



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS - CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - UACC
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MIRIAN PEREIRA ALEXANDRE

**INTERFACE ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E
OS SISTEMAS DE CUSTEIO EM INDÚSTRIAS DO SETOR
TÊXTIL DA MESORREGIÃO DO SERTÃO PARAIBANO**

SOUSA/PB

DEZEMBRO DE 2018

MIRIAN PEREIRA ALEXANDRE

**INTERFACE ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E OS
SISTEMAS DE CUSTEIO EM INDÚSTRIAS DO SETOR TÊXTIL DA
MESORREGIÃO DO SERTÃO PARAIBANO**

Trabalho de Conclusão de Curso na Modalidade Artigo, apresentado à banca examinadora da Universidade Federal de Campina Grande Campus Sousa - Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis, como requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Prof.^a M.^a Janaína Ferreira Marques de Mello

SOUSA/PB

NOVEMBRO DE 2018

Interface entre Posicionamento Estratégico e os Sistemas de Custeio em Indústrias do Setor Têxtil da Mesorregião do Sertão Paraibano

RESUMO

Os custos devem ser planejados, com finalidades de garantir que os resultados propostos sejam atingidos de forma estratégica. O objetivo deste artigo foi de analisar a interface entre os sistemas de custeio e o posicionamento estratégico para tomada de decisão e controle em indústrias têxteis no Sertão Paraibano. Tratou-se de um estudo de multi-casos com abordagem qualitativa e descritiva, desenvolvido em duas indústrias de fiação têxtil situadas no município de Cajazeiras/PB. Para a coleta de dados foram realizadas entrevistas e uma análise documental, além de visitas *in loco*. Os principais achados da pesquisa demonstraram que a relação dos métodos de custeio com o posicionamento estratégico resulta em vantagens competitivas, principalmente por que as empresas estudadas priorizam ações estratégicas, que as posicionem no ambiente industrial. Entre essas ações estratégicas, destacam-se os programas de redução de custos, o uso de ferramentas de gestão empresarial meta/padrão, utilizados para desempenho de lucros satisfatórios, baseando-se na precificação do mercado; e, o método *kaizen*, que contribuem para o controle e redução dos desperdícios e verificação de etapas produtivas que agregam ou não agregam valor ao produto final. Identificou-se também que as indústrias atuam com respaldo na competição por liderança e diferenciação, onde além do uso de ferramentas que possibilitam a redução contínua de custos, utilizam práticas que tornam o produto diferenciado, além de estratégias com características específicas e Liderança em Custo.

Palavras-chave: Métodos de Custeio. Estratégia e Competitividade. Controle.

1. Introdução

No cenário atual, as organizações precisam se destacar em meio ao mercado competitivo. Assim, necessitam de ferramentas importantes para garantir uma administração eficaz dos recursos disponíveis; e, diferenciar seus produtos e/ou serviços oferecidos. Nesse contexto, nota-se uma contínua mudança do comportamento gerencial, tendo em vista às inúmeras exigências dos consumidores por produtos de qualidade a preços acessíveis (MELO; LEONE, 2015).

Segundo Silva *et al.* (2014), a utilização de ferramentas estratégicas, tem exigido dos gestores, decisões gerenciais mais difíceis, o que leva às organizações manterem uma posição competitiva por meio da integração das ferramentas estratégicas com a gestão de custos, apoiados em um sistema de controle, que viabilizará tomadas de decisões mais coerentes e confiáveis.

Neste sentido, a Gestão Estratégica de Custos, por meio de suas ferramentas de custeio, poderá auxiliar no controle e no planejamento. Conforme a pesquisa de Piran *et al.* (2016), em uma indústria de segmento metal-mecânico, mostrando a importância da gestão de custos como suporte para o posicionamento estratégico e estratégias de manufatura, destacando-se a implementação de sistemas de indicadores de desempenho, baseados no controle dos custos.

Tratando-se ainda de manufatura, especificamente no setor têxtil, Fujita e Jorente (2015) explanam que o Brasil vive uma invasão de produtos importados asiáticos que, com a liberação comercial, este setor sofreu um choque estrutural, sendo assim necessário analisar os possíveis rumos, para que a indústria melhore sua posição frente a um mercado que se apresenta gradativamente mais amplo. Pelo fato do histórico deste setor ressaltar a necessidade de assimilação de novas tendências, surgiu o questionamento deste estudo em investigar como empresas desse setor estão se adequando.

Assim, este estudo pretendeu responder a seguinte pergunta-chave: **A Interface da Gestão Estratégica com os Sistemas de Custeio facilita o uso do controle gerencial no processo de tomada de decisão na gestão das Indústrias Têxteis no Sertão Paraibano.**

O objetivo deste estudo foi de analisar a relação entre os sistemas de custeio e o posicionamento estratégico para tomada de decisão e controle em indústrias têxteis no Sertão Paraibano. Para o alcance deste objetivo, esta pesquisa identificou o processo produtivo das indústrias têxtil estudadas; a estratégia competitiva das mesmas; qual é o método de custeio adotado, a existência de práticas gerenciais de custeio nas decisões estratégicas; os tipos de controle de custos em suas linhas de produção; e, o uso de programas de melhoria contínua que contemplem projetos de redução de custos.

A razão de escolher a região do Sertão Paraibano foi à acessibilidade dos pesquisadores em realizar entrevistas nas indústrias. O setor têxtil foi escolhido, no viés científico, pelo fato da sua abrangência em diversas áreas de conhecimento, que poderão ser utilizadas para futuras pesquisas. Outro fator que motivou a pesquisa foi o fato do objeto de estudo ser um dos pilares da produção Industrial do Estado da Paraíba que, de acordo com a Federação das Indústrias do Estado da Paraíba FIEP, apresenta igualmente grande importância para a economia nacional.

2. Referencial Teórico

2.1 Competitividade e Gestão Estratégica

Estratégia é considerada na literatura, como um modelo prático de integração de cada divisão que compõem uma organização. É uma espécie de conexão que interliga cada setor com alcance dos objetivos e ações de cada organização. Por isso, o conceito de estratégia se refere à disciplina, no sentido de moldar a organização para se adequar ao ambiente.

Estratégia é uma ação e/ou ferramenta utilizada pelas organizações em busca de uma posição de destaque no mercado competitivo. Na visão de Dupont (2011), utilizando as percepções de Porter (1989), qualquer empresa só garante competitividade se estiver consolidada no ambiente de mercado. E esta consolidação está associada à competitividade e estratégia.

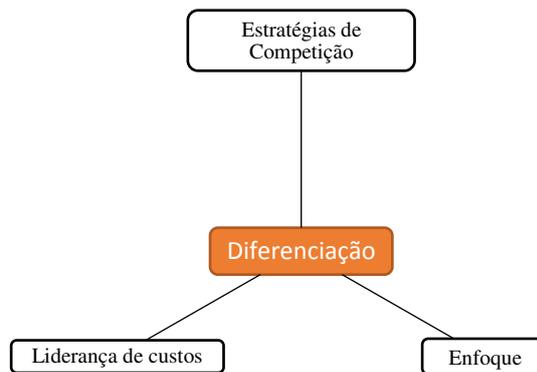
Tratando de competitividade, é relevante antes discutir sobre as cinco forças competitivas de Porter, presentes na literatura, que mesclam a mesma temática. Piran *et al.*(2016) abordam essas cinco forças como suporte para a sustentação da posição competitiva, tanto de forma interna, quanto externa à organização. São elas:

- Concorrentes na Indústria (é o estímulo da competitividade, que produz maior esforço, produtos com uma maior qualidade e distintos dos oponentes);
- Entrantes potenciais (essa força mostra a inserção de novos concorrentes no mercado, o que torna a competição ainda mais acirrada);
- Substitutos (produtos e/ou serviços que podem ingressar no mercado, estimulando ainda mais a competição);
- Compradores (destaca o poder que os clientes têm quando exigem serviços e/ou produtos de qualidade); e,

- Fornecedores (os fornecedores podem exigir preços mais caros, algo que dificulta a rentabilidade, por isso a importância de ter uma cartela grande de fornecedores).

