

ESTRATÉGIAS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA NA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO PARANÁ

Esmael Almeida Machado
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MATO GROSSO DO SUL

Ademir Clemente
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

Ademilson Rodrigues dos Santos
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA

Adriana Maria Procópio de Araujo
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

RESUMO

Tendo em vista a configuração da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná em termos de seus segmentos, as condições de concorrência no mercado, a complexidade dos custos dos produtos e serviços e a perceptível diferenciação desses produtos em função das exigências dos clientes, tomou-se como objetivo geral da pesquisa: identificar as práticas de gestão de custo adotadas por empresas da indústria da construção civil do Estado do Paraná que têm relação com suas prioridades estratégicas. A metodologia da pesquisa é de investigação, classificada como exploratória-descritiva. Por meio de questionário, foram coletadas informações, tanto por meio eletrônico como por material impresso, com 39 (trinta e nove) empresas de pequeno e médio porte. O teste de consistência demonstrou a confiabilidade do instrumento de coleta de dados, tendo em vista que se alcançou um Alpha de Cronbach igual a 0,783. A partir das análises realizadas, concluiu-se que dentre as práticas de gestão de custos consideradas: i) a elaboração de planejamento com acompanhamento mensal dos resultados (real x orçado) é uma prática de gestão de custos adotada por empresas de pequeno porte com prioridades estratégicas de diferenciação; ii) a elaboração de orçamento detalhado dos custos, por ocasião do planejamento de uma nova obra, é uma prática de gestão de custos adotada por empresas de médio porte com prioridades estratégicas de enfoque.

Palavras-chave: Prioridade estratégica. Gestão. Planejamento. Práticas de gerenciamento.

1 INTRODUÇÃO

O setor da construção civil, especificamente no Estado do Paraná, conforme dados do IBGE (2007, p.39), gerou em 2005 um faturamento bruto de R\$ 4,9 bilhões, em valores monetários da época. Já quanto à geração de postos de trabalho, o setor chegou em 31 de dezembro 2005 com um total de 61.696 pessoas empregadas, frente aos 62.759 registros de emprego alcançados até 31 de dezembro de 2004, representando uma redução de mais de 1.000 empregos diretos. Não obstante, o número de empresas que atuavam no setor no Estado do Paraná teve redução entre 2004 e 2005, caindo de 2.161 para 2.107 empresas.

Essa queda conduz a afirmação de que, qualquer que seja a área ou segmento de mercado no qual a empresa atue, a continuidade do negócio é uma variável dependente de fatores tais como: práticas de gerenciamento, qualidade dos produtos, práticas de gestão de custos, prioridades estratégicas, entre outros. Esses fatores podem ser percebidos com

facilidade no setor da construção civil, compreendendo técnicas de gerenciamento, variedade de produtos, segmentos de atuação, práticas de gestão de custos e estratégias de competição.

A adoção de uma estratégia decorre da decisão da empresa em tornar-se competitiva para concorrer em seu segmento de atuação. Nesse sentido, Porter (2004) apresenta uma tipologia caracterizada de estratégias genéricas, situação em que, segundo o autor, uma empresa pode obter liderança no mercado de atuação combatendo as forças de mercado ao assumir uma posição de estratégia em baixo custo, em diferenciação ou em enfoque. Vislumbra-se então que o tema de estratégia aproxima-se da contabilidade na medida em que aumenta a necessidade de gerar informações sobre os custos que estão além da fronteira do ambiente interno da empresa. Assim emerge como tema na atualidade a Gestão Estratégica de Custos.

Notadamente esses dois temas estão vinculados, pois, se de um lado a empresa busca obter vantagem competitiva enfatizando prioridades estratégicas para obter liderança, há que se utilizar uma estrutura para alcançar esse objetivo. Esse processo é entendido por Mintzberg (2000) como uma relação recíproca entre estrutura e estratégia. Este estudo abordará aspectos de estrutura das empresas da construção civil relacionados às práticas de gerenciamento e de gestão de custos, ambas compreendidas como aspectos inerentes à Gestão Estratégica de Custos. Esta por sua vez é entendida de maneira mais abrangente que a contabilidade gerencial, extrapolando seu campo de atuação ao vislumbrar toda a cadeia de valor do produto (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

Nesse contexto, com o intuito de contribuir com a ciência retratando a realidade das empresas da construção civil do Estado do Paraná no que tange à adoção de estratégias e suas práticas de gestão de custos, formula-se a seguinte questão de pesquisa: Que práticas de gestão de custo adotadas por empresas da indústria da construção civil do Estado do Paraná têm relação com suas prioridades estratégicas? Portanto, esta pesquisa tem como objetivo identificar as práticas de gestão de custo adotadas por empresas da indústria da construção civil do Estado do Paraná que têm relação com suas prioridades estratégicas.

Além desta introdução, o artigo apresenta: a discussão sobre gestão estratégica na seção dois, percorrendo os temas de Gestão Estratégica de Custos, Análise da Cadeia de Valor, Análise dos Direcionadores de Custo, Análise do Posicionamento Estratégico e encerra-se a revisão teórica com a análise do posicionamento estratégico na seção três. Na seção quatro são detalhados os aspectos metodológicos. A cinco apresenta a análise e discussão acerca dos dados da pesquisa empírica. Por fim, na última seção são apresentadas as considerações finais.

