

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS**

Maximiliano Soares Daitx

**A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DAS MELHORES PRÁTICAS DE
REDUÇÃO DE CUSTOS EM MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS NO RIO GRANDE DO SUL**

**Porto Alegre
2010**

Maximiliano Soares Daitx

**A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DAS MELHORES PRÁTICAS DE
REDUÇÃO DE CUSTOS EM MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS NO RIO GRANDE DO SUL**

Trabalho de conclusão de Curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Dr. José Eduardo Zdanowicz.

**Porto Alegre
2010**

Maximiliano Soares Daitx

**A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DAS MELHORES PRÁTICAS DE
REDUÇÃO DE CUSTOS EM MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS NO RIO GRANDE DO SUL**

Trabalho de conclusão de Curso de graduação
apresentado ao Departamento de Ciências
Administrativas da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Conceito final:
Aprovado em dede.....

BANCA EXAMINADORA

Orientador – Prof. Dr. José Eduardo Zdanowicz – UFRGS

RESUMO

Este estudo visa a viabilidade de implementar as melhores práticas de redução de custos apresentadas pelo *Institute of Management and Administration* em micro, pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul. Para tanto, desenvolveram-se pesquisas qualitativas com uma amostra de gestores e consultores atuantes no segmento alvo do estudo, com o objetivo de desenvolver um plano comparativo das decisões de redução de custos de gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas do Rio Grande do Sul. Também, são avaliadas a aplicabilidade das melhores práticas de redução de custos em empresas brasileiras, a partir de levantamentos bibliográficos e coleta de informações com gestores de empresas brasileiras. O plano comparativo das melhores práticas de redução de custos com a pesquisa permitiu a apresentação de resultados e análises sobre o comportamento de custos nos negócios. Sendo assim, o estudo proporciona novas informações e os resultados sobre a aplicação de melhores práticas de redução de custos em organizações.

Palavras chave: redução de custos, gestão estratégica, melhores práticas e gestão de custos.

ABSTRACT

This study aimed to investigate the feasibility of implementing the cost reduction best practices realized by the Insitute of Management and Administration in small and medium enterprises in the Rio Grande do Sul. Then, was developed qualitative research with a sample of managers and consultants who are the target segment of the study, with the goal of developing a plan that compared the decision to reduce the costs of consultants and managers of small and medium enterprises in Rio Grande do Sul. Also evaluated the applicability of best practices for cost reduction in Brazilian companies, was realized researches about literature and other gathering information with managers of Brazilian companies. The comparative level of best practices for cost reduction through research enabled reporting and analysis on the behavior of costs in the business. Finally, the study provides new information and results on the implementation of best practices to reduce costs in organizations.

Keywords: cost reduction, strategic management, best practices and cost management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características da Contabilidade Gerencial -----	16
Tabela 2 – Paradigmas: Contabilidade Gerencial versus a Gestão Estratégica de Custos -----	23
Tabela 3 – Áreas organizacionais com presença do controle de custos -----	60
Tabela 4 – Ferramentas para o gerenciamento de custos em organizações -----	62
Tabela 5 – Gastos com terceirização demandadas pelas empresas -----	65
Tabela 6 – Retornos esperados após a terceirização -----	66
Tabela 7 – Finalidade da redução do número de colaboradores em uma empresa -----	68

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – A ligação da redução de custos com as áreas organizacionais -----	55
Gráfico 2 – A função da redução de custos -----	58
Gráfico 3 – A importância da gestão de custos no estabelecimento dos objetivos estratégicos -----	63

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
1.1	JUSTIFICATIVAS.....	12
1.2	OBJETIVOS.....	14
1.2.1	Objetivo Geral.....	14
1.2.2	Objetivos Específicos.....	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	15
2.2	A CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	18
2.3	A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	22
2.3.1	A Cadeia de Valor.....	24
2.3.2	O Posicionamento Estratégico.....	25
2.3.3	Os Direcionadores de Custos.....	26
2.4	A REDUÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	28
2.5	O CONTROLE GERENCIAL.....	31
2.6	O BENCHMARKING.....	32
2.7	A ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA.....	35
2.8	OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	39
2.9	O BALANCED SCORECARD.....	42
2.10	O DOWNSIZING.....	45
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	50
3.1	ESCOLHA DO OBJETO DE ESTUDO.....	50
3.2	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	50
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	51
3.4	PROCESSO DE AMOSTRAGEM.....	52
4	RESULTADOS E ANÁLISE.....	54
5	CONCLUSÕES.....	72
	REFERÊNCIAS.....	73
	ANEXO A – FORMULÁRIO DE PESQUISA REALIZADA COM	
	GESTORES E CONSULTORES.....	76

1 INTRODUÇÃO

A redução de custos é um desafio de toda empresa e representa um dos recursos de gestão mais aplicados nos períodos com maior volatilidade no mercado. As organizações, segundo Simon (2009), devem reagir às crises, às incertezas do mercado e utilizar técnicas em processos adequados para o gerenciamento dos custos. Em períodos de crise, as organizações devem compreender as causas à situação perante e diagnosticar cuidadosamente os problemas operacionais, em busca de soluções vantajosas para competir no mercado. Diante disso, muitos gestores e consultores de empresas adotam a redução de custos como um meio de garantir a continuidade dos negócios.

As incertezas do mercado e as crises financeiras mundiais revelam as fraquezas das organizações. Neste momento, são necessárias mais decisões ágeis, frente aos acontecimentos que ocorrem no mercado, com o objetivo de garantir sobrevivência. De acordo com Simon (2009), a crise financeira norte americana desencadeou-se com o choque do *subprime* no verão de 2007 e para uma profunda crise, logo após a quebra do *Lehman Brothers*, em 15 de setembro de 2008. Para Simon (2009), o ano de 2008 revelou-se um bom ano para a maioria das empresas. Entretanto, somente em 2009, a crise se impôs com grande ímpeto nas organizações sobre os faturamentos, volumes de vendas e lucros. A crise financeira norte americana alastrou-se para as operações de diversos negócios em vários países. No Brasil, os agentes financeiros brasileiros e o próprio segmento de crédito adotaram medidas de restrição e diminuição de repasse de aplicações financeiras, o que ocasionou na queda dos investimentos e volume de negócios no país.

Diante da crise financeira mundial ocorrida em 2009, as empresas enfrentaram problemas em suas gestões e direcionaram suas estratégias para alternativas que possibilitassem a sustentabilidade das organizações no período de crise. Para as empresas brasileiras, as quais compreendem mais de 4 milhões, de acordo com o mais recente levantamento do cadastro central de empresas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a crise agravou ainda mais o desenvolvimento e a sustentabilidade dos negócios. Logo, as consequências da crise acarretaram em novas ações estratégicas nas empresas, as quais foram lideradas por gestores e consultores

de empresas. As bases das novas ações estratégicas das empresas brasileiras foram formadas no sentido de promover o sucesso dos negócios e garantir a continuidade das atividades, superando a crise e promovendo crescimento.

O sucesso de um negócio, segundo Wileman (2009), depende do crescimento organizacional e do gerenciamento de custos. Um bom gestor de custos fornece a base estratégica para a organização com o objetivo de priorizar o tempo gasto para atuar nas atividades, com margem para vencer o preço dos concorrentes e fundos para superar seus investimentos. Nesse sentido, os negócios direcionaram suas atenções para a questão dos custos das operações, nas mudanças de estrutura das atividades e na valorização dos valores internos das organizações.

O gestor que visa o valor corporativo melhora continuamente as informações financeiras e toma decisões transparentes e construtivas. As estratégias para reduzir os custos e elevar a produtividade são tarefas constantes para os administradores. A importância para essas ações retoma valores éticos corporativos de muita importância, o qual a transparência das ações se torna fator fundamental para completo êxito na gestão. Decisões e ações rápidas podem gerar efeitos no curto prazo, mas podem revelar graves erros gerenciais no longo prazo. Atualmente, presenciamos a diferença das ações estratégicas de redução de custos, pois os gestores visam com muito mais ênfase o planejamento no longo prazo e a cautela quanto às mudanças nos valores corporativos. No entanto, foram poucas as contribuições que estudos sobre redução de custos proporcionaram e esse fato faz com que as ações dos gestores de empresas sejam diversificadas e tenham pouca sustentação estratégica. Essas consequências acarretam a baixa probabilidade de determinar a viabilidade da execução de programas de redução de custos.

A viabilidade de implantar programas eficazes de redução de custos nas organizações resulta em unir os colaboradores a identificar perdas de eficiência em processos organizacionais para a promoção de um ambiente organizacional ágil. Constitui-se como fato importante a implementação da redução de custos nas atividades, de forma a buscar a mudança estratégica organizacional, promovendo um ambiente de avanços de maneira contínua.

O estudo sobre as melhores práticas de redução de custos, realizado pelo *Institute of Management and Administration (IOMA)*, apresentou as principais decisões em estratégias de redução de custos em empresas do mercado norte americano. O

IOMA atua há mais de 20 anos como uma fonte independente de inteligência nos negócios com o objetivo de auxiliar gestores a atingirem sucesso em suas atividades. Além de criar soluções para negócios, o instituto também oferece produtos educacionais para o aprendizado e desenvolvimento de executivos.

O estudo do instituto retratou as principais decisões quanto à redução de custos realizadas pelos gestores nos negócios e apresentou as variáveis de mudança estratégica. As principais áreas de estudo foram os gastos que impactaram a área financeira, dentre as quais se relacionam:

- a) gastos nos departamentos administrativos;
- b) treinamento e desenvolvimento;
- c) contas a pagar;
- d) compras;
- e) terceirização;
- f) redução de pessoal.

O estudo realizado pelo *IOMA* divulgou as alternativas e estratégias que possibilitaram aos gestores norte americanos reduzir custos e atentar para a vantagem competitiva em distintos segmentos, com o objetivo de proporcionar para a área financeira ganhos de longo prazo.

O objetivo deste estudo visa avaliar a possibilidade de utilização das melhores práticas de redução de custos realizadas pelo *IOMA* em micro, pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul. Para tanto, esse estudo pretende analisar quais são as decisões de redução de custos adotadas por gestores e consultores de empresas e quais são suas opiniões sobre as questões de redução de custos nos negócios.

O propósito desse estudo é, portanto, apresentar informações quanto à redução estratégica de custos e suas melhores práticas no mercado, estudando a viabilidade de utilizar alternativas de implementação em períodos de crise e, também, no planejamento estratégico de longo prazo de micro, pequenas e médias empresas.

1.1 JUSTIFICATIVAS

A relevância para examinar as gestões de redução de custos realizadas em organizações brasileiras justifica-se pela escassez de estudos direcionados a apresentarem as decisões mais efetivas em custos quando se enfrentam períodos de crises. Durante os últimos anos, foram poucos os estudos que abordaram as reduções de custos em atividades organizacionais. Também, as ações estratégicas dos gestores são muito diversificadas e a pouca contribuição de bibliografia sobre o assunto acarreta em más decisões estratégicas quanto à redução de custos. Muitos gestores, por não possuírem um conhecimento aprofundado sobre decisões de reduções de custos em períodos de recessão, realizam cortes generalizados nos custos e diretamente no orçamento empresarial. Esses mesmos gestores também desconsideram a possibilidade de realizarem ações estratégicas voltadas para a redução de custos sem criarem prejuízos na performance dos negócios.

A escassez de estudos disponíveis sobre a gestão estratégica de redução de custos gera diferentes perspectivas de quais decisões devem ser tomadas com os custos organizacionais. Os gestores de micro, pequenas e médias empresas no Brasil, em geral, não possuem sistemas informatizados que possibilitem o acompanhamento integrado das realizações das empresas e também, poucos são os que realizam controles sobre investimentos, custos e despesas. Nesses casos, a atuação da gestão estratégica nos custos das empresas é realizada a partir de medidas de curto prazo e com poucas perspectivas no longo prazo.

Este estudo baseia-se em um levantamento sobre a tomada de decisões de sucesso na gestão estratégica de custos. Para tanto, o *Institute of Management and Administration* realizou pesquisas com diversos gestores norte americanos, os quais apresentaram maneiras que possibilitaram ganhos sustentáveis nos negócios. O estudo desenvolvido pelo *IOMA* também apresenta mudanças significativas no pensamento de redução de custos nos negócios e quais são as novas diretrizes do tema. No entanto, não há como verificar a viabilidade de implantação das melhores práticas de redução de custos realizadas pelo *IOMA*, sem a realização de pesquisa com gestores brasileiros atuantes nesse cenário, com o objetivo de analisar a convergência de idéias quanto às decisões de gestão estratégica de redução de custos. Logo, o motivo pelo qual foi

escolhido o estudo do *Institute of Management and Administration* baseia-se pela experiência de uma fonte independente, a qual possui exclusivas informações sobre o gerenciamento de negócios e o controle de custos sob a visão de melhores práticas de redução.

O presente estudo visa aos gestores de empresas, as quais necessitam implantar um programa de gestão de custos capaz de gerar resultados positivos sem destruir valores, além de contribuir para a geração de conhecimento teórico sobre as melhores práticas de gestão de redução de custos. Este trabalho também se destina aos colaboradores que tem a responsabilidade de gerir os custos de seus processos e de justificarem periodicamente os resultados operacionais aos seus gestores.

Espera-se que os resultados obtidos através deste estudo resultem em informações relevantes para uma melhor compreensão das ações sobre a gestão de redução de custos das organizações. Durante a última crise econômica mundial, as micro, pequenas e médias empresas enfrentaram desafios no mercado para que conseguissem gerir a alta volatilidade que os mercados se encontravam. Este estudo está direcionado para analisar a gestão estratégica de redução de custos e sua aplicabilidade em micro, pequenas e médias empresas, as quais desejam desenvolver planejamentos eficazes no longo prazo.

Os resultados obtidos pelo estudo serão destinados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas com o objetivo de também fornecer informações adicionais sobre as melhores práticas na gestão estratégica de custos. A divulgação das informações contidas nesse trabalho será disponibilizada nas plataformas de relacionamento da universidade, bem como em ambientes virtuais com o intuito de colaborar com o desenvolvimento de novas práticas para as decisões estratégicas relacionadas à redução de custos.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as melhores práticas de redução de custos realizada pelo *Institute of Management and Administration (IOMA)* e sua viabilidade de implementação em micro, pequenas e médias empresas do Rio Grande do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desse trabalho são:

- a) analisar as decisões estratégicas de redução de custos apresentados nas melhores práticas do *IOMA*;
- b) identificar as estratégias de gestão de redução de custos aplicáveis às organizações brasileiras;
- c) elaborar pesquisa qualitativa com gestores e consultores sobre a tomada de decisões frente à redução de custos nas empresas;
- d) associar e mensurar quais foram as decisões de redução de custos e divergências de dados apontados nos resultados da pesquisa;
- e) comparar os dados do estudo do *IOMA* com a pesquisa realizada em campo a partir dos dados coletados com gestores e consultores;
- f) elaborar um plano comparativo das decisões de gestão de redução de custos dos gestores e consultores com as melhores práticas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE GERENCIAL

Ao se analisar a evolução da sociedade em geral e das organizações empresariais comerciais, industriais e prestadoras de serviços, observa-se que a Contabilidade Gerencial se desenvolveu como o instrumento fundamental de apoio ao gerenciamento das informações úteis às atividades organizacionais. Leone e Leone (2007, p. 17) definem a Contabilidade Gerencial como: “[...] mensura e relata informações financeiras, bem como outros tipos de informações que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização”. Atkinson et al. (2008, p. 67), definem a Contabilidade Gerencial da seguinte forma:

É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos. O processo deve ser orientado pelas necessidades de informação interna e deve dirigir suas decisões operacionais e de investimento.

No entender de Ludícibus (1998, p. 15):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A Contabilidade Gerencial fornece informações para os administradores tomarem suas decisões e torna-se ferramenta fundamental para manutenção do desempenho financeiro da empresa. Segundo Leone e Leone (2007, p. 21) a contabilidade gerencial pode ser analisada da seguinte maneira: “[...] se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras informações financeiras e não financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisão”.

Para que se consiga gerenciar a organização, é necessário obter informações financeiras e operacionais com propósitos internos e o objetivo de auxiliar nas seguintes decisões, sendo para Atkinson et al. (2008) os seguintes:

- a) melhorar a qualidade das operações;
- b) reduzir o custo das operações;
- c) aumentar a adequação das operações às necessidades do cliente.

Logo, as características da Contabilidade Gerencial descrevem-se por ações e interpretações estratégicas que visam à gestão das operações das empresas.

