

UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Rodrigo Montanari da Cunha

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA CONFECÇÃO
TÊXTIL DE MÉDIO PORTE: ANÁLISE DE CUSTO DO
CONCORRENTE ATRAVÉS DA APLICAÇÃO DE *MARKUP REVERSO***

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade de Araraquara – UNIARA – como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, Área de Concentração: Gestão Estratégica e Operacional da Produção.

Prof. Dr. José Luís Garcia Hermosilla
Orientador

Araraquara, SP – Brasil
2019

FICHA CATALOGRÁFICA

C98g Cunha, Rodrigo Montanari da

Gestão estratégica de custos em confecções têxtil de médio porte: análise de custo do concorrente através da aplicação de markup reverso/Rodrigo Montanari da Cunha. – Araraquara: Universidade de Araraquara, 2019. 61f.

Dissertação (Mestrado) - Mestrado Profissional em Engenharia de Produção – Universidade de Araraquara - UNIARA

Orientador: Prof. Dr. José Luis Garcia Hermosilla

1. Gestão estratégica de custos. 2. Markup reverso. 3. Confecção têxtil. 4. Análise de custo do concorrente. I. Título.

CDU 62-1

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

CUNHA, R. M.. **Gestão estratégica de custos em uma confecção têxtil de médio porte: análise de custo do concorrente através da aplicação de *markup* reverso.** 2019. 61f. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção – Universidade de Araraquara, Araraquara-SP.

ATESTADO DE AUTORIA E CESSÃO DE DIREITOS

NOME DO AUTOR: Rodrigo Montanari da Cunha

TÍTULO DO TRABALHO: Gestão estratégica de custos em uma confecção têxtil de médio porte: análise de custo do concorrente através da aplicação de *markup* reverso

TIPO DO TRABALHO/ANO: Dissertação / 2019

Conforme LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998, o autor declara ser integralmente responsável pelo conteúdo desta dissertação e concede a Universidade de Araraquara permissão para reproduzi-la, bem como emprestá-la ou ainda vender cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte desta dissertação pode ser reproduzida sem a sua autorização.



Rodrigo Montanari da Cunha

Universidade de Araraquara – UNIARA

Rua Carlos Gomes, 1217, Centro. CEP: 14801–340, Araraquara-SP

Email (do autor): rodrigocunha17@gmail.com / iresconsultoria@gmail.com



UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA - UNIARA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

FOLHA DE APROVAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade de Araraquara – UNIARA – para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Área de Concentração: Gestão Estratégica e Operacional da Produção.


NOME DO AUTOR: **RODRIGO MONTANARI DA CUNHA**

TÍTULO DO TRABALHO:

" GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA CONFECÇÃO TÊXTIL DE MÉDIO PORTE: ANÁLISE DE CUSTO DO CONCORRENTE ATRAVÉS DA APLICAÇÃO DE MARKUP REVERSO."

Assinatura do(a) Examinador(a)

Conceito



Prof(a). Dr(a). José Luis Garcia Hermosilla (orientador(a))
Universidade de Araraquara - UNIARA

Aprovado () Reprovado



Prof(a). Dr(a). José Camilo Barbosa
Universidade de Araraquara - UNIARA

Aprovado () Reprovado



Prof(a). Dr(a). Ana Elisa Périco
Universidade estadual Júlio de Mesquita Filho - UNESP

Aprovado () Reprovado

Versão definitiva revisada pelo(a) orientador(a) em: 29 / 11 / 2019



Prof(a). Dr(a). José Luis Garcia Hermosilla (orientador(a))

AGRADECIMENTOS

Agradeço,

Primeiramente a Deus por mostrar-me o caminho certo e na hora certa, compreendido na maioria das vezes após as lamentações.

À Juliana minha esposa e ao Gabriel nosso filho, que nasceu durante o programa de mestrado, por me acompanharem em cada passo dado e pela compreensão nos momentos de ausência.

Aos proprietários e ao gestor da empresa objeto do estudo que confiaram na proposta deste trabalho e disponibilizaram as informações necessárias para realizá-lo.

Aos amigos que fiz nessa jornada, professores e alunos, que me auxiliaram através do exemplo e da disposição.

Em especial, ao meu orientador professor José Hermosilla, que auxiliou-me no clareamento das ideias e no alinhamento do raciocínio para torná-lo mais lógico e científico.

RESUMO

Esta pesquisa teve o objetivo de responder como a gestão estratégica de custos pode contribuir para uma confecção têxtil de médio porte, considerando a análise de custo do concorrente através da aplicação do *markup* reverso. A pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, se baseou inicialmente na identificação do preço praticado pelo concorrente para selecionar os produtos com menor competitividade. Na sequência foi aplicado o *markup* reverso nos produtos com menor competitividade, considerando os preços de venda praticado pelo concorrente, para simular o custo utilizado por este, com finalidade de analisar a diferença entre o custo simulado do concorrente e o custo da empresa estudada. O resultado deste trabalho apresenta três produtos com necessidade de redução de custos e a quantidade percentual necessária da redução para que a empresa consiga aumentar sua competitividade em relação ao seu principal concorrente. Com a apresentação dos resultados é possível concluir, por fim, que a gestão estratégica de custos contribui para este estudo de caso permitindo às empresas de menor porte a prática da análise de custo do concorrente, mesmo que esse não disponibilize suas informações contábeis de forma pública, através do preço praticado pelo concorrente e pelo conhecimento de seus próprios custos, através de simulação com auxílio da ferramenta *markup* reverso.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. *Markup* reverso. Confecção têxtil. Análise de custo do concorrente.

