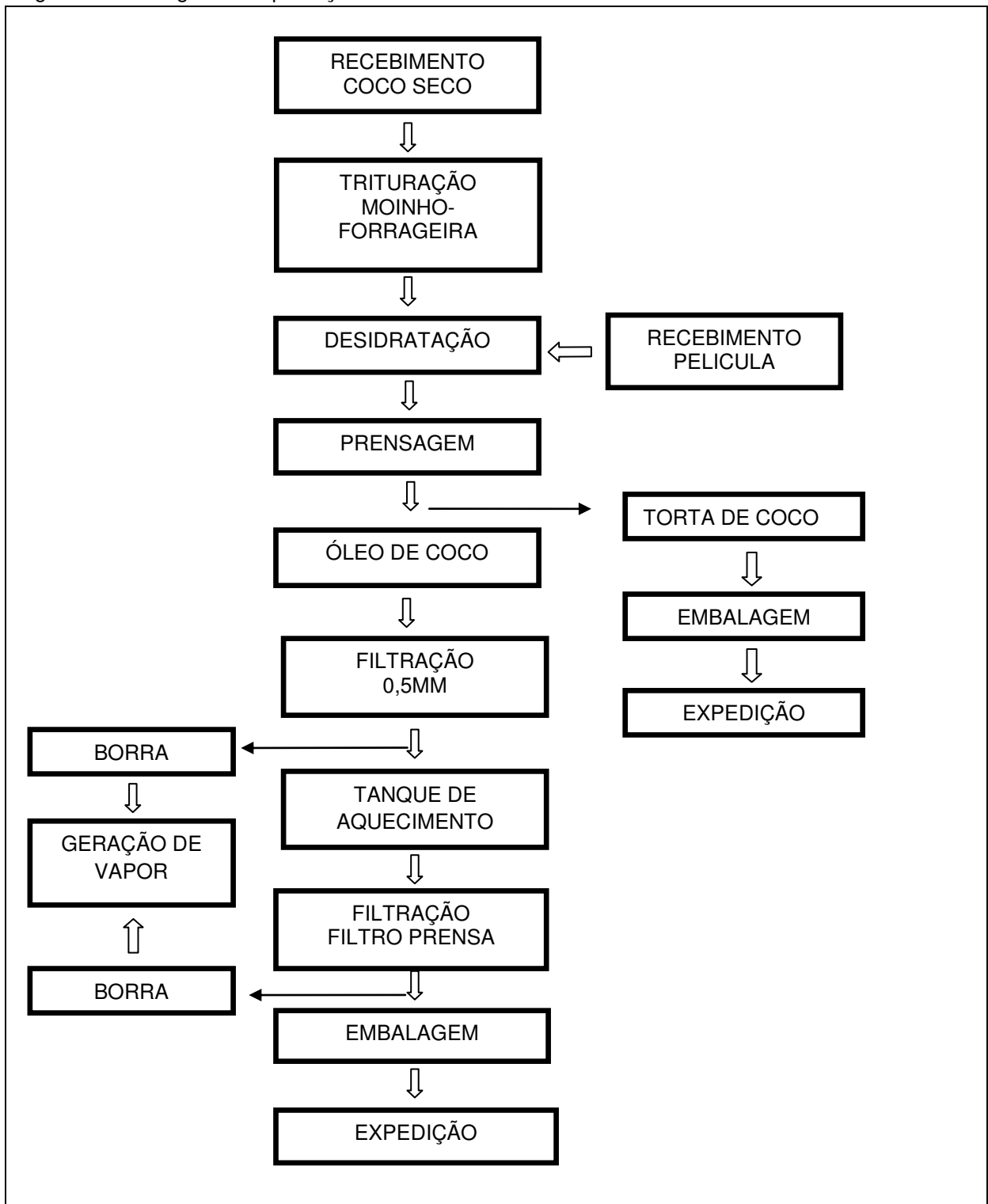
A produção do óleo de coco foi uma saída que a empresa encontrou para aproveitar a parte da matéria prima que era descartada na produção do coco ralado. Nesse processo as amêndoas que são descartadas nas inspeções do processo anterior mais a película da amêndoa são trituradas.

Este processo é feito por um “moinho-forrageira”; que depois de triturado os grãos são desidratados até atingirem uma umidade predeterminada. Após atingir essa umidade, os grãos ainda quentes são encaminhados para uma prensa para extração do óleo; que após prensado, o óleo é filtrado e embalado (conforme figura 10).

Os grãos depois de retirado o óleo se transformam numa torta, essa torta é embalada em sacos de 35kg e identificados com lote e data.

Fluxograma da produção de óleo de coco é representado na figura 10.

