

DETERMINANTES DE CUSTOS EM EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO SETOR MOVELEIRO: UM ESTUDO EM EMPRESAS DA SERRA GAÚCHA

DETERMINANTS OF COSTS IN SMALL BUSINESSES OF FURNITURE INDUSTRY: A STUDY IN COMPANIES OF GAÚCHA SIERRA REGION

Recebido em 22.10.2011 | Aceito em 23.03.2012 | Segunda versão aceita em 27.04.2012 |

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

MARCOS ANTONIO DE SOUZA

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo USP | Professor do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS | Núcleo de Pesquisas em Gestão de Custos NUPEGEC (CNPq) | Avenida Unisinos 950 | Sala 5A401a | Cristo Rei | São Leopoldo-RS | Telefone: (51) 30371000 | E-mail: marcosas@unisinos.br |

FRANCIELE MEZZOMO

Mestranda em Ciências Contábeis | UNISINOS | Avenida Unisinos 950 | Sala 5A404a | Cristo Rei | São Leopoldo-RS | Telefone: (51) 30371000 | E-mail: francielemezzomo@gmail.com |

RESUMO

Objetivo deste artigo é caracterizar e analisar a utilização de determinantes de custos em três empresas de pequeno porte do setor moveleiro, estabelecidas na Região da Serra Gaúcha. O estudo é desenvolvido a partir do reconhecimento de que os custos incorridos em qualquer atividade são determinados por diversos fatores que se relacionam entre si. Gerenciar eficazmente esses fatores configura a superioridade competitiva de uma empresa. A análise dos determinantes de custos é uma prática da gestão estratégica de custos que vem para auxiliar na obtenção dessa eficácia. A pesquisa, de natureza descritivo-exploratória, e com abordagem

qualitativa, foi desenvolvida sob o formato de estudo de caso múltiplo. A coleta de dados, realizada no período novembro-dezembro de 2010, se fez por meio de entrevista semi-estruturada em profundidade com gestores das empresas. Constatou-se que mesmo sem embasamento teórico, e com menor intensidade do que apregoa a literatura, as empresas pesquisadas utilizam vários determinantes de custos no gerenciamento dos recursos. De forma mais explícita pode-se identificar a utilização dos determinantes: estrutura de capitais, grau de complexidade do produto, qualidade, tecnologia, economia de escala e escopo. Há variação acentuada na intensidade de uso entre as empresas.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Determinantes de Custos. Estratégias Competitivas.

ABSTRACT

The aim of this paper is to characterize and analyze the use of cost determinants in three small businesses in the furniture sector, established in gaúcha sierra region. Costs incurred in any activity are determined by several factors that relate to each other. The effectively management of these factors sets the competitive superiority of one company. The analysis of the determinants of costs is a practice of strategic cost management which is to assist in achieving such efficiency. The research, a descriptive, exploratory and qualitative approach, was developed under the format of multiple case studies. Data collection, conducted during November-December 2010, was made through of semi-structured in-depth interview with corporate managers. It was found that even without theoretical foundation, and with less intensity than proclaim the literature, the companies use different cost determinants in the management of resources. More explicitly you can use to identify the determinants: capital structure, complexity of product, quality, technology, economies of scale and scope. There is marked variation in the intensity of use among firms.

Keywords: Strategic Cost Management. Determinants of Costs. Competitive Strategies.

1 INTRODUÇÃO

Custos são impactos produzidos pelas decisões estratégicas, e materializam-se nos processos no momento da execução das estratégias. Sendo assim, o modelo de identificação e mensuração de custos é determinante no processo de suporte das estratégias competitivas, na formatação de informações que atendam aos objetivos e às estratégias organizacionais. É, portanto, um dos aspectos tratados no âmbito da gestão estratégica de custos - GEC (SILVA NETO, 2006).

A preocupação com a GEC, de acordo com Bacic (1994), originou-se a partir da perda de competitividade das empresas americanas e das críticas à visão tradicional da contabilidade de custos realizada por pesquisadores da área, como Johnson e Kaplan (1993).

Além disso, o mercado dinâmico e turbulento, o avanço tecnológico, os novos *modus operandi* das empresas, característicos da globalização, forçaram elas a uma maior flexibilidade para sua sobrevivência num ambiente altamente competitivo (WERNKE, 2001).

Com o objetivo de assegurar a sobrevivência das organizações, o maior desafio para a gestão estratégica de custos, de acordo com Veloso (1995), é manter as informações em um formato de fácil utilização pelos executivos, com dados atualizados e tempestivos. Assim, para formatar, compilar e evidenciar as informações geradas pela contabilidade, de forma a que os gestores possam utilizá-las para a tomada de decisões estratégicas, a GEC se utiliza de algumas técnicas específicas, dentre elas a análise dos determinantes de custos (MIOTTO, 2007; WERNKE, 2001).

Conforme enfatizam Shank e Govindarajan (1997), até a década de 1980, o volume de produção era considerado o único ou pelo menos o principal determinante de custos, porém, a partir de estudos realizados iniciaram-se discussões acerca da validade dessa afirmativa. Foi a partir dessa época que se intensificou a busca por fatores mais objetivos quanto à natureza e ocorrência dos custos, surgindo daí o foco nos fatores determinantes de custos

Dado esse cenário, o problema de pesquisa desse artigo é: quais os principais determinantes de custos existentes em indústrias moveleiras? Nesse sentido, o objetivo desse estudo é identificar e analisar a utilização de determinantes de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas na Região da Serra Gaúcha. O estado do Rio Grande do Sul consolidou-se como o segundo maior produtor de móveis respondendo por 27% da produção nacional. É também o segundo maior estado exportador de móveis do país, responsável, em 2007, por 28% das exportações (ABDI, 2008). A região da serra gaúcha é o principal pólo produtor do estado, constituído em sua maioria por pequenas e médias empresas, normalmente carentes de procedimentos gerenciais mais avançados.

Além da representatividade econômicas do segmento moveleiro, e da necessidade de estudos sobre a gestão de pequenas e médias empresas, a relevância desse estudo se dá com relação à aplicabilidade das teorias desenvolvidas pela literatura relacionada à gestão estratégica de custos, nesse caso, a análise dos determinantes de custos. Diversas abordagens teóricas sobre o tema foram identificadas, tais como as apresentadas por Porter (1989), Shank e Govindarajan (1997), Bacic (1994), Rocha (1999), Araújo e Carneiro (2000), Diehl, Miotto e Souza (2010) dentre outros. Porém, afora o último estudo mencionado, nenhum dos demais apresenta uma evidência empírica, sobre o uso dessa prática de GEC, originando-se, assim, a justificativa para o desenvolvimento deste trabalho. Além desses aspectos, este estudo contribui com a geração de informações que permitem avaliar a validação que as empresas dão sobre o uso prático das teorias mais recentemente desenvolvidas sobre as práticas de GEC.