A Figura 1 resume os principais pontos pertinentes a Gestão Estratégia e Estratégias de Competição.

Figura 1: Estratégias genéricas de Competição



Fonte: Adaptado de Poter (1989), Girardi e Mattos (2011).

Considerando a Figura 1, segundo Girardi e Mattos (2011), as estratégias genéricas de competição consistem em estabelecer o diferencial competitivo para as organizações por meio de ações que agreguem valor aos clientes, ao produto e/ou serviço oferecidos, com qualidade e preços atrativos. A diferenciação mostra que os sistemas de custeio tem um papel importante na gestão organizacional.

Em um contexto industrial, essas práticas são possíveis quando ocorre planejamento estratégico da manufatura, onde desenvolve as condições propícias para as vantagens competitivas no ambiente produtivo. A estratégia específica da manufatura desenvolve melhorias para o mercado, principalmente para o planejamento das indústrias.

2.2 Estratégia de Manufatura

Piran *et al.* (2016) propõem que a análise dos recursos produtivos de determinada empresa pode contribuir para obtenção da vantagem competitiva, e; nesse contexto, além de obter melhorias no sentido de atender as necessidades do mercado, também analisa maximizar o desempenho de todos os recursos produtivos disponíveis na empresa. Dessa forma, entraria o conceito do planejamento estratégico, considerando duas questões primordiais.

A primeira questão, segundo Porter (1989), estaria ligada à atividade principal da indústria e às condições que determinam sua rentabilidade e atratividade, e a segunda questão a ser verificada é atender a competitividade, com ênfase nas três estratégias competitivas propostas por este autor.

Pensar no conceito de manufatura de forma estratégica é examinar como uma empresa se organiza e quais as características do ambiente em que ela compete para então decidir, de forma efetiva, quais os processos e métodos de gestão serão usados para obtenção dos melhores resultados. Em outras palavras é a busca da melhor forma de colaborar com as organizações no que tange a competição de mercado, proporcionando melhoria na qualidade dos produtos/serviços, entrega, redução dos custos de fabricação e controle organizacional, que fazem parte do alicerce no processo de tomada de decisão (GIRARDI; MATTOS, 2011).

Para a gestão, a estratégia precisa de planejamento de suas ações e metas, além de um controle contínuo.

2.3 O Controle como Ferramenta Gerencial

O planejamento busca atuar na divisão organizacional (setores), em unidades corporativas estabelecendo metas e objetivos em cada setor. O sentido então é entender a organização como interligada e independente. Segundo Silva *et al.* (2014), planejamento é o ponto pé inicial para o controle organizacional, pois o propósito do controle é manter a organização no caminho inicialmente planejado.

O sistema de controle é desenvolvido nas organizações com o objetivo de monitorar todas as ações dos setores. Considerando que é tudo interligado, o controle entraria para mensuração dos resultados, diagnósticos e adoção de ações corretivas (SILVA; OLIVEIRA, 2017).

No estudo de Moura *et al.* (2017), que analisou o processo de equilíbrio entre a ferramenta de controle gerenciais e a inovação, verificou-se que o uso do Sistema de Controle Gerencial atua como uma ferramenta de acompanhamento. Dessa forma, o Controle Gerencial assume o papel de monitoria da Inovação e dos aspectos organizacionais, não enrijecendo o processo produtivo da organização e, sim, permitindo a elaboração de novos mecanismos, reduzindo os possíveis conflitos entres ambos.

Ainda sobre controle, pode-se citar o estudo exploratório de Silva *et al.*(2014), que discutiu várias sistemáticas sobre o controle como ferramenta gerencial. Dentre os resultados apresentados, identificou-se que a implantação de atividades ligadas ao controle, desenvolveram, para as organizações, inúmeros benefícios como: a melhoria no conhecimento dos processos de cada setor, a eficiência no uso dos recursos disponíveis, auxílio na gestão organizacional e planejamento estratégico. Esses benefícios são possíveis por que o sistema de controle age de forma integrada e proativa com os diversos departamentos que subdivide a organização por meio da obtenção de informações desses setores.

Conforme os contextos apresentados, pode-se concluir que o controle gerencial atua em todas as áreas organizacionais, cujo o principal insumo é a informação para fins de controle e redução dos custos. Neste aspecto, constata-se que a atuação do controle é possível com auxílio da gestão estratégica de custos, desde que faça parte da política das empresas.

2.4 Métodos de Custeio

A necessidade de se conhecer os custos quanto suas origens, como são gerados e suas relevâncias, já é uma realidade presente nas organizações que buscam implantar ou manter a vantagem competitiva dos seus negócios através da geração de informações confiáveis para auxiliar no alcance dos objetivos.

Segundo Silva e Oliveira (2017), o Sistema de Custeio não analisa apenas à redução contínua de custos, tão pouco se limita as técnicas de gerencialmente internas, mas também se utiliza de métodos que ajudam na redução dos custos, consolidando a posição estratégica das empresas com qualidade e produtividade. Dessa forma, não é apenas a gerência dos custos, mas todos os aspectos que busquem melhorar a produtividade, maximizar o lucro e; em contra partida, proporcionar a satisfação do cliente.

Piran *et al.* (2016) enfatizam que o uso dessa nova maneira de se trabalhar os resultados auferidos por determinadas organizações, é consequência das recentes mudanças ocorridas no comportamento dos consumidores. De maneira geral, os métodos de custeio utilizados devem ser adequados a mensurar os custos envolvidos em todas as etapas do processo de produção. Dessa forma, existem diversos métodos de custeio que são utilizados e

escolhidos pela empresa de acordo com a necessidade ou pela forma a qual os custos devem ser alocados, os métodos com maior destaque atualmente são: Sistema de Custeio por Atividade (ABC), Custo Meta ou Custo Alvo; e, o Custeio *Kaizen*.

2.4.1 Sistema de Custeio por Atividades (ABC)

Segundo Kaspczak (2008), o método de custeio ABC seria o mais indicado para se alcançar posição de vantagem competitiva em relação à concorrência e para a Gestão Estratégica de Custos. Melo e Leone (2015) afirmam que o sistema de custeio ABC (*Activity Based Costing*), utiliza-se custos e despesas diretas relacionadas à contribuição operacional de produtos e/ou serviços, relacionadas às unidades de negócios, além dos custos e despesas que não são diretamente relacionados à produção, ou seja, os chamados custos e despesas indiretas.

Silva; Oliveira (2017) complementam que nesse tipo de custeio há uma melhor visualização dos custos, pois se baseia na análise das atividades executadas na empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos, visto que as atividades passam a serem alvos de programas para a redução dos custos através da eliminação do desperdício, e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes.

2.4.2 Custo Meta

Custo-Meta é uma estratégia que a empresa adota com o objetivo de viabilizar uma adequada margem de lucro, considerando o preço aceito pelo mercado e um adequado custo. (MELO; LEONE, 2015).

Piran *et al.*(2016) fazem referência ao custo-meta como uma ferramenta da Gestão Estratégica de Custos, apoiando o processo de redução de custos na fase de desenvolvimento do produto.

Custo Meta, na sua essência, é considerado um custo de eficiência, onde dado um preço de mercado e um objetivo de lucro, os administradores devem assegurar custos em um nível que viabilize bons resultados. Destarte, Custo-Meta é uma estratégia em que a empresa adota com o objetivo de viabilizar uma adequada margem de lucro, considerando o preço aceito pelo mercado e um adequado custo, estabelecidos quando do planejamento e desenvolvimento do produto ou serviço, com atributos que atendam às exigências dos clientes (SILVA; OLIVEIRA, 2017).

2.4.3 Kaizen

Kaizen é uma ferramenta de custeio que utiliza o conceito de melhoria contínua, utilizada tanto na redução de custos durante a fabricação, bem como quando o produto já está finalizado. O conceito usado pelo Instituto *Kaizen* de Portugal define, como sendo o que “programa as estratégias necessárias para que a melhoria contínua seja uma prática permanente dentro das organizações”. Segundo Piran *et al.*(2016) o método *Kaizen* é implementado nas indústrias para controle e redução dos desperdícios dando suporte ao processo de redução de custos na etapa da manufatura.