ABSTRACT

This research aimed to answer how strategic cost management can contribute to a medium size textile manufacturing, considering the competitor cost analysis through the application of reverse markup. The descriptive research, of qualitative nature, was initially based on the identification of the price practiced by the competitor to select the products with less competitiveness. Afterwards, the reverse markup was applied to the less competitive products, considering the competitor's selling prices, to simulate the cost used by the competitor, in order to analyze the difference between the competitor's simulated cost and the cost of the studied company. The result of this work presents three products with the need for cost reduction and the percentage reduction required for the company to increase its competitiveness in relation to its main competitor. Finally, with the presentation of the results, it is possible to conclude that strategic cost management contributes to this case study allowing smaller companies to practice competitor cost analysis, even if they do not make their accounting information publicly available. , through the price practiced by the competitor and the knowledge of its own costs, through simulation with the aid of the reverse markup tool.

Key-words: *Strategic cost management. Reverse Markup. Manufacture of textiles. Competitor cost analysis.*

Lista de Figuras

Figura 1 – Diferença entre custo direto e custo indireto.....	16
Figura 2 – Componentes do custo primário.....	18
Figura 3 – Componentes do custo industrial	18
Figura 4 – Componentes do custo de transformação.....	20
Figura 5 – Componentes do custo industrial (conciso)	20
Figura 6 – Diferença entre <i>markup</i> e <i>markup</i> reverso	34
Figura 7 – Estrutura da cadeia produtiva têxtil.....	36
Figura 8 – Aplicação do método de custeio RKW pela empresa objeto do estudo.....	38
Figura 9 – Exemplo de processo produtivo e setor produtivo responsável em realizá-lo	39
Figura 10 – Características para definição dos produtos similares	41
Figura 11 – Sequência dos processos operacionais	45
Figura 12 – Componentes do custo total do produto produzido pela empresa	46

Lista de Quadros

Quadro 1 – Elementos que compõe o custo direto	15
Quadro 2 – Exemplos de classificações simultâneas de custo direto/indireto e variável/fixo .	17
Quadro 3 – Dez fatores que compõe a estrutura de custos	17
Quadro 4 – Elementos dos gastos gerais de fabricação e definições.....	19
Quadro 5 – Estrutura do custo de transformação	19
Quadro 6 – Diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável	22
Quadro 7 – Classificação dos métodos de custeio.....	23
Quadro 8 – Estrutura da gestão estratégica de custos (GEC)	25
Quadro 9 – Contabilidade gerencia <i>versus</i> GEC	26
Quadro 10 – Diferenças entre gestão tradicional de custos e GEC	27
Quadro 11 – Grau de importância dos posicionamentos estratégicos em relação aos princípios contábeis aplicados a custos	27
Quadro 12 – Estudos nacionais sobre análise de custo dos concorrentes nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC)	29
Quadro 12 – Estudos nacionais sobre análise de custo dos concorrentes nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) (continuação)	30
Quadro 13 – Estudos internacionais sobre análise de custo dos concorrentes na plataforma <i>Science Direct</i>	31
Quadro 14 – Práticas de análise de custo dos concorrentes	33
Quadro 15 – Relação dos produtos definidos pela empresa.....	47

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Simulação de <i>markup</i> para definição do preço de venda	43
Tabela 2 – Aplicação das despesas para obtenção da margem de contribuição a partir do preço de venda.....	44
Tabela 3 – Simulação do <i>markup</i> reverso para definição do custo total do concorrente	44
Tabela 4 – Simulação do custo do concorrente desconsiderando a matéria prima	46
Tabela 5 – Comparação dos preços praticados pela Empresa A e pela Empresa B	48
Tabela 5 – Comparação dos preços praticados pela Empresa A e pela Empresa B (continuação)	49
Tabela 6 – Aplicação do <i>markup</i> reverso nos produtos com pior condição competitiva.....	50
Tabela 7 – Custo da Empresa A <i>versus</i> custo da Empresa B	50
Tabela 8 – Custo da Empresa A <i>versus</i> custo da Empresa B (desconsiderando matéria prima)	51
Tabela 9 – Diferença entre os custos RKW dos produtos com menor condição competitiva..	51

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABC – *Activity Based Costing*.

ABIT – Associação Brasileira da Indústria Têxtil.

CBC – Congresso Brasileiro de Custos.

CFC – Contabilidade Focada nos Concorrentes.

ERP – *Enterprise Resource Planning*.

GEC – Gestão Estratégica de Custos.

PIB – Produto Interno Bruto.

RWK - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Diferença entre custo, despesa e investimento	14
2.2 Custo direto e custo indireto	15
2.3 Custo fixo e custo variável	16
2.4 Custo industrial ou custo de produção.....	17
2.5 Métodos de custeio	20
3 REVISÃO DA LITERATURA	24
3.1 Gestão Estratégica de Custos (GEC).....	24
3.2 Análise de custo do concorrente.....	28
4 METODOLOGIA	35
4.1 Classificação da pesquisa	35
4.2 Caracterização do setor têxtil e da empresa objeto do estudo	35
4.3 Procedimentos operacionais	39
4.4 Custo do concorrente desconsiderando a matéria prima	45
5 RESULTADOS	47
5.1 Análise descritiva dos produtos estratégicos e do concorrente	47
5.2 Comparação dos preços praticados e aplicação do <i>markup</i> reverso.....	48
5.3 Análise concorrencial dos custos.....	50
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

O mapa da produção mundial têxtil e de confecção a partir da década de 80 foi alterado, passando a apresentar o predomínio dos países asiáticos, responsáveis por 73% do volume total produzido no mundo (ABIT, 2015).

A China é o maior exportador mundial com participação total de 24,1% no mercado de produtos têxteis e confeccionados, fruto de investimentos recentes e implementação de política comercial agressiva na conquista de novos mercados. Possui ainda farta oferta de mão de obra de baixo custo e apresenta condições de produzir domesticamente máquinas têxteis de última geração (RANGEL; SILVA; COSTA, 2010).

Para Costa e Rocha (2009) apesar do forte crescimento no consumo mundial de produtos têxteis, a competitividade da indústria brasileira tem diminuído ao longo dos anos 2000.