Tabela 1 – Características da contabilidade gerencial

Processo	Características
Identificação	Reconhecimento e avaliação das transações empresariais e outros eventos econômicos por ação contábil apropriada.
Mensuração	Quantificação, incluindo estimação das transações empresariais ou de outros eventos econômicos ocorridos ou as previsões sobre o que possa ocorrer.
Acumulação	Sistematização de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar as transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos.
Análise	Determinação das razões para a atividade relatada e seu relacionamento com outros eventos e circunstâncias econômicas.
Preparação e Interpretação	Coordenação da contabilidade e/ou planejamento dos dados para fornecer informações apresentadas de forma lógica, que inclui, se apropriadas, as conclusões extraídas desses dados.
Comunicação	Preparação de relatórios pertinentes à administração e a outros usuários internos e externos.
Planejamento	Quantificação e interpretação dos efeitos das transações planejadas e de outros eventos econômicos sobre a organização; o planejamento, que inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais, requer que o gestor forneça informações históricas quantitativas e prospectivas para facilitá-lo; isso inclui participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, no estabelecimento de metas alcançáveis e na escolha de meios apropriados para monitorar o cumprimento dessas metas.
Avaliação	Julgamento das implicações dos eventos históricos e esperados e ajuda na escolha do curso de ação ótimo; a avaliação inclui transformar dados em tendências e relacionamentos; comunicação pontual e efetiva das conclusões extraídas das análises.
Controle	Garantia da integridade das informações financeiras concernentes às atividades e aos recursos de uma organização; monitoramento e mensuração do desempenho e indução de quaisquer ações corretivas exigidas para retornar a atividade a seu curso planejado; fornecer informações aos executivos em suas áreas operacionais e funcionais que possam ser usadas para atingir o desempenho desejável.
Assegurar Recursos de Responsabilização	Implementar um sistema de relatórios que esteja alinhado às responsabilidades organizacionais e contribua ao uso efetivo dos recursos e mensure o desempenho da administração; transmitir as metas e os objetivos da administração em toda a organização na forma de atribuição de responsabilidades, base para identificar a responsabilização; fornecer um sistema contábil e de relatórios que acumule as receitas, as despesas, os ativos, as obrigações e relacione as informações quantitativas aos gerentes que terão melhor controle sobre esses elementos.
Relatórios Externos	Preparar relatórios financeiros baseados em princípios contábeis geralmente aceitos ou em outras bases apropriadas a grupos não administrativos, como acionistas, credores, órgãos regulatórios e autoridades tributárias; participar no processo de desenvolvimento dos princípios contábeis que formam a base dos relatórios externos.

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2008)

A informação gerencial contábil orienta as várias funções organizacionais e, segundo Atkinson et al. (2008, p. 45) o fluxo comporta-se da seguinte forma:

No nível operacional, a informação é desagregada e frequente, é mais física e operacional do que financeira e econômica. À medida que a informação passa para outro nível da organização, os gerentes intermediários supervisionam o trabalho e tomam decisões sobre recursos financeiros e físicos, produtos, serviços e clientes. Esses gerentes usam essa informação para receber sinais de alerta sobre aspectos das operações que estejam diferentes do esperado. Também usam a informação contábil gerencial para ajudá-los a fazer melhores planos e tomar melhores decisões. Os executivos dos níveis organizacionais mais elevados recebem a informação contábil gerencial com o resumo das transações e dos eventos que ocorrem dos níveis de operador, cliente e departamento. Usam essa informação para apoiar as decisões com consequências em longo prazo para a organização. Os altos executivos usam quase exclusivamente a informação financeira. Essa informação agregada é utilizada na avaliação da economia global dos eventos que ocorrem no interior da organização.

Com um ambiente muito mais competitivo, os gerentes das empresas precisam ter informações precisas e relevantes sobre seus custos reais. Para tanto, as empresas manufatureiras precisam da informação contábil, conforme Atkinson et al. (2008), para:

- a) auxiliar os engenheiros de produção para melhoria nos desenhos dos produtos, objetivando a fabricação com eficiência;
- b) sinalizar quando as melhorias em qualidade, eficiência e velocidade forem necessárias nas operações de manufatura;
- c) orientar as decisões de mix de produtos;
- d) optar pela escolha de fornecedores alternativos;
- e) negociar com os clientes sobre preço, características de produto, qualidade, entrega e serviços.
- f) utilizar sistemas de controle operacional para melhorias de custo, qualidade e atividades de redução de tempo de processo de seus funcionários.

Na mesma linha, os gerentes de empresas de serviços necessitam:

- a) mensurar o custo e a rentabilidade de suas linhas de produtos, segmentos de mercado e produtos individuais e de clientes;
- b) utilizar sistemas de controle operacional para melhorias de custo, qualidade e atividades de redução de tempo de processo de seus funcionários.

Para Atkinson et al. (2008), os desafios atuais de mercado exigem que os planejamentos da contabilidade gerencial centrem seus esforços nos clientes, para que as informações sejam direcionadas para a área gerencial e estratégica da empresa. A utilização de informações financeiras e contábeis nas organizações promove a melhoria contínua do desempenho, a qual é necessária para uma organização garantir competitividade. Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 22), a contabilidade gerencial pode também ser analisada da seguinte forma: “A contabilidade gerencial adota um enfoque, em grande parte, dos aspectos internos da empresa: compras, processos de produção e comercialização, funções, produtos e clientes. Segundo Atkinson et al. (2008), a melhoria contínua refere-se aos processos pelos quais os funcionários solucionam e buscam métodos para reduzir e eliminar desperdícios, melhorar a qualidade e reduzir defeitos. O monitoramento do desempenho atual da organização com o uso de sistemas de controle operacionais fornecem o *feedback* necessário para a melhoria contínua.

2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade é a atividade que produz informações a partir dos custos dos processos organizacionais. Leone e Leone (2007, p. 18) afirmam que a contabilidade de custos pode assim ser definida: “[...] mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”. Com o aumento da competitividade, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Sendo assim, Martins (2003, p. 16), define a contabilidade de custos da seguinte forma:

A contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente as suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.

Em síntese, Schier (2006, p. 25) apresenta a contabilidade de custos como uma variável que: “[...] é uma técnica utilizada para identificação e mensuração dos custos dos produtos em todo o processo produtivo, aquisição de mercadorias para revenda e custos para prestação de serviços, além de uma forma para proporcionar o seu controle”. Sendo assim a contabilidade de custos possui um conjunto de características que abrangem diversas variáveis em uma organização e corroboram no sentido de controlar e inspecionar constantemente os custos das operações diretas em um negócio.

Leone e Leone (2007, p.15) definem a contabilidade de custos como: “[...] uma atividade que produz informações de custos para alguém que tem, por função, a gestão dessas informações”. Já para Martins (2003, p. 15), a contabilidade de custos pode produzir informações, mas possui como objetivo central: “No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”. Logo, a contabilidade de custos transformou-se ao longo dos anos em uma importante ferramenta de controle e também de decisões gerenciais.

A partir das transformações que ocorreram sobre a contabilidade de custos, foi possível a obtenção de outros atributos os quais proporcionam dados para o estabelecimento de padrões e na tomada de decisões sobre as atividades da organização. Para Leone e Leone (2007, p. 39), o ramo de atuação da contabilidade de custos pode ser assim descrito:

A contabilidade de custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Quanto à conceituação de custos, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 22) afirmam: “Os custos são gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços”. Segundo Martins (2003), o conhecimento dos custos é vital para os negócios de uma organização visto que é possível saber se, dado preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir custos.

As empresas realizam uma série de gastos durante suas atividades, os quais devem ser analisados, classificados e registrados pela administração. Os gastos,

segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010), devem ser classificados em três grandes grupos: investimentos, custos e despesas. Antes de controlar, a empresa necessita identificar quais os custos que seus processos de negócios possuem.

Segundo Leone e Leone (2007), a contabilidade de custos prepara dados de custos para os diversos níveis gerenciais e produz informações, dependendo das necessidades de cada departamento.

Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010), é possível identificar e classificar os custos presente nas atividades produtivas das empresas, conforme segue:

- a) custos fixos: são custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada da empresa, independentemente do volume produtivo e/ou serviço. No entanto, para que sejam alocados corretamente os custos fixos para os departamentos, devem ser criados critérios de rateios determinados pela administração;
- b) custos variáveis: são custos que possuem uma relação direta com o volume de produção e/ou serviço e variam na medida em que o volume das atividades da empresa aumenta. A alocação dos custos variáveis aos produtos e/ou serviços é realizado de forma direta pelas empresas, sem a necessidade de utilizar critérios de rateio;
- c) custos diretos: são custos que podem ser quantificados e identificados no produto e/ou serviço e não dependem de critérios de rateios para que sejam alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados. Os custos diretos, na maioria das empresas, compõem-se por materiais diretos (componentes e outros materiais necessários à produção, ao acabamento e à apresentação final do produto e/ou serviço) e mão de obra direta (trabalho aplicado diretamente no desenvolvimento do produto e/ou serviço, sendo adicionados por encargos sociais e provisões);
- d) custos indiretos: são custos não identificados nos produtos e/ou serviços, os quais não podem ser apropriados de forma direta. Os custos indiretos devem ser alocados de acordo com critérios de rateios definidos pela empresas e são classificados de acordo com sua natureza por mão de obra indireta (representada pelo trabalho realizado nos departamentos de auxílio nas atividades produtivas da empresa), materiais indiretos (materiais empregados

nas atividades de auxílio de produção e/ou serviço) ou outros custos indiretos (custos existentes em razão da existência do setor produtivo ou de serviço).

Algumas bibliografias diferem quanto à classificação de gastos em uma empresa. Diante disso, quanto aos gastos, Martins (2003, p. 17) classifica da seguinte forma:

É um conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com a compra de matérias primas, gastos com mão de obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos na compra de imobilizado, etc. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento.

É evidente que as empresas precisam identificar seus custos para poder controlá-los corretamente, com o objetivo de comparar o realizado com o projetado e analisar as diferenças, identificando as causas e tomando decisões para eliminar ou reduzir as diferenças. Martins (2003) salienta que os custos também representam gastos em uma empresa, mas é reconhecido como tal desde que seja classificado no momento da utilização dos fatores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Quanto à definição do termo controle nas empresas, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 162) afirmam: “Controle, em seu amplo contexto, deve ser entendido como um conjunto de normas e procedimentos administrativos adotados por uma organização, para a proteção dos bens e direitos.” Logo, a contabilidade de custos passa a ser utilizada como forma de controle nas atividades da organização e no auxílio a mensuração de cada processo resultante.

A contabilidade de custos insere-se principalmente na redução de custos, visto que Leone e Leone (2007) a definem como uma das preocupações e um dos objetivos principais na execução das atividades na área da contabilidade de custos. Leone e Leone (2007) também afirmam que a contribuição da contabilidade de custos na redução de custos é incontestável, visto que é dela a parte responsável pela produção das informações gerenciais para a determinação de muitas rentabilidades e para o planejamento e controle dos recursos. Sendo assim, a contabilidade de custos está ligada aos procedimentos tanto eventuais quanto permanentes da redução de custos, pois visa à utilização do controle constante das operações e mensura cada atividade para apoio à decisão gerencial. A evolução que a contabilidade de custos proporcionou

nas atividades estratégicas levou a transformação de outras áreas da contabilidade que convergem com o controle e o apoio à decisão em relação aos custos.

2.3 A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos compreende por uma análise vista sob um contexto mais amplo de uma organização com a utilização de informações de custos para apoio ao processo estratégico. Conforme Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos (*SCM – Strategic Cost Management*) é uma análise de custos ampliada, onde os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Pode ser definida como o uso estratégico de dados de custos para desenvolver e formular estratégias gerenciais eficazes que possam maximizar o desempenho da gestão global da empresa. Para Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos utiliza os dados de custos com o objetivo de apoiar o processo de gestão estratégica. Leone e Leone (2007, p. 16) caracterizam a gestão estratégica de custos como: “o uso de informações provenientes da contabilidade, tanto para atender a uma gestão estratégica (normalmente de uma operação de longo prazo – ou para atender a uma necessidade operacional de curto prazo”. Outra definição apresentada por Leone e Leone (2007) é a de que a gestão estratégica de custos usa os dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores, as quais produzirão uma vantagem competitiva sustentável. Logo, não se trata apenas de reduzir os custos com a finalidade de minimizar a estrutura de custos em relação à concorrência, mas sim de fortalecer o posicionamento estratégico da empresa no mercado que compete.

A partir dessa perspectiva, é possível utilizar os dados de custos para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável. Para Shank e Govindarajan (1995), o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da integração de temas da gestão estratégica, dentre os quais:

- a) análise da cadeia de valor;
- b) análise de posicionamento estratégico;
- c) análise de direcionadores de custos.

Esses temas de gestão estratégica representam correntes de pesquisas e de análises em que a informação de custos é moldada sob uma visão dessemelhante das perspectivas da contabilidade gerencial tradicional (Shank e Govindarajan, 1995).

A estrutura da gestão estratégica de custos é construída a partir da abordagem de Porter, mas também considera de forma explícita a análise financeira da empresa.

Tabela 2 – Paradigmas: Contabilidade Gerencial Versus a Gestão Estratégica de Custos

	O Paradigma da Contabilidade Gerencial	O Paradigma da Gestão Estratégica de Custos
A maneira mais útil de analisar os custos	Em termos de: produtos, clientes e funções; Com um grande enfoque interno; O valor agregado é um conceito chave.	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte; Com um grande foco externo; O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito.
O objetivo da análise de custos	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução dos problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto.
A compreensão sobre o comportamento dos custos	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos estruturais e direcionadores de custos de execução.

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1995)

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010) afirmam que a gestão estratégica de custos vem sendo utilizada nos últimos tempos para comprovar a integração que deve haver internamente nas organizações entre a gestão de custos e a gestão da empresa. Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 294) definem a gestão estratégica de custos da seguinte forma:

Tradução da expressão inglesa *Strategic Cost Management (SCM)* é, em síntese, uma abordagem para melhoria contínua de desempenho, ao utilizar informações mais relevantes para as tomadas de decisões, em comparação com as abordagens tradicionais das análises de custos. Uma vez integrado aos processos de administração e da controladoria, a gestão estratégica proporciona as seguintes vantagens geradas a partir da visualização da organização por meio de novos e diferenciados ângulos: um poderoso instrumento para tomada de decisão, a focalização dos esforços de melhoria

com resultados mensuráveis e o aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 324) resumem a gestão estratégica de custos como:

Uma abordagem para a melhoria contínua de desempenho, que utiliza as informações mais relevantes para as tomadas de decisões, em comparação com as abordagens tradicionais das análises de custos. Designa a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo.

Logo, a gestão estratégica de custos tem por objetivo corroborar para que a organização atinja a vantagem competitiva em seus negócios, visto que são considerados como elementos estratégicos mais importantes o crescimento sustentável e a visão de longo prazo. A partir de uma compreensão sofisticada sobre a estrutura de custos de uma empresa é possível conquistar a competitividade no mercado e integrar a gestão estratégica de custos aos processos da gestão da empresa como um todo.

2.3.1 A Cadeia de Valor

Na estrutura da gestão estratégica de custos, encontra-se o enfoque da cadeia de valor, o qual Shank e Govindarajan (1995, p. 59) definem da seguinte forma: “Cada empresa deve ser entendida no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte.” Segundo Porter (1989), uma unidade empresarial pode desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com base no custo ou na diferenciação, ou em ambos. Essas afirmações embasam o gerenciamento de custos com eficácia em um enfoque amplo, externo à empresa, sendo considerado como cadeia de valor. Para Shank e Govindarajan (1995, p. 14), a cadeia de valor insere-se na gestão estratégica de custos da seguinte forma:

A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Este enfoque é externo à empresa, vendo cada empresa no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte, desde os componentes de matérias primas básicas até os consumidores finais.

Shank e Govindarajan (1995), afirmam que muitos dos problemas de gestão de custos são mal compreendidos devido à falha em se reconhecer o impacto da cadeia de valor global, muitas oportunidades de gestão de custos são desperdiçadas da mesma maneira. Desta forma, a análise da cadeia de valor é fundamental para encontrar exatamente o valor que pode ser aumentado ou os custos reduzidos.

A análise e identificação da cadeia de valor são assim descritas por Shank e Govindarajan (1995, p. 73):

O ponto de partida da análise de custos é definir a cadeia de valor de um setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor. Estas atividades são as peças com as quais as empresas do setor criam um produto de valor para os compradores. Cada atividade de valor incorre em custos, gera receitas e relaciona ativos no processo. Depois de identificar a cadeia de valor, devem ser atribuídos custos operacionais, receitas e ativos às atividades de valor individuais. Para as atividades de valor intermediárias as receitas devem ser atribuídas ajustando-se os preços internos de transferência para os preços competitivos de mercado. Com essas informações, é possível calcular o retorno sobre ativos para cada atividade de valor.

A partir do cálculo do retorno sobre os ativos sobre cada atividade de valor da empresa é possível identificar os direcionadores de custos, os quais definidos por Shank e Govindarajan (1995) como os direcionadores que identificam as variações de custos de cada atividade de valor.

Conforme Shank e Govindarajan (1995), a identificação da cadeia de valor e o diagnóstico dos direcionadores de custos de cada atividade de valor possibilitam atingir a vantagem competitiva sustentável a partir do controle eficiente dos direcionadores de custo ou através da reconfiguração da cadeia de valor. Sendo assim, os esforços para a redução dos custos e o aumento da diferenciação são possíveis na visão de Shank e Govindarajan (1995), desde que sejam controlados rigorosamente os custos, receitas e ativos em cada atividade de valor frente aos concorrentes. Logo, o controle presente nas atividades da gestão estratégica de custos é fundamental para o alcance dos objetivos específicos organizacionais.