O desenvolvimento do estudo está estruturado em cinco partes principais. Além dessa Introdução há a apresentação do Referencial Teórico sobre o tema, seguido dos argumentos referentes aos Procedimentos Metodológicos. O estudo finaliza com a Apresentação e Análise dos Dados e das Conclusões. Ao final são apresentadas as referências utilizadas na pesquisa sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos (GEC), de acordo com Shank (1989), pode ser definida como o uso gerencial das informações de custos dirigidas às fases do ciclo de gestão estratégica. Nesse processo de gestão, de acordo com Shank, se a empresa consegue identificar e mensurar corretamente seus custos, determinar sua estratégia, objetivos e metas, entre outras iniciativas decisórias, ela cria condições para uma gestão capaz de assegurar a continuidade dos negócios.

Para Quesado e Rodrigues (2007), a GEC é um processo direcionado à melhoria contínua e à criação de valor para o cliente e outros *stakeholders* relacionados. Portanto, a GEC contribui para a análise não apenas dos processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas na cadeia de valor como um todo.

Kaplan e Cooper (1998) enfatizam que a GEC atua em nível operacional e nível estratégico. No nível operacional, busca a eficiência organizacional através do planejamento e da melhor utilização de recursos, sendo o efeito de sua atuação presente mais claramente no ambiente interno. Já em nível estratégico, busca a eficácia com vistas ao mercado, com a sua atuação mais sentida nas variáveis externas. Dessa forma, para os autores a gestão estratégica de custos está relacionada à busca de competitividade da empresa e, conseqüentemente, com a sua continuidade.

Barbosa e Tachibana (1999) salientam que a superioridade competitiva de uma empresa configura-se na capacidade dela em estruturar sua cadeia de valores, de determinar um posicionamento estratégico harmônico com a sua realidade e de gerenciar eficazmente os fatores que direcionam os custos, um dos instrumentos da GEC

Diversos autores, a exemplo de Shank (1989) e Porter (1989), salientam que a GEC pode ser dividida em três pilares fundamentais: a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os determinantes de custos. Dado o foco deste estudo são aqui abordados somente os determinantes de custos. É esse o conteúdo apresentado na sequência.

2.2 DETERMINANTES DE CUSTOS

Várias são as causas que geram custos de produção ou operação de uma atividade. Cokins (1996) afirma que custos são derivativos, ou seja, são causados. Shank e Govindarajan (1997, p. 21) explicam que "os custos são determinados por diversos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em determinada situação".

O início da utilização do custeio baseado em atividades (ABC) trouxe o entendimento de um determinante de custo como um evento associado a uma atividade que resulta no consumo de recursos da empresa (BABAD e BALACHANDRAN, 1993). Essa confusão, comum entre os textos sobre o assunto, se dá devido a expressão "*cost driver*" que é usada tanto para especificar os fatores que determinam os custos, como as medidas de desempenho, geralmente relacionadas a uma atividade no contexto do ABC.

Ainda sobre a afirmativa citada, Brimson (1991) observa que a medida da atividade representa o fator pelo qual os custos de um dado processo variam mais diretamente, não sendo este, portanto, um determinante de custo. O determinante de custo é tratado neste estudo como o fator cuja ocorrência cria o custo. Já o direcionador de custos, enquanto medida da atividade, é uma variável dependente no sentido de uma análise de regressão.

Ou seja, para a expressão inglesa *cost driver* há dois equivalentes em português: o direcionador de custos (medida pelo qual uma atividade é custeada), e o determinante de custos (fator maior que se constitui na causa real do custo), que representa a filosofia, a estratégia e estrutura sob a qual as atividades serão realizadas. Portanto, presente em um estágio anterior à própria aplicação do custeio baseado em atividades, da efetiva ocorrência das operações.

A título de nomenclatura, várias são utilizadas, tais como Condutores de Custos para Porter (1992), Direcionadores de Custos para Shank e Govindarajan (1997) ou Determinantes de Custos para Rocha (1999). Levando-se em consideração a afirmativa de Cokins (1996), e a frequência de sua utilização a

partir do trabalho de Rocha (1999), nesse estudo os fatores causadores de custos são tratados por Determinantes de Custos. Para um melhor entendimento dos pontos elencados, apresenta-se no Quadro 1 a comparação das principais diferenças entre Determinantes e Direcionadores de Custos.

Quadro 1: Diferenciação entre direcionadores e determinantes de custos

DETERMINANTES DE CUSTOS	DIRECIONADORES DE CUSTOS
<ul style="list-style-type: none">• Estabelece a geração de custos	<ul style="list-style-type: none">• Utilizado para alocação de custos
<ul style="list-style-type: none">• Fator que determina de forma antecipada o nível e estrutura da futura ocorrência dos custos	<ul style="list-style-type: none">• Medidas de desempenho utilizadas para atribuir os custos às atividades e aos produtos.
<ul style="list-style-type: none">• Pré-estabelecidos em fase anterior à ocorrência das atividades (fase de planejamento)	<ul style="list-style-type: none">• Realizados durante as atividades, momento em que há a geração dos custos (fase de execução)

Fonte: Elaborado com base em Martins (2003), Rocha (1999) e Brimson (1991).

Em síntese, é preciso atentar ao principal fator que diferencia os determinantes dos direcionadores, ou seja, que os determinantes antecedem à geração do custo; são eles os que estabelecem as condições centrais que irão delimitar o nível dos custos que irão ocorrer quando da execução das atividades; já os direcionadores, são utilizados para alocação às respectivas atividades, produtos e controle operacional; eles representam a intensidade com que as atividades são realizadas. É verdade que a forma de realização das atividades pode, até certo nível, provocar melhorias no nível dos custos. Além desse nível, porém, somente a mudança dos determinantes provoca mudanças representativas nos custos da empresa.

Os determinantes de custos para Quesado e Rodrigues (2007), são as ligações que representam a relação de causa e efeito entre a execução de uma atividade e o consumo de recursos, bem como a relação entre a execução das atividades e a existência dos produtos. Compreender como uma empresa incorreu em determinado custo exige conhecer que tipo de indutor causou esse consumo, possibilitando estabelecer as prioridades na gestão estratégica.

Para Miotto (2007), a análise dos determinantes explica o comportamento dos custos ao longo do tempo, ou seja, se os custos variam os motivos para que isso ocorra estão implícitos nas estratégias estruturais e operacionais da empresa.