As organizações da indústria têxtil necessitam reduzir os custos de produção para tornar os produtos mais competitivos, tendo em vista o crescimento dos produtos asiáticos nos mercados mundiais, em especial os da China, que desestabilizou os demais países produtores de têxteis e confeccionados, acirrando a competição global (GOMES; MACHADO; ALEGRE, 2014).

Para Raupp e Gaebler (2016) a competitividade da indústria têxtil e de confecção no Brasil tem enfrentado grandes desafios, o que tem exigido ações constantes em prol da melhoria contínua e da redução de custos, como base para a estratégia de sobrevivência nesse ambiente altamente competitivo.

A implementação de procedimentos para a melhoria dos processos e para a redução dos custos de produção, tornou-se ainda mais complexa com a diminuição do ciclo de vida dos produtos, que veio a reboque do processo de globalização e do desenvolvimento tecnológico, segundo Aslan, Baral e Mucedini (2017). Os autores afirmam também que o potencial dos métodos tradicionais de custeio tem se mostrado limitado para a redução dos custos neste cenário.

Para Souza, Silva e Pilz (2010) a gestão tradicional de custos não é mais suficiente para obter eficácia no gerenciamento de custos, passando a requerer um enfoque mais amplo e externo à empresa.

Neste contexto, Magalhães (2011) afirma que para atender a elevada complexidade dos ambientes de negócios produtivos, a gestão de custos em uma empresa moderna deverá ser necessariamente uma Gestão Estratégica de Custos (GEC).

A GEC apresenta uma perspectiva mais abrangente quando comparada com a contabilidade gerencial, subsidiando o processo de gestão empresarial com base nas informações de custos, o que tem exigido a união da estrutura de custos à estratégia do negócio (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; RITTA; CITTADINN; PEREIRA, 2015).

Para Souza e Hein (2012) há uma vasta literatura sobre práticas de GEC em relação às suas características, benefícios e necessidades, porém essas práticas não tem sido integralmente utilizadas pelas empresas, revelando um distanciamento entre a prática e o que preceitua a literatura, especialmente no Brasil.

Para Leal et al. (2017) apesar da importância econômica do segmento têxtil e dos impactos que tem sofrido de forma direta devido aos fatores relacionados aos mercados interno e externo, a produção acadêmica brasileira sobre gestão deste setor tem sido pouca, caracterizando um problema a ser explorado neste trabalho.

Justifica-se a elaboração deste estudo pelo fato de abordar uma visão externa à empresa (através da análise dos preços praticados pelo concorrente), aliada à uma visão interna (através da análise do custo da empresa em comparação com o custo simulado do concorrente), para aplicação de conceitos de GEC em uma empresa do setor têxtil, contribuindo para uma maior compreensão destas condições de análise dos custos.

Diante da necessidade de maior esclarecimento sobre a importância da GEC na gestão de negócios do setor têxtil de confecções e da ofensiva dos mercados externos sobre o segmento têxtil nacional, a pergunta que se coloca neste estudo refere-se ao papel da GEC: qual a sua contribuição para a gestão estratégica do negócio de uma confecção têxtil de médio porte considerando como ponto central a análise de custo do concorrente?

A gestão estratégica de custos tem como um de seus principais componentes o custo de transformação, que segundo Ocampo, Hernández-Matías e Vizán (2016), é um elemento essencial para o aumento da competitividade das empresas, corroborando Porter (1990), que afirmou ser o custo do trabalho no processo produtivo, um dos fatores mais importantes para a competitividade de uma organização. Uma análise importante neste cenário e que dá mais consistência a GEC é a do concorrente, que segundo Shank e Govindarajan (1995) é um procedimento indispensável na determinação do posicionamento estratégico da organização quando se busca liderança em custos, e que pode ser feita através da aplicação do *markup*

reverso que é uma técnica utilizada para simular e analisar os custos dos concorrente, de acordo com Souza, Marengo e Jaroseski (2012).

O objetivo desta pesquisa é avaliar o posicionamento estratégico em termos de custos, de uma empresa de médio porte do segmento têxtil de confecções, com base no preço de venda praticado por seu principal concorrente, através da aplicação do *markup* reverso.

Esta pesquisa aplicada de abordagem qualitativa, adotou como base uma empresa de médio porte do segmento têxtil de confecções, utilizada como referência para a análise de custo concorrencial. Os procedimentos operacionais consistem no levantamento dos preços praticados pelo concorrente em relação aos produtos considerados estratégicos e na simulação do custo do concorrente com base na técnica do *markup* reverso.

O trabalho está estruturado em 7 seções: a primeira, que trata da introdução contendo caracterização do universo da pesquisa, problemática, justificativa, objetivos, aspectos metodológicos e estrutura do trabalho; a segunda contendo o referencial teórico sobre os conceitos de custos; a terceira que aborda a revisão da literatura sobre GEC e análise de custo do concorrente; a quarta, que trata da metodologia com a classificação da pesquisa, caracterização da empresa estudada, procedimentos operacionais e a desconsideração da matéria prima no custo do concorrente; a quinta com a análise dos dados e apresentação dos resultados obtidos; a sexta, com as conclusões e considerações finais, por fim a sétima seção, com as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção tem o propósito de apresentar o referencial teórico sobre conceitos de custos através das terminologias utilizadas pela contabilidade de custos e diferenciar custo, despesa e investimento (subseção 2.1), conhecer a definição de custo direto e custo indireto (subseção 2.2), identificar a diferença entre custo fixo e custo variável (subseção 2.3), detalhar o custo industrial e também conhecido como custo de produção (subseção 2.4) e definir e conceituar os métodos de custeio (subseção 2.5).

2.1 Diferença entre custo, despesa e investimento

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997) é importante conhecer algumas nomenclaturas aceitas na contabilidade de custos para auxiliar no entendimento dos objetivos dos métodos de custo, o que contribuirá para a revisão da literatura desse trabalho.