2.3.2 O Posicionamento Estratégico

A informação contábil interna em uma empresa auxilia o desenvolvimento e a implementação de estratégias gerenciais. Segundo Shank e Govindarajan (1995), as

diferentes estratégias influenciam o processo de controle gerencial, sendo que para uma execução eficaz, são exigidos diferentes habilidades, perspectivas e comportamentos. Logo, o posicionamento estratégico da empresa pode influenciar de modo significativo o papel da análise de custos. A importância quanto ao processo de planejamento estratégico é definido por Shank e Govindarajan (1995, p. 121):

Quando o ambiente é incerto, o processo de planejamento estratégico é especialmente importante. A gerência precisa concentrar-se mais em como lidar com as incertezas e geralmente exige uma visão mais ampla de planejamento do que é possível no orçamento anual. Se o ambiente for estável, pode não haver processo de planejamento estratégico ou apenas um plano estratégico genérico. Assim, o processo de planejamento estratégico é mais importante e fundamental para as unidades de negócios com estratégia de aumentar participação no mercado, em comparação com a estratégia de maximizar ganhos e fluxo de caixa de curto prazo. Contudo, os planos estratégicos para as unidades empresariais que optaram pela estratégia de maximizar ganhos e fluxo de caixa de curto prazo podem ser necessários porque o plano estratégico global da empresa deve englobar todas as suas unidades a fim de equilibrar de forma eficaz os fluxos de caixa.

Assim, o posicionamento estratégico proporciona às empresas a definição de combinações de estratégias e não apenas uma estratégia geral. Nesse contexto, Shank e Govindarajan (1997) abordam que desenvolver a análise de custos como estratégia significa essencialmente entender a totalidade da cadeia de valor e captar todo o potencial de geração de negócios. Nesse aspecto, a empresa direciona sua posição em relação à concorrência e aproveita as oportunidades de seu mercado.

2.3.3 Os Direcionadores de Custos

No gerenciamento estratégico de custos, o custo é causado e direcionado por muitos fatores e de maneira complexa. O conceito dos direcionadores estratégicos de custos é apresentado por Shank e Govindarajan (1995, p. 193) da seguinte maneira: “Compreender o comportamento do custo significa entender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação de uma determinada situação”.

Shank e Govindarajan (1995) afirmam que há pelo menos cinco escolhas estratégicas da empresa, as quais direcionam a posição de custos para qualquer grupo de produto, sendo estas:

- a) escala: o tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de *marketing*;
- b) escopo: o grau de integração vertical;
- c) experiência: qual é o nível de conhecimento que a empresa possui sob o que está fazendo agora;
- d) tecnologia: quais tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa;
- e) complexidade: a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.

A partir das visões apresentadas por Shank e Govindarajan (1995) de que é possível verificar que cada direcionador envolve as escolhas realizadas pela empresa e direciona o custo do produto, podem ser consideradas as seguintes idéias chave:

- a) o indicador de volume não é a forma mais útil para explicar o comportamento de custos para a análise estratégica;
- b) em uma visão estratégica, a posição de custos pode ser analisada a partir das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;
- c) os direcionadores estratégicos não são igualmente importantes em todos os momentos da empresa;
- d) para cada direcionador de custos há uma estrutura de análise de custos específica que é fundamental para se compreender a posição de uma empresa.

Segundo, Wileman (2009, p. 6) a gestão estratégica de custos visa os seguintes objetivos:

A gestão de custos realmente é estratégica. Não é uma questão de escolher entre crescimento e corte de custos. Ser um bom gerente de custos lhe fornece a base para ser estratégico. Isso lhe dá tempo para cometer erros e criar receitas, margem para vencer o preço dos concorrentes e fundos para superar seus investimentos.

Shank e Govindarajan (1995) esclarecem que no gerenciamento estratégico são visualizadas as causas da ocorrência dos custos, ou quais seus direcionamentos, por

muitos fatores que se inter relacionam de formas complexas. No processo de gestão estratégica de custos, a análise de direcionadores de custos representa um fator importante para o desenvolvimento e formulação de estratégias competitivas. O conhecimento dos fatores que direcionam os custos oferece aos gestores a oportunidade de controlar e produzir melhorias com o objetivo da redução de custos.

Portanto, a gestão estratégica de custos tem por objetivo auxiliar as empresas a criarem suas vantagens competitivas e em consequência disso, atingir a sobrevivência e continuidade dos negócios com visões de longo prazo. A compreensão do comportamento dos custos sob uma visão estratégica fortalece a posição da empresa frente aos custos e também em relação aos seus competidores.

2.4 A REDUÇÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

O gerenciamento de custos é altamente priorizado durante períodos de crise e recessão econômica de mercados, visto que o objetivo dos gestores é atingir rapidamente uma adaptação dos custos sem que ocorra redução em atividades fundamentais para a organização. Leone e Leone (2007, p. 184) definem a redução de custos da seguinte forma: “[...] é todo o trabalho sistemático que tem por finalidade o exame contínuo das atividades operacionais e administrativas em busca de reduzir o consumo de recursos”. As empresas, segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010, p. 38) devem:

Além do pleno conhecimento e controle dos custos de produção, é necessário identificar as possibilidades de melhorias de processos que resultem em identificação e eliminação de desperdícios que oneram o custo da produção e reduzem a lucratividade ou a competitividade das empresas.

Leone e Leone (2007, p. 185) afirmam que a redução de custos se insere na estratégia dos negócios da seguinte forma: “... os custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos e que, realizando as mesmas atividades com menos recursos e, portanto, menores custos, significa que a empresa está tornando-se mais eficiente”.

Martin (1998, p. 6) comenta sobre a redução estratégica de custos:

Sabendo disto, a direção das empresas vem, nos últimos tempos, buscando uma metodologia, que permita reduções relevantes de custos e que, até onde for possível, minimize os riscos de sua implantação, preservando a posição de mercado da firma e mantendo incólumes os recursos que são essenciais para seu desenvolvimento futuro.

No mercado corporativo, existem diversos métodos para criação de programas de redução de custos com base em diferentes categorias. O *Institute of Management and Administration*, o qual desenvolve estudos sobre as melhores práticas de redução de custos, corrobora ao estudo como um parâmetro de informações estratégicas e de decisão. Para *Institute of Management and Administration* (2006), as principais categorias para implantação de um programa de redução de custos são:

- a) eliminação de perdas e processos em duplicidade;
- b) implementação de melhores práticas;
- c) implantação de tecnologia onde é possível atingir resultados;
- d) criação de operações virtuais a partir da tecnologia da informação.

Evidentemente, o planejamento de um programa de redução de custos inicia a partir da eliminação de perdas, dos processos em duplicidades e das melhores práticas, visto que a tecnologia deve suprir essas necessidades e também requerer altos investimentos da empresa. Para o *Institute of Management and Administration* (2006), os colaboradores das empresas são os mais hábeis para identificar a redução de custos, porém é necessário que os gestores apresentem de maneira clara, a todos os seus colaboradores, onde que a redução de custos fará parte dos objetivos estratégicos da empresa. Sem a prévia informação a todos os colaboradores de maneira clara e objetiva feita pelos gestores, a redução de custos pode-se tornar um fator de instabilidade no ambiente de trabalho. Leone e Leone (2007, p. 186) definem da seguinte forma a redução de custos: “Reduzir custos significa, na verdade, reduzir e controlar o uso dos recursos mais dispendiosos, sendo que alguns são mais visíveis do que outros”. No entanto, Padovese (2009, p. 427) descreve algumas considerações sobre a implantação de redução de custos como: “Para que a redução de custos seja eficaz, ela deve ter um caráter de permanência e generalidade, ou seja, a redução de custos não pode ser episódica, temporária ou parcial”.

Para Martin (1998, p. 6) a redução estratégica de custos também objetiva-se da seguinte forma:

Como o objetivo da redução estratégica de custos é reduzir ao máximo o consumo de recursos de uma empresa, preservando suas estratégias e posição competitiva, ela precisa de uma fundamentação conceitual, que lhe permita apreender em toda sua extensão a complexa relação entre as estratégias e custos. Essas bases conceituais se encontraram em três formas encadeadas e interdependentes de entender e analisar as empresas, que denominamos óticas. Elas são relativas: (1) à produção de valor; (2) aos processos e atividades; (3) aos recursos empregados, cujo consumo gera custos operacionais; e (4) ao financiamento, que determina um custo pelo uso dos recursos no tempo, os custos financeiros.

Cada vez mais, as empresas desenvolvem projetos para a eliminação de desperdícios em atividades organizacionais e segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010), o desperdício é algo que não adiciona valor ao produto final sob a ótica do consumidor. Logo, atividades que não agregam valor devem ser identificadas e eliminadas e os gastos podem ser eliminados sem o prejuízo da qualidade e a quantidade da produção de bens e serviços.

Atkinson et al. (2008, p. 45) define os custos e sua redução da seguinte maneira:

Os custos refletem os recursos que a organização usa para fornecer produtos ou serviços. Realizar as mesmas coisas com menos recursos e, assim, reduzir os custos significa que a organização está tornando-se mais eficiente. O custo é importante em razão do relacionamento entre o custo de um produto e seu preço. No longo prazo, o preço recebido por um produto deve cobrir seus custos ou a organização deixará de fabricá-lo. Desde que os clientes comprarão o produto com o menor preço, se as demais coisas permanecem iguais, manter o custo ao nível mínimo proporciona forte vantagem competitiva a uma organização.

No processo de melhoria contínua, as organizações, de acordo com a visão de Bornia (2001, p. 27) devem:

[...] a eliminação do desperdício é peça de fundamental importância. Se quiser sobreviver no mercado moderno, a empresa é obrigada a trabalhar continuamente para eliminar o desperdício, entendendo-se por desperdício todo insumo consumido de forma não eficiente e não eficaz, desde materiais e produtos defeituosos até atividades desnecessárias. Além do desperdício, existem algumas atividades que são imprescindíveis à fabricação do produto, mas que não agregam valor a ele, como a preparação de máquinas e a movimentação de materiais. Embora não possam ser eliminadas completamente, podem e devem ser melhoradas, restringindo-se ao mínimo possível e merecendo, então, tratamento análogo aos desperdícios.

Segundo Leone e Leone (2007), a manutenção dos custos em um patamar mínimo, resultará em uma organização com uma poderosa vantagem competitiva. Com

isso, a análise de custos nas organizações pode avaliar o impacto financeiro das decisões gerenciais e possibilitar a sobrevivência do negócio em um ambiente globalizado e competitivo, conforme Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010).

2.5 O CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial está cada vez mais presente nas estratégias de gestão de redução de custos. Segundo Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos, fazendo com que esse conjunto demande recursos e estrutura para o desenvolvimento de negócios das empresas.

Certo et al. (2005, p. 132) definem as atribuições dos administradores no controle gerencial como:

[...] para controlar, os administradores devem conhecer com clareza os resultados esperados de uma ação em particular. Somente assim é possível determinar se o que foi previsto realmente está ocorrendo e quais as mudanças serão necessárias para garantir que os resultados desejados sejam alcançados. Os administradores controlam para garantir que os planos se tornem realidade; portanto, eles precisam entender o que de fato foi planejado.

No entanto, gestores criticam periodicamente de que a informação financeira encontra-se atrasada e muito agregada, não medindo a realização das metas no curto prazo quanto aos indicadores de orientação para o desempenho financeiro futuro. Segundo Atkinson et al. (2008, p. 654), o controle financeiro e gerencial pode ser assim descrito:

Se usado corretamente, os resultados financeiros proveem uma ajuda crucial na avaliação da viabilidade da empresa no longo prazo e na identificação de processo que precisam de melhorias. Essa é uma ferramenta a ser apoiada por outras ferramentas, uma vez que esse é somente um resumo de desempenho.

No entanto, algumas considerações devem ser estabelecidas quando a existência do controle financeiro em uma organização. Conforme Atkinson et al. (2008, p. 653), o controle financeiro pode ser ineficaz pelas seguintes razões:

[...] o controle financeiro enfatiza as medidas financeiras que não avaliam os outros atributos importantes da empresa, como a qualidade do produto, velocidade pela qual ela desenvolve e faz produtos, atendimento ao

consumidor, habilidade para prover um ambiente de mão de obra que motive os funcionários e o grau pelo qual ela cumpre com suas obrigações legais e sociais perante a sociedade.

E como consequência desse processo ineficaz, Atkinson et al. (2008, p. 653) salienta:

Como esses elementos e outros são importantes para o sucesso no longo prazo da empresa, também merecem ser medidos e monitorados. O argumento é que o controle financeiro mede somente os resultados agregados de como ela alcançou seu desempenho financeiro desejado. Logo, um controle eficiente começa com a mensuração e administração dos elementos ou processos que geram retornos financeiros, em lugar de medi-los, simplesmente.

Logo, o controle financeiro avalia o sucesso de uma empresa, medindo e avaliando seus resultados financeiros e focado na análise global de como o controle de operações está trabalhando para melhorar o desempenho organizacional. O controle financeiro deve estabelecer métricas que não tragam prejuízos em seu desenvolvimento e garantir a satisfatória utilização para os fins de um negócio.

Já o controle estratégico é um tipo especial de controle organizacional que se concentra na monitoração e avaliação do processo de administração estratégica, sendo assim definido por Certo et al. (2005, p. 133): “Em essência, esse controle é empreendido para garantir que todos os resultados planejados durante o processo de administração estratégica tornem-se realidade.” A finalidade do controle estratégico é, segundo Certo et al. (2005, p. 133), definido da seguinte maneira: “[...] a finalidade mais importante do controle estratégico está em ajudar a alta administração a atingir as metas organizacionais por meio de monitoração e avaliação do processo de administração estratégica.” Portanto, o controle gerencial contribui para o desenvolvimento sustentável das organizações, visto que possibilita ao administrador mecanismos de mensuração e informações estratégicas para serem utilizadas na tomada de decisão.

2.6 O BENCHMARKING

O sucesso das organizações é baseado pela gestão e essa é definida por Pagliuso (2005) como: “o excelente desempenho e aumento gradativo da competitividade da organização e a consequente perpetuidade dos negócios”. Para

atingir metas e objetivos de gestão, são necessárias técnicas e estratégias que auxiliam nas tomadas de decisões, dentre as quais o *benchmarking* é uma delas.

O termo *benchmarking* originou-se nas análises topográficas e a partir dos anos 70 introduziu-se no mundo dos negócios como um processo de buscar os melhores resultados e, sendo assim, Pagliuso (2005, p. 8) define da seguinte forma:

Método para comparar o desempenho de algum processo, prática de gestão ou produto da organização com o de um processo, prática ou produto similar que esteja sendo executado de maneira mais eficaz e eficiente, na própria ou em outra organização, visando a entender as razões do desempenho superior, adaptar a realidade da organização e implementar as melhorias significativas.

Pagliuso (2005, p. 09) também caracteriza como sendo a base do *benchmarking*:

... a identificação dos níveis de desempenho futuro necessários para que a organização seja competitiva no aspecto comparado. Esses níveis de desempenho indicam a direção que deve ser perseguida. No entanto, somente a descoberta das melhores práticas que efetivamente permitem que a organização atinja esses níveis de desempenho é que vão apoiar a busca dos melhores resultados.

As melhores práticas foram analisadas pelo *Institute of Management and Administration* como sendo diversificadas no ambiente de redução de custos, sendo assim o *benchmarking* necessário para verificação de quais soluções adequadas para cada tipo de negócio. Para Pagliuso (2005), muitas empresas ainda buscam as melhores práticas de mercado somente quando descobrem deficiências em processos, altos custos e baixo nível de satisfação dos clientes. No entanto, as empresas podem utilizar o *benchmarking* como uma ferramenta que busca a referência sobre processos no sentido de promover o aprimoramento das práticas organizacionais internas. Por outro lado, a utilização do *benchmarking* nas empresas ainda se restringe em períodos de crise ou queda do desempenho dos negócios de uma organização.

Sob outra perspectiva, Pagliuso (2005) apresenta o *benchmarking*, na sua essência, como a ferramenta que objetiva quebrar paradigmas e gerar melhorias significativas no âmbito das organizações. Logo, qualquer organização de qualquer setor pode utilizar o *benchmarking* para entender e melhorar suas atividades, utilizando os benefícios dessa ferramenta para as atividades da organização, bem como para o planejamento estratégico.