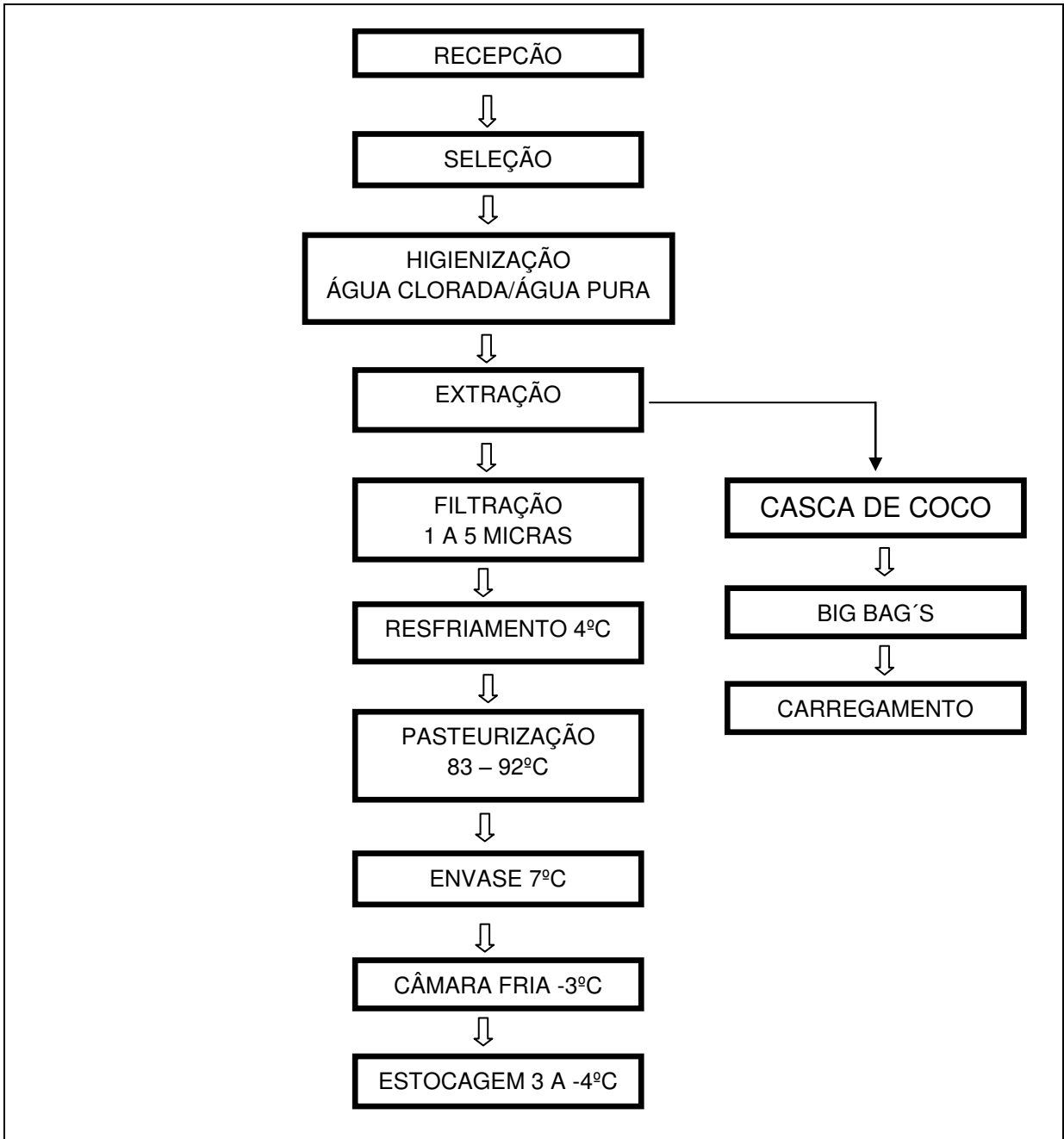
Figura 10 - Fluxograma da produção de óleo de coco



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A água de coco verde envasada em copos de 300ml é um novo produto lançado recentemente, que de certa forma veio para acrescentar valor à empresa, pois utiliza as mesmas instalações do processo do coco seco. Segue a figura 11 descrevendo o processo de produção da água de coco.

Figura 11 – Fluxograma da água de coco



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme figura 11, o processo de envasamento da água de coco verde segue as seguintes etapas: primeiramente é feita uma seleção por pessoas treinadas para descarte de frutos que não atendem as especificações de qualidade. Posteriormente, os cocos são higienizados. Nessa fase a matéria-prima passa por três tanques de cerâmica para eliminação de micróbios. No primeiro, com 0,5% de cloro, no segundo com 0,2% e no terceiro com água pura.

Após a higienização, o fruto segue para extração, onde este é furado em um equipamento apropriado feito de aço inox para não contaminar a água; passando por um filtro, para evitar fragmentos provenientes da furação. Em seguida a água é resfriada a uma temperatura de 4°C e pasteurizada a uma temperatura entre 87 e 92°C. Esta fase é para reduzir os níveis de contaminação microbiana. Deste modo, o produto segue por uma tubulação de inox para ser envasado e conservado em câmaras frias. As cascas do coco são embaladas em big bags e transportadas para serem transformadas em adubo.

A matéria prima principal para a fabricação de todos os produtos é a amêndoa do coco, mas existem outras que são utilizadas nos processos produtivos como: conservantes, e, açúcar. No que se trata sobre os materiais de embalagem têm-se: caixa papelão, big bags de 1000 litros, saco Kraft e saco plástico, tambor de 200 litros, copo plástico de 300 ml e selo de alumínio.

3.3 Uso da contabilidade para tomada de decisão

Segundo informações do gestor, a indústria não utiliza os métodos de custeio (variável, absorção ou custeio baseado em atividades) para cálculo dos custos dos produtos vendidos. A empresa utiliza apenas relatórios semanais para o consumo de matéria-prima, de acordo com o que custaram as amêndoas e, do que se consumiu de mão-de-obra, embalagem e de energia (essa é calculada com base em uma amostra).

Neste caso o gestor está deixando de gerar informações importantes, pois esses relatórios não fornecem todas as informações necessárias sobre os custos dos produtos, pois para ter um conhecimento completo desses custos se faz necessário uma análise mais aprofundada, e, isso só é possível se forem utilizados os métodos de custeio.