2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

No contexto da Gestão Estratégica de Custos (GEC) a informação e a gestão dos custos passam a ser importantes nas quatro fases da estratégia empresarial: na formulação de estratégias, na comunicação dela para toda a organização, no desenvolvimento e implementação das estratégias e no desenvolvimento de controles para monitoramento das estratégias. Na GEC as informações de custos são vistas de uma maneira mais ampla, auxiliando na obtenção da vantagem competitiva.

Para Shank e Govindarajan (1995, p.5) “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável.” Os autores concluem afirmando que essa sofisticada compreensão é que chamam de Gestão Estratégica de Custos (*SCM – Strategic Cost Management*). No conceito de Martins (2003, p.297) a GEC refere-se à [...] integração entre o processo de gestão de

custos e o processo de gestão da empresa como um todo [...] essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo.

Neste sentido, considerando as mudanças no ambiente empresarial que trouxeram consigo novas necessidades de informação às organizações, a GEC surge como uma resposta para a adaptação das empresas a esse novo contexto. Shank e Govindarajan (1995, p.6) definem que “em resumo, a gestão estratégica de custos é o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica”.

A GEC difere-se da gestão de custos tradicional por tratar de uma análise de custos sob um contexto mais amplo que um processo de avaliação dos resultados financeiros das decisões gerenciais. Portanto, a GEC leva em consideração os elementos estratégicos de uma empresa que podem conduzi-la a obter vantagem competitiva (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997). É então, compreendida como uma combinação de elementos de análise financeira dos três temas da literatura especializada na gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise dos direcionadores de custos e análise do posicionamento estratégico.

Garcia (1998, p.81) a respeito do objetivo final da gestão estratégica de custos expõe que é a produção de informações que possibilitem uma melhor utilização de recursos e tomada de decisões, proporcionando aos produtos e serviços das empresas melhor competitividade em termos de custos, qualidade e eficiência em operações de um mercado globalizado. Por fim, o papel da GEC é gerar informação suficiente para munir os gestores de forma a gerar o respaldo necessário para o processo de gestão, configurando-se dessa maneira em um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos em qualquer que seja o ramo de atuação da organização. É enfim, um instrumento relevante na criação e sustentação de vantagem competitiva.

2.1 Análise de cadeia de valor

Segundo Shank e Govindarajan (1995, p.14) o conceito de cadeia de valor seria um grande divisor de águas na diferenciação da contabilidade gerencial e Gestão Estratégica de Custos, uma vez que a contabilidade gerencial baseia-se única e exclusivamente em uma visão interna da empresa, não vislumbrando todo o ciclo de vida do produto.

A contabilidade gerencial inicia a partir do momento em que o produto entra na empresa e acaba no momento em que o produto é entregue ao seu cliente. Nesse sentido, segundo Shank e Govindarajan (1995, p.14), a contabilidade gerencial começa muito tarde e termina muito cedo, considerando o ciclo de vida do produto, sendo que o custeio deste, nas palavras dos autores “lida explicitamente com a relação entre o que um consumidor paga por um produto e o custo total em que o consumidor incorre no ciclo de vida útil do produto”. Assim, a gestão estratégica de custos apresenta-se com uma visão mais ampla em relação à empresa, visualizando toda a cadeia de valor do produto.

2.2 Análise dos Direcionadores de Custos

Na contabilidade gerencial o custo é uma função basicamente de um único direcionador de custos: volume de produção, ou seja, ela acaba utilizando modelos simples de macroeconomia básica, enquanto a GEC utiliza-se de modelos mais ricos da economia de organizações industriais. Shank e Govindarajan (1995, p.21) esclarecem que no gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento

dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em ação em uma determinada situação.

Na perspectiva estrutural há pelo menos cinco escolhas estratégicas da empresa, tendo em vista sua estrutura econômica subjacente, que direcionem sua posição de custos para qualquer grupo de produtos, sendo elas: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Cada um dos direcionadores envolve escolhas realizadas pela empresa que direcionam o custo do produto. Na lista de direcionadores de execução básicos inclui os seguintes: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do layout das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com fornecedores e clientes para a cadeia de valor da empresa.

3 ANÁLISE DE PRIORIDADES ESTRATÉGICAS

Na gestão de custos o papel da análise de custos difere de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolhe competir. Porter (2004) esclarece que podem ser por liderança em custos, diferenciação do produto ou enfoque. Essas abordagens exigem estruturas conceituais muito diferentes.

No campo da gestão estratégica, Porter (2004, p.24-34) realizou uma análise da estrutura da indústria e defendeu a tese de que a empresa adota determinada posição estratégica a partir das relações existentes no ambiente dinâmico em que atua, sendo estas, presentes nas relações com: compradores, fornecedores, produtos substitutos, entrantes potenciais e organizações concorrentes. Assim, a empresa nesse ambiente é condicionada a comportamentos de ação e reação como estratégia para sustentar sua posição no mercado, e ainda, ser competitiva.

A análise de Porter (2004) está fundamentada no estudo das estratégias competitivas com base em cinco forças competitivas básicas do mercado, a saber: ameaça de novos entrantes, poder de barganha dos fornecedores, ameaça de produtos e serviços substitutos, poder de barganha dos clientes e rivalidade entre os competidores. Neste sentido, a perspectiva encenada por Porter na década de 80 do século XX possui fundamentos que ainda hoje são identificáveis no comportamento empresarial, o que conduz Bertero *et al.* (2005, p.42) a afirmar que o modelo apresentado por Porter é um fundamento para gestão estratégica.