O *benchmarking* é regido por alguns princípios que formam sua base metodológica e são definidos por Watson (1994) da seguinte forma:

- a) reciprocidade: *benchmarking* é um processo baseado em troca, em relações recíprocas. Assim, é fundamental que as organizações ou parceiros que estão envolvidas em um *benchmarking* estejam dispostos a compartilhar suas informações. É claro que essa troca de informações deve ser negociada previamente, estabelecendo limites bem definidos sobre o que e em que grau ocorrerá esse compartilhamento;
- b) analogia: *benchmarking* envolve comparações de processos, práticas, produtos e até mesmo resultados que devem, necessariamente, ser similares para permitir a comparação e, principalmente, a adaptação dos resultados para as organizações envolvidas. Os objetos da comparação são considerados similares se os conhecimentos intrínsecos existentes podem, direta ou indiretamente, explícita ou implicitamente, ser transferidos aos parceiros de *benchmarking* com a devida adaptação, considerando os contextos culturais, estruturais e organizacionais existentes;
- c) medição: *benchmarking* envolve comparações de desempenhos. Assim, a capacidade de medir o desempenho de um processo, prática de gestão ou produto é essencial para poder identificar qual parceiro possui o melhor resultado;
- d) validade: um processo de *benchmarking* deve seguir o fundamento de gestão baseada em fatos. Para que se possam implementar melhorias significativas nos processos, os dados obtidos em qualquer estudo precisam ser válidos, sob pena de comprometer o estudo e, além de não gerar melhorias no processo, ainda piorá-lo.

Os processos de *benchmarking* em uma organização remetem a fatores externos e de mercado, os quais podem colaborar na definição de estratégias para um negócio. Se adequadamente implantado, o *benchmarking*, segundo Pagliuso (2005), obriga a organização a se comparar com referenciais melhores ou de excelência, possibilitando a quantificação de diferenças de desempenho e permitindo a ação para superação. Logo, a inclusão de modelos externos para o ambiente interno das organizações

possibilita a produção de mudanças com o objetivo de atingir a eficiência e eficácia das atividades. Para Pagliuso (2005), as empresas não podem se dar ao luxo de depender somente dos próprios recursos intelectuais para a sobrevivência do negócio, pois a competitividade requer melhores práticas. As melhores práticas, por sua vez, constituem fator fundamental para a continuidade e desempenho positivo dos negócios já que a melhoria contínua de atividades e processos auxiliam as empresas na busca pela vantagem competitiva no mercado de atuação.

O *benchmarking*, referenciado nos estudos realizados pelo *Institute of Management and Administration*, estimula a implementação de novas práticas e métodos de trabalho que representam melhorias significativas. Segundo Pagliuso (2005), praticar o *benchmarking* no ambiente interno das organizações possibilita o aperfeiçoamento da gestão por meio do aprendizado contínuo e facilita o processo de mudança, apoiando o planejamento estratégico. Logo, a busca de informações para o ambiente interno das organizações pode resultar em resultados positivos nos desempenhos das atividades e também na própria cultura empresarial. As melhores práticas decorrentes do *benchmarking* devem ser analisadas com cautela e muito bem avaliadas pelos gestores de cada tipo de negócio, visto que não basta simplesmente adotar as práticas. O que deve ser realizado é a implementação de soluções e melhores práticas de acordo com os padrões de cada empresa, a fim de conciliar os objetivos estratégicos definidos pelos gestores com novos métodos trazidos do ambiente externo.

2.7 A ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA

A base dos estudos sobre a gestão de redução de custos destaca, principalmente, as práticas de administração estratégica presentes em decisões no longo prazo das atividades de uma organização. Segundo Montgomery e Porter (1998), a estratégia é a busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa. Os gestores utilizam constantemente a estratégia em diversos processos organizacionais com o objetivo de conquistar avanços e promover melhorias internas a partir de novos métodos ou então, a partir de pensamentos conservadores. Certo et al. (2005, p. 2) define a administração estratégica da seguinte forma: “[...] a administração estratégica é definida como um

conjunto propriamente integrado a seu ambiente”. Essa definição sugere que o processo de administração estratégica é contínuo e atua em ambos ambientes internos e externos. Esse ambiente segundo Certo et al. (2005, p. 2) pode ser caracterizado da seguinte maneira: “Uma questão estratégica é um fator ambiental, tanto interno como externo à organização, que pode causar impacto sobre a capacidade dela de atingir seus objetivos.”

Outra definição também apresentada por Certo et al. (2005, p. 17):

A administração estratégica é um processo contínuo e interativo voltado para a manutenção da organização como um todo integrado de forma apropriada a seu ambiente. Esse processo envolve a análise do ambiente, estabelecimento de diretrizes organizacionais, formulação da estratégia, implementação da estratégia e controle estratégico. Também é importante que as principais funções de negócio dentro de uma organização – marketing, operações e finanças – estejam integradas com o processo de administração estratégica e que seja levado em conta o fato de que as operações internacionais e a responsabilidade social podem afetar profundamente o processo de administração estratégica organizacional.

A administração estratégica possibilita a integração do ambiente organizacional, desde que haja um ambiente sustentável e que garanta sua plena eficácia. Segundo Montgomery e Porter (1998 p. 5), a definição de estratégia pode ser assim entendida:

Estratégia é a busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa. Para qualquer empresa, a busca é um processo interativo que começa com o reconhecimento de quem somos e do que temos nesse momento. Seus competidores mais perigosos são os que mais se parecem com você. As diferenças entre você e seus competidores são a base da sua vantagem. Se você participa do mercado e é auto suficiente, pode já ter uma vantagem competitiva, não importa se pequena ou sutil. De outra forma, já estaria perdendo gradualmente os clientes mais rapidamente do que ganhando. O objetivo deve ser aumentar o escopo de sua vantagem, o que só pode acontecer se alguém perder com isso.

A partir da criação das metas organizacionais é possível convergir os objetivos da organização com os da administração. As estratégias organizacionais são formuladas, segundo Certo et al. (2005, p. 72):

[...] pela alta administração e projetadas para alcançar os objetivos globais da empresa. Em primeiro lugar, as estratégias gerais devem ser selecionadas e desenvolvidas. Depois, devem se definir e decidir o papel das diversas linhas de negócios da organização e quais recursos são alocados entre si.”

Já o administrador estratégico bem sucedido é definido por Certo et al. (2005, p. 13) como: “[...] ser capaz de analisar as principais funções do negócio dentro da organização e entender como elas afetam o processo de administração estratégica e de que maneira devem ser integradas a ele.”

Quando a sobrevivência de uma organização está ameaçada e ela não compete com eficiência no mercado, frequentemente são necessárias estratégias de redução de custos. Segundo Certo et al. (2005), as estratégias de redução de custos podem ser assim destacadas:

- a) estratégia de rotatividade: essa estratégia é usada quando uma organização está funcionando de maneira adequada, mas ainda não chegou a um estágio crítico. Normalmente, implica não apenas livrar-se de produtos e/ou serviços não lucrativos, com a finalidade de reduzir a força de trabalho e os canais de distribuição, como também procurar outras maneiras de tornar a organização mais eficiente. Se a rotatividade for bem sucedida, a organização poderá, então, concentrar-se nas estratégias de crescimento;
- b) estratégia de desinvestimento: essa estratégia caracteriza-se por vender negócios ou transferi-los para organizações separadas. O desinvestimento é usado quando um negócio em especial não está sendo bem conduzido pela organização ou não atinge os objetivos especificados para ele. Também pode ser usado para melhorar a posição financeira da organização;
- c) estratégia de liquidação: nessa estratégia, o negócio é encerrado e seus ativos, vendidos. A liquidação é a última estratégia de redução de custos posta em prática, porque normalmente resulta em perdas para acionistas e empregados. No entanto, numa organização com diversos negócios, a perda de um deles provoca menos impacto negativo do que provocaria numa organização de negócio único.

Mesmo com estratégias de redução de custos, são necessários investimentos e mudanças em determinadas áreas da organização, fato este que Montgomery e Porter (1998) destacam como segue abaixo:

Investindo recursos, a estratégia procura fazer mudanças rápidas em relacionamentos competitivos. Apenas duas inibições, fundamentais moderam

esse caráter revolucionário. Uma é o fracasso, que pode ser tão amplo em suas consequências quanto o sucesso. O sucesso depende normalmente da cultura, das percepções, atitudes e comportamento característico dos competidores e da consciência que têm da presença dos demais.

Outro fator que influencia a estratégia nas empresas é a cultura organizacional corporativa, a qual pode ser definida por Certo et al. (2005) como:

[...] um conjunto de valores e crenças compartilhados que influencia a efetividade da formulação e da implementação da estratégia. A importância da cultura organizacional para a execução de estratégias é tal que influencia o comportamento dos funcionários e, espera-se, que os motive a atingir ou ultrapassar os objetivos organizacionais.

Os tipos de estratégia, dentre os quais a liderança de custo, são assuntos abordados neste trabalho e destacados por Luecke (2009, p. 55) como segue:

A liderança de baixo custo preparou a estrada para o sucesso de muitas empresas. Seu sucesso deveu-se a sua capacidade de fornecer bens a preços baixos; e elas desenvolveram essa capacidade, mantendo suas estruturas de custo muito mais baixas do que as dos concorrentes tradicionais. Nesta estratégia, o produto ou serviço em geral é o mesmo oferecido pelos rivais. No entanto, os clientes acreditam que conseguirão os mesmos itens mais baratos em empresas que destacam essa maneira de liderar custos.

Segundo Luecke (2009), a chave para o sucesso no uso da estratégia de baixo custo é fornecer o nível de valor esperado pelo cliente a um custo que garanta um nível adequado de lucratividade. Esse nível de valor esperado é proporcionado pela empresa através de diversas lideranças estratégicas. Para Luecke (2009, p. 56) as empresas desenvolvem sua liderança em baixos custos da seguinte maneira: “[...] em geral tentará fazer isso por meio da eficiência operacional, pressionando os fornecedores a baixar os preços, entre outras formas.”

Luecke (2009, p. 57), considera que o pleno funcionamento da estratégia de baixo custo é atingido a partir das seguintes considerações:

A chave para obter a liderança de baixo custo é manter os custos de fornecimento de bens e serviços mais baixos do que os da concorrência. Esse é um desafio constante, uma vez que os concorrentes estarão trabalhando arduamente para reduzir os custos a níveis inferiores aos seus.

Para Luecke (2009), os meios para atingir a estratégia de baixo custo são diversos, mas é possível com o desenvolvimento na cultura da empresa de programas

de melhoria contínua de eficiência operacional, maior exploração da curva de experiência e definir uma cadeia de fornecedores imbatíveis. A partir dessas considerações, sustentam-se os objetivos de trabalhar a liderança de baixo custo nas empresas para atingir a diferenciação no mercado. Logo, a presença da estratégia nas práticas de gestão de custos impõe a integração dos gestores e de todos os membros da organização a convergirem os pensamentos e direcionar a organização para ganhos de vantagem competitiva.

2.8 OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Os sistemas de apoio à gestão suportam as atividades das organizações e contribuem no auxílio à tomada de decisão. Para Padovese (2007), um sistema de informações gerenciais apresenta um bom desempenho quando ocorre a correta integração com outros sistemas de apoio que a companhia possui. Não há como basear-se em um sistema de informações gerenciais sem que haja informações integradas que possibilitem a correta tomada de decisão.

Os benefícios de um sistema de processamento de transações eficaz são tangíveis e podem ser usados para justificar seus custos em equipamento computacional, programas, pessoal e materiais especializados. Um sistema de informação gerencial pode ser assim caracterizado, segundo Stair e Reynolds (2006, p. 21):

Um sistema de informação gerencial é um conjunto organizado de pessoas, procedimentos, *software*, bases de dados e dispositivos, usados para fornecer informações rotineiras a gerentes e tomadores de decisões. O foco é basicamente a eficiência operacional e o objetivo central é fornecer relatórios padrão gerado com dados e informações do sistema de processamento de transações ocorridas nos negócios da empresa.

Em síntese das definições destacadas, o sistema de informações gerenciais é o processo de transformar dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, as quais proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados. Os sistemas de informações gerenciais necessitam constantemente de informações qualitativas e quantitativas, sendo possível apresentar o panorama completo da organização. Segundo Padovese (2007), a partir do momento em que um dado é coletado e processado, ele deve ser utilizado em todos os

segmentos do sistema de informação com o objetivo de fornecer à organização informações concisas e reais. Esses sistemas, conforme Padovese (2007, p. 48), podem ser assim caracterizados:

Esses sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, por meio de recursos da tecnologia da informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações que perpassam todos os departamentos e funções. Permitem, com isso, uma visão horizontal e de processo, em oposição à visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional da empresa. O sistema de informação contábil deverá estar completamente integrado ao sistema de informação gerencial.

Conforme Padovese (2007), as necessidades de informação demandadas pelos gestores sempre existiram, mas na realidade, sua transformação em sistemas de informação com adequada relação custo e benefício esbarrava no componente tecnologia. Assim, a tecnologia permitiu a realização de uma integração sistêmica e funcional, muito avançada com os processos operacionais das empresas. Segundo Padovese (2007), a função contábil da empresa implica um processo de acompanhamento e controle que perpassa todas as fases do processo decisório e de gestão e, seguramente, as etapas do planejamento.

Sobre o fluxo de informações, Padovese (2007, p. 71) define da seguinte forma:

Analisando o fluxo de informações dentro da empresa, verifica-se que, em linhas gerais e de alguma forma e em algum momento, todas as informações existentes ou geradas na empresa terminam por se destinarem à contabilidade, para o processo de mensuração dos eventos econômicos a que elas pertencem. A contabilidade, por meio de sua metodologia de registro – o lançamento – mensura os eventos econômicos, classifica-os e incorpora-os a seu sistema de informação fazendo seu papel de controle e avaliação econômica no sistema empresarial. Algumas informações vão direto para a contabilidade, dos setores onde se originam, sendo que outras passam por várias áreas antes de serem captadas pelo sistema contábil.

A partir da análise do fluxo de informações, é possível identificar que todas as informações terminam por convergir, direta ou indiretamente no processo de gestão contábil, desde o planejamento até o controle. Oliveira (2008, p. 32) salienta que: “[...] o sistema de informações gerenciais auxilia os executivos das empresas a consolidar o tripé básico de sustentação da empresa: qualidade, produtividade e participação”. Segundo Padovese (2007), como a mensuração econômica da empresa, que é a

mensuração final de todo o processo operacional, toda a parametrização de informações deve ser feita de acordo com as necessidades de informação contábil.

Nesse sentido, Almeida (2001, p. 315) destaca:

[...] a existência de uma relação íntima entre informação e decisão, visto que decisões são tomadas no presente sobre eventos que se concretizarão no futuro, o conceito de informação está vinculado a uma mudança de estado a respeito do evento. Assim, a informação configura-se como um conhecimento disponível, para uso imediato, que permite orientar a ação. Antes cercada de incerteza, possibilitando a sua condução a um nível de risco adequado.

Beuren e Martins (2001, p. 6), abordam de forma clara e objetiva essa transformação de dados em informação:

Assim, para haver um gerenciamento eficiente e eficaz das informações na organização, faz-se necessário estabelecer procedimentos de maneira estruturada, que forneça aos gestores condições de desempenho, conforme o processo de gestão definido pela instituição. O mecanismo encontrado para fornecer este suporte gerencial é o sistema de informação.

Sendo assim, as gestões empresariais demandam um conjunto de procedimentos que permitem um registro dos fatos internos e externos vivenciados pela organização, com a finalidade de criar um banco de dados que possibilite a tomada de decisões. Para Oliveira (2008, p. 32), o sistema de informações gerenciais deve ser assim estabelecido: “[...] os sistemas de informações, como geradores de informações para as decisões empresariais, devem ser estabelecidos como processos de comunicação mediante os quais são fornecidos os elementos básicos para as decisões nos vários pontos da empresa”. Sendo assim, os sistemas informativos possibilitam a geração de informações de apoio ao processo decisório que contribui para a eficácia do gestor no exercício de suas funções.

Nesse contexto, a participação do sistema de informações gerenciais deve consolidar-se como uma resultante das melhorias de qualidade e de produtividade. Segundo Oliveira (2008), o processo de mudança pode ser problemático para as empresas, mas um dos instrumentos administrativos que em muito pode ajudar os executivos das empresas na consolidação desse processo são os sistemas de informações gerenciais. Assim, esse instrumento de apoio à consecução dos objetivos empresariais garante a operacionalização das estratégias e auxilia na visualização dos resultados.

2.9 O BALANCED SCORECARD

O *balanced scorecard* é uma das ferramentas mais aplicadas pelos gestores na formulação de novas estratégias para os negócios. Segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), o *balanced scorecard* possui uma função fundamental no planejamento e controle dos custos nas organizações. Para Kaplan e Norton (1997, p. 21), o *balanced scorecard* define-se da seguinte forma:

O *balanced scorecard* preserva os indicadores financeiros como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genéricas e integradas que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro no longo prazo.