Com base no levantamento teórico, constata-se que existem outras ferramentais além das citadas neste estudo, todavia, Sistema de Custeio por Atividade (ABC), Custo Meta ou Custo Alvo e o Custeio *Kaizen* são as mais utilizadas pelas empresas.

2.5 Estudos Correlatos

Os estudos correlatos denotam temas acerca deste estudo e contribuem para os materiais e métodos e análise dos resultados. Seguem os estudos mais recentes dos últimos quatro anos.

Silva e Oliveira (2017) relataram em sua pesquisa o processo de gerenciamento de custos em um determinado projeto na instalação de laminação em indústrias, onde foi possível demonstrar os desafios vivenciados pelos profissionais ligados à produção.

Já no estudo de Piran *et al.* (2016), investigou-se a viabilidade da gestão de custos no auxílio do posicionamento estratégico e na estratégia organizacional, por meio de um estudo de caso em uma indústria do segmento metal mecânico, onde apontou que a gestão de custos é uma importante ferramenta para ações estratégicas de qualquer segmento organizacional.

Na pesquisa de Melo e Leone (2015) foi abordado o alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos, dirigidos por meio de um estudo de multi-casos em pequenas empresas industriais. Os principais achados denotam que a integração das estratégias competitivas com a gestão de custos resulta em vantagens competitivas para maiorias das pequenas empresas estudadas.

Tratando-se do objeto deste estudo, pode-se citar a pesquisa de Fujita e Jorente (2015), que tomou como base a Indústria Têxtil e os movimentos socioculturais, que permeiam o desenvolvimento no Brasil. Concluiu-se que é necessário investimento em inovação tecnológica e na geração de conhecimento, mediante novo desenvolvimento científico realizado na formação de pesquisadores e no incentivo à pesquisas compartilhadas com a indústria têxtil.

O estudo de Silva *et al.* (2014) apresentou a análise do papel da controladoria na gestão das organizações, por meio de entrevistas dirigidas aos profissionais ligados à área do controle. Verificou-se que o setor de controladoria é integrado de forma proativa com os diversos setores da organização como o setor financeiro, administrativo e produtivo, apoiando a gestão organizacional.

Estes estudos correlatos demonstram a importância de se pesquisar a relação entre os custos, o controle e a estratégia, visto que estes denotam às vantagens estratégicas das empresas. Para este estudo foi utilizado como parâmetro a pesquisa de Piran *et al.* (2016), com respaldo nos materiais e métodos de Melo e Leone (2015).

3. MATERIAIS E MÉTODOS

O presente estudo é de natureza qualitativa, por se tratar de uma abordagem centrada em compreender os aspectos da realidade dos fatos observados e analisados pelo pesquisador em cada empresa da pesquisa, visando descartar qualquer interferência por parte do mesmo (YIN, 2005).

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de multi-casos, por ser uma pesquisa centrada em dois ambientes distintos. O processo de coleta de dados foi efetuado por meio do apoio bibliográfico para embasar o referencial teórico, aplicando-se entrevistas e análise documental.

A pesquisa tem caráter descritivo, pois possui como objetivo a descrição das características dos fatos encontrados, como afirma Gil (2002). Todos esses métodos foram essenciais para compreender a administração dos custos de produção e o enfoque da gestão estratégica de cada empresa.

O roteiro de entrevista foi utilizado como suporte para as entrevistas na empresa Fiação Patamuté Têxtil, dirigidas aos responsáveis pelo setor de produção (Gerente de Produção), setor financeiro (Diretor Financeiro) e o responsável pela contabilidade. Já o para a empresa AS Têxtil foi dirigido ao responsável pela produção (Supervisor de Produção) e a

responsável pelo Departamento Pessoal, pois o pesquisador não obteve acesso direto com a gestão. Conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Sujeitos da Pesquisa

Métodos	Cargos	Empresas
Entrevista	Gerente de Produção Diretor Financeiro Contador	Patamuté Têxtil
Questionário	Supervisor de Produção Departamento Pessoal	AS Têxtil

Fonte: Dados da pesquisa

Os documentos analisados referem-se aos relatórios gerencias, tais como controle da produção diária de cada setor produtivo das empresas (informativo de produtividade), relatórios de estudos anteriores de redução de custos, relatórios que detalham os custos de produção assim como o percentual deles no preço final do produto e relatórios contábeis.

Foram realizadas três visitas com tempo estimado de 2 horas, onde foram visitadas as unidades fabris (linhas de produção) e os departamentos responsáveis pela controladoria (ou similar, responsável pela contabilidade, controladoria e contabilidade de custos).

Assim, a pesquisa foi realizada no município de Cajazeiras/PB, cujo o universo compreendeu em duas empresas industriais do ramo têxtil da Mesorregião da Paraíba. O roteiro de entrevista teve como base a pesquisa de Piran *et al.* (2016) com adaptações, que utilizaram vários autores da literatura para fomentar variáveis de investigação para fundamentar a entrevista:

- Estratégia de liderança de custo, foco ou híbrido com base em Sumer; Bayraktar, (2012);
- Programas de melhoria contínua na redução e controle de custos e sua mensuração (com base em Fullerton *et al.* 2013);
- Responsável pela Controladoria e seu papel; e, Apoio da Controladoria na tomada de decisão (com base em Silva *et al.* 2014);
- Método de custeio gerencial (com base em Kaspczak, 2008);
- Pesquisa de mercado nos preços dos concorrentes (com base em Kumar; Nagpal, 2011);
- Uso das informações dos custos na gestão estratégica (com base em Abdel; Mclellan, 2013, Pacheco; Calarge, 2012);
- Utilização do custeio Meta e/ou Kaizen (com base em Pacheco, 2010); e,
- Controle e análise dos resultados dos produtos (com base em Dupont 2011).

O resultados foram apresentados em tabelas, quadros e figuras e discutidos com base nos estudos correlatos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização das empresas e informações inerentes ao processo produtivo

A indústria AS Fiação Têxtil atua desde 2009, é uma empresa matriz, que não possui nenhuma filial. Esta empresa atua no segmento têxtil na produção de fios, mais especificamente os fios 8/1 mm, fios 4/1 mm e os fios 2/1 mm, todos são de “cascami” cru. O

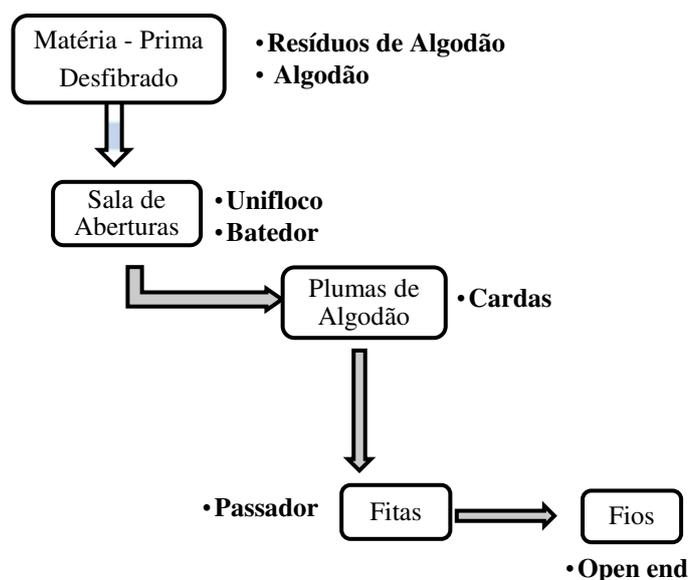
termo “cascami”, segundo os entrevistados, vem da palavra italiana *waste*, que é o nome genérico para indicar os resíduos utilizáveis do processamento de outro produto, no caso específico a produção de fios têxteis que se utiliza do processamento de vários tipos de fibras, o que reduz o custo de produção.