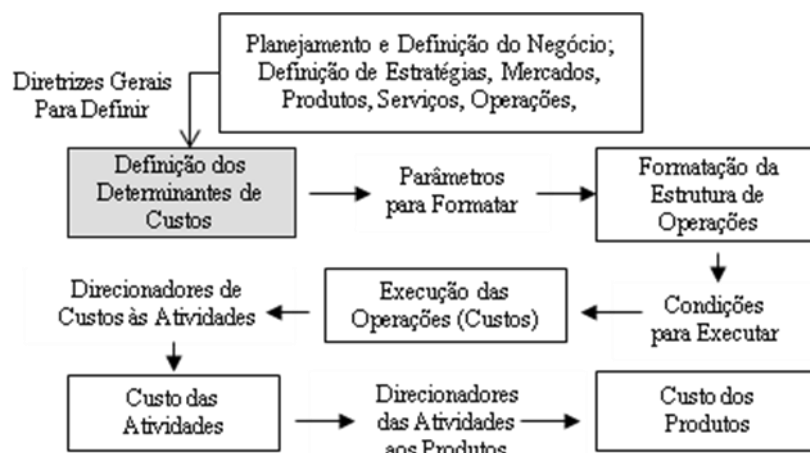
Para Araújo e Carneiro (2000) a análise dos determinantes de custos permite aos gestores a implantação de ações com base na estrutura organizacional. Considerando que as empresas possuem estruturas diferentes, que não executam seus processos da mesma forma, e que não operam na mesma cadeia de valor, a identificação dos fatores que explicam as variações de custos, e a decisão de como utilizá-los e alinhá-los às estratégias organizacionais, é considerada uma ação estratégica para a aquisição e manutenção de vantagem competitiva.

De acordo com Wilson (1990) o comportamento dos custos pode variar entre as empresas e até em uma mesma indústria, ou seja, não necessariamente se achará um grupo comum de determinantes para um mesmo setor. Miotto (2007) identificou que a tecnologia é relevante no segmento de aviação, podendo, de outra parte, se constituir em um determinante com maior ou menor intensidade comparativa em outro segmento de negócio.

Visto que a análises dos determinantes de custos pode auxiliar na tarefa de fornecer informações úteis aos gestores, pois aprofunda o foco de análise nas causas raiz dos custos, estudos foram realizados sobre as relações entre os determinantes de custos. Tais análises podem melhorar as avaliações dos efeitos de custos nas decisões da operação (BANKER e JOHNSTON, 1993), bem como mensurar o impacto que estratégias de produção têm em determinados tipos de transação (BANKER *et al*, 1995). Possibilita, ainda, o entendimento de diferenças no uso de recursos, identificação e adoção de melhores práticas em decisões executivas (BJØRNENAK, 2001).

Portanto, parece ser necessário procurar os determinantes de custos nas decisões que envolvem a estrutura e as habilidades operacionais da empresa. A relevância desse ato é relevante, pois os determinantes tratam de aspectos que antecedem o início da produção e influenciam as condições e formas de organizar a produção (MAUSS, MAGALHÃES e SOUZA, 2007). Esse posicionamento é relevante, pois esclarece que os determinantes são constituídos ainda na fase de planejamento da empresa quando ainda nem sequer operando ela está (na realidade está na fase de definir em qual área/segmento de negócio atuar, quais produtos e serviços oferecer, que estratégias operacionais e mercadológicas adotar). É devido a isso que não se pode confundir que os determinantes são causados pela estrutura, dado que são eles, na realidade, que dão nascimento à estrutura que será, no futuro, utilizada para gerar as operações, de onde surgirão as atividades e os respectivos custos. Daí a sua inclusão no campo da gestão estratégica de custos (Figura 1).

Figura 1: Inserção dos Determinantes de Custos na Gestão Estratégica



Fonte: Construído com base em Mauss, Magalhães e Souza (2007)

A identificação e classificação dos diversos determinantes de custos tem sido proposta de forma diferenciada e complementar por pesquisadores dessa temática. De outra parte, duas categorias principais de determinantes, os estruturais e os operacionais (ou de execução), têm sido comuns nesses estudos. Essas duas categorias são discutidas na sequência.

2.2.1 DETERMINANTES DE CUSTOS ESTRUTURAIS

Os determinantes de custos estruturais, conforme Shank e Govindarajan (1997) refletem as opções estratégicas primárias da empresa, levando em consideração sua estrutura econômica subjacente, ou seja, a análise desses determinantes permite que os gestores tomem decisões com base na estrutura organizacional da empresa. É necessário ter cuidado ao avaliar os determinantes estruturais, pois, *mais* não significa necessariamente, *melhor*. Por exemplo, estabelecer capacidade de produção superior às necessidades irá provocar custos de ociosidade.

Araújo e Carneiro (2000) assim como Quesado e Rodrigues (2007), relacionam os custos estruturais às alternativas de aplicações dos recursos existentes. Para Silva (1999), estes determinantes limitam a abrangência de recursos às capacidades de fabricação existentes, ou seja, os investimentos assim são limitados à estrutura da empresa, e dão subsídios ao processo de decisão dos gestores.

Várias são os determinantes de custos estruturais sugeridos por pesquisadores. No Quadro 2 constam as principais classificações adotadas por pesquisadores do tema.

Quadro 2: Determinantes de Custos Estruturais

PORTER (1990)	SHANK E GOVINDARAJAN (1997)	ROCHA (1999)	SOUZA E ROCHA (2009)
Economias de Escala			Tecnologia
Localização	Escala	Escala	Escala
Políticas discricionárias	Escopo	Escopo	Escopo
Oportunidade (Experiência)	Experiência	Experiência	Curva de Experiência
Integração	Tecnologia	Tecnologia	Estrutura de Capitais
Elos		Grau de verticalização	Grau de verticalização
		Modelo de gestão	Modelo de Gestão

Fonte: Porter (1990), Shank e Govindarajan (1997), Rocha (1999) e Souza e Rocha (2009).

Ao analisar cada determinante estrutural citado pelos autores pode-se notar como a sua natureza está relacionada ao modelo de gestão implantado pela empresa.

O Quadro 3 apresenta o significado dos determinantes de custos estruturais selecionados por se fazerem presentes nos estudos de Porter (1990), Shank e Govindarajan (1997), Rocha (1999) e Souza e Rocha (2009).

Alguns determinantes abordados nos estudos não foram listados dada a semelhança com outros da mesma natureza. Nesses casos foram adotadas as nomenclaturas mais comuns e presentes nos estudos pesquisados.

O que se pode concluir por meio da observação do conteúdo do Quadro 3 é que, ao mesmo tempo em que um determinante estrutural proporciona benefícios, sua utilização inadequada, poderá gerar impactos negativos aos custos da empresa: mais nem sempre é melhor. Um exemplo dessa situação pode ser representado pelo emprego de tecnologia. Apesar de todo o benefício que ele pode provocar, se for utilizada de forma inadequada ou constituída, além da necessidade e capacidade de uso pelos funcionários, os resultados certamente serão desfavoráveis.

Com relação à economia de escala, é importante não confundi-la com economia de utilização, levando a uma falsa conclusão de que os custos da empresa sempre continuarão caindo se ela expandir a capacidade uma vez plena a utilização da sua capacidade existente.

O modelo de gestão da empresa define como será o processo de decisão e em que nível. É importante que os objetivos estratégicos da empresa sejam bem definidos para então avaliar como serão utilizados os demais determinantes. Além disso, as características desse modelo podem deixar a empresa mais inovadora, flexível e com pessoal motivado, entre outros fatores, o que leva a uma gestão eficaz. O grau de verticalização está diretamente relacionado ao modelo de gestão da empresa.