Essa definição converge com a de Rampersad (2004), o qual descreve o *balanced scorecard* como a ferramenta que abrange a missão, a visão, os valores essenciais, os fatores críticos de sucesso, os objetivos estratégicos, os indicadores de desempenho, as metas e as iniciativas de melhorias organizacionais da empresa como um todo. Em outra definição, Padovese (2009, p. 125) classifica o *balanced scorecard* com a seguinte visão:

[...] é um sistema de informações para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Em um segundo momento, Padovese (2009, p. 125) define a proposta de adoção do *balanced scorecard* nas empresas como:

[...] há a proposta de adoção do conceito de *balanced scorecard* (literalmente: cartão de marcação balanceado), objetivando unir a visão estratégica com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial. A proposta de Kaplan e Norton parte do pressuposto de que as empresas constroem metas estratégicas, porém não desenvolvem um sistema de acompanhamento periódico da empresa e dos gestores divisionais. Assim, os autores propõem um sistema simples e eficiente de acompanhamento e desempenho da estratégia da empresa.

A partir desse entendimento, o *balanced scorecard* enfatiza a busca de objetivos financeiros e não financeiros, mas também inclui vetores de desempenho desses mesmos objetivos como forma de acrescentar informações que possibilitem ganhos

para a organização. Para Kaplan e Norton (1997), as empresas da era da informação serão bem sucedidas se investirem em ativos intelectuais e souberem gerenciá-los, especializando-se nos processos de negócios baseados nos clientes. Assim, para se competir em um mercado exigente e competitivo com realce à evolução das estratégias organizacionais, o *balanced scorecard* pode ser entendido como um conjunto de indicadores que possibilita à gestão uma visão ampla da organização. Para Kaplan e Norton (1997), a estratégia empresarial é fundamental para as exigências atuais de mercado e, essa, possibilita a sobrevivência dos negócios nos ambientes altamente competitivos. Kaplan e Norton (1997) afirmam que o *balanced scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho, as quais promovem um sistema de medição em apoio à gestão estratégica.

Segundo Padovese (2007), o *balanced scorecard* também pode ser chamado de Controle de Metas Estratégicas, em face à proposta de unir a visão estratégica da organização com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial. Já para Laudon e Laudon (2004), o modelo de *balanced scorecard* suplementa as medidas financeiras tradicionais com medições que levam em consideração as quatro perspectivas equilibradas e deve ser utilizado para verificar até que ponto a empresa está atingindo suas metas estratégicas. Segundo Kaplan e Norton (1997), os modelos de análise gerencial tradicional voltam-se muito mais para os aspectos financeiros, já o *balanced scorecard* se propõe a identificar e medir os processos mais críticos para que a empresa cumpra sua estratégia.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o *balanced scorecard* possui quatro importantes perspectivas que se equilibram os objetivos de curto e longo prazo, dentre os quais:

- a) perspectiva financeira: o *balanced scorecard* conserva a perspectiva financeira, visto que as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações consumadas. As medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução contribuem para a melhoria dos resultados financeiros. Logo, os objetivos financeiros normalmente estão relacionados à lucratividade dos negócios;

- b) perspectiva do cliente: o *balanced scorecard* permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a unidade de negócios competirá e as medidas do desempenho da unidade nesses segmentos alvo. Essa perspectiva normalmente inclui várias medidas básicas ou genéricas do sucesso de uma estratégia bem formulada e bem implementada. Entre as medidas essenciais de resultado estão a satisfação do cliente, a retenção de clientes, a aquisição de novos clientes, a lucratividade dos clientes e a participação em contas nos segmentos mais importantes para a empresa. A perspectiva do cliente também deve incluir medidas específicas das propostas de valor que a empresa oferecerá aos clientes desses segmentos. Os vetores dos resultados essenciais para os clientes são os fatores críticos para que os mesmos mudem ou permaneçam fiéis aos seus fornecedores. Essa perspectiva permite que os gerentes das unidades de negócios articulem as estratégias em mercados que proporcionarão maiores lucros financeiros futuros;
- c) perspectiva dos processos internos: são os executivos que identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência. A partir dessa identificação, as unidades de negócios podem oferecer propostas de valor capazes de atrair e reter clientes em segmentos alvo de mercado que satisfaça às expectativas que os acionistas tem de excelentes retornos financeiros. As medidas sobre processos internos estão voltadas para o maior impacto da satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa. Essa abordagem costuma resultar na identificação de processos novos, nos quais uma empresa deve atingir a excelência para alcançar os objetivos financeiros e dos clientes;
- d) perspectiva do aprendizado e crescimento: essa perspectiva identifica a infraestrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria no longo prazo. É improvável que as empresas sejam capazes de atingir suas metas de longo prazo para clientes e processos internos, utilizando as tecnologias e capacidades atuais. Além disso, a intensa competição global exige que as empresas melhorem continuamente sua capacidade de oferecer valor a clientes e acionistas. O aprendizado e o conhecimento provem

principalmente das pessoas, as quais desempenham a estrutura da empresa e controlam os sistemas.

Em síntese, Kaplan e Norton (1997) destacam que o *balanced scorecard* traduz a visão e estratégia em objetivos e medidas através de um conjunto equilibrado de perspectivas, sendo incluídas medidas dos resultados desejados e nos processos capazes de assegurar a obtenção de resultados no futuro. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 24) o *balanced scorecard* é de total importância aos negócios: “[...] é uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho”. Essa ferramenta para os executivos cria uma estrutura para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os colaboradores sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Sob essa visão, é possível comunicar a estratégia e descrever a visão de futuro da empresa para toda a organização criando aspirações compartilhadas.

Logo, o *balanced scorecard* oferece um conjunto de medidas e análises que permitem à organização acompanhar o desempenho de suas atividades em relação à estratégia e a missão da empresa. Rampersad (2004, p. 37) descreve como síntese o *balanced scorecard* da seguinte forma: “[...] é uma abordagem participativa que fornece uma diversidade de atributos para o desenvolvimento sistemático em ações”. Assim, é possível construir indicadores de desempenho que identifiquem e meçam os processos críticos das organizações no cumprimento de sua estratégia.

2.10 O DOWNSIZING

O *downsizing* tornou-se um termo frequentemente relacionado às estratégias na gestão de redução de custos. Para Bohlander, Snell e Sherman (2005), o termo *downsizing* pode ser compreendido como a eliminação planejada de empregos em empresas. Além do baixo moral entre os sobreviventes, o *downsizing* gera custos de recursos humanos adicionais para a empresa como: indenização, pagamento de férias acumuladas e desembolso com benefícios e planos de aposentadoria e recolocação, além de custos administrativos.

Bohlander, Snell e Sherman (2005) acreditam que o *downsizing* tenha surgido no ambiente interno das organizações mediante as seguintes perspectivas e considerações:

[...] as empresas tiveram de assumir a tarefa extremamente desagradável de efetuar o *downsizing* e a reestruturação na última década para reduzir o “número de funcionários”. Tendo em vista às pressões econômicas e competitivas, as empresas se viram com funcionários em excesso ou de qualificações inadequadas. Num esforço para reconciliar a oferta e a demanda de mão de obra, as empresas eliminaram milhares de empregos. Esses cortes não se restringiram simplesmente aos operários horistas. Posições técnicas, profissionais ou gerenciais foram (e estão sendo) eliminadas a uma taxa sem precedentes. Em muitos casos, o *downsizing* faz parte de um processo de reestruturação de longo prazo para tirar vantagem da nova tecnologia, de parcerias e, em outras empresas, da minimização de custos.

O *downsizing*, termo de grande utilização dos gestores em debates durante ambientes de pressões possui a seguinte classificação, de acordo com Tomasko (1992, p. 23):

A porcentagem de cortes na força de trabalho, quando atinge os dois dígitos, pode ser brutal para uma organização. Assim, também são as reduções de 5% a 9%, quando feitas num curto período de tempo. O enxugamento de pessoal foi a expressão criada para caracterizar estas remoções de grandes grupos de gerentes e profissionais que tornam pesadas as organizações.

Para Tomasko (1992), o *downsizing* inicia-se na década de 80 quando poucas das empresas que diminuíram suas forças de trabalho estavam com suas atividades produtivas em declínio. Tomasko (1992, p. 21) retrata o cenário da época em que se iniciou o *downsizing* da seguinte forma:

Após décadas em que os executivos das corporações repreendiam severamente o Governo dos Estados Unidos por ser lento, irresponsável e caro, chegou a vez da outra parte. Numa reunião da *Japan Society of New York*, o então Secretário do Tesouro Richard Darman disse que as grandes corporações, inchadas, adversas ao risco, ineficientes e sem imaginação faziam dos negócios na América uma “corpocracia”. Ele disse que essa burocracia corporativa era a razão principal do declínio da competitividade global dos Estados Unidos, e que isso estava abrindo caminho para uma reação populista à má situação econômica da nação, podendo enfraquecer o comércio internacional com altas tarifas protecionistas. Felizmente, muitos executivos haviam iniciado o *downsizing* de suas estruturas supercrescidas mesmo antes das terríveis advertências de Darman. Embora respondendo às pressões imediatas do mercado de ações pela redução de custos, reestruturação de ativa e nova focalização dos negócios, algumas empresas já tinham dado os primeiros passos no sentido de se fortalecerem no longo prazo. Para muitas delas, a ação não chegou tão cedo. Logo após a Segunda Guerra Mundial, mais de três quartos dos funcionários das empresas estavam em funções de produção. Os restantes faziam o trabalho administrativo como contabilidade, relações públicas e relações de pessoal. Mas na década de 1980, essa

proporção já tinha se invertido. Um executivo de linha observou: “Foi como se a engenharia, a manufatura e as vendas tivessem sido substituídas pelas funções de contabilidade, finanças e assuntos jurídicos, como funções principais de nossa empresa.”

A partir das descrições sobre o surgimento do *downsizing*, Tomasko (1992, p. 22) caracterizou as consequências do *downsizing* no período da seguinte forma: “E o que se cedeu foram várias centenas de milhares de funções de profissionais administrativos e gerenciais, quando a indústria norte americana entrou em um grande período de reestruturação de seus ativos e organizações.” Segundo Tomasko (1992), as demissões em massa tem sido usadas e abusadas como uma ferramenta para o *downsizing*, mas ao mesmo tempo, o *downsizing* deve ser usado para podar a burocracia sem necessariamente queimar aqueles que apresentam bom desempenho. Em outra visão, Tomasko (1992, p. 22) aborda as consequências destrutivas do *downsizing*:

As consequências das estruturas organizacionais pesadas já são bem conhecidas. Dentro do contexto de refletirem altos custos de encargos, elas são também quantificáveis. Mas as consequências igualmente destrutivas dos cortes gerenciais e profundos, acontecendo, às vezes, onda após onda, estão apenas começando a aparecer. Entre essas consequências, pode-se citar um menor comprometimento dos empregados com suas empresas, o desgosto do trauma pessoal imposto quando as reduções foram implementadas com preocupações apenas no impacto econômico, ignorando o aspecto psicológico e a criação de ambientes corporativos que são adversos aos riscos e que tem medo das inovações. Esses problemas difíceis de quantificar podem fazer com que muitos negócios retornem ao marco zero.

Tomasko (1992) também afirma que as empresas utilizavam o *downsizing* pelo fato que enfrentavam concorrência intensificada, logo o enxugamento de pessoal ocorreu em nível mundial, pois se reorganizaram e reduziram cargo aos milhares. No entanto, Tomasko (1992) salienta que as empresas implementaram o *downsizing* de maneira provisória, visto que foram demitidos a maioria dos corpos administrativos e logo em seguida foram recontratados novamente, causando uma ruptura da continuidade das operações e a destruição do moral. Tomasko (1992, p. 8) descreve o cenário de maturação que as empresas enfrentaram com o alto número de funcionários e que levaram à tomada de decisões quanto à redução do número do quadro de recursos humanos nas empresas:

[...] uma empresa com o passado bem sucedido, construído em ganhos de participação sobre seus concorrentes, em um mercado em crescimento, praticando abusivos preços baixos, estará propensa a atravessar dificuldades quando chegar sua maturidade. Esta situação é ainda mais complicada pelo objetivo social que muitas empresas tem, pelo menos implicitamente, de proporcionar um número crescente de empregos à medida que se torna mais velha. Entretanto, isso pode também retardar as reações aos primeiros sinais de problemas econômicos e deixando poucas alternativas aos cortes em massa, quando vierem as dificuldades.

Atualmente, as empresas preocupam-se, sob uma visão estratégica, com a capacidade de flexibilidade dos negócios e das atividades. Uma empresa com processos e quadro de funcionários não dinâmico e não flexível, acaba por se prejudicar frente às mudanças necessárias em ambientes de negócios competitivos.

Segundo Tomasko (1992), o tempo nos negócios tem uma relação direta com o excesso de pessoal, pois quanto mais bem sucedida uma empresa foi no passado, maior tendência ela apresenta para criar cargos administrativos desnecessários e, a medida que cresce o total de empregados, cresce também o número de níveis administrativos para manter as coisas sob controle.

Outro problema que Tomasko (1992) salienta é que as dificuldades das estruturas administrativas inchadas representam um grande fator quando é necessária a reação à mudança, sendo essa a que influencia diretamente o planejamento estratégico das empresas.

Por fim, Tomasko (1992) retratou os altos custos humanos trazidos pelo enxugamento de pessoal nas consequências dos programas de *downsizing* já que muitas empresas conseguiram reestruturar suas organizações e melhorar seu desempenho financeiro, mas pagaram um preço alto por isso. Diante disso, Tomasko (1992, p. 38) salienta outras consequências negativas acarretadas pelo enxugamento de pessoal:

Para algumas empresas, o maior perigo do enxugamento de pessoal está na falsa sensação de segurança que ele proporciona. Um tempo valioso poderá ser perdido se a alta direção concluir que a queda nos lucros poderá ser eliminada através da reorganização e das aposentadorias antecipadas, quando os verdadeiros problemas resultarão, no futuro de uma falta de novos produtos na linha de desenvolvimento. Os concorrentes poderão ganhar grande parte do mercado daquela empresa através da introdução de novos produtos, que ainda se recupera dos efeitos do enxugamento de pessoal.

Segundo Tomasko (1992), uma ótima maneira de realizar um programa de *downsizing* é objetivar a minimização de custos humanos e maximizar os benefícios

econômicos no longo prazo, visto que um foco apenas no corte de pessoas e custos é muito ineficiente para remover barreiras subjacentes à eficiência. Diante dessas considerações, o *downsizing* apresenta diferentes posições favoráveis e contrárias a sua implementação. Sua relação com a estratégia empresarial é evidente, visto que sua atuação em um ambiente organizacional pode ser decisiva e pode possibilitar a flexibilidade, mas também pode trazer altos custos humanos.

Para o *Institute of Management and Administration* (2006), a utilização do *downsizing* nos negócios poderá provocar ganhos de escala consideráveis, desde que haja um planejamento prévio das ações e um plano de contenção favorável ao ambiente humano da organização. Logo, o enxugamento de pessoal apresenta diferentes perspectivas e, a partir dessas, é possível analisar as melhores perspectivas sob a visão estratégica dos negócios e no estabelecimento do valor corporativo.

Portanto, o *downsizing* constitui-se como uma ferramenta útil na flexibilidade dos negócios organizacionais e frente às dificuldades de mercado. No entanto, devem-se atentar os prejuízos causados por um planejamento de *downsizing* ineficiente, pois as estruturas que esse método atua são as bases essenciais de qualquer organização. Os recursos humanos de uma organização representam a vantagem competitiva e o desempenho estratégico das empresas, sendo esses os responsáveis em grande parte pelo sucesso dos negócios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ESCOLHA DO OBJETO DE ESTUDO

O presente estudo abordará a viabilidade de utilização de melhores práticas de redução de custos apresentadas pelo *Institute of Management and Administration* em micro, pequenas e médias empresas no Estado do Rio Grande do Sul. Para tanto, serão utilizados levantamentos bibliográficos sobre o tema de redução de custos e também serão realizadas pesquisas não probabilísticas com gestores e consultores de empresas nos segmentos a serem estudados.

O planejamento do estudo baseia-se a partir de pesquisa bibliográfica com artigos e livros relacionados com a gestão estratégica de redução de custos. O estudo também se baseia partir do relatório de melhores práticas de redução de custos do *Institute of Management and Administration*, o qual divulga informações sobre as melhores maneiras de poupar recursos nas empresas. Outra base do estudo será abordada na pesquisa de dados qualitativos com uma amostragem não probabilística, porém essa amostragem será realizada por julgamento.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Este estudo caracteriza-se por realizar pesquisa exploratória, a qual segundo Acevedo e Nohara (2007, p. 46) é caracterizada da seguinte forma: “O principal objetivo da pesquisa exploratória é proporcionar maior compreensão do fenômeno que está sendo investigado, permitindo assim que o pesquisador delinieie de forma mais precisa o tema.” Já para Severino (2007, p. 123) a pesquisa exploratória pode ser entendida da seguinte maneira: “A pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto.” Assim, o tema de gestão estratégica de redução de custos requisita a busca de diversas bibliografias para entendimento do assunto, dentre as quais serão analisadas as decisões estratégicas de redução de custos apresentados pelo *Institute of Management and Administration*. Para Acevedo e Nohara (2007, p. 48), o levantamento bibliográfico pode ser entendido como: “[...]”

consiste na busca de estudos anteriores que já foram produzidos por outros cientistas e que geralmente são publicados em livros ou artigos científicos.”