Os autores acima citados definem custo, em linhas gerais, como sendo um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim. Em uma definição mais específica custos são àqueles gastos associados à compra de mercadorias para revenda (no caso de empresas comerciais) ou associados à aquisição e conversão de matérias primas em mercadorias para serem vendidas (em caso de empresas produtoras).

Já as despesas são todos os gastos necessários a uma empresa com finalidade de contribuir para a geração de receita, exceto os custos dos produtos vendidos, segundo Horngren, Foster e Datar (1997).

Para Martins (2003) teoricamente a separação entre custos e despesas é fácil de ser feita visto o primeiro abranger os gastos relativos aos processos de produção e o segundo abranger os gastos relativos à administração, às vendas e aos financiamentos. Porém, segundo o mesmo autor, na prática a separação não é tão simples de ser realizada tendo em vista alguns setores não serem exclusivos da produção ou do administrativo, por exemplo. Para resolver essa dificuldade de ausência de uma divisão científica as empresas comumente utilizam critérios de rateio para dividir os gastos com custos e despesas, que podem ser arbitrários e desproporcionais à realidade.

Investimento, para Martins (2003), são os gastos ocorridos para aquisição de bens ou serviços que ficam estocados no ativo das empresas para baixa ou amortização quando da sua

venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização. Os investimentos podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados, por exemplo: a matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou permanentes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição.

Segundo Calderelli (1997) investimento é a aplicação de capital, em bens ou valores, para fins de rendimento, no sentido de serem atingidos os objetivos a que se destina uma determinada empresa.

2.2 Custo direto e custo indireto

Para Padoveze (2010) custos diretos são aqueles que possuem clara identificação com cada unidade de produto a ser produzido, sem a necessidade de utilizar critérios de rateio.

Segundo Calderelli (1997) o custo direto é composto de elementos relacionados às atividades com aplicações diretas no processo produtivo de uma empresa, como os apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Elementos que compõe o custo direto.

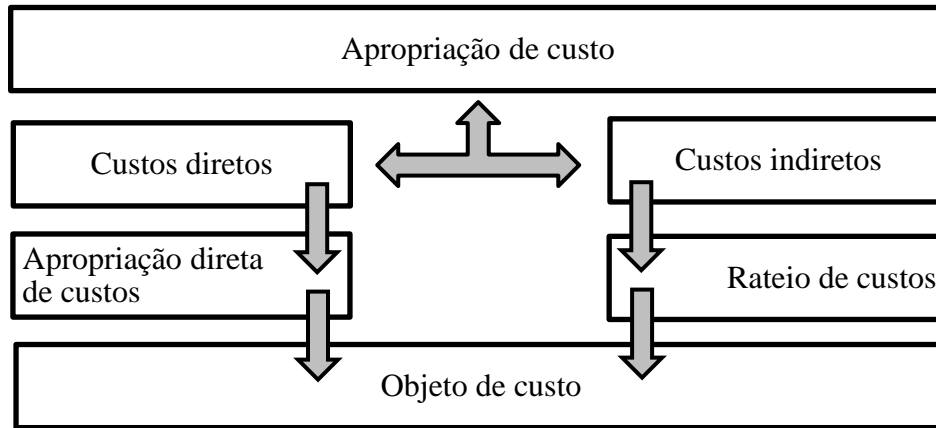
Elementos
1º) Custo das mercadorias
2º) Custo da matéria prima
3º) Custo de outros componentes secundários
4º) Custo das embalagens
5º) Custo de mão de obra (manuseio da matéria prima)

Fonte: Calderelli (1997, p. 204 e p. 211).

Para Martins (2003), Magalhães (2011) e Calderelli (1997) custo direto é a soma do custo da matéria prima com o custo da mão do obra direta.

Já o custo indireto, segundo Horngren, Foster e Datar (1997), são os custos que não podem ser apropriados diretamente ao objeto de custo, condição oposta ao custo direto. A diferença entre custo direto e custo indireto, no que se refere a apropriação de custo, poder ser visualizado na Figura 1.

Figura 1 – Diferença entre custo direto e custo indireto.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Horngren, Foster e Datar (1997, p. 20).

2.3 Custo fixo e custo variável

Segundo Martins (2003) além do agrupamento entre custos diretos e custos indiretos há uma outra classificação usual dos custos denominada custos fixos e custos variáveis.

Martins (2003) define custo variável como sendo aquele cujo valor do custo varia de acordo com o volume de produção. O valor global do consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção, quanto maior a quantidade fabricada maior será seu consumo e conseqüentemente seu custo. Por outro lado o custo fixo tem seu valor determinado independentemente do aumento ou diminuição do volume de produção da empresa, o autor cita o aluguel como exemplo de custo fixo.

Para Horngren, Foster e Datar (1997) os custos fixos e os custos variáveis são os dois padrões de comportamento de custos mais frequentemente reconhecidos nos sistemas contábeis gerenciais. O acompanhamento destes custos permite que os gestores vejam como estes custos se comportam durante um determinado período. Corroborando com os autores citados no início deste parágrafo, Martins (2003) destaca a importância da classificação dos custos fixos e dos custos variáveis por levar em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos nessa unidade de tempo e o volume de atividade ou produção. Como unidade de tempo pode-se considerar o período mensal, trimestral, semestral ou anual.

Após apresentação dos padrões de comportamento dos custos feita por Horngren, Foster e Datar (1997) os autores destacam a relação do comportamento dos custos com a

apropriação dos custos, permitindo que os custos possam ser, simultaneamente, direto e variável, direto e fixo, indireto e variável ou ainda indireto e fixo. As classificações simultâneas dos tipos de custos podem ser visualizadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Exemplos de classificações simultâneas de custo direto/indireto e variável/fixo.