Porter (2004) afirma que possuir uma estratégia competitiva é optar deliberadamente por um conjunto de atividades diferenciadas quanto aos concorrentes, com objetivo de fornecer o produto a um preço único, momento em que a empresa incorre na afirmação de sua posição estratégica. Para Motta (1995, p.56-58), uma vantagem competitiva nasce a partir do valor que a empresa cria para seus compradores. Assim, tal vantagem é materializada em menores preços, bens equivalentes ou bens exclusivos, onde a importância do preço fica superada pelos benefícios.

No entendimento de Porter (2004, p.46) as cinco forças competitivas podem ser enfrentadas a partir de três abordagens para fazer frente às demais empresas. Denominadas de estratégias genéricas, são elas: estratégia de liderança em custo, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque. Enquanto as duas primeiras visam conduzir a uma vantagem competitiva em inúmeros segmentos a estratégia de enfoque tem o objetivo específico de diferenciar a empresa em um determinado segmento (MOTTA, 1995, p.61).

A estratégia de liderança em custo é consubstanciada, principalmente, em um rigoroso controle dos custos e despesas, otimização dos gastos nas áreas de assistência, vendas e publicidade. O reflexo desse esforço é a manutenção de custo inferior ao praticado pelos

concorrentes, sendo este o fundamento de toda a estratégia, que, entretanto, também considera questões como qualidade e serviços ao cliente, entre outras.

A busca pelo baixo custo deixa a empresa em uma situação confortável em relação aos compradores de mais poder, já que isso inviabiliza a utilização da força do comprador para diminuir o preço do produto através do nível de preço do concorrente. Da mesma forma, a empresa fica protegida de possíveis aumento de preço por parte dos fornecedores mais fortes já que o custo menor lhe garante uma margem para suportar a variação de preço dos insumos (PORTER, 1992, p.89-101).

Na tipologia proposta por Porter (2004) há ainda a estratégia genérica identificada pela diferenciação, ou seja, diferenciar o produto ou serviço que a empresa oferece criando algo uma identidade para o produto ou serviço, materializando desta maneira um produto direcionado a atender clientes com necessidades específicas. Assim, a diferenciação se configura em uma estratégia competitiva capaz de atender necessidades e preferências de clientes ecléticos que podem ser satisfeitos por produtos personalizados, podendo pesar na decisão de compra os atributos do produto em detrimento ao preço (MURRAY, 1988).

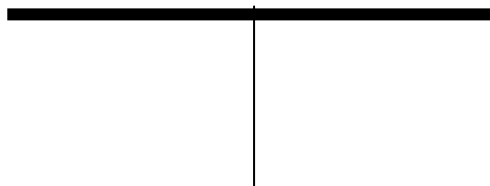
A adoção da estratégia de diferenciação pode se operacionalizada de várias maneiras, podendo, por exemplo, haver diferenciação por meio da imagem da marca, das especificidades do produto, serviços personalizados, serviços de pré e pós-venda, alternativas de pagamento, dentre várias outras. (PORTER, 2004; MURRAY, 1988).

Porter (2004, p.39) é enfático ao afirmar que “a diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço”. A esse respeito o autor diz ainda que as empresas precisam estar orientadas a vislumbrar todas as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, assim como esgotar todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais. O autor afirma que, apesar de não haver possibilidade de mais do que uma empresa com liderança em custo, é perfeitamente concebível a existência de várias empresas seguindo e obtendo sucesso com a adoção de uma estratégia voltada para diferenciação.

A terceira estratégia genérica é a de enfoque, conforme a tipologia proposta por Porter (2004). Esta ocorre quando há escolha por competir focando um determinado grupo comprador ou um segmento de produtos, entre outros. O fundamento dessa estratégia é que a empresa deve ser capaz de atender um público alvo, de maneira mais efetiva do que seus concorrentes que competem em nível amplo e que não tem a preocupação em atender as particularidades de um público específico. Ao adotar a estratégia de enfoque a empresa pode atingir a diferenciação ao atender melhor as necessidades de seu público-alvo particular, ou ainda, alcançar a liderança por enfocar custos mais baixos para atender o nicho desejado.

Para que seja possível adotar uma posição estratégica de enfoque baseada em custos baixos, faz-se necessário a existência de um grupo comprador que possua exigências passíveis de atendimento de maneira mais econômica em relação aos demais integrantes do mercado. O mesmo ocorre em relação à adoção de uma estratégia de enfoque baseada em diferenciação, devendo então haver um grupo comprador disposto a consumir produtos com atributos diferenciados. Na figura 1 são apresentadas as três estratégias genéricas que compõe a tipologia proposta por Porter (2004).

		Vantagem Estratégica	
		Unicidade Observada pelo	Posição de baixo custo
ESTRATÉGICO	No âmbito de toda a indústria	DIFERENCIAÇÃO	LIDERANÇA NO CUSTO TOTAL



Entretanto, há críticas à tipologia proposta por Porter, principalmente a partir da década de 1990. O trabalho de Kotha e Vadlamini (1995), por exemplo, aponta uma redução da aplicabilidade dessa tipologia em trabalhos mais recentes. Porém, há que se considerar que as críticas a essa abordagem não lhe ofuscam a importância conquistada na gestão estratégica, já que, a teorização de Porter tem atendido às expectativas de profissionais da administração por ser uma teoria que explica e permite-se entender, dando sentido à realidade, conferindo-lhe aplicabilidade (BERTERO *et al.*, 2005).