É considerada uma indústria de transformação por fabricar bens de produção para outras indústrias que fabricam pano de prato, tapetes, etc. A produção mensal da indústria é de aproximadamente 05 toneladas, com a colaboração de 30 funcionários; a produção acontece durante todos os dias se encerrando no domingo, são exatamente 20 horas de produção diária, a produção encerra as 17:30, devido ao horário de pico de consumo de energia elétrica.

As principais matérias-primas utilizadas na produção são: resíduos de algodão e algodão. Os seus fornecedores são todos nacionais dos Estados da Paraíba (João Pessoa), Rio Grande do Norte, Ceará (Fortaleza), Bahia, Pernambuco e Sergipe, por serem quase todos fornecedores de outros estados, os custos da matéria-prima se tornam mais caros devido as recentes altas dos insumos, o frete e da crise hídrica que afeta a produção do algodão.

A indústria é razoavelmente automatizada e produz por processo contínuo, conforme figura 1.

Figura 1- Descrição do Processo Contínuo da AS Fiação Têxtil



Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme a figura 1, a matéria prima entra na produção em forma de fardos de plumas de algodão, que passa pela sala de abertura, constituída pelas máquinas “Unifloco”, que tem a função de abrir o material; o Batedor, cuja utilidade é separar do material as impurezas, que são levadas para o filtro, que posteriormente passa pela prensa, onde é prensado e revendido como complemento de ração.

O material limpo é transportado ainda em forma de plumas para as “Cardas”, cuja função é de transformá-lo em fitas, que são transportadas em vasos contendo aproximadamente 35 kg de fitas que equivalem 06 fitas para o “Passador”, função de transportar as fitas, que sairão da máquina anterior em apenas uma fita, essas fitas são transportadas para o “Open End”, que transforma as fitas em fio, que sai em bobinas, cada bobina sai aproximadamente com 3,474 kg e são retiradas das máquinas para expedição, onde são embalados em sacos plásticos que comportam 09 bobinas formando um fardo.

Já a indústria Fiação Patamuté Têxtil atua no segmento têxtil desde 1994, é também uma empresa matriz, e possui mais duas filiais: uma sediada dentro do Estado da Paraíba e a outra no Estado de São Paulo.

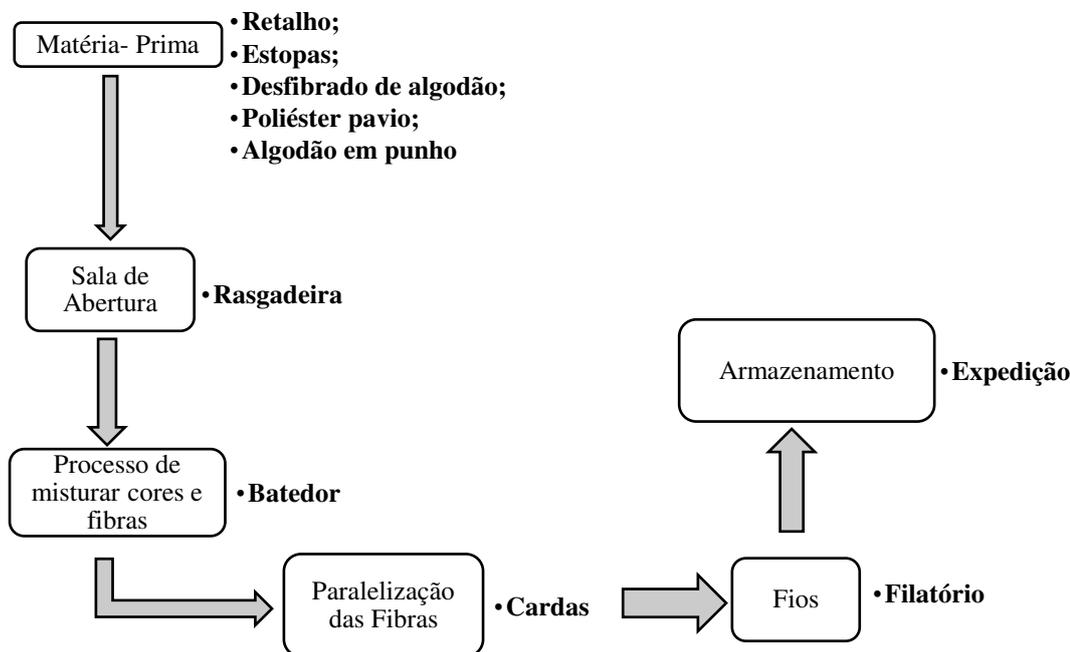
A indústria está voltada para a fabricação de fios, mais especificamente, os fios 4/1 mm, fios 8/1 mm, fios 12/1 mm e os fios 16/1 mm. Eles são produzidos em dois tons: sem cor (chamados no meio industrial de fio cru) e o colorido (mais de 20 tonalidades), utilizados em outras empresas indústrias para a produção de tapetes, redes, pano de prato lençóis, etc.

De acordo com as informações colhidas, a indústria produz aproximadamente 20 toneladas por dia, cerca de 400 toneladas por mês. A produção acontece durante toda a semana, se encerrando no sábado. Durante a semana, a produtividade tem uma parada às 17:30 horas e se inicia às 20:30 h, perfazendo um total de 20 horas de produção nos três turnos).

As matérias-primas utilizadas na Fiação Patamuté são: retalho; estopas; desfibrado de algodão; poliéster pávio; “pneumafio”; “fibrilha”; e, algodão em punho. A maioria dessas matérias primas são compradas em outros estados, onde seus principais fornecedores nacionais são localizados nos estados de Santa Catarina e São Paulo. Já outros matérias como o poliéster são importados da China, Paquistão ou Bangladesch. Por isso, tornam-se mais caros, pelos custos auferidos até o produto chegar a indústria.

A indústria é totalmente automatizada, onde o processo manual encontrado está apenas ligado à reposição da matéria-prima nos maquinários e o transporte da mesma pelos setores de produção, conforme figura 2.

Figura 2: Processo de Produção da Fiação Patamuté Têxtil



Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme figura 2, a matéria-prima entra em forma plumas, na sala de abertura onde a “Rasgadeira” que é o processo que rasga ou desfibra o retalho, transforma-o em fardos prontos para ser utilizada na fiação. A indústria possui 03 “Rasgadeiras” que rasgam aproximadamente 20 mil kg de retalhos por dia.

O próximo processo é o “Batedor”, onde os fardos são batidos, misturando as diversas cores e fibras de poliéster. Ao mesmo que retira o pó através do seu filtro ecológico de última

geração, o “Batedor” não emite poeiras para o meio ambiente. Atualmente a indústria possui 02 batedores do tipo “Blendomat”.

O terceiro processo são nas “Cardas”, que tem como objetivo a paralelização das fibras, transformando o material de pluma para fita, retirando ao mesmo tempo as impurezas do material. A fiação possui 18 cardas de modelos TC 03 e TC 07.

Como último processo, temos o “Filatório” (figura 2), máquina esta que transforma as fitas vindas das cardas em fio, ou seja, é o responsável pelo processo final da linha de produção, a indústria possui 06 filatórios. Depois que são transformados os fios, eles são alocados para a sala de expedição, lugar onde a produção é embalada, pesada e armazenada para a venda.

Comparando as duas indústrias têxtil, percebe-se algumas diferenciações na operacionalização. A indústria AS Têxtil produz por processo contínuo, aproveitando insumos descartados para incremento da receita (complemento de ração de animal) e a prática de ferramentas de gestão de custos, no processo misturar diferentes fibras na composição do produto final, o que possibilita a redução dos custos de produção.

Já na indústria a Patamuté Têxtil, todos os processos são informatizados e controlados. A indústria utiliza as informações encontradas para o aperfeiçoamento das etapas, com o objetivo de eliminar atividades que não agreguem valor ao produto final; e, assim, a redução contínua dos custos de fabricação.

4.2 Métodos de custeio adotados e práticas gerenciais de custeio

Segundo informações da contabilidade, a Indústria Patamuté Têxtil e a AS Fiação Têxtil são tributadas sobre o lucro presumido, para fins de apuração e escrituração dos custos utilizam-se o método de custeio por absorção, aonde chegam aos resultados mensurando todos os custos de fabricação, custos diretos, indiretos e fixos.