		Apropriação de custos ao objeto de custo	
		<i>Custo direto</i>	<i>Custo indireto</i>
Padrão de comportamento de custo	<i>Custo variável</i>	<u>Objeto de custo:</u> Automóvel montado <u>Exemplo:</u> Pneus usados na montagem de automóvel	<u>Objeto de custo:</u> Automóvel montado <u>Exemplo:</u> Custo de energia cuja medição é feita somente para a fábrica
	<i>Custo fixo</i>	<u>Objeto de custo:</u> Departamento de marketing <u>Exemplo:</u> Custo do aluguel anual dos carros usados pelos representantes da força de vendas	<u>Objeto de custo:</u> Departamento de marketing <u>Exemplo:</u> Parcela mensal do custo do centro de computação alocada ao marketing

Fonte: Horngren, Foster e Datar (1997, p. 23).

2.4 Custo industrial ou custo de produção

Durante a revisão da literatura foi identificado custo industrial e custo de produção com terminologias diferentes porém abrangem o mesmo conceito e significado.

Para Calderelli (1997) a estrutura de custos de uma empresa industrial é composta por 10 fatores, considerando os custos e despesas provenientes da aquisição da matéria prima, os provenientes do processamento da matéria prima e os provenientes da comercialização do produto produzido, apresentados no Quadro 3.

Quadro 3 – Dez fatores que compõe a estrutura de custos.

Fatores
1º) Aplicações materiais (matéria prima ou outro componente)
2º) Gastos pessoais (mão de obra)
3º) Despesas industriais variáveis
4º) Despesas industriais fixas
5º) Despesas administrativas
6º) Despesas financeiras
7º) Despesas tributárias
8º) Despesas de vendas
9º) Despesas de entrega
10º) Despesas com cobertura de riscos

Fonte: Calderelli (1997, p. 204).

Segundo Martins (2003) a terminologia custo primário é utilizada na contabilidade de custos industriais e é representada pela soma da matéria prima com a mão de obra direta. O autor reforça que o custo primário e o custo direto não são a mesma coisa, já que o primário apenas contempla esses dois itens. Assim, como exemplo, a embalagem é um custo direto mas não primário. Os componentes do custo primário podem ser visualizados na Figura 2.

Figura 2 – Componentes do custo primário.

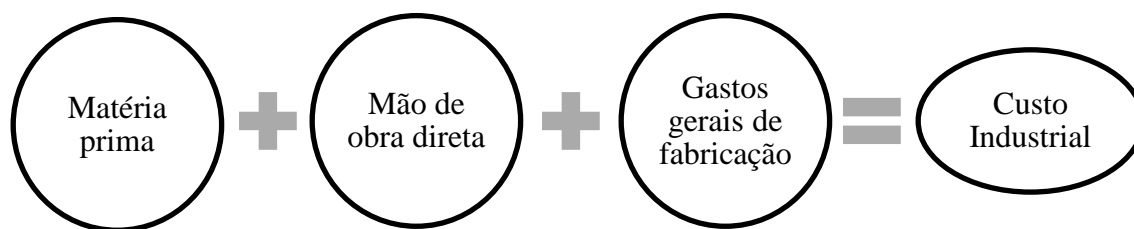


Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Martins (2003).

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997) o custo de produção, que também pode ser nomeado como custo industrial conforme esclarecido no início dessa subseção, é composto de três termos específicos e conhecidos na linguagem da contabilidade de custos, sendo: 1) Custo de materiais diretos (são os custos de aquisição de todos os materiais que fazem parte do produto produzido); 2) Custo de mão de obra direta (incluem a remuneração da mão de obra de produção que está diretamente associado ao produto produzido), e; 3) Gastos gerais de fabricação (são todos os custos de produção sem associação direta com o produto produzido, por exemplo: energia elétrica, mão de obra indireta, aluguel, seguro, depreciação, etc).

Corroborando com Horngren, Foster e Datar (1997), Magalhães (2011) afirma que o custo industrial é calculado através da soma de três elementos principais compostos de: custo da matéria prima, custo da mão de obra direta e gastos gerais de fabricação, visualizado na Figura 3.

Figura 3 – Componentes do custo industrial.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Magalhães (2011).

Gastos gerais de fabricação são divididos em três elementos: gastos com materiais indiretos, gastos com mão de obra indireta e outros gastos de fabricação (IOB, 2003). Visualizado no Quadro 4.

Quadro 4 – Elementos dos gastos gerais de fabricação e definições.

Elemento	Definição
Materiais indiretos	Identificados para atender a diversos produtos de natureza diferente (por exemplo: lubrificantes, tintas, parafusos etc.). Pode não fazer parte fisicamente do produto ou possuir valor envolvido muito pequeno.
Mão de obra indireta	Trabalhador da organização que não têm nenhuma interferência física no processo de transformação da matéria prima em produto acabado (por exemplo: supervisão de departamentos, manutenção, almoxarifado, controle de qualidade, etc.).
Outros gastos de fabricação	Outros gastos de fabricação que representam custos incorridos na industrialização dos produtos (por exemplo: materiais de consumo, água, energia elétrica, telefone, alimentação, transporte, aluguel, seguros, imposto predial, depreciação, etc.).

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de IOB (2003).

Para Martins (2003) custo de transformação é a soma de todos os custos de produção, exceto os relativos à matéria prima. Representa ainda, segundo o autor, o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item, sendo: custo da mão de obra direta e indireta, custo da energia, custo dos materiais de consumo industrial, etc.

Segundo Magalhães (2011) o custo de transformação representa o custo de transformar a matéria prima em produto acabado, resultado da soma dos custos com mão de obra com os gastos gerais de fabricação.

O Quadro 5 apresenta a estrutura do custo de transformação segundo Magalhães (2011).

Quadro 5 – Estrutura do custo de transformação.