O estudo também visará identificar quais são as estratégias de gestão de redução de custos viáveis ao cenário brasileiro, com o intuito de adequar os mesmos temas às práticas das empresas brasileiras. Para atingimento desse objetivo, será necessária a realização de pesquisas qualitativas não probabilísticas com gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul. Conforme Acevedo e Nohara (2007), as abordagens qualitativas objetivam-se em determinar os motivos e fatores pelos quais ocorre o evento em estudo. Logo, o presente estudo utilizará a pesquisa qualitativa não probabilística como uma ferramenta de aplicabilidade do levantamento bibliográfico realizado, com os fatores comportamentais que os gestores e consultores utilizam.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O estudo pretende coletar os dados, primeiramente, a partir dos levantamentos bibliográficos realizados. Segundo Severino (2007, p. 122) a pesquisa bibliográfica pode ser entendida da seguinte forma: “[...] é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc.” Outra definição de Severino (2007) é a de que a utilização de dados de pesquisa, os quais são determinados por estudos teóricos já trabalhados por outros pesquisadores, são instrumentos essenciais em um trabalho científico, e tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. Logo, as questões abordadas no formulário deste estudo baseiam-se nos estudos do *Institute of Management and Administration*, com o objetivo de entender as decisões de redução de custos que os gestores e consultores acreditam serem as mais adequadas.

Em seguida, serão coletados dados na pesquisa qualitativa não probabilística a partir de formulários, os quais são caracterizados por Acevedo e Nohara (2007, p. 53) da seguinte forma: “O instrumento de coleta de dados é o formulário onde constam as perguntas e as escalas que serão apresentadas aos entrevistados ou os itens que serão observados.” O formulário aplicado em gestores e consultores teve como base os

resultados das melhores práticas apresentadas pelo *IOMA* e esse fato permite a avaliação e comparação dos resultados apresentados em ambos os estudos.

Para Severino (2007, p. 125) a utilização de formulários como pesquisa podem ser entendidas assim: “Conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre o assunto em estudo.” Logo, o estudo pretende entender os fatores de decisão que levam os gestores e consultores de empresas a agirem frente à gestão da redução de custos. Sendo assim, os resultados podem ser apresentados a partir da frequência de respostas em cada alternativa e conseqüentemente serem analisados.

A partir da realização da pesquisa qualitativa com os entrevistados por meio de formulários, os dados e informações coletadas serão associados com os resultados apresentados pelo *Institute of Management and Administration*, o qual realizou semelhante pesquisa com gestores Norte Americanos sobre as melhores práticas de redução de custos em empresas. Dessa forma, Severino (2007) descreve que a entrevista é uma técnica de coleta de informações sobre um determinado assunto e trata-se de uma interação entre o pesquisador e o pesquisado de maneira a apreender o que os sujeitos pensam, sabem, representam, fazem e argumentam. O presente estudo, pretende explorar quais são as decisões que os gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas do Rio Grande do Sul possuem com temas de redução de custos.

Por fim, será possível elaborar um plano comparativo com os fatores de decisões sobre gestão da redução de custos apresentados no estudo realizado pelo *Institute of Management and Administration* com a pesquisa qualitativa realizada com gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas do Estado do Rio Grande do Sul. Logo, o estudo objetiva-se em apresentar resultados baseados nas perspectivas de redução de custos e verificar a possibilidade de implementação de melhores práticas em micro, pequenas e médias empresas do Rio Grande do Sul

3.4 PROCESSO DE AMOSTRAGEM

Este estudo realizará uma amostragem não probabilística por julgamento, a qual definida por Acevedo e Nohara (2007, p. 56) como: “Na amostragem não probabilística

por julgamento, os sujeitos são selecionados segundo um critério específico de julgamento do investigador, que baseia sua decisão em suas crenças sobre o que o elemento selecionado pode oferecer ao estudo.” Assim, a amostragem será realizada por gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas do Estado do Rio Grande do Sul, fato este que sustentará a utilização de julgamento na escolha dos participantes. A amostra total de consultores e gestores pode ser justificada em função ao tempo de aplicação dos formulários e também pelo estudo tratar-se de uma pesquisa piloto.

Os sujeitos do estudo serão indivíduos escolhidos por conveniência, mas por julgamento, e estarem atuando como gestores ou consultores de micro, pequenas e médias empresas no Estado do Rio Grande do Sul. Na pesquisa qualitativa não será adotado um único perfil para julgamento dos entrevistados, fato este que possibilitará que a amostra seja diversificada, assim como esse segmento atua.

Portanto, a amostra será de fundamental importância para a realização do plano comparativo dos resultados da pesquisa piloto, com as melhores práticas de redução de custos apresentadas pelo *Institute of Management and Administration*.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

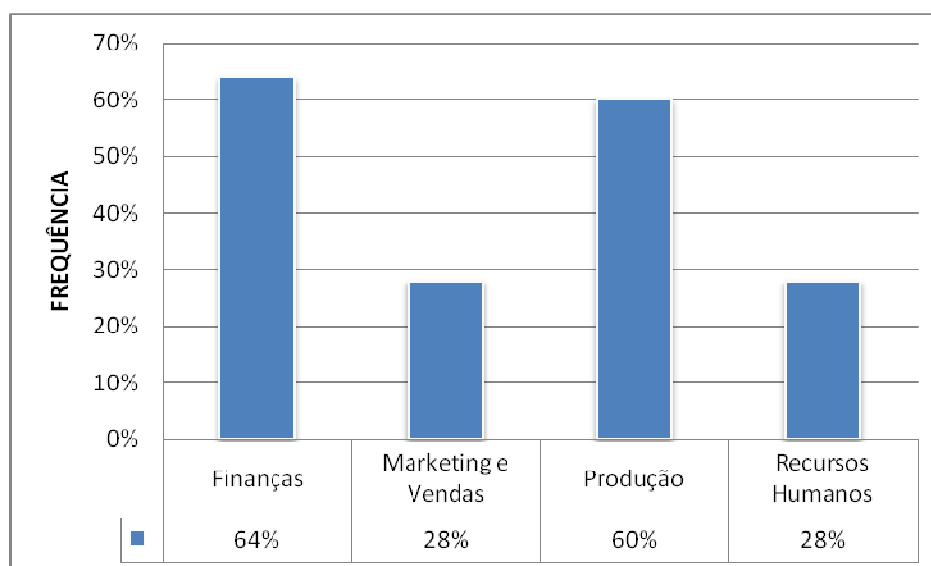
A amostra coletada neste trabalho compreende-se por gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas do Rio Grande do Sul, a qual é fundamental para a realização das análises qualitativas sobre os resultados da pesquisa. O total de participantes que realizaram a pesquisa por formulários foi de 25, sendo que 14 são gestores e 11 consultores ambos de micro, pequenas e médias empresas. Esta pesquisa também permite elaborar comparações com as melhores práticas de redução de custos apresentadas pelo *Institute of Management and Administration*.

Apesar do forte ambiente econômico dos últimos 20 anos para a maioria dos negócios, as empresas ainda estão visando novas áreas de racionalização de custos. Para tanto, o estudo realizado pelo *Institute of Management and Administration (2006)* com gestores norte americanos revelou que, embora centenas de controladores das grandes empresas ainda estão focando principalmente em gastos de capital, outras estão se destacando com foco em novas áreas de redução de custos.

A pesquisa realizada com consultores e gestores de micro, pequenas e médias empresas procurou entender quais são as opiniões sobre os assuntos relacionados à redução de custos e gestão estratégica de custos. Sendo assim, os respondentes assinalaram suas opiniões sobre o comportamento dos custos nas organizações. Os resultados e as análises são baseados nas opiniões dos participantes e na comparação com o estudo realizado pelo *Institute of Management and Administration (2006)*, fato este que permite a comparação quanto à decisão na gestão estratégica de redução de custos em organizações.

Diante disso, os participantes responderam primeiramente sobre a ligação entre a redução de custos com áreas organizacionais e os resultados são os seguintes, vide gráfico 1.

Gráfico 1 – A ligação da redução de custos com as áreas organizacionais



Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados destacam as áreas de finanças e produção, como as mais ligadas à redução de custos nas organizações e, em contrapartida, as áreas de marketing e vendas e recursos humanos como as menos assinaladas. A opinião dos entrevistados permite considerar a visão dos gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas, os quais ainda visam de maneira prioritária a redução de custos em áreas ligadas às decisões financeiras e em cadeias produtivas. Esse resultado deve-se ao fato que nessas duas áreas, os custos são mais presentes e mais comumente avaliados.

Logo, a área de recursos humanos, a qual garante vantagem competitiva e o ritmo de produtividade nos negócios, foi considerada como menos importante pelos entrevistados e também a área de *marketing* e vendas, a qual impulsiona estrategicamente os negócios e o volume de vendas foram as menos assinaladas. No entanto, segundo os resultados do *Institute of Management and Administration* (2006), dado o momento econômico difícil dos últimos tempos, os gestores estão fazendo o capital humano de suas organizações assumirem maior responsabilidade. Os objetivos são de fazer mais com menos, fazendo com mais eficiência e confiando na tecnologia para manter os custos departamentais sob controle. Dentre as estratégias de controle

de redução de custos na área de recursos humanos, as principais decisões e melhores práticas que os gestores realizaram nos últimos anos foram as seguintes:

- a) aumento da responsabilidade de cada colaborador e sobre todo o *staff*;
- b) simplificar os processos e os procedimentos de recursos humanos;
- c) renegociação de contratos com fornecedores da área;
- d) uso da internet para recrutamento e seleção;
- e) cortes em viagens e conferências;
- f) troca do software de gestão da área de recursos humanos;
- g) ajustes nas métricas de desempenho dos recursos humanos da empresa;
- h) *downsizing*;
- i) automatização dos processos do departamento via-internet;
- j) terceirização de algumas funções do departamento de recursos humanos;
- k) melhoramento dos programas de treinamento;
- l) realização de benchmarking sobre os custos de recursos humanos;
- m) implementação do *BSC* na área de recursos humanos.

Assim, segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), a estratégia mais bem sucedida sobre o controle de custos foi a delegação de mais responsabilidade para os colaboradores em virtude de essa estratégia ser muito bem aceita no ambiente interno das organizações. Para os gestores, todos os colaboradores viram essa estratégia como uma maneira de cortar custos e, em contrapartida, o aumento de seus respectivos salários e gratificações. A implementação dessa estratégia somente é possível com a presença fundamental da tecnologia nas diversas aplicações, o que promove a redução no tempo de execução de processos, aumento da eficiência nas atividades e a consequente prestação de serviços aos clientes de maneira satisfatória.

Logo, o estudo do *IOMA* e a pesquisa realizada com gestores e consultores permitem concluir a grande importância que todas as áreas da organização possuem sobre a redução de custos. O pensamento integrado sobre as decisões de redução de custos nas empresas constitui fato extremamente importante no desenvolvimento dos negócios para a consequente vantagem competitiva. Sem a unificação das iniciativas em torno da redução de custos em todas as áreas organizacionais e sem a colaboração

de todos os participantes da organização, não é possível desenvolver um plano estratégico de redução de custos satisfatório.

Outro resultado apresentado pela pesquisa com gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas foi de que 100% dos entrevistados acreditam na conciliação do desenvolvimento organizacional sustentável com a redução de custos. Essa afirmação converge com os resultados do *Institute of Management and Administration* (2006) e também com a gestão estratégica de custos nas organizações. Tudo o que ocorre em um negócio necessita de um contínuo pensamento: clientes, fontes de suprimento, economia dos negócios, padrões sociais, tecnologia, regulações, modelos de negócio, educação, investimentos em capital de risco, novas estratégias e parcerias estratégicas. Logo, o gestor pode desenvolver a qualidade do diálogo sobre o futuro incluindo estrutura, disciplina e análises. Também, pode sentir-se confortável com as incertezas futuras e deve usar sua tensão como vantagem.

Os gestores devem ser decisivos em momentos de crise, e também precisam ser cuidadosos para não cortar custos onde deve ser protegido. Também devem entender que capacidades chave da empresa e que promovem vantagem competitiva no *core business* precisam de proteção continuamente. Muitos gestores aparentam estar comprometidos com o crescimento, no entanto eles gastam a maior parte de seus tempos em atividades operacionais e apenas pouco tempo em estratégias e atividades de crescimento. O motivo pelo qual gestores tomam essas decisões é pela intensa pressão em produzir resultados de curto prazo, o que causa sérias deficiências em várias organizações em diferentes períodos.

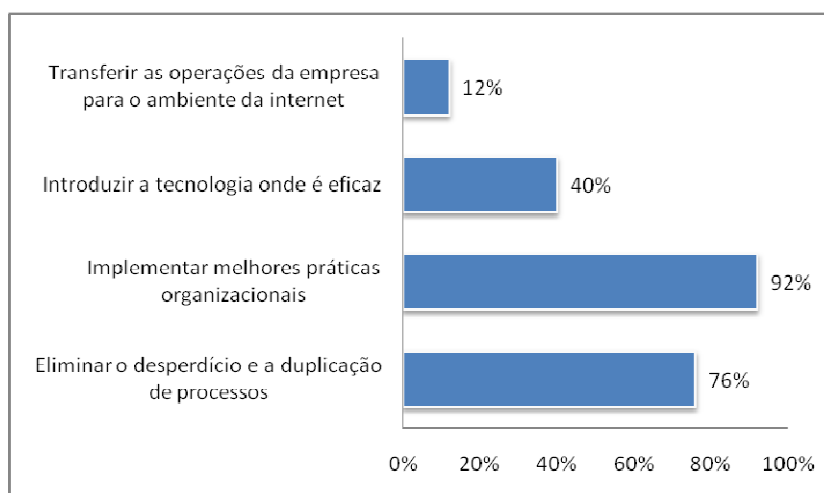
Grandes gestores gastam muito dos seus tempos em entendimentos sobre o futuro, escutando os clientes, ajustando a estratégia da organização e imergindo no trabalho de crescimento. Esses gestores são críticos no processo de crescimento e também são estratégicos e focados em criar valor na redução de custos e alocar os recursos, operar com cuidado sobre áreas que são fáceis de destruir e difíceis de construir.

A totalidade dos entrevistados respondeu que pode, sim, haver gerenciamento de custos nas organizações. Visto isso, o *Institute of Management and Administration* (2006) aborda a mudança de pensamento dos gestores ao longo dos anos, quando o foco antes era no curto prazo (*downsizing* e cortes generalizados no orçamento em despesas de capital, viagens e entretenimento e publicidade), em outras palavras, as

companhias se protegeram no ponto de partida alinhando os custos com baixa receita. Agora, o controle de custos deve mudar para áreas que garantam vantagens sustentáveis sem sufocar o crescimento, visto que o desenvolvimento das organizações no longo prazo faz parte do novo pensamento dos gestores nos últimos anos.

A pesquisa realizada com gestores e consultores abordou também, na opinião dos entrevistados, qual a função da redução de custos nas organizações, sendo possível assinalar uma ou mais alternativas dentre as apresentadas no gráfico 2, a seguir:

Gráfico 2 – A função da redução de custos



Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados da pesquisa mostram que a grande maioria dos gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas acreditam na implantação das melhores práticas organizacionais e na eliminação do desperdício e de duplicação de processos como meio de reduzir os custos nos negócios. Logo, esse resultado converge com os estudos do *Institute of Management and Administration* (2006), o qual relata que mais gestores estão trabalhando com o objetivo de desenvolver uma nova análise direcionada para continuamente reduzir os custos. Sob esta abordagem, os melhores gestores de empresas decidiram que a disciplina de custos será um programa, e não apenas um elemento implícito nas operações. Além disso, eles esperam que este programa se torne uma competência essencial.

Em muitos casos, os controladores que participam desses programas contínuos de redução de custos estão ajudando a reconstruir a cultura corporativa, visto que na maioria das empresas, a disciplina de custos é uma reação a eventos ocasionais, geralmente uma queda das vendas e um subproduto do processo orçamentário. Embora esta mudança cultural signifique o desenvolvimento de um trabalho árduo, os gestores geralmente dizem que o eventual sucesso justifica o esforço. Com efeito, as empresas com programas bem sucedidos de contínua redução de custos normalmente atingem metade do aumento em seus lucros anuais diretamente pela redução dos custos.

Os gestores que atuam sobre esses programas muitas vezes destacam dois benefícios adicionais. Primeiro, eles dizem que uma empresa com um programa contínuo de disciplina de custos consegue estabilizar-se mais rapidamente em um período de recessão. Em segundo lugar, estas empresas se ajustam mais rapidamente aos eventos críticos de mercado. Segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), esses eventos podem ser um mercado em colapso, uma nova tecnologia, ou um aumento repentino da concorrência. Logo, tudo isso tem um profundo efeito sobre as vendas e lucros. Nessa situação, as empresas com uma fraca disciplina de custos entram em um modo de sobrevivência e respondem com cortes de custos generalizados. Em contrapartida, as empresas com contínuos programas de redução de custos tendem a serem produtores de baixo custo.