Segundo Garrison & Noreen (2001), o processo pelo qual se apropria os custos aos produtos e serviços de uma empresa é muito importante. E procurar o entendimento desse processo é fundamental para os gestores, pois a forma como é feita a apuração do custo de um produto ou serviço pode impactar substancialmente na apuração do lucro líquido, e também nas principais decisões da organização.

O contador não influencia nas decisões da empresa, pois o mesmo só elabora os demonstrativos contábeis direcionados aos fins pessoais e fiscais. Neste caso o gestor está deixando de explorar um conhecimento que poderia gerar informações importantes para a empresa e para as decisões dele, pois o contador poderia com seus conhecimentos de contabilidade de custos, auxiliá-lo com informações que poderia ser fundamentais em suas decisões.

Observe o que diz Kroetz (2001), a respeito da contabilidade de custos, gerencialmente a Contabilidade de Custos é vista como um subsistema contábil que coleta dados relativos à produção, processa e gera informações capazes de anularem as necessidades dos usuários, portanto é um instrumento gerencial.

Se o gestor utilizasse a contabilidade de custos no processo de geração de informações sobre os custos de sua empresa, com certeza essas informações seriam mais fidedignas e suas decisões teriam melhor embasamento.

3.4 Controle dos custos de produção

De acordo com informações do gestor, existe um controle dos custos dos produtos bastante simplificado, pois não geram informações precisas sobre os custos de cada produto individualmente. Esse controle de custos é elaborado a partir de relatórios semanais dos custos de consumo de matéria-prima, do que se consumiu de mão-de-obra, embalagem e de energia. Os custos dos produtos são obtidos a partir de um rateio dos custos totais pelo número de unidades produzidas na semana, de acordo com a variação dos custos de matéria prima.

Segundo o gestor, é difícil calcular os custos de todos os produtos porque todos partem da mesma matéria-prima (a amêndoa do coco), e fica difícil direcionar valores aos demais produtos derivados dos descartes do processo principal que é o coco ralado.

A contabilidade de custos é uma ferramenta que facilitaria na mensuração dos custos dos demais produtos, pois com os métodos de custeio é possível gerar informações individuais, sobre cada produto, mas se estes forem utilizados da forma correta.

Segundo o gestor, no que se refere ao controle da produtividade, este é feito individualmente de cada funcionário, pois cada funcionário tem uma meta de produção diária. Que são inspecionados pelo líder de setor. Essas metas são para que os custos do produto estejam dentro dos limites específicos, pois se o funcionário produzir menos que o estabelecido vai aumentar o custo do produto.

3.5 Instrumentos gerenciais de controle utilizados

De acordo com o gestor, os preços de venda de seus produtos na maioria das negociações são estabelecidos pelo mercado, pois para não perder vendas para os concorrentes e conseqüentemente perder cliente, o gestor sacrifica sua margem, mas segundo ele há um

limite até onde se pode sacrificar. A margem de lucro preestabelecida pelo gestor é de 15%, mas dependendo da negociação pode haver uma redução dessa margem.

Segundo o gestor, são elaborados relatórios, planilhas e gráficos utilizados como ferramentas para auxiliá-lo na sua gestão. São utilizados na formação de preço de custo, de preço de venda, em negociações de compras e na definição de metas de vendas e de produtividade.

Considerando que o preço de venda é estabelecido pelo mercado e a empresa fixando a lucratividade (margem líquida de vendas), a indústria pode utilizar como instrumento de gestão estratégica de custos, o custo-meta.

De acordo com Carareto, et. al. (2006, p. 7), para se obter o custeio-meta é preciso fazer uma análise do preço de venda estimado (ou preço de mercado) definir uma margem delucratividade almejada, para, a partir daí se buscar o custo de produção almejado, ou seja, o custo-meta.

O custo-meta é uma ferramenta muito importante no processo de tomada de decisão, pois pode ser utilizada em projetos de novos produtos, no sentido de buscar informações do mercado para definir qual será o custo que esse novo produto deverá ter para que a empresa atinja sua meta de lucratividade.

3.6 Índícios da análise dos custos da cadeia de valor da empresa

As informações fornecidas para uma análise da cadeia de valor de uma empresa são muito importantes e também bastante relevantes para qualquer gestor. Mas de acordo com informações do gestor da empresa pesquisada, ele não tem conhecimento sobre sua cadeia de valor por inteira, apenas parte dela.

A empresa se preocupa mais no conhecimento de seus fornecedores e clientes, não se preocupando muito com informações de custos sobre seus processos, pois a mesma não faz uma análise de quais atividades internas agregam valor aos seus produtos e faz um cálculo em separado dos custos de cada setor. Dessa forma, a empresa deixa de colher informações essenciais para seus custos, as quais poderiam ser um diferencial competitivo em relação aos seus concorrentes.

Segundo Silva (1999), não é o bastante conhecer apenas os custos da sua empresa, mas de toda a cadeia de valor incluindo fornecedores e clientes, até os intermediários, a fim de

investigar, ao longo de toda a cadeia de valor, as oportunidades de redução de custos e de aumento de competitividade.

Segundo o gestor, na empresa não existe uma equipe responsável pelo desenvolvimento de projetos. Todos os projetos de expansão e de desenvolvimento de novos produtos da empresa são executados pelo diretor (proprietário) e pelo gestor (filho), pois a mesma é uma empresa familiar. Mas segundo o mesmo a empresa tem um engenheiro de alimentos especializado em derivados de coco, que o ajuda no desenvolvimento de novos produtos.