Mão de obra	Custo de qualquer trabalho realizado no produto que
--------------------	---

	altera a forma e natureza do material. (salários, subsídios, prêmios, encargos e direitos trabalhistas).
Gastos gerais de fabricação	Custos necessários para o funcionamento da empresa. (materiais e recursos indiretos, custo dos equipamentos, energia elétrica, seguro, manutenção, aluguel e depreciação).

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Magalhães (2011).

Dessa forma o custo de transformação pode ser visualizado na Figura 4.

Figura 4 – Componentes do custo de transformação.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Magalhães (2011).

Considerando que o custo de transformação é a soma da mão de obra direta com os gastos gerais de fabricação, Magalhães (2011) conclui de forma mais concisa que o custo industrial é a soma da matéria prima com o custo de transformação, visualizado na Figura 5.

Figura 5 – Componentes do custo industrial (conciso).



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Magalhães (2011).

Em relação do custo industrial a forma como são calculados também é de grande importância, e esse procedimento é feito com base em métodos que orientam a apropriação de custos e que possuem entendimentos diferentes, daí a necessidade de se estudar os métodos de custeio.

2.5 Métodos de custeio

O objetivo dessa subseção é trazer um breve conhecimento sobre os métodos de custeio encontrados na literatura com finalidade de finalizar o referencial teórico deste estudo e, conseqüentemente, esclarecer o método de custeio utilizado pela empresa estudada.

Para Horngren, Foster e Datar (1997) se faz necessário conhecer dois conceitos importantes para definir os métodos de custeio, sendo o primeiro denominado centro de custos (agrupamentos de diferentes itens de custo abrangentes ou específicos), e o segundo denominado critérios de alocação (fatores financeiros e não-financeiros que ligam um custo indireto a um objeto de custo).

Martins (2003) comenta que na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos.

Horngren, Foster e Datar (1997) comentam que na maioria das vezes as empresas procuram utilizar os direcionadores de custos indiretos como critérios de alocação. Por exemplo, o número de quilômetros viajados pode ser utilizado como critério para alocação dos gastos com veículos em diversas regiões de venda.

Segundo Hughes (2005) as informações sobre custos requerem mais desenvolvimento para atender novas demandas do sistema de contabilidade das organização, denominada pelo autor por métodos de custeio.

Para Pompermayer (1999) métodos de custeio é o conjunto de meios que a empresa utiliza para coletar e sintetizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização, voltadas ao custo de matéria prima, custo de mão de obra e detalhamento dos processos produtivos.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) apresentam alguns métodos de custeio que serão abordados na revisão desse trabalho, sendo: a) custeio por absorção; b) custeio variável; c) custeio RKW, e; d) custeio ABC.

O custeio por absorção é um procedimento derivado dos princípios da contabilidade e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e utiliza critérios de rateio para a atribuição de custos e despesas aos produtos produzidos. (SCHOEPS, 1992; MARTINS, 2003).

Já o custeio variável considera apenas os custos variáveis do produto, ou seja, são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e definidos como despesas de um determinado período considerado pela empresa, para (BASTO, 2016; MARTINS, 2003).

Segundo Magalhães (2011) o que distingue o custeio por absorção do custeio variável é a forma com que os custos fixos são considerados, porém há outras divergências que devem ser consideradas, como pode ser visto no Quadro 6.

Quadro 6 – Diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável.

Custeio por absorção	Custeio variável
Considera todos os custos de fabricação como custo do produto.	Considera apenas os custos variáveis como custo do produto.
Resultado varia em função da produção.	Resultado varia em função das vendas.
Utiliza métodos de rateio para atribuir custos fixos aos produtos.	Não utiliza métodos de rateio. Os custos fixos são considerados como despesas do período e não como custo dos produtos.
É possível estabelecer o custo total de um único produto.	Existe um custo unitário parcial pois considera os custos variáveis.
Não identifica margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição unitária e global.
Importante para decisões de longo prazo.	Importante para decisões de curto prazo.

Fonte: Magalhães (2011, p. 16).

Já o custeio RKW, cujo significado é *Reichskuratorium für Wirtschaftlichtleit*, trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, garantindo que todos os custos e despesas recaiam sobre todos os produtos produzidos (MARTINS, 2003). O pensamento de Martins (2003) é corroborado com o pensamento de Slavov (2013) que apresenta o custeio RKW como apropriador de todos os custos fixos, inclusive encargos financeiros e juros sobre capital próprio, também denominado pelo autor como custeio pleno.

Martins (2003) salienta que o custeio RKW fornece o gasto completo de todo o processo empresarial para obtenção de receita, bastando apenas à empresa adicionar o lucro desejado. Porém, ainda segundo Martins (2003), é necessário prefixar o volume de cada produto a ser produzido para cálculo do custo, mas o volume de produção e venda de cada produto vai depender do preço, iniciando um processo de *looping* do qual só se consegue sair arbitrando-se ou estimando-se o volume.

Sobre o custeio RKW, Martins (2003) finaliza o conceito destacando que o mercado é o grande responsável pela fixação de preço, sendo mais provável que a empresa analise seus

custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas, exceto em situações de monopólio ou oligopólio.

No caso do Custeio Baseado em Atividades, originado da sigla em inglês ABC que significa *Activity Based Costing*, (custeio ABC), segundo Martins (2003), é uma metodologia de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. O custeio ABC é mais complexo que os demais métodos de custeio, porém necessário às empresas, que com o avanço da tecnologia da informação tem tornado sua implementação mais fácil, permitindo a identificação mais precisa dos verdadeiros custos dos processos, contribuindo para uma melhor tomada de decisão, com reflexos sobre a rentabilidade (HANSEN; MOWEN, 2007; KOCAKULAH et al., 2017).

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997) o custeio ABC é um enfoque para aprimorar um método de custeio concentrando-se nas atividades como se fossem os principais objetos de custo. Uma atividade, segundo os mesmos autores, é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito utilizando o custo dessas atividades como base para distribuir custos para outros objetos de custo tais como produtos ou serviços.