4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A presente pesquisa constitui-se em uma pesquisa de levantamento baseada na metodologia de investigação exploratória-descritiva, a partir da coleta de dados. Conforme Oliveira (1999), pesquisa exploratória caracteriza-se pela ênfase dada a descobertas e práticas ou diretrizes que precisam modificar-se na elaboração de alternativas que possam ser substituídas ou modificadas. E, pesquisa descritiva caracteriza-se pela observação, registro, análise, classificação, e interpretação dos fatos, sem que o pesquisador interfira neles, outra característica é o uso da técnica padronizada de coleta de dados, realizada principalmente pela aplicação de questionários e observação sistemática.

Para integrar a população alvo da pesquisa, fez-se necessário que a empresa estivesse associada ao Sindicato das Indústrias de Construção Civil do Estado do Paraná (SINDUSCON-PR) no período de agosto a dezembro de 2007. Foi realizada coleta de dados primários por meio de pesquisa de campo a partir da aplicação de questionários (meio eletrônico e impresso) às empresas associadas do SINDUSCON-PR.

Houve a utilização da escala de *likert* (cinco pontos) em questões que visavam indicar a prioridade estratégica da empresa (estratégias genéricas), de maneira que o respondente indicasse sua percepção, variando da discordância plena até a concordância plena sobre a prioridade em questão. Essas questões foram apresentadas no bloco sobre estratégia, que foi composto ainda por práticas de gerenciamento comuns a atividade de construção civil. Houve a preocupação em atestar a consistência interna do instrumento de coleta de dados, para tanto, recorreu-se ao cálculo do Alpha de Cronbach, que, se maior do que 0,70 – variando de 0 a 1 – é considerado aceitável. O valor encontrado para o Alpha de Cronbach foi de 0,783.

Outro bloco de questões apresentou práticas de gestão de custos para serem avaliadas quanto a sua associação às prioridades estratégicas das empresas (práticas de gestão de custo G1 a G12). As práticas G1 e G2 deste bloco visavam identificar as práticas de contabilidade de custos utilizados pela empresa. Isso se deu por meio de respostas dicotômicas para G1

(SIM ou NÃO). Quanto a G2 havia necessidade de indicar o método de custeio utilizado dentre as seguintes opções de resposta: Absorção (tradicional), Variável (sofisticado), ABC (sofisticado), outros ou indicando que não sabe responder.

Foram coletadas em bloco distintas informações sobre as características das empresas (porte da empresa, segmento de atuação e início das atividades empresariais) e dos respondentes (sexo, idade, formação em nível de graduação e pós-graduação). A partir desse procedimento tornou-se possível identificar práticas de gestão de custos adotadas conforme a prioridade estratégica da amostra de empresas de construção civil associadas ao SINDUSCON-PR. Nesse sentido, o questionário foi dirigido ao proprietário ou responsável pela gestão do negócio e apresentado, por agrupamentos, em três blocos que abrangeram: i) estratégia; ii) práticas de gestão de custos; e iii) Caracterização da empresa e do respondente.

5 ANÁLISE E DISCUSSÕES

A amostra utilizada para a análise em discussão é composta por 39 empresas, sendo que destas, 20 responderam o questionário em formulário impresso e 19 em formulário eletrônico. Para caracterizar o porte da empresa foi utilizado o conceito da Lei Fiscal Federal que qualifica empresas em função do faturamento anual, critério também adotado pelo SINDUSCON-SP na pesquisa nacional, realizada mensalmente, acerca da variação de preços do setor (INCC). Nesse contexto, observou-se que 64,1% das empresas analisadas classificam-se na condição de Pequenas Empresas e 35,9% das empresas são de porte Médio.

Baseando-se ainda na pesquisa nacional do SINDUSCON-SP, os setores de atuação na construção civil foram considerados em 10 categorias: Estruturas metálicas e instalações industriais; Edificações públicas; Edificações comerciais, industriais e de serviços; Projetos de engenharia e arquitetura; Empreitada de serviços; Infra-estrutura; Edificações Residenciais; Incorporação e venda de imóveis; Empreitada de mão-de-obra; e outros. Partindo dessa categorização, observou-se que 12 empresas (30,8%) atuam em até dois segmentos, enquanto 19 empresas (48,7%) atuam entre três e cinco segmentos e 8 empresas (20,5%) atuam em mais de cinco segmentos.

Quanto aos respondentes, 85% dos questionários foram preenchidos por proprietários das empresas que, em 91% dos casos, são do sexo masculino e possuem idade superior a 40 anos (56%). A formação em engenharia corresponde a graduação de 81% dos empresários respondentes, sendo que 38% possuem uma segunda graduação e 45% afirmaram possuir uma pós-graduação, predominantemente na área de negócios.

Os respondentes foram solicitados a informar se suas empresas elaboram contabilidade de custos, sendo que 22 (56,4%) responderam executar essa atividade dentro da empresa. Nesse sentido, houve a manifestação de 16 empresas (41%) que afirmaram utilizar métodos sofisticados (Variável e ABC) para custear seus produtos, por outro lado 18 empresas responderam que utilizam apenas de métodos ortodoxos (Absorção) para esse fim.