Em se tratando da pós-vendas, o gestor informa que não tem uma equipe responsável pelo setor, mas a empresa busca sempre estreitar o relacionamento com seus clientes dando-lhes assistência, procurando manter uma excelência no atendimento e procurando saber, principalmente de clientes novos, o seu nível de satisfação com seus produtos. A empresa também possui uma central de atendimento ao cliente que funciona de segunda a sábado no horário comercial.

Conforme referencial teórico, fazer uma análise da cadeia de valor não deve ser algo fácil, devido às dificuldades de se colher todas as informações necessárias para se chegar a um resultado satisfatório, com informações fidedignas, para que estas possam ser utilizadas nas estratégias dos gestores da organização. Mas o resultado que se alcança após se fazer essa análise recompensam todo o esforço e investimento gasto na pesquisa. Pois as informações fornecidas por esta pesquisa trarão para o gestor segurança em suas decisões e conseqüentemente retorno financeiro para a empresa.

3.7 Custos da qualidade e da não qualidade

De acordo com o gestor, o controle de qualidade é feito desde o início do processamento, pelas inspeções da matéria prima, e ao final do processo produtivo é feita uma análise laboratorial para determinar se o produto está de acordo com as exigências técnicas preestabelecidas. Para depois ser liberado para embalagem.

Existem dois laboratórios a serviço da empresa, um interno na fábrica e um laboratório terceirizado, onde são realizadas análises de rotina no interno e análises mais complexo, tipo microbiológico (“salmonela”, “stafilococos”) no externo. Existe também um treinamento de *checklist* diário, para atender as exigências legais da ANVISA, do ministério da agricultura e dos clientes, todos documentados diariamente, incluindo pontos críticos de processo.

O gestor reconhece que já recebeu reclamação de clientes, mas algo simples, nada que pudesse afetar a empresa, pois a mesma presa muito pela qualidade e procura evitar ao máximo que produtos defeituosos saiam da linha de produção. É por isso que existem inspeções de qualidade em várias etapas de produção.

O gestor afirma que o retrabalho é indesejável em qualquer empresa que trabalhe com produção. Pois para fazer isso demanda trabalho e acarreta muitos prejuízos, como: perda de tempo, de mão de obra, de energia, de embalagens, além de afetar a qualidade total com atrasos e prejuízos ao cliente, que na maioria das vezes depende daquela mercadoria para produzir novos produtos.

Em se tratando de reinspeção ou reteste, o entrevistado afirma que procura evitar ao máximo estes procedimentos, pois estes representam produto parado, sem vendas e gera consequentemente prejuízo, atraso nas vendas e no recebimento do pagamento, afetando a geração de fluxo de caixa da empresa. No que tange ao controle das perdas, o entrevistado afirma que a empresa tem este controle.

Segundo o gestor, são coletadas amostras por lote de produção para analisar diversos aspectos referentes à qualidade como: cor, umidade, sabor, granulometria, PH, acidez, Brix e microbiologia. Esta análise é para evitar desvios da qualidade do produto final. De acordo com ele tudo começa bem, com uma boa matéria prima, por isso, as exigências começam no nível de maturação das amêndoas (matéria-prima). Os custos referentes a esse controle de qualidade (gasto com equipamentos, análises externa e interna de produto e matéria prima) segundo o gestor são mensurados durante o processo produtivo em custo de produto em elaboração.

Segundo Garrison & Noreen (2001, p. 625), "Prevenir, identificar e lidar com as causas dos defeitos provocam custos denominados custos de qualidade, que por sua vez se refere a todos os custos em que se incorre para prevenir defeitos ou em todos os custos que se incorre em resultado da ocorrência de defeitos".

Os custos em que incorre a empresa, destinados a manutenção da qualidade é um investimento, pois a satisfação do cliente é o desejo de qualquer empresa quando elabora e fabrica um produto e, para se ter produtos de qualidade precisa de investimentos. Um cliente satisfeito é retorno garantido para empresa, pois o cliente satisfeito volta a consumir novamente seus produtos.

3.8 Estudo sobre as fases do ciclo de vida de seus produtos

O estudo do ciclo de vida dos produtos é de extrema importância para que se tenha uma noção de quanto os produtos que a empresa pretende lançar vão custar e quanto estes vão dar de retorno para ela. Dependendo das informações colhidas nessa análise do ciclo de vida é que são definidos quais produtos devem ser produzidos e quais devem ficar de fora.

De acordo com informações do gestor, antes de lançar um novo produto à empresa faz uma análise do mercado. Na fase de desenvolvimento são feitos vários testes, melhoramentos, para se chegar ao produto final. Depois de passada essa fase, o produto começa a ser distribuído, com verificações do crescimento das vendas deste produto e como está sua aceitação pelos clientes. Quando o produto entra em declínio porque já não tiveram boas aceitações, são retirados da linha de produção.

Segundo Reis (2007), os produtos requerem precauções no que tange a investimentos e estratégias nos vários estágios do seu ciclo de vida. É preciso estar constantemente em sintonia com as mudanças tecnológicas e de mercado, suprimindo as necessidades dos consumidores que irão adquirir produtos de seus concorrentes, caso não estejam satisfeitos.

A insatisfação de seus clientes é algo que nenhuma empresa deseja, mas isso é inevitável devido à evolução das tecnologias e também das necessidades das pessoas que mudam com o passar do tempo. E as empresas precisam estar atentas para inovar, sempre que preciso, para não perder mercado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o mercado cada vez mais exigente e com a acirrada concorrência, as empresas têm buscado cada vez mais aperfeiçoar as suas formas de gestão para se manterem competitivas. Percebe-se que se as empresas que não buscarem novas tecnologias e não aperfeiçoarem seus processos produtivos, não serão competitivas.