Para Martins (2003) o custeio RKW é mais antigo que o custeio ABC, apesar de ambos contribuírem para o processo de fixação do preço de venda.

Divergindo de Basto (2016) que considera apenas o custeio por absorção e o custeio variável como métodos tradicionais de custeio, Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) adicionam o custeio RKW ao então considerado método tradicional de custeio.

Para Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) os métodos tradicionais de custeio são criticados pela literatura devido estes terem sido criados para organizações em que a maior parte dos custos era composta apenas pelos materiais diretos e pela mão de obra direta. O atual ambiente competitivo requer um método convencional mais adequado à realidade.

A classificação dos quatro métodos de custeio considerados nessa subseção, segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), dividem-se em métodos tradicionais (absorção, variável e RKW) e método convencional (ABC), visualizado no Quadro 7.

Quadro 7 – Classificação dos métodos de custeio.

Métodos de custeio	Classificação
Absorção	Métodos tradicionais
Variável	
RKW	
ABC	Método convencional

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012).

Para Martins (2003) um bom método tradicional de custeio, ou seja, bem alocado entre os diferentes departamentos de uma empresa pode atender adequadamente as suas necessidades. Porém, o método convencional é mais moderno e abrangente, considerando a contabilidade de custos e sua transformação para a gestão estratégica de custos (GEC).

3 REVISÃO DA LITERATURA

Essa seção tem o propósito de apresentar a revisão da literatura sobre Gestão Estratégica de Custos/GEC (subseção 3.1) e conhecer os métodos utilizados para analisar o custo do concorrente (subseção 3.2).

3.1 Gestão estratégica de custos (GEC)

Para Leite (2000) o atual sistema de contabilidade identificou a necessidade de sair das fronteiras da empresa, contribuindo para um conceito de contabilidade de gestão. A integração entre informações internas e informações externas à empresa dá suporte ao que o mesmo autor denomina como contabilidade de gestão estratégica.

Segundo Pereira et al. (2011) a procura constante por informações que possibilitem um gestão estratégica e competitiva dos custos tem preocupado as empresas que desejam sobreviver no mercado, impondo-as uma necessidade de analisar amplamente seus custos, com finalidade de desenvolver sua estratégia de atuação no mercado.

Segundo Cooper e Slagmulder (1998) GEC é a aplicação de técnicas de gerenciamento de custos que permitem, simultaneamente, melhorar o posicionamento estratégico e a redução de custos de uma empresa.

Para Martins (2003) a expressão GEC é utilizada para designar a integração entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. Essa integração se faz necessária à sobrevivência das empresas num ambiente globalizado e competitivo.

Segundo Quesado e Rodrigues (2007), para sobreviver em um ambiente cada vez mais competitivo é fundamental que as empresas utilizem a GEC como um processo de mudança em termos estruturais, comportamentais e culturais, na procura da melhoria contínua e na criação de valor para o cliente.

Para Shank e Govindarajan (1997) a GEC é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos dentro de uma organização se tornam participativos, explícitos e formais.

Corroborando com Shank e Govindarajan (1997), Martins (2003) apresenta que GEC possui uma visão mais abrangente e requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor, iniciando na origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos, finalizando no consumidor final.

Segundo Cooper e Slagmulder (2004) o desenvolvimento de técnicas interorganizacionais de gerenciamento de custo, série de mecanismos utilizados para regular as relações entre organizações envolvidas em redes, alianças e outros relacionamentos, cruzam o limite organizacional entre compradores e fornecedores com o objetivo de obter redução de custos.

Para Slavov (2013) gestão de custos interorganizacionais é um conceito que considera as atividades internas e externas da empresa, denominada cadeia de valor. Também considera, segundo o mesmo autor, entidades que não pertencem a cadeia propriamente dita mas que podem gerar oportunidade de ganho às empresas.

Segundo Shank e Govindarajan (1995) a GEC está estruturada na análise de três temas, sendo: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionador de custos, como detalhado no Quadro 8.

Quadro 8 – Estrutura da gestão estratégica de custos (GEC).

Cadeia de valor	O enfoque é externo à empresa, vendo cada empresa no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas parte. Atividades geradoras de valor desde as matérias primas básicas (começando basicamente com a tabela periódica dos elementos), passando por fornecedores de componentes e chegando ao produto final entregue na mão do cliente final e, mais recentemente, talvez seguindo para a reciclagem, no início de um novo ciclo da cadeia de valor.
Posicionamento estratégico	São as implicações de como a empresa escolhe concorrer no mercado. Conforme articulado por Porter (1980) e amplamente discutido na literatura especializada em estratégia, a escolha básica sobre como concorrer fica entre a liderança de custo e a diferenciação.
Direcionador de custos	Os direcionadores de custos estruturais relacionam-se com as escolhas estratégicas realizadas pela empresa em termos de estrutura econômica (integração vertical) ou experiência (Riley, 1987).

Fonte: Relacionado pelo autor a partir de Shank e Govindarajan (1995).

A verificação do Quadro 8 possibilita compreender a maior amplitude que a GEC requer enquanto visão do contexto, apresentada por Shank e Govindarajan (1997) e Martins (2003).

Para Hansen e Mowen (2007) o objetivo da GEC é reduzir custos e, ao mesmo tempo, reforçar o posicionamento estratégico de uma empresa. Os autores ainda estabelecem que uma empresa pode se posicionar estrategicamente no mercado por liderança em custos ou diferenciação, corroborando com a estrutura de GEC apresentada no Quadro 8 por Shank e Govindarajan (1995).

Segundo Slavov (2013, p. 154) a gestão estratégica de custos (GEC), pode ser definida como sendo as “principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente”.

Para Shank e Govindarajan (1997) a aplicação da GEC requer mudanças na forma de pensar e agir das organizações quando comparado com o conceito de contabilidade gerencial ou gestão tradicional de custos, apresentadas pelos autores no Quadro 9.