Quanto a estratégia da empresa			1	2	3	4	5
V 1	Na minha empresa as obras construídas são, principalmente, de alto padrão.	N	5	5	14	10	5
		%	12,8%	12,8%	35,9%	25,6%	12,8%
E 2	Na minha empresa a estratégia é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados.	N	2	4	11	14	8
		%	5,1%	10,3%	28,2%	35,9%	20,5%
E 3	Na minha empresa a estratégia é de baixo custo, procurando oferecer os menores preços do mercado.	N	10	4	11	14	8
		%	25,6%	25,6%	25,6%	12,8%	10,3%
E 4	Na minha empresa a estratégia é de enfoque, procurando atender mercados que demandem produtos específicos.	N	2	7	8	15	7
		%	5,1%	17,9%	20,5%	38,5%	17,9%

V 5	Na minha empresa é realizada ampla e detalhada pesquisa para obtenção de informação dos preços dos insumos (CUB, INCC, preço do aço, preço do cimento, taxa de mão-de-obra, preço do acabamento, etc.).	N	1	3	3	16	16
		%	2,6%	7,7%	7,7%	41,0%	41,0%
V 6	Na minha empresa, no processo de planejamento de nova obra, acompanhamos (seguimos) as melhores práticas dos nossos concorrentes (<i>benchmarking</i>) do setor com relação aos custos, prazos, qualidade, etc.	N	0	4	15	15	5
		%	0,0%	10,3	38,5%	38,5%	12,8%
V 7	Na minha empresa, os custos pré-venda são, cuidadosamente, planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	N	2	5	6	14	12
		%	5,1%	12,8%	15,4%	35,9%	30,8%
V 8	Na minha empresa, os custos pós-venda são, cuidadosamente planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	N	3	9	11	12	4
		%	7,7%	23,1%	28,2%	30,8%	10,3%

Legenda: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não discordo, nem concordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente

Tabela 1 – Prioridades estratégicas e variáveis de efetivação da estratégia

Fonte: Elaboração dos autores

Relativamente ao bloco do questionário que versa sobre estratégia, as afirmativas E2, E3 e E4 foram elaboradas para indicar a prioridade estratégica da empresa, considerando a tipologia proposta por Porter (2004). Nesse sentido, as demais afirmações deste bloco compreendem variáveis a serem testadas quanto à efetivação da prioridade estratégica percebida pelos respondentes. Os dados coletados no bloco de estratégia podem ser observados na tabela 1. Cada linha da tabela indica a afirmativa (G3 a G12) com o respectivo posicionamento do respondente apresentado em colunas, que indicam o grau de concordância com cada uma delas.

Em estudo similar Chenhall e Langfield-Smith (1998) utilizaram variáveis, caracterizado-as a partir de técnicas de gerenciamento (*downsizing*, parceria com fornecedores, entre outros) e de práticas de contabilidade gerencial (*benchmarking*, planejamento estratégico, sistemas orçamentários para planejamento e controle, técnicas de custo-volume-lucro para decisão, entre outros). Os autores realizaram o estudo com 140 empresas industriais, selecionadas na lista das maiores empresas da Austrália, concluindo sobre evidências quanto à influência das variáveis observadas sobre a prioridade estratégica que orientava as empresas.

Utilizando desse arcabouço, as afirmativas V1, V5, V6, V7 e V8 (tabela 1) do bloco de estratégia são tratadas como variáveis de efetivação da estratégia. Nesse mesmo sentido as afirmativas G1 a G9 (tabela 2) representam práticas de gestão as quais se pretende buscar associação com a prioridade estratégica das empresas da construção civil que compõe a amostra.

Quanto a estratégia da empresa			1	2	3	4	5
G 3	A minha empresa efetua planejamento (estratégico e orçamento) e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado)	N	1	6	11	9	12
		%	2,6%	15,4%	28,2%	23,1%	30,8%
G 4	Na gestão de custos de minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações detalhadas e individualizadas sobre o custo das obras (materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos), sempre que necessário.	N	1	7	9	13	9
		%	2,6%	17,9%	23,1%	33,3%	23,1%
G 5	Na minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total), individualizada por obra.	N	2	7	9	12	9
		%	5,1%	17,9%	23,1%	30,8%	23,1%
G 6	Na minha empresa a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas deduzidas do custo e despesas variáveis totais) individualizada por obra.	N	3	8	12	9	7
		%	7,7%	20,5%	30,8%	23,1%	17,9%
G 7	Na minha empresa, quando planejo uma nova obra, efetuo um orçamento detalhado dos custos.	N	0	5	6	9	19
		%	0,0%	12,8%	15,4%	23,1%	48,7%
G 8	Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), ao longo de toda sua execução.	N	0	3	7	13	16
		%	0,0%	7,7%	17,9%	33,3%	31,0%

G 9	Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparo com o orçado ao longo de toda sua execução.	N	0	9	5	16	9
		%	0,0%	23,1%	12,8%	41,0%	23,1%
G 10	Na minha empresa, utilizo as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle das obras.	N	3	9	9	10	8
		%	7,7%	23,1%	23,1%	25,6%	20,5%
G 11	Na minha empresa, as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) são úteis para o planejamento, gestão e controle das obras.	N	1	10	4	12	12
		%	2,6%	25,6%	10,3%	30,8%	30,8%
G 12	Na minha empresa, utilizo sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das obras.	N	3	5	9	12	10
		%	7,7%	12,8%	23,1%	30,8%	25,6%
Legenda: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não discordo, nem concordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente							

Tabela 2 – Práticas de gestão de custos consideradas no estudo

Fonte: Elaboração dos autores

Nesse sentido, para efeito deste estudo, as técnicas de gerenciamento são consideradas variáveis de efetivação da estratégia que, se praticadas, coadunam para efetividade da prioridade estratégica assumida pela empresa. Tal consideração é amparada na visão de Mintzberg (1990, p.183) que conclui sobre a reciprocidade entre a estrutura e a estratégia da empresa afirmando que: “a estrutura segue a estratégia assim como o pé esquerdo segue o pé direito em uma caminhada. Ambas sustentam a organização. Nenhuma possui precedência: cada uma sempre precede a outra e a segue, exceto quando elas se movimentam juntas”.