A experiência funcional e de gestão impacta diretamente na redução de custos em vários aspectos. A experiência é importante nos processos produtivos, a fim de aumentar qualidade, evitar retrabalhos, reduzir desperdícios etc. Já ter executado determinadas atividades no passado é fator de diferenciação e maior capacidade de análise e decisões.

Finalmente, o escopo é um fator estratégico que deve estar direcionado para o mercado e para o melhor aproveitamento da estrutura empresarial. Definir os objetivos da empresa e a estratégia operacional é fator importante já que a utilização adequada dos determinantes estruturais afeta o desempenho dos determinantes operacionais e o resultado da empresa.

Quadro 3: Determinantes de Custos Estruturais

DETERMINANTES ESTRUTURAIS	COMO AS DECISÕES SOBRE OS DETERMINANTES AFETAM OS CUSTOS
Tecnologia	Refere-se às tecnologias de processos usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa. É um fator que pode contribuir com a redução custos em diversas áreas, desde os processos de suporte até os processos de produção (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Economia de Escala	A economia de escala está relacionada ao dimensionamento da capacidade produtiva da empresa. Dimensionar a estrutura da maneira mais otimizada possível acarreta uma melhor diluição dos custos pelas quantidades de produção ou serviços prestados. Um super dimensionamento compromete a rentabilidade dos produtos/serviços ofertados dada a ociosidade (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Modelo de Gestão	O modelo de gestão está relacionado à forma como a empresa vai gerir seus negócios, de forma centralizada ou descentralizada, com uma estrutura hierárquica verticalizada (com vários níveis de gerencia) ou horizontalizada (com foco em times). Isso afeta a agilidade nas decisões (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Estrutura de Capitais	Uma estrutura composta com capitais de terceiros pode ser mais afetada por custos de dívida do que uma empresa que trabalha com capital próprio. Está relacionada com as fontes de captação utilizadas, com os custos envolvidos e com a remuneração do capital da empresa (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009). Tem-se aqui a geração de custos financeiros, que economicamente impactam o resultado da mesma forma que os custos de produção.
Grau de Verticalização	O grau de integração vertical define o foco empresarial e estabelece em que medida o compartilhamento de recursos corporativos poderá ser realizado, trazendo sinergias entre atividades de uma mesma organização. Por outro lado, uma verticalização excessiva pode minar a flexibilidade e alijar a empresa de obter melhores fornecedores ou clientes no mercado (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Experiência	Está relacionada com o aprendizado ao longo do tempo da organização, das pessoas que a integram e com a otimização das atividades por elas executadas. Esse determinante abrange a experiência da empresa e a experiência dos gestores (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Escopo	O escopo consiste na fabricação de um mix variado de produtos ou serviços, utilizando a mesma estrutura. Quanto maior for o mix maior será complexidade de produção, os custos logísticos e os custos de operacionalização dessa estrutura (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Localização	A localização constitui na posição geográfica da empresa. Se estrategicamente situada, os custos com fretes poderão ser reduzidos (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).

Fonte: Com base nos autores citados.

2.2.2 DETERMINANTES DE CUSTOS OPERACIONAIS

Os determinantes de custos operacionais segundo Shank e Govindarajan (1997), dependem da capacidade de execução da empresa. Em geral, ao contrário do que ocorre com o grupo ligado à estrutura, quanto mais elevado o nível, isto é, quanto maior o uso desses determinantes, melhor a posição da empresa no que se refere aos custos e resultados.

Várias são os determinantes de custos operacionais sugeridos por pesquisadores, conforme apresentado no Quadro 4. Observa-se que tais propostas se mostram comuns e complementares à busca de uma classificação geral.

Quadro 4: Determinantes de Custos Operacionais

Porter (1990)	Shank e Govindarajan (1997)	Rocha (1999)	Souza e Rocha (2009)
Capacidade de Aprendizagem	Envolvimento da força de trabalho	Comprometimento da força de trabalho	Nível de utilização da capacidade
Padrão de utilização da capacidade	Gestão da qualidade total	Gestão da qualidade total	Complexidade da linha de produção
Inter-relações (relação na cadeia de valor)	Utilização da capacidade	Utilização da capacidade	Curva de experiência
Fatores institucionais	Eficiência do layout das instalações	Eficiência do arranjo físico das instalações	Relacionamento na cadeia de valor
	Relacionamento na cadeia de valor	Relacionamento na cadeia de valor	
	Complexidade	Competência e habilidade dos gestores	
		Complexidade	

Fonte: Com base nos autores citados

Observa-se que os determinantes de custos operacionais guardam estreitas relações da empresa com seus fornecedores, clientes e funcionários, ou seja, ambientes interno e externo.

Quesado e Rodrigues (2007) afirmam que os determinantes de custos operacionais refletem a habilidade da empresa em executar com êxito o posicionamento de custo adotado. Não basta a empresa ter estrutura necessária para a produção se os processos não são bem executados. Portanto, para que isso aconteça, deve existir, de acordo com Silva (1999), uma vinculação direta entre todos os elementos qualificadores do processo, sejam eles de natureza interna ou externa.

O Quadro 5 apresenta os determinantes operacionais e possíveis impactos na ocorrência dos custos, conforme estudos de Porter (1990), Shank e Govindarajan (1997), Rocha (1999), Souza e Rocha (2009).

Durante a pesquisa verificou-se que alguns determinantes, dependendo do autor, variam de nomenclatura, mas não na essência.

Os determinantes de custos operacionais como anteriormente citado, mantém uma forte relação com os determinantes de custos estruturais. Exemplificando, o grau de utilização da capacidade está diretamente relacionado com o volume de produção, ou seja, a capacidade da empresa será totalmente utilizada dependendo do volume de produção determinado pela empresa.

Outro exemplo dessa relação pode ser dado pela ligação entre o grau de complexidade e o escopo. Isso ocorre, pois, dependendo da quantidade de produtos a ser fabricado, aumenta o número de módulos a serem produzidos e a complexidade do processo produtivo.