Em ambas indústrias, os custos indiretos são apurados tendo como base de rateio a matéria-prima que são alocados aos produtos produzidos. As empresas adotam o método *Kaizen* para controle e redução de desperdícios. A Patamuté Têxtil utiliza também o custeio ABC baseando-se em cada etapa do processo produtivo.

Observou-se, que a empresa Patamuté Têxtil agrega maior valor nas etapas iniciais de produção, por que é onde ocorre o processamento dos diferentes insumos de produção, ou seja onde acontece a formulação da resistência dos fios, principal ponto que qualifica o produto produzido. Os resultados também são controlados e analisados separadamente por linha de produção pela prática da ferramenta de custeio ABC através de *software*.

Em seguida são apresentadas informações que mostram a estrutura de cada indústria quanto à produtividade (Quadro 1), onde são apresentados dados comparativos inerentes a estrutura produtiva e as ferramentas de gestão utilizadas pelas indústrias estudadas: grau de automação, utilização de mão-de-obra, cadeia de valor, atividades de agregam valor, ferramentas de gestão, métodos e princípios de custeio; uso de informações de custos; e, faturamento anual.

Tratando-se de cadeia de valor, relevante destacar que este termo tem semelhanças com a definição das cinco forças estratégicas introduzidas por Porter (1989), que denotam a relação entre empresa, cliente, fornecedores e concorrência, na qual descreve benefícios que cada extremidade da cadeia pode trazer para a empresa.

Quadro 1 - Estrutura produtiva e gerencial das indústrias

PRODUÇÃO E GESTÃO	AS FIAÇÃO TÊXTIL	PATAMUTÉ FIAÇÃO TÊXTIL
Grau de Automação	Razoavelmente automatizada	Muito automatizada
Utilização da Mão-de-Obra	Entre 40% e 50%	De 0 a 20%

(MDO)		
Cadeia de Valor	-Suas fontes de matéria-prima -Seus processos internos da empresa -Seus clientes	- Suas fontes de matéria-prima - Seus fornecedores de componentes - Seus processos internos da empresa - Seus clientes
Atividades que Agregam Valor	Parcialmente	Totalmente
Ferramentas de Gestão	<i>Kaizen</i>	<i>Kaizen</i> e Custo-Meta
Métodos de Custeio	RKW (Absorção de todos os custos e despesas)	ABC (Custeio Baseado em Atividades) – RKW (Absorção de todos os custos e despesas)
Princípios de Custeio	Por Absorção	Por Absorção
Utilização de Informações de Custos	Atendimento de Exigências Contábeis, Fiscais e apuração do custo dos produtos para formação de preço de vendas.	Atendimento de Exigências Contábeis e Fiscais, controlar e reduzir custos, auxiliar na melhoria de processos e Aperfeiçoar os resultados.
Faturamento Anual	De R\$ 1.200.000,1 até R\$ 10.500.000,00	De R\$ 10.500.000,1 até R\$ 60.000.000,00

Fonte: Dados da pesquisa

Constata-se que a indústria AS Têxtil apresenta relação com suas fontes de matéria-prima e detém conhecimento dos seus processos internos, possuindo relacionamento com seus clientes. Já a indústria Patamuté Têxtil, além de apresentar essas mesmas características, também utiliza de relacionamento com os seus fornecedores, que com base em suas experiências, ajudam melhorar a qualidade dos produtos fabricados; e negociam melhores formas de pagamento. Pelos resultados coletados dos questionários, observa-se o quanto é importante para as indústrias possuírem essas características, principalmente no quesito qualidade, pagamento e venda em virtude do mercado competitivo.

Os custos com Mão-de-Obra direta de ambas indústrias, em relação ao grau de utilização na composição dos custos totais dos produtos, têm porcentagens diferentes, isto é explicado, por que na indústria AS Têxtil, os custos com matéria-prima é bem mais barato do que os custos com matéria-prima na indústria Patamuté Têxtil.

Na primeira indústria AS Têxtil utilizam apenas insumos que tem como base o algodão, diferentemente da segunda indústria, que utiliza vários tipos de insumos de origem vegetal, animal e sintético, fato este que encarece a matéria-prima, tornando o custo de fabricação mais caro. Esse fato também explica a diferença que há no valor dos faturamentos anuais das indústrias. A AS Têxtil fabrica fios sem cor, o que barateia o preço de venda, já a Patamuté Têxtil fabrica fios que apresentam tonalidades, fios comercializados por preços maiores que o fio cru (sem cor).

Seguem informações das empresas estudadas sobre os tipos de controle de custos e programas de melhoria contínua para redução destes.

4.3 Tipos de controle de custos nas linhas de produção e o uso de programas de melhoria contínua que contemplem projetos de redução de custos

A indústria AS Fiação Têxtil atualmente compete no ambiente de mercado com práticas de preços mais baixos que os seus concorrentes (Liderança em Custos), pois reduziram o consumo da energia elétrica com a aquisição de maquinários, que economizaram o consumo de energia e a quantidade de mão de obra.

Como os fios que a indústria AS produz são todos sem cor, os custos para fabricação são bem mais baratos do que se fossem fios coloridos. A fim de reduzir ainda mais o consumo de energia elétrica, a indústria também diminuiu a carga horário de produção. Anteriormente as máquinas rodavam 24 horas, atualmente rodam 20 horas. Outra estratégia para redução dos

custos foi começar a comprar parte da matéria-prima em uma indústria da mesma cidade, economizando o frete.

Para viabilização dos desperdícios, a empresa adotou um criterioso sistema de controle, na qual cada supervisor responsável por determinada etapa do processo produtivo é orientado a preencher uma ficha relatando todos os acontecidos naquele dia em relação à produção. Nessas fichas, contém a quantidade produzida por hora, o tempo de parada e a eficiência dos setores, onde são apurados se naquela determinada semana atingiram a meta de produção e se o estoque está com a quantidade média estimada. Quem desenvolve a função de controladoria na indústria é o setor de contabilidade, que é terceirizado, sendo assim não participa diretamente do dia-a-dia, e não auxilia com informações gerenciais.

O sistema de controle da empresa AS Têxtil está concentrado na cadeia produtiva da indústria, onde as informações coletadas são repassadas para o setor de controladoria, realizada pela contabilidade, o que não impacta de forma positiva no gerenciamento da indústria porque as informações são utilizadas para fins fiscais e não estratégicos.

Esses achados divergem com a pesquisa de Silva *et al.* (2014) que apontaram a importância da controladoria e de suas ferramentas para a gestão de uma organização, identificando mediante as empresas estudadas que a área do controle fornece e apoia as informações das organizações como um todo, o que torna a tomada de decisão dos gestores corretas e concernentes com a realidade das empresas.

A segunda indústria estudada, a Fiação Patamuté Têxtil, compete na Liderança de Custo e na Diferenciação. Quando se trata da Liderança de Custos, não é a prática de preços mais baixos, mais reduzir os custos no sentido de auferir melhores resultados. Já o termo “Diferenciação” é pelo fato da empresa ser a única na região que fabrica fios coloridos.

A empresa passou por inúmeros investimentos que obtiveram resultados importantes com relação à redução dos seus custos de fabricação como a compra de diversos maquinários altamente tecnológicos, da qual possibilitou o aumento da produção e na eficiência, no que se refere às etapas de produção, isso por que esses maquinários são programados a produzir determinada quantidade por turno.

O que se caracteriza na indústria Patamuté Têxtil, quanto a forma que ela tem se posicionado no mercado é estratégia híbrida, por competir por menores custos, quando ela passa a utilizar como principal matéria-prima produtos com baixo custo como o retalho; e, ao mesmo tempo, se destaca pela diferenciação na produção de fios coloridos.

Estes achados se alinham com o estudo de Piran *et al.* (2016), que apontaram a existência da estratégia híbrida no mercado agropecuário, de jardinagem e na produção de cilindros para motores, no estudo de caso em uma indústria do segmento metal mecânico, da qual concluíram que a gestão de custos auxilia a tomada de decisão estratégica no que tange quais produtos fabrica, como fabrica e pra quais consumidores, com objetivo de garantir posicionamento estratégico.