Relativamente aos dados observados no bloco de práticas de gestão de custos estão organizados na tabela 2. Cada linha da tabela indica a afirmativa (G3 a G12) com o respectivo posicionamento do respondente apresentado em colunas, que indicam o grau de concordância com cada uma delas.

A análise da associação entre as variáveis foi realizada pelo *Chi-Square Tests* utilizando o *software Statistical Package of Social Science (SPSS®)*. O *Chi-Square Tests* mede a discrepância entre as observações e os valores que se esperaria caso as linhas e colunas da tabela de contingência não estivessem relacionados. A medida de significância do teste se dá pelo *two-sided asymptotic significance – Asymp. Sig. (2-sided)* – que sendo maior do que 0,05 (nível de significância desejado neste estudo) permite a afirmação de que as diferenças entre o esperado e o observado são devidas a variações eventuais (STOCK; WATSON, 2004).

5.1 Associação entre as Estratégias Genéricas e variáveis

O *Chi-Square Tests* foi aplicado para verificar a possível associação entre as questões E2, E3, E4 e as questões V1, V5, V6, V7 e V8 (variáveis consideradas para efetivação da prioridade estratégica no presente estudo) utilizando porte da empresa (Pequena e Média) como *Layer*. Todos os testes foram feitos ao nível de significância de 0,05 (95%). Considerando a *Layer* empresas de pequeno porte (25 empresas), foram constatadas associações significativas entre V7-E2 e V8-E2; para a *Layer* empresas de médio porte (14 empresas), foram constatadas associações significativas entre V5-E4 e V8-E4, ambas são discutidas com base nos dados da tabela 3.

Observa-se a associação entre as estratégias pela significância do *Chi-Square Tests*, pois todas são inferiores a 5%, no entanto, não-conclusivas, pois o teste exige no mínimo cinco observações para cada categoria para ser considerado confiável, diante da informação de que mais de 50% das células possui menos do que esta quantidade, é aconselhável a análise dos demais testes: *Symmetric Measures* (medida da força do relacionamento entre as

variáveis) e *Directional Measures* (quantificam a redução do erro da predição do valor de uma linha a partir do conhecimento do valor de uma coluna ou vice-versa).

Variáveis Assoc.	Chi-Square Tests			Symmetric Measures			Directional Measures		
	Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.	Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
V7-E2	Pearson Chi-Square	30,782	0,014	Contingency Coefficient	0,743	0,014	E2 – Dependent	0,211	0,544
V8-E2	Pearson Chi-Square	27,984	0,032	Contingency Coefficient	0,727	0,032	E2 – Dependent	0,333	0,107
V5-E4	Pearson Chi-Square	37,139	0,002	Contingency Coefficient	0,852	0,002	E5 – Dependent	0,589	0,164
V8-E4	Pearson Chi-Square	29,167	0,023	Contingency Coefficient	0,822	0,023	E4 – Dependent	0,613	0,098

Tabela 3 - Associação entre as estratégias e variáveis

Fonte: Elaboração dos autores

Constata-se que a força do relacionamento entre as estratégias das quatro associações é alta, ou seja, os *Symmetric Measures* indicam uma associação superior a 70% (0,743 ou 74,3%; 0,727 ou 72,7%; 0,852 ou 85,2%; 0,822 ou 82,2%) diante de uma associação perfeita que totalizaria 1 ou 100%. A força das associações não é confirmada quando se observa os *Directional Measures* que apresentam reduções de erro de classificação superiores a 50% em dois casos (0,589 ou 58,9%; 0,613 ou 61,3%), caracterizando, portanto, associações médias, que não são significativas ao nível de 5%.

As tabelas cruzadas que indicariam a associação entre as variáveis em percentuais foram substituídas pelas expressões: associação de concordância (Concordo e Concordo Totalmente) e associação de discordância (Indiferente, Discordo, e Discordo Totalmente). Pelas análises, a associação “V7-E2” indica que para as empresas de pequeno porte, há relação de concordância significativa entre estratégia de diferenciação e o planejamento e acompanhamento dos custos pré-venda, aqui considerada como uma técnica de gerenciamento. Nesse mesmo sentido, a associação “V8-E2” indica que para as empresas de pequeno porte, há relação de concordância significativa entre a estratégia de diferenciação e o planejamento e acompanhamento dos custos pós-venda (técnica de gerenciamento).

Por outro lado, a associação “V5-E4” indica que para as empresas de médio porte, há relação significativa de concordância entre a estratégia de enfoque e a realização de ampla e detalhada pesquisa para obtenção de informação dos preços dos insumos (CUB, INCC, preço do aço, preço do cimento, taxa de mão-de-obra, preço do acabamento, etc.), aqui considerada como uma técnica de gerenciamento semelhante ao *downsizing*. Já a associação “V8-E4” indica que há relação significativa de discordância entre a estratégia de enfoque e o planejamento e acompanhamento dos custos pós-venda. Essas considerações são limitadas pela não significância do *Directional Measures (Uncertainty Coefficient)* ao nível de 5%.