Quadro 5: Determinantes de Custos Operacionais

Determinantes Operacionais	Como as decisões sobre os determinantes afetam os custos
Grau de Utilização da Capacidade	O grau de utilização da capacidade está relacionado com o aproveitamento da unidade produtiva. Em geral, quanto maior a utilização para uma dada capacidade, maior será a diluição de seus custos fixos e, portanto, menor o custo unitário. Esse determinante está diretamente relacionado ao volume de produção (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Grau de Complexidade ou Consistência da Configuração de Produtos	O grau de complexidade dos produtos é um determinante operacional ligado ao determinante estrutural escopo. Na medida em que aumenta o escopo de produtos ou serviços de uma empresa, pode aumentar a complexidade do seu processo, interferindo na escala de produção. Quanto mais complexo for o ambiente de produção, maiores serão os custos envolvidos, principalmente os de <i>overhead</i> (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Qualidade	A qualidade está relacionada ao grau de perfeição e conformidade dos produtos e processos da empresa, de forma que maior qualidade pode resultar em maior produtividade e menores custos devido a menores perdas. Está relacionada à imagem que a empresa cria de seus produtos no mercado, sendo esse um fator determinante para a conquista dos clientes e sua posterior manutenção (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Comprometimento do corpo funcional	O comprometimento do corpo funcional pode representar um fator que eleva a produtividade dos empregados e a redução de falhas e desperdícios como forma de reduzir os custos (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Capacidade de Aprendizagem	A capacidade de aprendizagem está relacionada com a amplitude dos conhecimentos passíveis de serem apreendidos e com a velocidade desse processo. Quanto maior a capacidade de aprendizagem, mais rápida pode ser a introdução de novos produtos e maior o escopo possível de ser abarcado, reduzindo os custos unitários dos produtos (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Competência e Habilidades	As competências e habilidades têm influência sobre a eficiência com que as atividades são realizadas ao longo do processo produtivo. Quanto maior as competências e habilidades relacionadas com os processos da empresa, maior a eficiência deles, reduzindo o custo de produção (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).
Relação na Cadeia de Valor	A relação da empresa com a sua cadeia de valores é um determinante de custos amplo, que expressa o relacionamento da empresa desde os fornecedores até os consumidores finais, podendo estender-se entre concorrentes de um mesmo setor, buscando extrair, dessas relações, as melhores formas de otimizar seus resultados e de seus clientes. A análise da cadeia de valor consiste em complementar a análise local, interna e externa com uma visão sistêmica (PORTER, 1990; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999; SOUZA e ROCHA, 2009).

Fonte: Com base nos autores citados

2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS RELACIONADOS

A existência de obras que discorram sobre a utilização de determinantes de custos pelas empresas é limitada. Portanto, para a escolha e coleta dos artigos apresentados, buscou-se, trabalhos que apresentassem no seu resumo e título, a palavra determinante ou *cost driver* e que tratassem de diferentes determinantes de custos. Para tanto, utilizou-se como base de dados o Google acadêmico e EBSCOHost, no período de novembro e dezembro de 2010.

Conforme visto na literatura, citado por Araujo e Carneiro (2000), Silva (1999), Quesado e Rodrigues (2007), Banker *et al* (1995), Shank e Govindarajan (1997), entre outros, tradicionalmente o volume era considerado o principal, senão único, determinante de custos. Com o avanço dos estudos sobre o assunto, detectou-se, porém, a existências de outros determinantes mais relevantes e significativos para análise das operações e custos. A análise dos trabalhos apresentados corrobora com esse fato e mostra a necessidade de se realizar mais estudos sobre o tema, aprofundando a análise de cada determinante.

No estudo de Friedlaender *et al* (1988), a análise dos determinantes economias de escala, escopo, elasticidade de substituição e produtividade, possibilitou a comparação dos custos entre as empresas com relação à competitividade e previsões em futuros cenários.

Para Foster e Gupta (1990) os resultados encontrados, diferente do que sugeria a literatura até então, mostram alta evidência de correlação entre os custos indiretos e o volume de produção, e baixa correlação quando se considerou a eficiência e a complexidade.

Já no estudo de Banker e Johnston (1993), as evidências encontradas sugerem a capacidade e o volume de produção como importantes determinantes de custos, assim como a complexidade e a diversidade, tendo maior importância nas maiores indústrias de serviços, onde há uma diversidade de custos indiretos. Tais resultados confirmam que nem sempre o comportamento de um determinante é igual em diferentes empresas, permitindo, ainda, a identificação de efeitos significativos nos custos em função das estratégias adotadas pelas empresas.

A partir do estudo de Cassela (2008), pode-se verificar a possibilidade de estimar as estruturas de custos fixos e variáveis de concorrentes, através do volume de produção.

Por fim tem-se o estudo de Miotto (2007), o qual aborda o importante papel do determinante tecnologia na ocorrência de custos no setor de aviação comercial brasileiro.

O Quadro 6, resume as características principais de cinco pesquisas (três estrangeiras e dois nacionais) do tema, localizadas em pesquisa exploratória.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista de seus objetivos tem-se um estudo descritivo e exploratório. Conforme Gil (2002) a pesquisa descritiva é útil quando se objetiva descrever as características de determinada população, ou fenômeno. Já a pesquisa exploratória, ainda de acordo com Gil, visa identificar os fatores que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, aprofundando o conhecimento da realidade examinada.

Com relação à abordagem do problema o estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, que de acordo com Silva e Menezes (2001) não pode ser traduzida em números, e exige a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados. Segundo Shah e Corley (2006) os principais benefícios do método qualitativo envolvem a possibilidade de se entender processos mais complexos e ilustrar a influencia do contexto social nas pesquisas.

O desenvolvimento do estudo está baseado na estratégia metodológica do estudo de casos múltiplo, amparado na classificação que é dada por Yin (2010). Para Eisenhardt (1989) os estudos de caso simples ou múltiplos estão direcionados ao entendimento da dinâmica presente em um cenário ou ambiente.

Quadro 6: Estudos empíricos relacionados

AUTORES/ANO	OBJETIVOS	AMOSTRA	PRINCIPAIS ACHADOS	DETERMINANTES DE CUSTOS ESTUDADOS
Friedlaender et al (1988)	Analisar a estrutura de custos da indústria automotiva dos Estados Unidos, a fim de avaliar o comportamento de alguns Determinantes na competição do setor automotivo.	Ford, GM e Chrysler	Foi possível calcular economias de escala, escopo, elasticidade de substituição, produtividade. A análise desses dados possibilitou a comparação no que tange à competitividade dos custos entre as empresas, e a previsão, mesmo que em um estágio inicial, de um cenário futuro.	Economias de escala Escopo Elasticidade de substituição, Produtividade
Foster e Gupta (1990)	Analisar as possíveis correlações em relação à complexidade (relativa ao projeto do produto e ao processo de produção), à eficiência e ao volume de produção.	37 empresas nos Estados Unidos do setor de Eletroeletrônicos.	Os resultados encontrados sugeriram alta evidência de correlação entre os custos indiretos e o volume de produção, e baixa correlação quando se considerou a eficiência e a complexidade, diferente do que sugeria a teoria até o momento.	Complexidade (projeto do produto e processo de produção) Volume
Banker e Johnston (1993)	Analisar os determinantes: complexidade (relativa ao processo de produção), capacidade, volume de produção e diversidade de produtos através de dados financeiros e estatísticas de tráfego aéreo disponibilizados por órgãos públicos norte americanos.	28 empresas do setor aéreo dos Estados Unidos	As evidências encontradas sugerem a capacidade e o volume de produção como importantes determinantes de custos. A complexidade e a diversidade também foram significativas, tendo maior importância nas indústrias de serviços maiores, onde há uma gama grande de custos indiretos. Essa análise permitiu a demonstração de efeitos significativos nos custos em função das estratégias adotadas pelas empresas.	Complexidade (Processo de Produção) Volume
Cassela (2008)	Verificar a possibilidade de estimar as estruturas de custos fixos e variáveis de concorrentes, em função do volume de produção, através das demonstrações financeiras publicadas.	4 empresas do setor de celulose e papel do Brasil	Constatou-se através das demonstrações contábeis e financeiras das empresas que é possível inferir sobre os custos dos concorrentes.	Volume
Miotto (2007)	Analisar a tecnologia das aeronaves como determinante de custos, investigando o seu efeito nos custos das principais companhias aéreas brasileiras no período de 1997 a 2005.	Empresas de Aviação: GOL TAM VARIG VASP	Ao fim da análise, foi possível verificar que a tecnologia, principalmente a associada às aeronaves, desempenha importante papel como determinantes de custos no setor de aviação comercial, pois apresentou efeitos significativos sobre o porte e utilização das aeronaves, manutenção e consumo de combustíveis, custos esses relevantes no setor.	Tecnologia

Fonte: Elaborado com base nos estudos cita

Como forma de manter o rigor da pesquisa científica, foi desenvolvido um protocolo de estudo de caso a fim de formalizar e organizar a estruturação da pesquisa. O protocolo definido estabelece procedimentos importantes para a pesquisa, conforme indicado por Yin (2010).