Para alcançar altos níveis de qualidade em suas decisões sobre os custos, a gestão de uma empresa precisa investir em pesquisa para produzir informações de qualidade, pois informação é a chave principal de para o planejamento e controle de uma gestão estratégia de custos.

O presente estudo objetivou investigar o uso de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos na geração de informações para a tomada de decisão em uma indústria de derivados de coco no sertão da Paraíba. Com o presente estudo foi possível conhecer todos os procedimentos adotados pela empresa na fabricação de seus produtos e no relacionamento com clientes e fornecedores. A matéria-prima base é o coco, que passa por variadas fases de processos produtivos diferenciados para a fabricação do coco ralado, óleo de coco e da água de coco industrializada.

Observa-se a importância do controle na produção, desde a chegada da matéria-prima até o produto acabado. Durante o processamento do produto, um controle mais específico, por meio das inspeções de qualidade. Todos estes procedimentos fazem parte dos instrumentos de gestão estratégica de custos, pois tem como base o controle e a observação, para elaborar relatórios gerenciais específicos.

De acordo com o entrevistado, a indústria não faz uso da contabilidade, nem de métodos para a apuração dos custos. Dessa forma o gestor está deixando de lado uma ferramenta que poderia gerar informações extremamente importantes para a empresa e para suas decisões, pois a contabilidade de custo hoje em dia é a ferramenta mais completa no que tange a geração de informações de uma empresa, seja ela comercial ou industrial.

Tratando-se do controle da produção, verifica-se que a empresa tem um controle bastante simplificado, baseado em relatórios semanais dos custos de matéria-prima, de mão-de-obra, de embalagem e de energia, os quais são somados e posteriormente divididos pelas unidades produzidas para se chegar ao custo unitário. Estes relatórios não fornecem informações precisas sobre os custos dos produtos, isso pode levar o gestor a tomar decisões erradas. Para que as informações sobre os custos da empresa se apresentem de forma fidedigna, ou seja, sejam claras e precisas, se faz necessário uma elaboração destes custos utilizando os métodos de custeio. Com as informações baseadas nos métodos de

custeio, o gestor com certeza tomará melhores decisões. Com relação ao controle de custos no chão da fábrica, constata-se que não são calculados os custos de cada produto individualmente, pois, de acordo com o entrevistado, é difícil calcular os custos de cada produto individualmente devido todos partirem da mesma matéria-prima, ficando difícil direcionar valores aos demais produtos. É difícil porque a empresa não faz uma análise das atividades que cada produto consome, pois se a empresa fizesse uma análise detalhada do que cada atividade consome, calculando os custos de cada uma individualmente, ficaria mais fácil calcular os custos de cada produto, auxiliando o gestor nas decisões sobre cada um individualmente.

No que tange aos instrumentos de controle gerenciais utilizados pelo gestor nas suas decisões (na formação do preço de custo, do preço de venda, nas negociações de compras e na definição de metas de vendas e de produtividade), são relatórios, planilhas e gráficos, elaborados durante o processo. Mas esses relatórios não são baseados na contabilidade de custos, o que não garante que as informações desses instrumentos sejam fiéis. Para gerar uma informação precisa sobre os custos, se faz necessário um estudo mais aprofundado utilizando a contabilidade de custos e seus métodos de custeio.

Assim, percebe-se que formalmente a empresa não utiliza os instrumentos de gestão estratégica de custos, eficazes na geração das suas informações gerenciais de custos, todavia, as informações geradas são relevantes nas decisões do gestor. Com o uso de outros instrumentos como propostos na investigação, as informações seriam bem mais precisas e poderiam auxiliar nas decisões de investimento, financiamento e operacionais.

Ao verificar indícios da análise da cadeia de valor, nota-se que a empresa não tem conhecimento sobre sua cadeia de valor por inteira, apenas parte dela, pois ela se preocupa mais em conhecer seus fornecedores e clientes, não tendo a preocupação com informações de custos sobre seus processos, pois a mesma não faz uma análise de quais atividades internas agregam valor aos seus produtos e não faz um cálculo em separado dos custos de cada setor.

A cadeia de valor precisa ser compreendida por completo, desde a origem dos recursos até o consumidor final, conhecendo todos os passos desde a fonte da matéria-prima, passando pelo processo produtivo até a pós-venda, para medir a satisfação do cliente. Conhecer parte dela não é suficiente para se ter conhecimento do que agrega ou deixa de agregar valor aos produtos.

Analisando a gestão da qualidade, verifica-se que os custos da qualidade referentes à prevenção e detecção são utilizados. Sendo feito em várias partes do processo, desde o

início do processamento, pelas inspeções da matéria prima, e ao final do processo produtivo, com uma análise laboratorial, com intuito de determinar se o produto está de acordo com as especificações técnicas preestabelecidas. Como a empresa já tem um controle de qualidade eficaz, precisa só investir na busca de novos conhecimentos para que a qualidade permaneça sempre em alta, pois conhecimento nunca é demais. Referindo-se ao reteste e a reinspeção, analisa-se que a empresa procura ao máximo investir na qualidade dos produtos para evitar passar por estes processos, pois estes geram atrasos na produção e também aumentos no custo dos produtos. Realmente estes processos são um problema na maioria das empresas, pois os mesmos geram gastos adicionais, interferindo diretamente nos seus resultados. Mas isso só ocorre quando a empresa não tem controle da qualidade e quando usa materiais inadequados que não atendem as especificações mínimas exigidas. Para evitar problemas com reteste e reinspeção a empresa precisa investir em qualidade, adquirindo matéria-prima de qualidade e fazendo o controle dos processos.