Muitas vezes, as empresas que desenvolvem programas contínuos de redução de custos focam primeiramente em eliminar os desperdícios e aplicar as melhores práticas. Porém, o fechamento mensal, onde os custos aumentam com a duração do fechamento é um fator extremamente importante a ser considerado. As melhores práticas devem primeiramente estar focadas para acelerar os fechamentos mensais o que garante incluir a eliminação de múltiplas aprovações, eliminando a apresentação de várias cópias de um documento único e automatizar os lançamentos manuais.

Certamente, todos os controladores apóiam a eliminação de perdas e a implementação das melhores práticas. Sendo assim, quando essas medidas entram em vigor, os funcionários são mais capazes de usar suas habilidades naturais para reduzir custos e trabalhar de forma mais eficaz.

Mesmo assim, a alta administração deve esclarecer como esses esforços de redução de custos se ajustarão com a estratégia da empresa. A redução de custos que

ocorre sem referência a um conjunto de estratégia, age como se fosse uma tortura para os colaboradores. Se todos os colaboradores não souberem onde que o corte de custos vai ser realizado, eles podem considerar a redução de custos como uma simples tática para acumular mais trabalho em suas mesas, com gestão de topo sem uma visão real para a conversão de gastos e os custos para o crescimento do negócio. Os líderes de uma empresa devem deixar claramente as suas razões, comunicando mais e mais, de modo a criar uma vontade coletiva para enfrentar os problemas.

Em seguida, a pesquisa questionou aos participantes sobre quais são as áreas de uma organização que é possível controlar os custos e os resultados são os seguintes, de acordo com a tabela 3:

Tabela 3 – Áreas organizacionais com presença do controle de custos (Pesquisa x IOMA)

	PESQUISA	IOMA
Compras e custos de materiais	100%	51%
Gastos diversos	44%	42%
Custos de produção	88%	39%
Custos de serviços diversos (jurídicos, contábeis, auditoria, banco, etc)	52%	35%
Estoques	48%	31%
Gastos com publicidade e propaganda	56%	28%
Custos com viagens e outras despesas relacionadas	68%	26%
Terceirização	44%	26%
Custos de venda e marketing do produto	44%	23%
Salários e gratificações	40%	20%
Custos de tecnologia da informação	44%	18%
Redução do quadro de pessoal	57%	13%
Outras	12%	11%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela comparativa da pesquisa com os resultados do *Institute of Management and Administration* (2006), houve divergências quanto aos resultados e, principalmente, sob os percentuais que indicam a presença do controle de custos em áreas organizacionais. No entanto, pode-se concluir que os entrevistados consideraram uma maior presença do controle de custos em organizações do que os gestores entrevistados pelo IOMA, fato esse que corrobora com as pesquisas do *Institute of Management and Administration* sobre a gestão estratégica na redução de custos.

Outra ressalva importante é que a amostra de entrevistados em ambas as pesquisas divergem pelo número de entrevistados e pela área de negócios de atuação

de gestores. Logo, o plano comparativo das duas pesquisas procura salientar que em ambos os estudos, os gestores consideram que há áreas organizacionais que possuem presença do controle dos custos, convergindo diretamente com os estudos do *IOMA*. Em ambas as pesquisas, o controle de custos sobre a área de compras teve uma alta representatividade e, por conseguinte, uma grande atenção dos gestores sobre essa área da organização. Os resultados convergem com as conclusões do estudo do *Institute of Management and Administration* (2006), em que os gestores de médias e pequenas empresas colocam o gerenciamento de suprimentos próximos do topo da lista das áreas de alto foco. Isso se reflete às respostas para a economia e para a recuperação das condições de negócio. Especificamente, isso significa tomar uma posição mais firme sobre os aumentos de preços e renegociação de contratos existentes com fornecedores quando possível. Significa, também, continuar a consolidar a base de fornecedores, cobrir a emissão de ordens de compra de algumas mercadorias e transferência do estoque para os fornecedores.

No mesmo sentido, os gestores reconhecem cada vez mais suas dependências com os fornecedores, ou seja, o controle de suas próprias despesas e custos com compras parte da relação entre empresas e fornecedores. Assim, os gestores passam a procurar através de toda a cadeia de suprimentos e nas operações de logística por processos onde possam ser reduzidos os custos. O controle de custos consiste em observar o longo prazo sobre o gerenciamento de estratégias e negociações em vez de simplesmente cortar compras de insumos e/ou serviços.

Os custos com compras estão mudando, uma vez que as mudanças ocorrem sobre: a redução do número de fornecedores, a realização de maiores negociações de longo prazo, os contratos únicos, o gerenciamento de estoques realizados pelo fornecedor e a mudança de papel do fornecedor em toda a cadeia de suprimentos. Atualmente, é possível cortar os preços de compra e quantidade no curto prazo, mas isso somente é possível com a realização de uma parceria entre empresa e fornecedor para controle dos custos no longo prazo.

Outra pergunta realizada aos gestores e consultores de micro, pequenas e médias empresas foi sobre quais ferramentas de gerenciamento de custos são importantes para o controle e redução de custos. Os resultados (vide tabela 4) mostraram o interesse que os participantes possuem sobre a inclusão de ferramentas de gestão sobre o controle de custos nas empresas.

Tabela 4 – Ferramentas para o gerenciamento de custos em organizações

Ferramentas de orçamento	68%
Ferramentas de suporte à decisão	48%
Ferramentas de análise do custeio de produtos	80%
Ferramentas de performance e avaliação	72%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Isso se deve ao fato de que, segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), as formas antigas de orçamento passam a ser extintas nas empresas e começam a ser substituídas por ferramentas flexíveis de orçamento. Essas ferramentas flexíveis acompanham outros tipos de objetivos e medidas que acompanham o desempenho da empresa em relação aos seus pares e de referências mundiais. Logo, o uso de um novo e mais dinâmico formulário de orçamento, como as previsões dinâmicas, pode proporcionar um apoio mais desenvolvido à estratégia global das empresas. No entanto, o orçamento tradicional continuará a desempenhar um importantíssimo papel, como por exemplo, o orçamento convencional sendo a ferramenta mais eficaz para o controle de custos. A utilização de orçamentos mais flexíveis e medidas de desempenho estão se tornando mais prevalentes, sendo assim, partes do novo conceito de gerenciamento de desempenho corporativo.

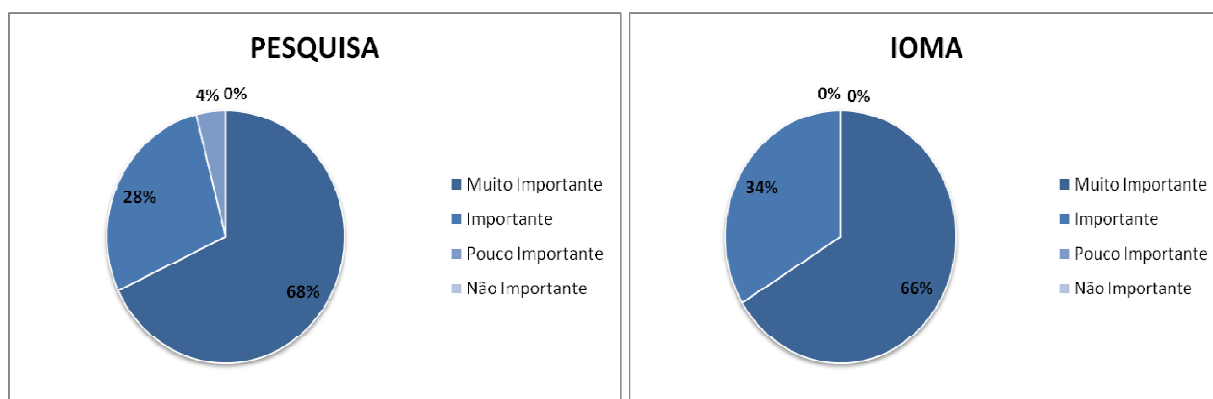
Atualmente, as empresas reconheceram o dano feito por estratégias baseadas em orçamentos inadequados, e estão cada vez mais se afastando da dependência de dados obsoletos, longos e inconsistentes sobre o que indicam sobre o futuro. Nessas empresas, um contrato de desempenho fixo anual já não define o que os subordinados devem entregar aos superiores no próximo ano uma vez que os orçamentos não determinam como os recursos são alocados ou de que maneira as unidades de negócio devem fazer e vender, ou como o desempenho dessas unidades será avaliado e recompensado. Em vez de adotar metas anuais fixas, as unidades de negócios definem metas de longo prazo com base em parâmetros conhecidos internamente na organização que podem ser compreendidos como indicadores chave de desempenho: lucros, fluxos de caixa, índices de custos, satisfação do cliente e qualidade. Logo, os

critérios de medição e desempenho podem ser analisados entre as unidades de negócios e a partir da realização de *benchmarking* entre os resultados dos concorrentes.

Sendo assim, o orçamento não deve ser completamente abolido em empresas, mas sim devem ser alinhados com as necessidades atuais para informações rápidas e significativas. Também, o orçamento tradicional deve permanecer, desde que haja uma estrutura com ferramentas integradas de apoio à previsão financeira e estratégica de uma empresa. Naturalmente, qualquer reformulação do processo orçamentário deverá ser baseada na cultura corporativa e, portanto, a alteração de processos como esse, pode ser encontrada muitos casos de resistência interna contra mudanças.

A pesquisa também buscou qual seria o entendimento dos participantes quanto à importância da gestão de custos no estabelecimento dos objetivos estratégicos nas empresas e os resultados foram os seguintes, sendo apresentados no gráfico 3:

Gráfico 3 – A importância da gestão de custos no estabelecimento dos objetivos estratégicos (Pesquisa x IOMA)



Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados de ambas as pesquisas mostraram a grande importância da gestão de custos em relação aos objetivos estratégicos dos negócios. Conforme o *Institute of Management and Administration* (2006), gestores estão, cada vez mais, realizando um constante esforço focado na melhoria dos meios de mensuração e gerenciamento de custos. Alguns desses esforços são resultantes de melhores métodos para contabilizar e analisar custos. É evidente que esses esforços resultaram em toda uma nova cultura de gerenciamento de custos nas organizações com foco na

busca da vantagem competitiva. Em muitas empresas, o departamento financeiro, na maior parte do tempo, foca em processamento de transações e somente poucos preciosos tempos são deixados para realização de uma análise da cadeia de valor. A falta de direcionamento estratégico nas áreas financeiras pode comprometer a gestão estratégica de custos de uma empresa, sendo que a análise da cadeia de valor é uma das mais importantes áreas de acompanhamento e controle.

Durante a crise, muitas companhias iniciaram suas reduções de custos identificando o que poderia ser cortado e a maioria das empresas falharam em seus projetos de redução de custos. Isso se deve ao foco de curto prazo e também sob ganhos de receita, em vez de focarem em melhorias de longo prazo. Algumas organizações estão, agora, realizando a otimização das atividades e focando mais efetivamente no gerenciamento dos negócios para conquistar uma melhoria sustentável no gerenciamento dos custos. Essas companhias utilizam uma visão holística sobre as funções e os processos com o objetivo de identificar perdas e melhorias de processos, enquanto procuram a maneira certa de identificar o que dirige os custos da empresa.

Ultimamente, o gerenciamento efetivo dos negócios é a chave para o sucesso na otimização de estratégias de custos e os resultados são: o aumento de eficiência, a melhoria dos custos, o aumento da qualidade em níveis de serviços e a consequente redução de riscos. Com um foco apenas nos gastos e nas receitas, muitas companhias esquecem o potencial impacto que pode ser realizado ao melhorar o capital de trabalho e o reforço que o fluxo de caixa pode ter nos negócios. O gerenciamento total requer um esforço focado sobre todos os aspectos do negócio, incluindo: marketing, vendas, operações, logística e finanças. A otimização de processos é o objetivo, com redução de custos sustentável como resultado.

Com essas mudanças, as organizações esperam um ganho adicional em conectividade com os negócios e melhoria de controles internos. Projetar sistemas de gerenciamento que possibilitem visibilidade sobre os direcionadores de custos, sendo que quem reduz os custos são as pessoas e para que isso ocorra, os colaboradores precisam de informações rápidas e relevantes sobre o que direciona os negócios. Com uma visão de dentro dos processos e no *workflow*, é possível entender o processo de conexão entre os processos e melhorar os serviços aos clientes, identificar a complexidade dos negócios e endereçar aos níveis de processo ao reconhecer e mitigar os riscos do negócio.

As finanças também são cruciais em estabelecer, monitorar e suportar as estratégias de otimização de custos. As empresas integram suas disciplinas de finanças dentro das operações estratégicas para direcionar eficiências de longo prazo nos negócios e atingir melhorias sustentáveis nos custos. As finanças promovem uma visão crítica sobre o que direciona os custos de negócio, como a complexidade que impacta nas operações e nas performances financeiras; onde os riscos residem nos negócios e como o risco e a performance estão relacionadas. Observar os custos através dos processos e conectá-los é a chave para melhorias sustentáveis. Isso significa repensar todo o modelo de negócios sobre baixos custos e que possam possibilitar modificações. O foco deve ser criado para produzir maior eficiência na organização com redução de custos sendo isso uma consequência e não, necessariamente, o alvo.

A pesquisa também procurou entender se, na opinião dos entrevistados, houve um redirecionamento da visão das empresas para os custos organizacionais no período da crise econômica financeira mundial nos últimos anos e o resultado mostrou-se bastante significativo, visto que 96% dos participantes acreditam que houve a mudança de visão. Isso reflete o posicionamento que os gestores estão adotando nos últimos anos com a gestão de custos, pois a redução de custos não está basicamente poupando recursos em uma empresa, mas sim compõe uma série de fatores que favorecem a vantagem competitiva e a lucratividade dos negócios.

Em outro momento, os entrevistados apontaram quais são os gastos com terceirização realizados pelas empresas, sendo que os resultados podem ser visualizados na tabela 5:

Tabela 5 – Gastos com terceirização demandados pelas empresas

Serviços profissionais	64%
Serviços de construção e engenharia	72%
Serviços com tecnologia da informação	72%
Serviços de marketing	52%
Projetos	8%
Serviços de Recursos Humanos	20%
Telecomunicação	60%
Funcionários temporários	56%

Pesquisa e desenvolvimento	32%
Outros	0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados, mais uma vez, convergiram com os apresentados pelo *Institute of Management and Administration* (2006), o qual aponta para a grande terceirização de diversos serviços operacionais internos das empresas. No entanto, houve algumas diferenças com os resultados sobre terceirização de projetos e de serviços de recursos humanos. Segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), o departamento de RH da empresa deve se concentrar em recrutar e reter funcionários de qualidade ao invés de gastar tempo em recrutamento de funcionários para tarefas administrativas e repetitivas. Sendo assim, a tecnologia da informação (TI) e outras funções de alta tecnologia continuam a ser altamente terceirizadas. Os dados da pesquisa mostram que as empresas estão respondendo não só à terceirização conseguir economias de custo e eficiência, mas também para liberar os gerentes corporativos em se concentrarem nas atividades centrais da companhia.

A pesquisa com gestores e consultores também procurou identificar quais são os retornos esperados após uma terceirização, sendo os resultados comparados com os estudos do IOMA, podem ser visualizados a seguir na tabela 6:

Tabela 6 – Retornos esperados após a terceirização (PESQUISA x IOMA)

	PESQUISA	IOMA
Reduzir custos	80%	61%
Focar no objetivo central da organização	64%	48%
Aumentar a experiência externa	12%	42%
Maximizar os recursos de avaliação	16%	37%
Melhorar os serviços internamente	24%	35%
Ganhar mais flexibilidade	56%	16%
Manutenção da competitividade	44%	11%
Mudar e encontrar a necessidade dos clientes	24%	9%
Aumentar a receita organizacional	36%	6%

Aumentar o valor corporativo	16%	5%
Alcançar padrões mundiais	12%	3%
Outros	4%	3%

Fonte: Elaborado pelo autor.

A pesquisa e o estudo realizado pelo *Institute of Management and Administration* (2006) convergiram com os resultados dos maiores retornos esperados após uma terceirização: reduzir custos e foco no *core business*. A maior capacidade de se concentrar no *core business* é a meta estratégica da terceirização em várias funções. Segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), os processos de terceirização devem ser projetados por um comitê multifuncional para liderar a tomada de decisões e dos conseqüentes processos de recursos humanos. O pessoal da equipe deve representar toda a gama de habilidades e de conhecimentos necessários para garantir os melhores resultados, não só do departamento de recursos humanos, mas de toda a organização. A primeira tarefa da comissão é obter uma análise detalhada de como funciona a empresa e das áreas a serem terceirizadas. Assim, a execução do planejamento de terceirização é crucial no desenvolvimento de um conjunto de metas e prioridades para as funções que podem ser terceirizadas. Em uma análise final, a decisão de terceirização deve ser baseada no objetivo de melhorar e racionalizar os serviços de recursos humanos e de gestão, os quais permitam que a organização concentre-se em funções de valor da produção, bem como sobre a redução de custos. Na base de um entendimento completo das funções dos recursos humanos da organização, a comissão pode elaborar uma análise detalhada, discriminada por cada função de recursos humanos e organizá-los em ordem de prioridade para que sejam levantadas as áreas de potencial terceirização.