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados foram realizadas entrevistas, com roteiro semi-estruturado, permitindo assim maior liberdade nas respostas dos entrevistados. De acordo com Lakatos e Marconi (1991), nessas entrevistas o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido e, havendo necessidade, inclui novas questões.

O roteiro utilizado foi desenvolvido a partir da revisão da literatura, bem como de contatos iniciais e exploratórios com as empresas. As entrevistas foram realizadas na sede das empresas pesquisadas mediante agendamentos prévios. O processo de coleta dos dados foi realizado nos meses de novembro e dezembro de 2010.

O instrumento de coleta de dados foi submetido a um pré-teste com empresa do setor moveleiro que não integra aquelas pesquisadas. Este processo consistiu na aplicação da entrevista e na detecção das possíveis falhas que o instrumento possa ter (GIL, 2002). Durante o processo de pré-teste detectou-se a necessidade de colocação mais claras e objetivas de algumas questões, bem como a inclusão de duas questões adicionais mais específicas ao tema.

Quanto às limitações de pesquisa, cita-se o fato de o trabalho ter sido realizado em três empresas do mesmo setor e porte. Assim, os resultados dessa pesquisa não devem ser generalizados a outras empresas, setores e portes.

3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados coletados foi realizada por meio da análise interpretativa, onde são realizadas reflexões sobre as informações coletadas no estudo de caso pela compreensão dos fatos, levando em consideração a relevância e a contribuição específica dos dados para o estudo do tema abordado (GIL, 2002).

Além da análise individual de cada empresa entrevistada foi feita uma análise complementar para exposição do resultado global da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO SETOR MOVELEIRO

O setor moveleiro, de acordo com ABDI (2008), encontra-se disperso por todo o território nacional, porém concentrado em poucos estados: 83% das empresas nacionais e 86% da mão-de-obra empregada pelo setor localizam-se principalmente na região centro-sul do país. As empresas que compõem o setor moveleiro se concentram nos seguintes estados: São Paulo, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

No Rio Grande do Sul, segundo Macadar (2007), a indústria moveleira está relacionada à imigração italiana ocorrida no século XIX e ao estabelecimento desses imigrantes nos municípios da Região da Serra gaúcha. A indústria brasileira de móveis é formada principalmente por pequenas e médias empresas, em sua maioria de empresas familiares e de capital inteiramente nacional (PAULA *et al*, 2010).

O estado do Rio Grande do Sul consolidou-se como o segundo maior produtor de móveis respondendo por 27% da produção nacional. É também o segundo maior estado exportador de móveis do país, responsável, em 2007, por 28% das exportações (ABDI, 2008).

O principal polo gaúcho é o da cidade de Bento Gonçalves, onde estão localizadas algumas das maiores e mais modernas empresas moveleiras, tais como a Todeschini, a maior empresa moveleira da América Latina. Outras empresas expressivas do pólo gaúcho são: SCA, Dellano, Florense, Bertolini e Telasul, que se destacam pela elevada qualidade e pelo design inovador. Atualmente, o pólo é constituído por aproximadamente 560 empresas, empregando mais de 13 mil funcionários e faturando acima de R\$ 1,2 bilhão (MACADAR, 2007; ABDI 2008).

4.2 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS

O estudo foi realizado em três empresas do setor moveleiro localizadas na Região da Serra Gaúcha, aqui denominadas por Verde, Amarela e Azul. Tais denominações fictícias foram adotadas em função do pedido de sigilo apresentado pelas empresas participantes.

Empresa Verde

A empresa Verde atua no mercado nacional há 18 anos. Com 55 funcionários produz cerca de 20 diferentes produtos, incluindo salas de jantar, balcões, mesas de centro, hall de entrada e cadeiras de aproximação. Teve um faturamento de aproximadamente R\$ 5 milhões em 2009 e é considerada uma empresa de pequeno porte de acordo com o critério de faturamento adotado por BNDES (2010). A entrevista foi realizada com o proprietário da empresa, o qual não tem formação acadêmica superior e atua no setor há 18 anos.

Empresa Amarela

A empresa Amarela atua no mercado nacional há 20 anos e conta com 65 funcionários. Produz cerca de 30 diferentes produtos, incluindo salas de jantar, balcões, cristaleiras, mesas de centro, hall de entrada e cadeiras de aproximação. Com um faturamento em 2009 de aproximadamente R\$ 8 milhões é considerada uma empresa de pequeno porte de acordo com BNDES (2010). A entrevista foi realizada com o gestor da empresa, graduado em ciências contábeis, que atua na área há 10 anos, oito deles na empresa em questão.

Empresa Azul

A empresa Azul atua no mercado nacional e internacional há 18 anos e conta com 150 funcionários. Produz cerca de 80 diferentes produtos, incluindo salas de jantar, mesas de centro, racks, aparadores, cadeiras, poltronas, homes, estantes e balcões. Com um faturamento em 2009 de aproximadamente R\$ 15 milhões, é considerada uma empresa de pequeno porte de acordo com BNDES (2010). A entrevista foi realizada com o gestor da empresa, graduado em ciências contábeis, que atua na área há 32 anos sendo oito nessa empresa.

4.3 OS DETERMINANTES DE CUSTOS EM EMPRESAS DE MÓVEIS

4.3.1 DETERMINANTES ESTRUTURAIS

A primeira constatação das entrevistas é a de que a os trabalhos da contabilidade de custos são realizados internamente. Outra constatação é que a utilização dos determinantes de custos ocorre sem um embasamento prévio dado pelo conteúdo da literatura que trata do tema. Ao contrário, isso ocorre pelo conhecimento e experiência obtidos com o decorrer do tempo.

De fato, pode-se detectar a falta de conhecimento dos respondentes com relação ao termo 'determinantes de custos', ou do significado de cada um dos determinantes apresentados. Pode-se perceber, porém, que embora os termos e significados não sejam conhecidos em sua forma teórica, ou seja, conceitualmente, os mesmos são aplicados nos diversos setores das empresas e avaliados periodicamente.