Ao investigar se há um estudo sobre as fases do ciclo de vida de seus produtos, conclui-se que antes de lançar um novo produto a empresa faz uma análise do mercado. Na fase de desenvolvimento são feitos vários testes, melhoramentos, para se chegar ao produto final. Depois de passada essa fase, começa a distribuição, com verificações do crescimento das vendas e aceitação do produto pelos clientes. Quando o produto entra em declínio porque já não tem boa aceitação, é retirado da linha de produção. Pôde-se verificar neste caso que a empresa faz um estudo do ciclo de vida dos produtos que vão ser lançados. Porém é muito importante que se faça também investimento na recuperação das vendas dos produtos, no caso destes começarem e declinar, para evitar que estes sejam retirados do mercado.

O presente estudo preconizou o seguinte problema de pesquisa: “Como se comportam os instrumentos da gestão estratégica de custos na geração de informações gerenciais numa indústria de derivados de coco?”, Com base na entrevista, os instrumentos de gestão estratégica de custos se mostram muito importantes na geração das informações para o gestor, apesar de este não utilizar todos os instrumento de gestão estratégica de custos na geração das informações de que a empresa precisa, algo que traria mais qualidade as informações, os que ele utiliza, como os custos da cadeia de valor, os custos da qualidade e os custos do ciclo de vida dos produtos são bastante relevantes para suas decisões. Os instrumentos de gestão estratégica de custos se fossem melhor estudados poderiam conduzir a empresa na direção correta para uma boa gestão, pois auxiliariam esta, na melhoria do processo produtivo como um todo, por meio dos controles de qualidade, na compreensão da cadeia de valor na qual está inserida, para se conhecer o que agrega valor

aos seus produtos e também como se manter no mercado, por meio de estudos do ciclo de vida dos produtos.

Sugere-se que a empresa estude suas atividades e analise a sua cadeia de valor, agregando valor nas informações geradas. Com base nos custos da qualidade e de não qualidade, utilizar parâmetros para comparar períodos, por meio de gráficos, acompanhando principalmente as perdas, o reteste e o retrabalho. Com o devido controle dos custos de prevenção e detecção, a empresa possa traçar um perfil mais apurado no que trata o controle da qualidade. Conhecendo melhor sua produção e seus custos, há necessidade de conhecer outros fatores externos não apurados após as vendas, contribuindo para um estudo mais aprofundado do ciclo de vida do produto.

Para pesquisas futuras, analisar as outras empresas do mesmo setor e porte para uma análise comparativa de suas atividades operacionais, principalmente ao que tange às informações gerenciais para o controle de custos e da produção.

REFERÊNCIAS

ALVES, Carlos Eduardo Teobaldo; TRINDADE, Danielle Cecília De Andrade Coutinho. **CUSTOS DA QUALIDADE: Análise da estrutura e componentes dos custos da qualidade**. IX SEGeT, 2012. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/artigos12/56216673.pdf>>. Acesso em 16 ago.2014.

ALVES, Carlos Oscar Maia. **Perfil técnico e econômico da produção de coco no distrito de irrigação Curu-Paraipaba**, Estado do Ceará – 2013. Disponível em: <www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6272/1/2013_dis_comalves.pdf>. Acesso em: 29 jul.2014.

ANDRADE, Maria Gerliane de. **Utilização dos métodos de custeio: um estudo de caso em uma academia de ginástica na cidade de Sousa / PB**. Monografia apresentada, Sousa. PB: UFCG, 2010.

ANTHONY, A. Atkinson... [ET AL.]. **Contabilidade Gerencial**; tradução Andre Olímpio, Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. – São Paulo: Atlas, 2011.

BENASSI, Antonio Carlos. **Características biometricas, químicas e sensorial de frutos de coqueiro variedade anã verde. Jaboticabal**. SP. 2006. Disponível em: <<http://www.fcav.unesp.br/download/pgtrabs/pv/d/2273.pdf>>. Acesso em: 27/07/2014

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**. Vol. 2 nº 1 (3), p. 68-80. Santa Catarina, 2005.

CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo. TAVARES; Maristela P. Zanella; VALE, Vildomar Pereira do. **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão**. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis-GO, Vol. 2, nº 2, JUL/DEZ-2006

CREPALDI, Silvio aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e pratica** – 5ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

EMBRAPA. Empresa brasileira de pesquisa Agropecuária. **Evolução da produção de coco no Brasil e o comércio internacional – Panorama 2010**. Publicado em Junho de 2011. Disponível em: <http://www.cpatc.embrapa.br/publicacoes_2011/doc_164.pdf>. Acesso em 30 jul. 2014.

EMBRAPA. Empresa brasileira de pesquisa Agropecuária. **Sistemas de Produção: a cultura do coqueiro**. Publicado em Novembro de 2007. Disponível em: <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Coco/ACulturadoCoqueiro/colheita.htm>>. Acesso em 31 jul.2014.

EMBRAPA. Empresa brasileira de pesquisa Agropecuária. **Estatísticas de produção – 2011**. Disponível em: <<http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/gestor/coco/arvore/CONT000fo7hz6ox02wyiv8065610d6ky3ary.html>>. Acesso em: 19 ago.2013.