Funções que combinam baixo risco com o mínimo de importância estratégica são fortes candidatos para a terceirização. Essa estratégia de risco na avaliação deve ser realizada para cada uma das funções de recursos humanos para que o processo de terceirização seja baseado no custo e nas vantagens de qualidade comprovadas.

A abordagem de terceirização pode resultar em economias de maior custo, mas também implica na renúncia ao maior grau de controle sobre um conjunto de funções e de processos cruciais para a saúde global das empresas. Os gestores também podem

notar que tais acordos de terceirização tendem a envolver anos de compromissos contratuais, sendo que o planejamento é primordial para que sejam consolidadas boas decisões.

A pesquisa procurou abordar também a realização de downsizing nas organizações e quais são as opiniões dos entrevistados sobre esse assunto, tendo como resultado a tabela 7, a seguir:

Tabela 7 – Finalidade da redução do número de colaboradores em uma empresa

Reorganizar a empresa e o quadro de funcionários	64%
Responder a prejuízos ou falta de lucros	76%
Esforço no controle de custos	48%
Responder às fraquezas da economia brasileira	16%
Ocorre quando há o fechamento de outras unidades de uma empresa	28%
Responder a uma queda nas atividades da empresa	72%
Outros	12%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados também convergem com os estudos do *Institute of Management and Administration* (2006) e mostram que o *downsizing* nas empresas é bastante motivado por fatores internos e estratégicos dos negócios. O número de empresas que reduziram suas forças de trabalho nos últimos anos acelerou rapidamente, sendo que os custos desses programas (em termos de gastos de capital, de experiência da força de trabalho e perda de moral) são muito altos. Em termos de moral do *staff*, a maioria desses programas realiza exercícios de curto prazo em redução de custos em resposta ao declínio das receitas. Segundo o *Institute of Management and Administration* (2006), prova da efetividade desses programas no curto prazo, é que mais da metade das companhias que realizaram os programas de *downsizing* relataram que os programas tiveram resultados positivos nos lucros.

Outras empresas com dificuldades financeiras optaram por realizar cortes transversais no quadro de pessoal com variados graus de sucesso. A redução do número de empregados para os quais são pagos salários, benefícios e impostos para o governo é uma resposta imediata e sedutoramente uma maneira simples que motiva

uma empresa em dificuldades. No entanto, no longo prazo, os cortes de empregos podem deixar uma empresa arruinada e em risco de sofrer insuficiência financeira.

Na verdade, as iniciativas do *downsizing* podem deprimir a competitividade das empresas, pois os grupos de trabalho interrompidos pelo *downsizing* podem desenvolver baixos níveis de criatividade que os estáveis. O resultado desse tipo de iniciativa de *downsizing* é a perda de talentos caros e bem treinados com a consequente perda de desempenho organizacional. Se a organização decide que serão realizadas reduções da força de trabalho, como parte de uma reestruturação ou em resposta à dinâmica do mercado, então o primeiro passo é montar uma equipe e desenvolver um plano de *downsizing*.

Empregadores podem tomar a decisão do *downsizing* por uma variedade de razões. Primeiramente, é necessário determinar quais empregos serão eliminados e os critérios que podem ser utilizados para selecionar as posições a serem eliminadas. Também deve ser decididos pelos gestores da empresa se pode ser oferecidos programas de demissão voluntária, a aposentadoria precoce, pacotes de indenização ou de incentivos.

Embora as economias conseguidas por meio de demissões serem significativas, o verdadeiro custo de uma iniciativa de redução também deve ser considerada. Alguns custos são difíceis ou impossíveis de prever com precisão, como: a produtividade futura, as perdas ou atrasos de projetos, a reputação da empresa na comunidade ou os mercados financeiros. O processo de *downsizing* está cheio de armadilhas e perigos, muitos dos quais podem comprometer os objetivos originais de corte de custos, entre eles a interrupção dos negócios, a baixa moral dos funcionários, a diminuição da criatividade e produtividade. Alguns *downsizings* são mais bem sucedidos do que outros, pelo menos inicialmente, pois quando ocorrem fracassos no início dos processos, geralmente são abandonadas as práticas.

Em muitos casos, o *downsizing* de sucesso depende do que o gestor deseja no longo prazo, pois cortes no quadro de pessoal apenas com objetivos de redução de gastos na folha de pagamento provavelmente ocorrerão em grandes fracassos dentro do ambiente organizacional.

Nas organizações com os esforços bem sucedidos e a participação de gestores na liderança do *downsizing*, as informações que são transmitidas aos trabalhadores de maneira clara entre eficiência ao gerenciar o processo de *downsizing* e manter a

viabilidade da organização podem trazer grandes retornos. A transmissão de informações deve ser aberta com comunicação da liderança sobre o que está acontecendo durante o *downsizing*. Os colaboradores desejam notícias e informações constantemente, sendo que no momento em que forem apresentadas as razões para o *downsizing*, os motivos devem ser levantados reiterada e sistematicamente, com a finalidade de ajudar a evitar que os sentimentos de injustiça possam promover aos colaboradores. Logo, a solução é criar um ambiente com uma relação com troca de informações e experiência compartilhada.

Portanto, o bem sucedido *downsizing* é muito mais do que reduzir os números da folha de pagamento. É um processo de planejamento complexo com efeitos multilaterais sendo que o departamento de recursos humanos desempenha um papel crítico no sucesso de implementação.

Para evitar os desastres que acontecem em programas de *downsizing*, o projeto exige que os números de recursos humanos sejam apresentados para realizar um planejamento estratégico pessoal. Tais números devem ser divulgados, como: a força de trabalho que será distribuída no futuro, quais são as competências necessárias para a organização desenvolver-se após o programa, e se os atuais funcionários possuem as habilidades ou devem ser treinados para executar de forma otimizada outras atividades. É neste contexto que a organização também vai depender fortemente de sistemas de informação de recursos humanos para produzir os dados e análises necessárias para tomar decisões de planejamento da força de trabalho.

A reavaliação dos processos de trabalho não essenciais é vital para uma organização, pois também protege os processos fundamentais para o futuro da organização, devendo ser evitados pelo *downsizing*. A participação dos colaboradores também constrói a credibilidade do processo com outros colaboradores.

As organizações que realizaram o *downsizing* usam o congelamento das contratações como uma forma eficaz e relativamente indolor. Entre aqueles que oferecem incentivos durante o *downsizing*, muitos foram considerados mais eficazes para a organização e populares com os colaboradores. As técnicas exigem um financiamento e, é claro, as economias de congelamento de contratações são suficientes. As organizações bem sucedidas também compreendem a importância do acompanhamento e ajustamento do *downsizing* nos processos, sempre que necessário.

O acompanhamento dos progressos é um componente principal do *downsizing* de sucesso. Uma periódica revisão dos processos de *downsizing* permite que as organizações aprendam com seus erros e façam ajustes no programa, conforme necessário. Como resultado, ocorre a minimização do impacto negativo da redução e permite que sejam realizados o planejamento e execução de futuros esforços de *downsizing* de maneira mais eficaz.

5 CONCLUSÕES

Esse estudo conseguiu atingir seus objetivos a fim de avaliar a viabilidade de implementação das melhores práticas de redução de custos em micro, pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul. Os resultados da pesquisa realizada com gestores e consultores e das melhores práticas apresentadas pelo *Institute of Manangement and Administration* construíram resultados significativos, fato esse que foi possível a partir da realização de planos comparativos e novas análises. A convergência dos resultados de ambos os estudos mostram a possibilidade de realizar a implantação das melhores práticas de redução de custos em micro, pequenas e médias empresas, desde que ocorram mudanças em estruturas organizacionais e, principalmente, na cultura interna das organizações.

Os resultados desse estudo também promoveram análises que contribuem com o tema de redução de custos nas organizações. A partir do levantamento bibliográfico e dos resultados das pesquisas com gestores e consultores, foi possível coletar importantes informações sobre a dinâmica de redução de custos nos negócios e como podem ser inseridas nos contextos das organizações. Também foi possível a realização de análise sobre temas e suas ligações com a redução de custos nas organizações. Logo, os colaboradores das empresas são os instrumentos estratégicos essenciais em uma redução de custos, e são eles os que decidem o sucesso dos planos de execução.

Portanto, os resultados promovidos nesse estudo reforçam as idéias sobre a realização de planos de redução de custos de maneira sustentável em empresas. A redução estratégica deve sim, atuar de maneira contínua nas organizações como uma estratégia de longo prazo e, não apenas para suportar decisões imediatas. O planejamento de redução de custos somente atinge o sucesso a partir da integração dos departamentos internos das empresas e dos colaboradores, com a finalidade de atuarem em um plano estratégico, com metas e objetivos definidos. Assim, implantação das melhores práticas em empresas é possível, desde que haja um planejamento claro e focado em ganhos de longo prazo. Com isso, as organizações que realizam planos contínuos de redução de custos ganham em flexibilidade nos negócios e vantagem competitiva frente a seus concorrentes.

REFERÊNCIAS

ACEVEDO, Cláudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. **Monografia no Curso de Administração: guia completo de conteúdo e forma.** São Paulo: Atlas, 2007. 181 p.

ALMEIDA, L. B. **Sistema de Informações de Gestão Econômica.** São Paulo: Atlas, 2001. 322 p.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** 12 ed. São Paulo: Mc Graw-Hill, 2008.

ATKINSON, Antony A. et al. **Contabilidade Gerencial.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 812 p.

BOHLANDER, George W.; SNELL, Scott; SHERMAN, Arthur. **Administração de Recursos Humanos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005. 547 p.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.

BEURER, I. M.; MARTINS L. W. **Sistemas de Informações Executivas: suas características e reflexões sobre sua aplicação no processo de gestão.** São Paulo: Fipecafi, 2001. 246 p.

CERTO, Samuel C. et al. **Administração Estratégica: planejamento e implantação da estratégia.** 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005. 304 p.

INSTITUTE OF MANAGEMENT AND ADMINISTRATION (United States of America). **Cost Reducion and Control Best Practices: the best ways for a financial manager to save money.** 3. ed. San Francisco: John Wiley & Sons, 2006. 543 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 173 p.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de Informações Gerenciais**: administrando a empresa digital. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 204 p.

LEONE, George S. Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Os 12 Mandamentos da Gestão de Custos**. Rio de Janeiro: Fgv, 2007. 256 p.

LUECKE, Richard. **Estratégia**: criar e implementar as melhores estratégias para o seu negócio. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 2009. 195 p.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Estratégia em Ação**: balanced scorecard. 23. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997. 344 p.

MARTIN, Nilton Cano. **A Redução Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998. 324 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 262 p.

MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael E.. **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 501 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais**: estratégias, táticas operacionais. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de Informações Contábeis**: fundamentos e análises. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 331 p.

PAGLIUSO, Antônio Tadeu. **Benchmarking**: relatório do comitê temático. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005. 126 p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 378 p.

PORTER, Michael E.. **Vantagem Competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 33. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 512 p.

RAMPERSAD, Hubert K. **Scorecard para Performance Total**: alinhando capital humano com estratégia e ética empresarial. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 359p.

RIGBY, Darrel. **Como Vencer em Tempos de Crise**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 170 p.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos**. São Paulo: Ibpex, 2006. 189 p.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2007. 304 p.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos**: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995. 341 p.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 375 p.

SIMON, Hermann. **Sem Crise!**: 33 ações para sua empresa evitar percalços e atingir os resultados em qualquer cenário. São Paulo: Gente, 2009. 232 p.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W.. **Princípios de Sistemas de Informação**: uma abordagem gerencial. 6. ed. São Paulo: Thomson, 2006.

TOMASKO, Robert M. **Downsizing**: reformulando sua empresa para o futuro. São Paulo: Makron Books, 1992. 293 p.

WATSON, Gregory H.. **Benchmarking Estratégico**. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1994. 191 p.

WILEMAN, Andrew. **A Gestão Estratégica da Redução de Custos**: como administrar e reduzir custos de forma inteligente. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 199 p.

ANEXO A – FORMULÁRIO DE PESQUISA COM GESTORES E CONSULTORES

1) Perfil Profissional

Gestor Consultor

2) Na sua opinião, você acredita que a redução de custos está mais ligada na área de:
(é possível marcar mais de uma alternativa)

Finanças Produção
 Marketing e Vendas Recursos Humanos

3) Você acredita que é possível conciliar o crescimento organizacional sustentável com a redução de custos?

Sim Não

4) Você acredita que a redução de custos pode ser gerida? **(marque apenas uma alternativa)**

Sim, a redução de custos pode ser gerida em uma empresa.
 Sim, desde que haja uma estrutura interna sólida.
 Não, a redução de custos não pode ser gerida, visto que é impossível controlar custos de um negócio.
 Não, em nenhuma hipótese.

5) Você acredita que a redução de custos tem a função de:
(é possível marcar mais de uma alternativa)

Eliminar o desperdício e duplicação de processos.
 Implementar melhores práticas organizacionais.
 Introduzir a tecnologia onde é eficaz.
 Transferir as operações da empresa para o ambiente da internet.

6) Na sua opinião, quais áreas organizacionais possuem presença do controle de custos:
(marque quantas alternativas forem necessárias)

- Compras e custos de materiais.
- Gastos diversos.
- Custos de produção.
- Custos de serviços diversos (jurídicos, contábeis, auditoria, banco, etc).
- Estoques.
- Gastos com publicidade e propaganda.
- Custos com viagens e outras despesas relacionadas.
- Terceirização.
- Custos de venda e marketing do produto.
- Salários e gratificações.
- Custos de tecnologia da informação.
- Redução do quadro de pessoal.
- Outras.

7) Você acredita que sejam necessárias ferramentas para o gerenciamento de custos?

- Sim Não

7.1) Caso responda sim, quais seriam?

(é possível marcar mais de uma alternativa)

- Ferramentas de orçamento.
- Ferramentas de suporte à decisão.
- Ferramentas de análise do custeio de produtos.
- Ferramentas de performance e avaliação.

8) Qual a importância da gestão de custos no estabelecimento dos objetivos estratégicos de uma empresa? **(marque apenas uma alternativa)**

- Muito importante. Pouco importante.
 Importante. Não importante.

9) A desaceleração da economia mundial, na sua opinião, demandou o redirecionamento da visão das empresas para os custos organizacionais?

- Sim Não

10) Você acredita que a redução de custos é a melhor maneira de redirecionar

estrategicamente uma organização?

Sim

Não

11) **Enumere de 1 a 10** de acordo com o nível de importância. Na sua opinião, quais dessas são as mais importantes técnicas financeiras ou operacionais usadas para aumentar o valor corporativo:

Expansão das informações para o pleno gerenciamento.

Mudança da metodologia de orçamento, custos e análise de desempenho.

Instituição do benchmarking e adição de novas métricas de desempenho.

Mudar a metodologia de planejamento estratégico e de finanças corporativas.

Mudar a abordagem de planejamento financeiro departamental.

Revisão de como serão gerenciados novos projetos.

Analisar novas oportunidades de comércio eletrônico.

Adotar ou migrar aplicativos financeiros para a internet.

Adotar normas contábeis e financeiras.

Usar nova abordagem para avaliação de desempenho de valor financeiro da empresa.

12) **Enumere de 1 a 6** de acordo com o nível de importância. Na sua opinião, dentre as listadas abaixo, quais são as maiores desafios e necessidades de uma empresa:

Reduzir custos.

Estabelecimento de normas internas.

Melhorar os processos.

Redução de riscos.

Melhorar a estratégia central.

Automatização de processos.

13) Na sua opinião, dentre os listados abaixo, quais são os gastos com terceirização que as micro, pequenas e médias empresas demandam:

(marque quantas alternativas forem necessárias)

Serviços profissionais.

Serviços de construção e engenharia.

Serviços de tecnologia da informação.

Serviços de marketing.

Projetos.

Recursos humanos.

Telecomunicação.

- Funcionários temporários.
- Pesquisa e desenvolvimento.
- Outros.

14) Quais são os retornos, dentre os listados abaixo, esperados após uma terceirização?
(marque quantas alternativas forem necessárias)

- Reduzir custos.
- Focar no objetivo central da organização.
- Aumentar a experiência externa.
- Maximizar os recursos de avaliação.
- Melhorar os serviços internamente.
- Ganhar mais flexibilidade.
- Manutenção da competitividade.
- Mudar e encontrar a necessidade dos clientes.
- Aumentar a receita organizacional.
- Aumentar o valor corporativo.
- Alcançar padrões mundiais.
- Outros.

15) Na sua opinião você acredita que a redução do número de colaboradores em uma organização tem por finalidade:
(marque quantas alternativas forem necessárias)

- Reorganizar a empresa e o quadro de funcionários.
- Responder a prejuízos ou falta de lucros.
- Esforço no controle de custos.
- Responder às fraquezas da economia brasileira.
- Ocorre quando há o fechamento de outras unidades de uma empresa.
- Responder a uma queda nas atividades da empresa.
- Outros.