Pelas respostas obtidas pode-se observar que a tecnologia é mais intensamente utilizada pelas empresas Amarela e Azul, que buscam a melhoria na produção através da aquisição de novas máquinas.

O mesmo ocorre com relação ao escopo, aplicado de forma diferente nas três empresas, que buscam, através da oferta de um mix variado de produtos, conquistar o público alvo. Dentre as pesquisadas a empresa Verde é a que apresenta menor mix de produtos.

Além de menor escopo, a empresa Verde também é a mais distante em outros determinantes, como ocorre com o modelo de gestão (adota modelo centralizado) e no grau de verticalização, ao não se aproveitar de uma estrutura própria de transportes como o fazem as duas outras empresas.

Apresenta-se no Quadro 7, constando os aspectos principais dados pelos respondentes durante a realização das entrevistas sobre os determinantes estruturais.

Quadro 7: Determinantes de Custos Estruturais em Empresas de Móveis

DETERMINANTES ESTRUTURAIS	EMPRESA VERDE	EMPRESA AMARELA	EMPRESA AZUL
Tecnologia	Utiliza de mão de obra artesanal, pouca utilização de máquinas reduzindo assim, os custos com manutenção.	Máquinas novas e modernas reduzem custos de manutenção, desperdício e de pessoal, maior produtividade	Usar tecnologia é essencial devido à maior produtividade bem como de desperdícios.
Economia de Escala	Estrutura operacional fixada para otimizar produção, realizada conforme pedido, evitando estoques.	A Estrutura operacional está dimensionada para produzir conforme pedidos em carteira. Redução de custos e estoques.	Para obter economia de escala, as ações e estratégias são planejadas, associando a produção ao estoque ideal.
Modelo de Gestão	Adota modelo de gestão centralizado; proprietário é o responsável pelas principais atividades de controle.	Modelo de gestão descentralizado; um gestor para cada setor. Objetiva induzir ações cooperadas.	Modelo de gestão descentralizado; hierarquia vertical; motiva pessoal a liderança de mercado.
Estrutura de Capitais	Utilização de capital próprio buscando a minimização de custos financeiros.	Utilização de capital próprio buscando a minimização de custos financeiros.	Utilização de capital próprio; de 3 ^{as} quando há viabilidade de longo prazo.
Grau de verticalização	Atua somente no setor de móveis, terceirizando as demais atividades, como o transporte.	Atua no setor de fabricação de móveis e transporte dos mesmos, reduzindo assim os custos com fretes.	Atua no setor de fabricação de móveis e transportes; redução custos com fretes é uma força de vendas.
Experiência	Mantém funcionários mais experientes pela maior eficiência da mão de obra; visa padronizar a produção.	Usa experiência de funcion. mais antigos; ocupam cargos de supervisores de produção; Experiência reduz custos.	Com experiência há mais eficiência nos processos. Chefia e autonomia a funcionários experientes.
Escopo	Com 20 produtos diferentes busca reduzir os custos de escopo, utilizando mesmas peças em diversos produtos.	Com 30 produtos diferentes busca reduzir os custos de escopo, utilizando as mesmas peças em diversos produtos.	Como o mix de 79 itens, desenvolve peças comuns a vários itens além da criação de subprodutos.

Fonte: Dados da Pesquisa

Além dos aspectos já destacados e, com base no conteúdo do Quadro 7, pode-se constatar que a utilização dos determinantes estruturais está mais concentrada na Empresa Azul.

4.3.2 DETERMINANTES OPERACIONAIS

Embora o que determine a quantidade a ser produzida sejam as vendas, as empresas buscam utilizar em grau máximo a sua capacidade de produção. Se não utilizadas na sua totalidade, os gestores buscam meios, para aumentar a venda, principalmente através da participação em feiras do setor.

O grau de complexidade também é um determinante vastamente analisado, procurando sempre utilizar peças iguais para os vários modelos produzidos. Essa atitude por parte dos gestores possibilita manter custos reduzidos mesmo tendo um mix variado de produtos.

Embora as empresas de móveis pesquisadas tenham demonstrado maior interesse nos determinantes de custos operacionais em geral e nas suas conseqüências, pode-se detectar um maior interesse na qualidade. As empresas dispensam atenção especial para esse determinante, tanto com relação à fabricação, quanto ao atendimento durante e pós venda, oferecendo assistência técnica e troca de produto se necessário. Objetiva manter uma boa reputação para, em conseqüência, conquistar maior número de clientes.

As principais informações dos entrevistados quanto ao uso dos determinantes operacionais estão sintetizadas no Quadro 8.

Quadro 8: Determinante de custos Operacionais em empresas de móveis

DETERMINANTES OPERACIONAIS	EMPRESA VERDE	EMPRESA AMARELA	EMPRESA AZUL
Grau de Utilização da Capacidade	Grau de utilização da capacidade situado em 70% devido ao programa de vendas. Há redução de custos.	Controla o grau de utilização da capacidade em relação ao nº de funcionários, contratados conforme planejamento.	Atua com 90% da atual capacidade de produção, devida à sincronização com as vendas.
Grau de Complexidade ou Consistência da Configuração Prods.	Baixo grau de complexidade dado o número de produtos e peças iguais utilizadas em vários modelos.	Baixo grau de complexidade embora considere elevado o nº de produtos; peças utilizadas em vários modelos.	Altos custos de produção dada a complexidade e nº de produtos; planejamento e supervisão freqüentes.
Qualidade	Busca qualidade incluindo atributos que elevam percepção do cliente sobre a funcionalidade do produto.	Mantido controle e análise permanentes dos eventuais problemas. Produtos com defeito trocados com rapidez.	Atenção especial à qualidade do produto e da Cia.; qualidade analisada em todo o processo.
Comprometimento	Busca através da motivação ao comprometimento com o trabalho.	Busca através da motivação o comprometimento do pessoal ao trabalho.	Comprometimento reduz custos; empresa oferece bom ambiente ao trabalho.
Capacidade de Aprendizagem	O aumento da aprendizagem se dá pelo treinamento a novos funcionários e reciclagem dos demais.	Aprendizagem constante via treinamentos a todos os funcionários, novos e antigos.	A busca pela aprendizagem ocorre por cursos de treinamentos e reciclagem dos funcionários.
Competência e Habilidades	Realizado acompanhamento dos funcionários para alocação no setor/tarefa que melhor desempenhem.	Realizado acompanhamento dos funcionários para alocação no setor/tarefa que melhor desempenhem.	Realizado acompanhamento dos funcionários para alocação no setor/tarefa que melhor desempenhem.
Relação na Cadeia de Valor	Mantém relação na cadeia de valor principalmente com fornecedores.	Mantém relação na cadeia de valor com fornecedores e clientes.	Analisa cadeia de valor; inicia na empresa e estende a clientes/ fornecedor.

Fonte: Dados da Pesquisa

5 CONCLUSÕES

O estudo realizado confirma que a aplicação e análise de determinantes de custos de forma inter-relacionada são importantes para a gestão competitiva das empresas moveleiras pesquisadas. Tal fato pode ser observado através da importância dada pelas empresas aos determinantes de custos estruturais e operacionais utilizados para tomada de decisões do tipo: qual o mix de produtos a ser produzido, se é vantajoso terceirizar, ou, ainda, se é vantajoso investir utilizando capital de terceiros.