EMBRAPA. Empresa brasileira de pesquisa Agropecuária. **Sistema de Produção para a Cultura do Coqueiro**. Publicado em Dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.cpatc.embrapa.br/download/SP1.pdf>>. Acesso em: 30/07/2014.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric w. **Contabilidade Gerencial**; Tradução Jose Luiz Paravato, Revisão Técnica Luiz Henrique Baptista Machado. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica!** Campinas, SP: Editora Alinea, 2011(5ª Ed)

IBGE, **Produção Agrícola Municipal – 2011**. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Producao_Agricola/Producao_Agricola_Municipal_\[anual\]/2011/pam2011.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Producao_Agricola/Producao_Agricola_Municipal_[anual]/2011/pam2011.pdf)>. Acesso em: 19/08/2013.

IBGE. **Produção Agrícola Municipal- 2009**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pam/2009/default_pdf.shtm>. Acesso em: 19/08/2013.

KOTLER P., KELLER K. **Administração de Marketing**, 12 edição, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

KROETZ, Cesar Eduardo S. **Apostila de Contabilidade de custos I**. UNIJUÍ – Universidade Regional do Noroeste do Estado do RGS - DECON – Departamento de Economia e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis. 1º sem. 2001.

LESLIE, G. Eldenburg; SUSAN, K. Wolcott. **Gestão de Custos: Como medir, monitorar e motivar o desempenho**; tradução LuisAntonioFarjado Pontes, Revisão Técnica George S. Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC, 2007

MACEDO, Neuza dias de. Iniciação a pesquisa bibliográfica: **guia de estudante para fundamentação do trabalho de pesquisa**. São Paulo, SP: Editora Loyola, 1994. (2ª Ed).

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. **Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS**. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006. Disponível em: <www.spell.org.br/documentos/download/26273>. Acesso em: 27/07/2014.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração**. Tradução Jose Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. - 9. Ed. - São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Orleans Silva; NETO, Carlos Pedrosa; ARAÚJO, Aneide Oliveira. **A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor**: um estudo de caso no Estado da Paraíba. Revista Contabilidade Vista e Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008. Disponível em: <www.spell.org.br/documentos/download/8085>. Acesso em: 27/07/2014.

MEGLIORINI, Avandir. **Custos análise e gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Education, 2007.

NEVES, Jose Luiz. **Caderno de pesquisa em administração**, São Paulo, SP. V.1, nº 3, 2ª SEM./ 1996. Disponível em: <www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c03-art06.pdf>. Acesso em 18/08/2014

PEREIRA, Camila Lúcio. **Aproveitamento do resíduo do coco verde para produção de compósitos destinados à produção rural**. Pirassununga. SP. USP, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/74/74131/tde.../DO3342182.pdf>. Acesso 18/08/2014.

Portal Administração, 2014. Disponível em: <<http://www.portal-administracao.com/2014/04/administracao-gerenciamento-da-qualidade.html>>. Acesso em: 16,08/2014.

Portal Unip Virtual, 2014. Disponível em: <http://unipvirtual.com.br/material/MATERIAL_ANTIGO/gerencia_produtos/html/mod_2.htm>. Acesso em: 16/08/2014.

Prefeitura municipal de Sousa. Produção de coco. Disponível em: <<http://www.sousa.pb.gov.br/2013/index.php/cidade.html>>. Acesso em: 19/08/2013

QUESADO, Patrícia Rodrigues; RODRIGUES, Lúcia Lima. **A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas**. 2007. Disponível em: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_10/Patricia_Quesado_y_Luc%C3%ADa_Lima.pdf>. Acesso em: 19/08/2013

REIS, Fernanda Oliveira Alves dos. **O ciclo de vida do produto e as estratégias de mercado na gestão de Marcas – sandálias havaianas – um estudo de caso**. Minas Gerais, 2007. Disponível em: <http://www.ufjf.br/ep/files/2009/06/tcc_junho2007_fernandareis.pdf>. Acesso em 14/08/2014.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica**. 1995. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 1999. Disponível em: <<http://scholar.google.com.br/citations?user=b2O73CYAAAAJ&hl=pt-BR>>. Acesso em: 19/08/2013.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Márcio Luiz. **Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo**. São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos62006/425.pdf>>. Acesso em: 16/08/2014.

ROSÁRIO, Eduardo Luiz do. **Custo da não-qualidade na produção**. Universidade do Estado de Santa Catarina. Santa Catarina, 2006. Disponível em: <<http://www.pergamumweb.udesc.br/dados-bu/000000/0000000000003/00000312.pdf>>. Acesso em: 16/08/2014.

SANTOS, Cícero Marciano Silva; BORNIA, Antonio Cezar; LEITE, Maria Silene Alexandre. **Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor** - ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. V nº 1, 51-77 – jan/abr 2010. Disponível em: <<http://tecnosulconsulting.com.br/wp-content/uploads/2011/09/Sistema-de-Gestao-de-Custos-Associado-a-Cadeia-de-Valor.pdf>>. Acesso em: 27/07/2014.

SANTOS, Joel J., **Análise de Custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos** – 4.Ed. – São Paulo. SP: Atlas, 2005. Disponível em: <www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/tc07_3320651932361.pdf>. Acesso em: 18/09/2013

SILVA, Christian Luiz da. **Gestão Estratégica de Custos: o custo meta na cadeia de valor.** Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26. Disponível em: www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista.../gestao_estrategica_de.pdf. Acesso em: 18/09/2013

SOUZA, Marcos Antonio; SILVA, Élio Justo; PILZ, Nestor. **Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira.** RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 145-167, mai-ago 2010. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34771/37509>. Acesso em: 27/07/2014.

VENTURA, Magda Maria. **O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa.** Rev. SOCERJ. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: http://www.polo.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/o_estudo_de_caso_como_modalidade_de_pesquisa.pdf. Acesso em 12/08/2014.