Os custos de fabricação mais altos auferidos pela indústria Fiação Patamuté são os custos com o consumo de energia elétrica e os custos com a matéria-prima. Para amenizar esses custos, a empresa reduziu os turnos de produção que era de 24 horas, passando para 20 horas. Já para reduzir os custos com a matéria-prima, a empresa através de ensaios em laboratório resolveu modificar a fórmula dos componentes de produção que antes era composta de 30% de desfibrado de poliéster (insumo mais caro), trocando por várias misturas de outros desfibrados de origem animal, vegetal ou sintético - os chamados “retalhos” (materiais que eram descartados por outras indústrias), considerados quase 100% mais baratos que o poliéster. Hoje em dia o máximo que a indústria utiliza de desfibrado de poliéster é cerca de 20% que é geralmente empregado em fios 8/1 mm, 12/1 mm e 16/1 mm que são os fios mais finos, e dessa forma dependendo da mistura precisam de poliéster para obter resistência.

A indústria passou também por uma grande reforma, tornando o chão da fábrica bem mais espaçoso, proporcionando maior claridade, instalando também tubulações que possibilitam esfriar o ambiente, melhorando a produção, pois como se trata de uma fábrica voltada para produção de fios, uma das dificuldades existentes é com o clima seco que torna a produção lenta. A seguir, seguem resultados na Tabela 2, quanto à diminuição dos turnos e na Tabela 3, quanto aos investimentos de novos maquinários.

Tabela 2 – Comparação entre resultados da redução dos turnos da empresa Patamuté Têxtil

Descrição dos dados	Antes	Depois
Turnos de Trabalho diário na linha de manufatura	4 turnos	3 turnos
Consumo de Energia Elétrica (monetário)	R\$ 435.000	RS 305.000

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme tabela 2, no que diz respeito ao emprego de programas de melhorias, a indústria Patamuté obteve bons resultados conseguiu, reduzir o consumo de energia em cerca de 29,88%, uma economia aos cofres da indústria de R\$ 130.000,00.

Tabela 3 – Comparação entre resultados na aquisição de maquinário da empresa Patamuté Têxtil

Descrição dos dados	Antes	Depois
Produção mensal da linha manufatura	250.000und	400.000 und
Número de Operários da linha manufatura	150 operários	120 operários
Turnos de Trabalho diário na linha de manufatura	4 turnos	3 turnos
Maquinário na produção	22 máquinas	30 máquinas

Fonte: Dados da pesquisa

A aquisição de novos maquinários é considerada investimento patrimonial, pois a empresa custeou alto valores para aquisição desses maquinários, que foram comprados todos fora do Brasil.

4.4 Uso das informações de custos na tomada de decisões estratégicas

As informações de custos da AS Fiação Têxtil são utilizadas para fins contábeis fiscais, para auxiliar na formação do preço de venda praticado pela indústria e melhorar o controle dos desperdícios.

Já a Patamuté Fiação Têxtil utiliza as informações para fins gerenciais, utilizando-se de um complexo sistema de controle, que inicialmente mensura a quantidade que a empresa tem que produzir diariamente, por meio de um sistema informatizado, que é alimentado diariamente pelo gerente de produção.

Nesse sistema, quando é lançado à produção diária, o tipo de produto e a quantidade produzida já são calculados os custos auferidos naquela quantidade, que foi produzida e também a possibilidade de calcular o custo padrão com estimativa de 30% de lucro em cima da receita bruta. As informações são repassadas em tempo real para o administrador, e, dessa forma, tem o conhecimento se a produção bateu a meta diária; se os custos estão dentro das estimativas; e, se houve desperdício.

Essas informações são ferramentas gerenciais, que dá autonomia à administração em relação à tomada de decisão do que comprar, quando comprar e qual quantidade comprar. Com esse relatório de controle, todos os processos produtivos, mesmo se tratando de diferentes procedimentos, ficam interligados. Em caso de erros, é possível saber onde ocorreu, para poder solucionar em tempo hábil.

Como não há pesquisas que tratem diretamente de métodos de custeio e práticas gerenciais de custeio, especificamente em indústrias de fiação têxtil, não foi possível comparar os resultados com empresas do mesmo setor. Para sanar esse empasse, discutem-se resultados

de outros estudos correlatos para construir uma comparativa entre os resultados encontrados com as discussões presentes em outras pesquisas.

No estudo de Melo e Leone (2015), da qual pesquisou 45 pequenas empresas industriais do setor de transformação, demonstrou que cerca de 80% adotam técnicas de contabilidade como forma de mensurar seus custos de fabricação através dos métodos de custeio tradicionais (Absorção) para apontes fiscais e avaliação de estoques. Das 09 empresas que representam 20% da amostra, utilizam práticas de custeio Variável e ABC.

Os resultados encontrados na presente pesquisa, com os achados do estudo de Melo e Leone (2015), mostram que as duas indústrias têxteis AS Têxtil e Patamuté Têxtil, utilizam métodos de custeio de duas formas, um para fins legais e fiscais, e o outro para atender práticas gerenciais, o custeio meta, *Kaizen* e o ABC.

Foi verificado no estudo de Melo e Leone (2015), que as empresas em menor número às quais possuem vantagem competitiva, priorizam a gestão de custos voltadas para fins gerenciais. Caso esse que se alinha com o e referido estudo de multi-casos.

Conforme dados coletados, a AS Têxtil utiliza informações de custos para formação do preço de venda em consonância com os preços praticados pela concorrência. Já a Patamuté Têxtil utiliza-se práticas de custeio gerenciais mais orientado para diferenciação de produtos, o método baseado em atividades. Além disso, as informações dos custos possibilitaram para cada indústria aumento dos seus faturamentos, transformando em receita materiais que eram anteriormente eliminados, agora revendido como complemento de ração animal. No caso da Patamuté Têxtil, preferiram reverter em insumos de produção, matérias que eram descartados por outras empresas, o retalho.

5. Considerações finais

Mediante os contextos apresentados das quais contribuíram de forma essencial para a construção da fundamentação teórica deste estudo e diante dos resultados encontradas na recente pesquisa, demonstra que a gestão de custos é uma importante ferramenta para o posicionamento estratégico, mas não é a única, contudo, aliada a diferenciação, possibilita para as organizações resultados satisfatórios, mesmo diante de um cenário mercadológico cada vez mais competitivo e instável.

Constatou-se que as indústrias têxteis estudadas produzem por processo contínuo automatizado, se posicionam levando em consideração as estratégias de liderança de custos, apresentando ações de baixo custo de fabricação e preços atrativos. Já na diferenciação de produtos, utilizam de métodos produtivos que viabilizem oferecer fios com diferentes tonalidades e maior resistência. As indústrias utilizam-se de métodos de custeio voltados para fins legais, através do custeio de absorção, e para fins gerenciais, destacam-se o custeio meta, *Kaizen* e o sistema de custeio ABC.

No que tange ao controle, foi identificado que em uma das indústrias, existe a prática do controle informatizado, da qual possibilita a avaliação de resultados mensalmente, viabilizando ações no sentido de melhorar a gestão da organização. Se esta prática fosse realizada na AS Têxtil, permitiria controle gerencial e possivelmente melhores resultados.

Conforme os resultados, observa-se que a indústria AS Têxtil compete oferecendo para seus clientes uma opção mais econômica, com preços atrativos que os da concorrência.

No que tange aos programas de melhorias, estes concentram na modificação da estrutura das indústrias, da aquisição de maquinário, da diminuição dos turnos de produção e da análise dos insumos de produção.