A literatura (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997) enfatiza que a análise de um determinante, de forma associada a outros, cria benefícios mais consistentes. Isso foi observado na pesquisa através do determinante 'escopo' usado no setor para atender às expectativas do consumidor. Verificou-se que ele, associado ao determinante 'grau de complexidade', viabilizou reduzir o número de módulos fabricados para uso em vários modelos, atendendo os clientes e com redução de custos.

Observou-se que apesar de os gestores terem pouco conhecimento com relação aos conceitos que envolvem os determinantes de custos, existe a utilização dos mesmos, realizada de forma consciente da sua importância e das vantagens obtidas pela redução dos custos de produção. Isso reflete que mesmo em empresas de pequeno porte o foco estratégico das operações tem estado presente na gestão organizacional, apesar do espaço para avanços mais significativos.

Pode-se concluir que mesmo sem um embasamento conceitual, e com menor intensidade do que enfatiza a literatura, as empresas pesquisadas utilizam vários determinantes de custos. De forma mais explícita pode-se identificar a utilização dos seguintes: estrutura de capitais, tecnologia, economia de escala e escopo, como determinantes estruturais, e grau de complexidade do produto e qualidade, como determinantes operacionais. Observou-se, também, a variação de intensidade de uso entre as empresas, corroborando os desenvolvimentos teóricos sobre o tema (MIOTTO, 2007).

Dada a ausência de estudos em maior profusão sobre o tema pesquisado, como futuros estudos sugere-se a realização de pesquisas com maior amostra e abrangendo empresas de diversos segmentos. Pode-se também, aprofundar os estudos dos determinantes de forma individualizada com o objetivo de demonstrar o comportamento dos custos diante a gestão de um ou poucos determinantes considerados mais relevantes.

REFERENCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL – ABDI. Relatório de acompanhamento industrial: Setor Moveleiro, v. 1, jun. 2008.

ARAÚJO, Osório C.; CARNEIRO, Célia M. B.. A importância da análise da cadeia de valor para obtenção e manutenção de vantagem competitiva. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 16. **Anais...** CFC, Goiania, 2000.

BABAD, Y.M.; BALACHANDRAN, B.V. Cost driver optimization in activity based Costing. **The Accounting Review**, v. 68, n. 3, p. 563-575, 1993.

BACIC, Miguel J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1. **Anais...** ABC, São Leopoldo, 1994.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL - BNDES. Carta Circular nº 10/2010. **Normas relativas a porte das empresas**. Rio de Janeiro, 2010.

BANKER, Rajiv D.; JOHNSTON, Holly H. An empirical study of cost drivers in the U.S. airline industry. **The Accounting Review**, v. 68, n. 3, p. 576-601, 1993.

- BANKER, Rajiv D. *et al.* An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers. **Journal of Accounting and Economics**, v. 19, n. 1, p.115-137. 1995.
- BARBOSA, Rodrigo P.; TACHIBANA, Wilson K. Metodologia para gestão estratégica de custos: integração dos conceitos da cadeia de valores, direcionadores de custos e activity-based costing. **Revista Brasileira de Custos**. São Leopoldo, v.1, n.1, p. 69-82, 1999.
- BJØRNENAK, Trond. Understanding cost differences in the public sector: a cost drivers approach. **Management Accounting Research**, v.11, n.2, p.193-211, 2001.
- BRIMSON, James A. **Activity accounting**. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1991.
- CASELLA, Bruna M.B.X. **Análise de custos de concorrentes: um estudo exploratório no setor de celulose e papel**. Dissertação (Mestrado Controladoria e Contab.). São Paulo: USP, 2008.
- COKINS, G. **Activity-based management: making it work**. New York: McGraw-Hill, 1996.
- DIEHL, Carlos A.; MIOTTO, Genossi R.; SOUZA, Marcos A. Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro. **RBGN**, v. 12, n.35, p. 191-207, abr./jun. 2010.
- EISENHARDT, Kathleen M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v.14, n 14, p. 532-550, 1989.
- FOSTER, George; GUPTA, Mahendra. Manufacturing overhead cost driver analysis. **Journal of Accounting and Economics**, v. 12, n.1-3, p.309-337, 1990.
- FRIEDLAENDER, Ann F. *et al.* Costs, technology and productivity in the U.S. automobile industry. **The Bell Journal of Economics**, v. 20, n. 1, p.1024-1048, 1988.
- GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**. São Paulo: Futura, 1998.
- LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Fundamento de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991.
- MACADAR, B. M. A inserção do arranjo produtivo local (APL) moveleiro de Bento Gonçalves na cadeia produtiva de móveis. **Ensaio FEE**, v. 28, n. 2, p. 471-496, 2007.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAUSS, César V.; MAGALHÃES, Juliano M.; SOUZA, Marcos A. A gestão estratégica de custos como instrumento para redução do trade-off entre custo e diferenciação baseada na flexibilidade. **ABCustos**, v. 2, n. 2, p. 109-123, 2007.
- MIOTTO, Genossi R. **Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UNISINOS. São Leopoldo: 2007.
- PAULA, Alessandra *et al.* Análise estratégica do mercado internacional de móveis baseada nas necessidades dos clientes para realização da gestão através da elaboração de indicadores para acompanhamento de desempenho. In: CONVIBRA - Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 7. **Anais...** 2010.
- PORTER Michael E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- QUESADO, Patrícia R.; RODRIGUES, Lúcia L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Rev Ibero Americana Contab Gestio**, v.1, n.10, p.121-143, 2007.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica**. Tese (Doutorado) em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SHAH, Sonali K.; CORLEY, Kevin G. Building better theory by bridging the quantitative–qualitative divide. **Journal of Management Studies**, v. 43, n. 8, p. 1821-1835, 2006.

SHANK, John K. Strategic Cost management: new wine, or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**, v. 1. p. 47-65, 1989.

SHANK, John K. GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, C. **Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor**. Revista FAE, v.2, n.2, p. 17-26, 1999.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA NETO, José Moreira. **Mensuração de processos empresariais: objetivos, estratégias e comportamento dos custos**. Universidade Federal Rondônia, Depto Ciências Contábeis. 2006. Disponível em: <http://cutter.unicamp.br/document/?view=124>. Acesso em: 27 out. 2010.

SOUZA, Bruno C.; ROCHA, Welington. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

VELOSO, Álvaro Luis. Administração estratégica de custos: buscando o reposicionamento através da competitividade. In: Congresso Internacional de Custos, 4. **Anais... IIC**, Campinas, 1995.

WERNKE, Rodney. Gestão estratégica de custos: o alcance de vantagem competitiva por meio da gestão de custos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 27, p.70-77, 2001.

WILSON, Richard. Strategic cost analysis. **Management Accounting**. Vol. 68, n. 9, p.42-43, Oct. 1990.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.