5.2 Associação entre as Estratégias Genéricas e as Práticas de Gestão de Custo: empresas de pequeno porte

Considerando a *Layer* empresas de pequeno porte (25 empresas), foram constatadas três associações significativas, as quais são discutidas com base nos dados da tabela 4. Observa-se a associação entre as estratégias e práticas de gestão estratégica de custos pela significância do *Chi-Square Tests*, pois todas são inferiores a 5%, no entanto, não-conclusivas, pois exige no mínimo cinco observações para cada categoria para ser considerado confiável. Diante da informação de que mais de 50% das células possui menos do que esta quantidade, é aconselhável a análise dos demais testes: *Symmetric Measures* e *Directional Measures*.

Variáveis Assoc.	Chi-Square Tests			Symmetric Measures			Directional Measures		
	Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.	Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
E4-G2	Pearson Chi-Square	27,468	0,037	Contingency Coefficient	0,724	0,037	G2 – Dependent	0,328	0,176
E2-G3	Pearson Chi-Square	38,771	0,001	Contingency Coefficient	0,780	0,001	E2 – Dependent	0,338	0,099
E4-G7	Pearson Chi-Square	21,469	0,044	Contingency Coefficient	0,680	0,044	G7 – Dependent	0,366	0,024

Tabela 4 - Associação entre as estratégias genéricas e as práticas de gestão de custo

Fonte: Elaboração dos autores

Neste caso, observa-se a associação entre as estratégias e práticas de gestão estratégica de custo pela significância do *Chi-Square Tests*, já que todas são inferiores a 5%. No entanto, são não conclusivas, pois o teste exige no mínimo cinco observações para cada categoria para ser considerado confiável, diante da informação de que mais de 50% das células possui menos do que esta quantidade, é aconselhável a análise dos demais testes: *Symmetric Measures* e *Directional Measures*.

Constata-se que a força do relacionamento é alta para duas das associações observadas, ou seja, os *Symmetric Measures* indicam uma associação superior a 70% (72,4%; 78,0%) diante de uma associação perfeita que totalizaria 1 ou 100%. A força dessas associações não é confirmada quando se observa os *Directional Measures* cujas reduções de erro para as duas associações são inferiores a 40%, portanto, associação baixa. Por outro lado, a força do relacionamento da terceira associação é significativa (0,024), porém baixa (inferior a 40%). Ainda quanto às empresas de pequeno porte, a associação “E4-G2” indica que há relação significativa não-conclusiva entre estratégia de enfoque e o uso de ferramentas gerenciais sofisticadas (ABC, variável) que implique em controle dos custos para oferecer o produto para um público específico ao menor preço.

Já a associação “E2-G3” indica que há relação significativa de concordância entre a estratégia de diferenciação e a prática de elaboração de planejamento (estratégico e orçamento), bem como de acompanhamento mensalmente dos resultados (real x orçado), indicando que a empresa vislumbra as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, assim como esgota todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais. Finalizando, a associação “E4-G7” indica que há relação significativa de concordância entre estratégia de enfoque e a elaboração de orçamento detalhado dos custos (prática de gestão de custos). Essas considerações são limitadas pela não significância do *Directional Measures (Uncertainty Coefficient)* ao nível de 5%.

5.3 Associação entre as Estratégias Genéricas e as Práticas de Gestão de Custo: empresas de médio porte

Considerando a *Layer* empresas de médio porte (14 empresas), foram constatadas três associações significativas, as quais são discutidas com base nos dados da tabela 5. Observa-se a associação entre as estratégias e práticas de gestão estratégica de custos pela significância do *Chi-Square Tests*, pois todas são inferiores a 5%, no entanto, não-conclusivas, pois exige no mínimo cinco observações para cada categoria para ser considerado confiável. Diante da informação de que mais de 50% das células possui menos do que esta quantidade, é aconselhável a análise dos demais testes: *Symmetric Measures* e *Directional Measures*.

Variáveis	Chi-Square Tests	Symmetric Measures	Directional Measures
-----------	------------------	--------------------	----------------------

Assoc.	Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.	Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
E3-G2	Pearson Chi-Square	26,390	0,049	Contingency Coefficient	0,808	0,049	G2 – Dependent	0,487	0,242
E4-G7	Pearson Chi-Square	24,111	0,020	Contingency Coefficient	0,795	0,020	G7 – Dependent	0,578	0,113
E4-G8	Pearson Chi-Square	17,167	0,028	Contingency Coefficient	0,742	0,028	G8 – Dependent	0,449	0,186

Tabela 5 - Associação entre as estratégias genéricas e as práticas de gestão de custo

Fonte: Elaboração dos autores

Constata-se que a força do relacionamento é alta para todas as associações observadas, ou seja, os *Symmetric Measures* indicam uma associação superior a 70% (80,8%; 79,5%; 74,2) diante de uma associação perfeita que totalizaria 1 ou 100%. A força dessas associações não é confirmada quando se observa os *Directional Measures* cujas reduções de erro para as três associações são superiores a 39% e inferiores a 70%, portanto, associação média.