Com base no objetivo proposto, pôde-se atender a pergunta-chave desta pesquisa, concluindo que a interface entre os sistemas de custeio e o posicionamento estratégico para tomada de decisões e controle das duas indústrias têxteis do Sertão Paraibano é possível

quando os custos são tratados como elementos estratégicos, o que torna o posicionamento competitivo uma vantagem, ao momento que as indústrias se utilizam das informações de custeio e controle para fins gerenciais, seja para precificação, seja na diferenciação. Destarte, esta interface vem trazendo resultados em vantagem competitiva para as indústrias estudadas fato concomitante com os resultados do estudo de Melo e Leone (2015), da qual constatou nas indústrias o posicionamento estratégico ao momento que se utilizam dos sistemas de custeio para fins gerenciais.

As dificuldades encontradas na pesquisa foram o acesso às informações de uma das indústrias e a limitação na coleta de dados financeiros, o que impossibilitou de identificar informações monetárias para melhor discussão. Apesar dessas limitações, o estudo atingiu seus objetivos, verificando as formas de gestão das empresas baseadas na redução dos custos de fabricação.

Como melhoria para as empresas, observando às mudanças no mercado, sugere-se que estas analisem a possibilidade de introduzir energias renováveis, como a energia solar; pela circunstância do consumo de energia-elétrica está entre os custos mais altos de fabricação. Para a indústria AS Têxtil é recomendado que invistam mais na estrutura da fábrica e no controle das operações, para que as informações produzidas pelo sistema de controle auxiliem nos aspectos gerenciais. Foram coletados informações de que a indústria em alguns momentos para de produzir por falta de matéria-prima, fato esse que na indústria Patamuté Têxtil não ocorre, justamente por que o controle é utilizado como base gerencial.

Para futuras pesquisas, sugere-se aprofundar em estudos financeiros no que concerne a gestão de custos, bem como a análise dos indicadores de produtividade, principalmente em outros setores para realizar comparações viáveis que tratem da estratégia competitiva.

Sugere-se também outros estudos nas indústria têxtil no Brasil com o mesmo enfoque, já que nesta não foi possível comparar com estudos do mesmo setor, tornando também uma limitação desta pesquisa.

Referências

ABDEL, Al Sherine; MCLELLAN, John. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 20, n. 1, p. 1-27, 2013.

ABIT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL E DE CONFECÇÃO. **Perfil do Setor**. 2017, Disponível em:<<http://www.abit.org.br/cont/perfil-do-setor>>, Acesso em 10 de mai de 2018.

ASHVINE, Kumar; SHAFABI, Khanpur. Strategic cost management – suggested framework for 21st century. **Journal of Business and Retail Management Research**, v. 5, n. 2, p. 118-130, 2011.

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INDÚSTRIAS. **A Indústria no Estado da Paraíba**. 2017, Disponível em:<<http://perfilestados.portaldaindustria.com.br/estado/tudo/pb>>, Acesso em 03 de mai de 2018.

DUPONT, André Carlos Cardoso. Proposição de um método para concepção da estratégia de produção: uma abordagem a partir dos conceitos de subunidades estratégicas de negócios. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas), Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2011, p. 199.

FIEPB - FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Produção industrial na Paraíba começa 2017 com boas perspectivas de crescimento.** 2017, Disponível em: <http://www.fiepb.com.br/fiep/noticias/2017/02/21/producao_industrial_na_paraiba_comeca_2017_com_boas_perspectivas_de_crescimento> Acesso em 03 de mai de 2018.

FUGITA, Renata Mayumi Lopes; JORENTE, Maria José (Ed.). A Indústria Têxtil no Brasil: uma perspectiva histórica e cultural. **Modapalavra E-periodico**, São Paulo, v. 8, p.153-174, 01 jun. 2015. Quadrimestral, ISSN: 1982-615X.

FULLERTON, Rosemary; KENNEDY, Frances; WIDENER, Sally. Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 1, p. 50-71, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4ª.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIRARDI, Geraldo; MATTOS, Marcelo. O impacto do Diferencial Competitivo na implantação da gestão estratégica de produção de uma empresa do setor têxtil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, vol.8, n. 2, p. 74-84, 2 dez.2011, ISSN: 1807-5436.

KASPCZAK, Márcia Cristina de Mello. Gestão Estratégica de custos: um estudo empírico no segmento metal-mecânico. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Ponta Grossa, 2008, p.124.

MELO, Maurilio; LEONE, Rodrigo. Alinhamento entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: Estudo em Pequenas Empresas Industriais do Setor de Transformação. **Brazilian Business Review**, [s.l.], v. 12, n. 5, p.83-104, 1 set. 2015. Fucape Business School. <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2015.12.5.5>, ISSN: 1807-734X.

MOURA, Paulo Ricardo Nascimento et al. Controle Gerencial e Inovação: um estudo em uma indústria tecnológica de Recife (PE). **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 226, p. 24-33, ago. 2017. ISSN: 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1599>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

PACHECO, Milton Gomes. Modelo de gestão sistêmica de custos integrado a estratégia de manufatura. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Metodista de Piracicaba, 2010.

PACHECO, Milton Gomes; CALARGE, Felipe Araújo. Gestão de custos no modelo de integração da estratégia de manufatura. **Revista Transinformação**, v. 17, n. 1, p. 61-77, 2012.

PIRAN, F. A. S; NUNES, A. A. B; SOUZA, M. A; NUNES, F. L. Posicionamento Estratégico, Estratégias de Manufatura e Gestão de Custos: Estudo de caso em uma Empresa do Segmento Metal Mecânico. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 28, p.81-98, 14 jun. 2016. Quadrimestral. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069>, ISSN: 2175-8069.

PORTER, Michael. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.**

Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SILVA, L. F.; RIBEIRO, P.; NASCIMENTO, A.; JORGE, R. K. Estudo Exploratório sobre o Papel da Controladoria na Gestão das Organizações. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, Ed. Vol. 4, n. 1, jan-jun. 2014, p. 40-62, ISSN: 2237-8057.

SILVA, Edson Coutinho da; OLIVEIRA, Vinícius Ravecini de. Gestão de Custos em Projetos: Desafios para uma Indústria. **Revista de Administração Imed**, [s.l.], v. 7, n. 2, p.27-49, 7 dez. 2017. Complexo de Ensino Superior Meridional S.A.. <http://dx.doi.org/10.18256/2237-7956.2017.v7i2.1462>, ISSN: 2237-7956.

SUMER, Keren; BAYRAKTAR, Cahit Ali. Business strategies and gaps in Porter's typology: a literature review. **Journal of Management Research**, v. 4, n. 3, p. 100-119, 2012.

YIN, Robert K. **Estudo de caso planejamento e métodos**. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2005.

ZENGIM, Yasemin; ADA, Erhan. Cost management through product design: target costing approach. **International Journal of Production Research**, n. 48, v. 19, p. 5593–5611, 2010.

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA DIRIGIDO AO GERENTE DE PRODUÇÃO, DIRETOR FINANCEIRO E AO SETOR CONTÁBIL, ADAPTADO DE PIRAN ET AL. (2016)

Supervisor Geral de Fiação, Tecelagem e Acabamento – Departamento de Melhoria Contínua

- Apresentação da empresa;
- Tempo de fundação, a empresa estudada é uma matriz ou filial, se caso tratar se de uma matriz, ela possui filiais;
- Qual é o segmento da empresa (em que área industrial ela atua);
- A empresa está segmentada na produção de que tipo de produto (todas as linhas de produção);
- Qual o número aproximado de produção mensal, e qual tipo de produção (modelo produtivo);
- Quantos funcionários estão atualmente empregados de forma direta e indireta;
- A comercialização é dedicada ao mercado nacional e/ou internacional;

1. Quais as ferramentas estratégicas implementadas, com o objetivo da obtenção de vantagens competitivas, na comercialização do produto? (Com base em Dupont, 2011)

- Características dos fios, que influenciam na Comercialização;
- Programas de Relacionamento com os clientes;
- Diferencial competitivo as cinco forças; **(Girardi e Mattos, 2014)**

2. Existem programas de melhoria contínua, que tenha como principais objetivos a eficiência produtiva, e a redução dos custos? (Com base em Kaspczak, 2008)