APÊNDICE

ROTEIRO DE ENTREVISTA (SEMI-ESTRUTURADA) PARA A INDÚSTRIADO SEGMENTO DE PRODUTOS DERIVADOS DO COCO

Esta entrevista tem como objetivo acadêmico a elaboração de trabalho científico. Em virtude de conter informações gerenciais e financeiras da empresa estudada, quando estas forem divulgadas, permanecerá em sigilo do nome da empresa, identificando exclusivamente o segmento.

Está direcionado para todos os gestores e ou diretores da mesma, responsáveis pelas áreas específicas, conforme definido neste roteiro.

1- PERFIL DA EMPRESA ESTUDADA

1.1 Qual o ramo de atuação da empresa? Quais são as suas principais características?

1.2 É uma empresa única (existência de filiais, se é matriz)? Explique

1.3 Como se descreve a missão, visão e valores da empresa?

1.4 A empresa faz planejamento a longo, médio e curto prazo? Tem metas definidas para o futuro? Quais?

1.5 Descreva sua linha de produtos e matérias primas

1.6 Existe pretensão de aumentar sua linha de produtos? Se sim, quais?

2- PROCESSO OPERACIONAL

2.1 Em virtude da variedade de produtos, descreva o fluxograma do processo produtivo (etapas ou fases de produção) destes:

2.2 Quando a matéria-prima chega na fábrica é inspecionada? Explique esse controle e as fases para transformação do produto fabricado

2.3 Durante a fabricação dos produtos há inspeção destes? Em qual ou quais fases? Explique:

3- VERIFICAÇÃO DA FUNÇÃO DA CONTABILIDADE E DO USO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

3.1 Que documentos e relatórios são elaborados pelo contador?

3.2 A indústria ou o contador utilizam algum método de custeio para o cálculo do custo do produto vendido? (custeio por absorção, custeio variável, ABC ou outro).

3.2 Estes documentos e relatórios influenciam na tomada de decisão da fábrica? Explique

4- CONTROLE DOS CUSTOS E DA PRODUÇÃO

4.1 A empresa tem controle dos seus custos de produção? Como?

4.2 Sabe precisamente o custo unitário e total de cada produto? Como calcula?

4.3 No que tange à produção, como é realizado o controle interno da linha de produtos? Existem metas de produtividade? Explique

4.4 Como se pode descrever o controle da qualidade?

5- INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAIS UTILIZADOS

5.1 Como é calculado o preço de venda? O preço de venda é fixado pelo mercado?

5.2 Para fins acadêmicos (sigilo do nome da empresa) pode discriminar em média o preço de venda de cada produto?

5.3 A margem de lucro da empresa é fixada? Com base no preço de venda se sabe precisamente o valor real da margem de lucro? Explique

5.4 Para fins acadêmicos (sigilo do nome da empresa) pode especificar em média a margem de lucro de cada produto?

5.5 São emitidos relatórios, planilhas ou outros instrumentos que auxiliam a gestão na tomada de decisão (operacional, financeira e de investimento)? Quais são e como são utilizados?

6- RASTREAMENTO DE INFORMAÇÕES PARA A APLICAÇÃO DE INSTRUMENTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

6.1 A empresa tem conhecimento sobre a sua cadeia de valor? Se sim, Explique.

6.2 Existe um departamento ou setor responsável de planejamento para a criação e desenvolvimento de ideias relacionadas com novos produtos, serviços ou processos? Explique.

6.3 Tem como identificar as atividades operacionais mais relevantes, em todos os estágios importantes da empresa? Se pode, quais são?

6.4 Se houver como identificar essas atividades, há possibilidade de colher as informações sobre seus ativos e custos correspondentes?

6.5 A indústria se preocupa em analisar os valores de bens e serviços realizados aos clientes? Como?

6.6 A empresa realiza algum estudo sobre o seu pós venda?

6.7 Como a empresa se avalia no que trata ao atendimento ao cliente?

ANÁLISE DOS CUSTOS DA QUALIDADE

6.8 Voltando às questões de controle de produção, como a empresa avalia o retrabalho da produção (incluindo as perdas, o retrabalho e a reinspeção ou reteste)?

6.9 Já houveram reclamações de clientes em virtude da qualidade do produto? Já ocorreram ações legais de danos a terceiro e perdas de vendas, decorrentes com a insatisfação do cliente em relação as especificações de algum produto? Explique.

6.10 Sabendo-se que, se um produto acabado ou em produção não passa pelo controle de qualidade, precisa retrabalha-lo ou descarta-lo, gerando custos que não eram previstos, como a empresa se comporta neste sentido? Tem-se o controle destes custos?

6.11 A empresa realiza controle de qualidade de prevenção (inspeção de materiais, o controle de processamento, o controle de processo, o treinamento em qualidade e a inspeção de maquinas, e estes são para defeitos em produtos e serviços)? Explique.

6.12 Ainda sobre o controle da qualidade, realizam-se amostragem no final do processo e teste de campo para identificar as unidades do produto que não estejam de acordo com as especificações de qualidade? Explique.

6.13 Esses controles de qualidade, seja na prevenção da produção como na detecção do produto (inspeção) geram custos. Existe controle desses custos? Explique

ANÁLISE DO CUSTEIO DO CICLO DE VIDA DO PRODUTO

6.14 Pelo fato da empresa já planejar o lançamento de um novo produto, esta realiza estudos sobre as fases do ciclo de vida de seus produtos? (quando o introduz no mercado, no seu crescimento em vendas, na fase da maturidade (estacionamento nas vendas) e seu declínio? Explique.