A associação “E3-G2” indica que há relação significativa não-conclusiva entre a estratégia de liderança em custos e uso de ferramentas gerenciais sofisticadas (ABC, variável). Por outro lado a associação “E4-G7” indica relação significativa de concordância entre a estratégia de enfoque e a adoção do orçamento detalhado dos custos na fase de planejamento de uma nova obra. Encerrando a análise da tabela 5, a associação “E4-G8” indica que para as empresas de médio porte, há relação significativa não-conclusiva entre a estratégia de enfoque e a prática de acompanhar os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), ao longo de toda sua execução. Essas considerações são limitadas pela não significância do *Directional Measures (Uncertainty Coefficient)* ao nível de 5%.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou identificar as práticas de gestão de custo adotadas por empresas da indústria da construção civil do Estado do Paraná que têm relação com suas prioridades estratégicas. Para alcançar esse objetivo fez-se necessário a identificação das práticas de gestão de custo e estratégias adotadas por essas indústrias. Desta maneira, foram coletados dados primários, aplicando questionário a 39 empresas associadas ao SINDUSCON-PR que atenderam à solicitação de pesquisa (em meio impresso e eletrônico).

Analisando as organizações da amostra caracterizadas na condição de empresas de pequeno porte, foi constatado que a associação entre o planejamento e acompanhamento dos custos pré e pós-venda (técnicas de gerenciamento) com a estratégia de diferenciação resultou em concordância significativa. Portanto, estas técnicas podem ser consideradas técnicas de gerenciamento (variável) que confirmam a existência de organizações que adotam a prioridade estratégica em diferenciação de produtos.

Quanto às organizações da amostra caracterizadas na condição de empresas de médio porte, houve significativa concordância para a associação entre a estratégia de enfoque e a realização de pesquisa para obtenção de informação sobre os preços dos insumos. Nesse sentido apenas essa técnica de gerenciamento confirma a existência de organizações que adotam a prioridade estratégica de enfoque. Isso porque, entre a estratégia de enfoque e o planejamento e acompanhamento dos custos pós-venda houve uma relação significativa de discordância.

Considerando a amostra disponível e os critérios adotados no presente estudo, não é possível afirmar que entre as organizações analisadas haja empresas, pequenas e de médio porte, com prioridade estratégica de liderança em custo. Portanto, quanto ao atendimento ao

objetivo específico, passo fundamental para desfecho do trabalho, concluiu-se que as organizações contidas na amostra adotam as estratégias competitivas em diferenciação (pequeno porte) e enfoque (médio porte), conforme a tipologia proposta por Porter (2004).

Para atender o objetivo geral e responder o problema de pesquisa, buscou-se a identificação das práticas de gestão de custos utilizadas pelas empresas (pequeno e médio porte) em função de suas prioridades estratégicas, associando suas estratégias as práticas de gestão de custos consideradas no estudo. Nesse sentido, os *Symmetric Measures* indicaram uma associação significativa quanto à prática de planejamento (estratégico e orçamento), bem como de acompanhamento mensal dos resultados (real x orçado) e a prioridade estratégica de diferenciação, característica das empresas de pequeno porte que compõe a amostra deste estudo.

Já para as empresas de médio porte, há indicações de relação significativa de concordância entre a estratégia de enfoque e a adoção do orçamento detalhado dos custos na fase de planejamento de uma nova obra. Conclui-se desta maneira que, dentre as práticas de gestão de custos consideradas neste estudo, houve evidências da adoção das práticas G3 e G7 entre as empresas de pequeno (prioridade estratégica de diferenciação) e médio porte (prioridade estratégica de enfoque), respectivamente.

Inferências adicionais tendo por base os resultados desta pesquisa devem levar em consideração a seguinte limitação: não significância do *Directional Measures (Uncertainty Coefficient)* ao nível de 5%. Assim, não se pode negar a relevância da associação, porém, esta foi limitada pelo número de respostas necessárias para que a redução do erro fosse significativa e os resultados pudessem ser estendidos para a população que gerou a amostra.

Considerando a diversidade de segmentos que constituem a indústria da construção civil, a significativa importância do posicionamento estratégico para o setor, bem como da gestão de custos, sugere-se o desenvolvimento de novos estudos, especificamente voltados para o segmento de Edificações Residenciais, tendo em vista a sua representatividade, tanto na indústria da construção civil quanto na economia brasileira.

7. REFERÊNCIAS

BERTERO, C. O.; BINDER, M. P.; VASCONCELOS, F. C. de. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. In: BERTERO, C. O.; CALDAS, M. P.; WOOD JR., T. **Produção científica em administração no Brasil: o estado da arte**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

IBGE. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção – 2005**. v. 15. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

KOTHA, S.; VADLAMANI, B. L. Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries. **Strategic Management Journal**, Sussex, v. 16, n. 1, p. 75-83, Jan. 1995. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=8959631&SrchMode=3&sid=2&Fmt=10&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1188745504&clientId=36563&aid=3>>. Acesso em: jul 2007.

MINTZBERG, H. The design school: reconsidering the basic premises of strategic management. **Strategic Management Journal**. v 11, p. 171-195,1990.

MOTTA, R. A busca da competitividade nas empresas. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo. v. 35, n. 01, p. 12-16, mar./abr. 1995.

MURRAY, A. I. A contingency view of Porter's "generic strategies". **Academy of Management Review**, Berkeley, v. 13, n. 3, p. 390-400, 1988. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=2&did=141930&SrchMode=3&sid=1&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1188745144&clientId=36563&aid=1>>. Acesso em: jul 2007.

OLIVEIRA, Silvio L. **Tratado de metodologia científica: Projetos de pesquisas, TGI, TCC , Monografias, Dissertações e Teses**. São Paulo: Pioneira, 2º edição, 1999.

PORTER, Michel E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. Michel E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

_____. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

STOCK, James H.; WATSON, Mark W. **Econometria**. Tradução Monica Rosemberg; revisão técnica Eliezer Martins Diniz. São Paulo: Addison Wesley, 2004, 488p.