- As características da produção/ ela é automatizada (fale um pouco no maquinário);
- Como é realizado o controle da produção e como os produtos geralmente são avaliados, no quesito controle de qualidade, há estudos sobre qualificar os produtos produzidos (nova aparência, diferentes tonalidades, resistência...);
- Os fornecedores são geralmente os mesmos, ou há mudanças de fornecedores, buscando baratear a matéria-prima;

3. Se esses programas existem, quais foram os investimentos necessários para sua aplicabilidade? **(Com base em Kaspczak, 2008)**

4. Como são planejadas e controladas as operações de produção? **(Com base em Dupont, 2011)**

- Características gerais, escalas, há outro profissional que o auxilie nessa coordenação;

Coordenador do departamento de controladoria/contabilidade e Setor Financeiro:

1. Em algumas organizações no setor de controladoria há o profissional Controller, porém há organizações em que essas atividades também podem ser desenvolvidas pelo contador ou pelo Diretor Financeiro. Em seu setor quem desenvolve essa função? Por qual motivo? **(Com base em Silva et al. 2014)**

2. Alguns autores dizem que o profissional de controladoria não toma decisões. Porém gostaríamos de saber se isso realmente é verdade? **(Com base em Silva et al. 2014)**

3. No dia-a-dia da organização a controladoria está mais envolvida em apoiar a gestão nas tomadas de decisões mais rotineiras ou nas mais estratégicas? **(Com base em Silva et al. 2014)**

4. Qual o método de custeio gerencial utilizado pela empresa? **(Com base na Fundamentação Teórica Kaspczak, 2008)**

- Quais os custos de produção;

- Há algum método para reduzir os custos (aborda tudo estudo analise resultado da aplicabilidade)

5. A empresa faz comparações de custos e preços com os dos concorrentes? De que forma? **(Com base em Kumar e Nagpal, 2011)**

6. Para quais finalidades são utilizadas as informações de custos da empresa? **(Com base em Abdel e Mclellan, 2013)**

7. De que forma as informações geradas a partir da mensuração de custos auxiliam na gestão estratégica? **(Com base em Pacheco e Calarge, 2012)**

8. O custeio Meta e/ou Kaizen é utilizado pela empresa em algum momento? **(Com base em Pacheco, 2010)**

9. Os resultados são controlados e analisados separadamente de acordo com cada linha de produção e produtos? **(Com base em Dupont, 2011)**

ANEXO B - QUESTIONÁRIO DE CARÁTER OBJETIVO APLICADO AO SUPERVISOR DE PRODUÇÃO, E AO RESPONSÁVEL PELO DEPARTAMENTO PESSOAL, ADAPTADO DE KASPCZAK (2008)

DEPARTAMENTO DE PRODUÇÃO

1. Quem é o responsável pela administração da produção desta empresa?
 o proprietário supervisor de produção
2. Sexo do administrador da produção:
 Feminino Masculino
3. Faixa etária do administrador da produção:
 até 20 anos 31 a 35 anos 46 a 50 anos
 21 a 25 anos 36 a 40 anos 51 a 55 anos
 26 a 30 anos 41 a 45 anos mais de 50 anos
4. Escolaridade do administrador da produção:
 1º grau completo 3º grau completo Outros:
 2º grau completo pós-graduado
5. Qual é a produção mensal:
 até 1000 pro. 2001 a 3000 pro. mais de 5000 pro.
 1001 a 2000 pro. 3001 a 5000 pro.
6. A empresa produz: (ASSINALAR UMA OU VÁRIAS RESPOSTAS)
 por encomenda ou por processo contínuo
7. Quanto ao grau de automatização, esta empresa:
 Não é automatizada Razoavelmente automatizada
 Pouco automatizada Muito automatizada

DEPARTAMENTO DE CONTROLE/FINANCEIRO/PESSOAL

1. Quem é o responsável pelo setor de controladoria:
 o proprietário o diretor financeiro o contador
2. Qual é o tempo de existência desta empresa:
 Menos de 10 anos Entre 21 e 30 anos
 Entre 11 e 20 anos Mais de 30 anos
3. Quantos funcionários esta empresa emprega?
 De 0 a 19 funcionários,
 De 20 a 99 funcionários,
 De 100 a 499 funcionários,
 Mais de 500 funcionários,

4. Quanto ao faturamento desta empresa ela possui uma receita operacional bruta anual de:
- Até R\$ 1.200.000,00
 - De R\$ 1.200.000,01 até R\$ 10.500.000,00
 - De R\$ 10.500.000,01 até R\$ 60.000.000,00
 - Acima de R\$ 60.000.000,00

5. Qual é a atividade principal desta empresa?

R: _____

6. O setor da controladoria toma decisões que impactam a organização em que situações:
- No Processo Produtivo
 - No controle/Redução dos custos
 - Na escolha da Matéria-prima
 - Nas operações financeiras/investimentos

7. Esta empresa exporta seus produtos?

- Até 10% de sua produção
- Entre 11% e 20%
- Entre 21% e 30%
- Entre 31% e 40%
- Entre 41% e 50%
- Não

12. O administrador desta empresa possui informações para detectar possíveis falhas no processo produtivo?

- totalmente
- parcialmente
- não

13. Referindo-se à cadeia de valor da qual a empresa participa, o administrador desta Empresa conhece: (ASSINALAR UMA OU VÁRIAS RESPOSTAS)

- Suas fontes de matérias-primas;
- Seus fornecedores de componentes;
- Seus processos internos da empresa;
- Seus clientes.

14. Quanto ao posicionamento estratégico da empresa, esta empresa adota um Posicionamento de: (ESCOLHER APENAS UMA RESPOSTA)

- Liderança em Custos (prática de preços mais baixos do que a concorrência);
- Liderança em Diferenciação (oferecer produtos diferenciados em relação à concorrência);
- Liderança em Enfoque (atendimento de nichos de mercado específicos);
- Adota estratégias mistas (prática de preços mais baixos + oferecer produtos diferenciados)

15. Esta empresa tem definido dentro do seu processo produtivo as atividades que agregam valor e não agregam valor aos seus produtos?

- totalmente
- parcialmente
- não

16. Quais são as ferramentas de gestão empresariais relacionadas à produção que são utilizados em sua empresa? (ASSINALAR UMA OU VÁRIAS RESPOSTAS)

- KAIZEN (Melhoria Contínua – eliminação de desperdícios)
- Custo-Meta
- Outros Quais? .

17. Esta empresa possui informações sobre os desperdícios existentes em todo o processo produtivo?

- totalmente
- parcialmente
- não

18. O Administrador desta empresa possui informações sobre os custos de seus produtos?
() totalmente () parcialmente () não

19. O Administrador desta empresa utiliza algum tipo de sistema de custos ou relatório de custos?
() Sim () Não

20. Se a resposta da pergunta anterior for afirmativa, esta empresa utiliza:
() Fichas manuscritas () Informatizado
() Outros Quais?

21. Em relação aos custos totais de seus produtos, qual é o grau de utilização de Mão-de-Obra na linha de produção desta empresa:

() De 0 a 20% () Entre 30% e 40% () Entre 50% e 60%
() Entre 20% e 30% () Entre 40% e 50% () Entre 60% e 70%

22. Quanto às informações de custos, qual é o método de custeio que sua empresa utiliza?

() Custo-Padrão
() Centro de Custos (Departamentalização)
() UEPs (Unidades Equivalentes de Produção)
() RKW (Absorção de todos os custos e todas as despesas)
() ABC (Custeio Baseado em Atividades)
() Outros

23. Qual é o princípio de Custeio que sua empresa utiliza?

() por absorção
() custeio variável
() Outros

24. O gestor da produção desta empresa está satisfeito com as informações de custos de que dispõe para tomar decisões estratégicas relativa aos custos de sua produção?

() totalmente () parcialmente () não

25. Se a resposta da pergunta anterior for afirmativa, utiliza as informações de custos para:
(ASSINALAR UMA OU VÁRIAS RESPOSTAS)

() Apuração do custo dos produtos para formação de preço de venda;
() Atendimento de exigências contábeis;
() Atendimento de exigências fiscais;
() Controlar e reduzir custos;
() Auxiliar na melhoria de processos;
() Otimizar os resultados