Quadro 9 – Contabilidade gerencial *versus* GEC.

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

Fonte: Relacionado pelo autor a partir de Shank e Govindarajan (1997).

As perguntas e respostas apresentadas no Quadro 9, quanto a forma mais útil de analisar custos, o objetivo da análise de custo e a compreensão do comportamento dos custos,

demonstram as diferenças entre a contabilidade gerencial tradicional e a GEC como abordagem mais contemporânea.

As diferenças entre a gestão tradicional de custos e a GEC sintetizadas por Leite (2000) no Quadro 10 que segue, corroboraram com o pensamento de Souza, Silva e Pilz (2010) quanto a necessidade da GEC abordar um ambiente mais amplo e externo à empresa.

Quadro 10 – Diferenças entre gestão tradicional de custos e GEC.

Gestão tradicional de custos	GEC
Perspectiva <i>ex-post</i>	Perspectiva <i>ex-ante</i>
Controle corretivo	Controle profilático
Enfoque interno	Enfoque externo
Suporte à gestão corrente	Suporte à gestão estratégica
Inter-relações no processo interno	Inter-relações na cadeia de valor
Informações confiáveis	Informações pertinentes
Ênfase no custos (redução de custos)	Ênfase na criação de valor (posição competitiva)
Controle dos custos	Planejamento de resultados

Fonte: Adaptado de Leite (2000).

Alguns pontos, quando se compara os Quadros 9 e 10, são bastante evidentes em relação as diferenças entre as duas gestões de custos, especialmente a visão mais abrangente que a GEC possui quando destacado a ênfase na cadeia de valor das empresas e a preocupação em fazer uma gestão mais estratégica e menos operacional, quando considerado assuntos relacionados a custos.

A estrutura da GEC vista no Quadro 8, segundo Shank e Govindarajan (1995), apresenta que o posicionamento estratégico de uma empresa pode ser orientado para liderança de custos ou para a diferenciação, pensamento também defendido por Hansen e Mowen (2007).

Os dois posicionamentos estratégicos apresentados no Quadro 8, liderança de custos e diferenciação, apresentam diferentes graus de importância quando abordado princípios contábeis aplicados a custos, seja custo do produto, custo de marketing ou custo do concorrente. No Quadro 11 é possível identificar essas diferenças para cada um dos dois diferentes posicionamentos, segundo Shank e Govindarajan (1997).

Quadro 11 – Grau de importância dos posicionamentos estratégicos em relação aos princípios contábeis aplicados a custos.

Princípios contábeis aplicados a custos	Posicionamentos Estratégicos	
	Diferenciação de produto	Liderança de custo
Papel dos custos planejados dos produtos na avaliação do desempenho	Não muito importante	Muito importante
Orçamento flexível para controle de custo de fabricação	Moderada a baixa	Alta a muito alta
Análise de orçamentos	Moderada a baixa	Alta a muito alta
Análise dos custos de marketing	Crítica para o sucesso	Geralmente não é feita numa base formal
Custo de produto como um dado na decisão de preço	Baixa	Alta
Análise de custo do concorrente	Baixa	Alta

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997).

Ao analisar o Quadro 11 sob a ótica da análise de custo do concorrente percebe-se que esta possui alto grau de importância para o posicionamento estratégico liderança de custo, condição que contribui para as empresas buscarem melhor condição competitiva no mercado.

Para Bacic (1994) a prática de GEC requer abordar pontos importantes e externo às empresas, dentre eles relacionar, de forma clara, as decisões de preço praticado pela empresa com as reações esperadas pelos concorrentes.

Segundo Souza, Marengo e Jaroseski (2012), as empresas passaram a ser gerenciadas através da troca de informações com o ambiente externo, ou seja, somente o ambiente interno já não é mais suficiente para competir. Ainda sobre os mesmos autores, no que se refere a custos, significa que além dos custos próprios também se faz necessário a adoção de práticas de análise externa de custos, particularmente os custos dos concorrentes.

Comparando o pensamento de Bacic (1994) com o de Souza, Marengo e Jaroseski (2012), distanciados 18 anos considerando o intervalo das publicações, é possível concluir que ambos convergem para a necessidade das empresas abordarem análises externas ao seu próprio ambiente, com destaque ao comportamento dos concorrentes.

Segundo Souza e Heinen (2012) os estudos empíricos internacionais sobre práticas de GEC não apresentam trabalhos que abordam a análise de custo do concorrente, apesar da prática ser encontrada na literatura.

A confecção desse trabalho dará maior destaque para a análise de custo do concorrente, aspecto este que possui maior grau de importância no contexto de posicionamento estratégico de liderança de custo como foi observado no Quadro 11, por possibilitar às empresas melhor condição competitiva no mercado.

3.2 Análise de custo do concorrente

Para Flores et al. (2010) a análise de custo do concorrente consiste na mensuração e avaliação dos custos praticados pela concorrência.

A análise de custo dos concorrentes é um eficaz instrumento de vantagem competitiva e ferramenta capaz de auxiliar na GEC e seu desenvolvimento é possível e importante para a manutenção da vantagem competitiva das empresas (ENGEL et al., 2016; CASELLA, 2008).

Para Souza, Marengo e Jaroseski (2012) a análise de custo dos concorrentes é uma das principais práticas da análise externa de custos e envolve aplicações de técnicas com a finalidade de obter um custo aproximado. O conhecimento do custo aproximado obtido através dessas técnicas auxilia a empresa na formulação e na implantação de ações estratégicas.

Apesar da importância de se compreender a estrutura de custos dos concorrentes, a ausência de informações sobre este aspecto da concorrência torna este procedimento mais complexo; no entanto, formas alternativas para se estimar estes custos, partindo da estrutura de custos da própria empresa, podem ser utilizadas (BERTUCCI; MILANI FILHO, 2010).

Inúmeros trabalhos já foram realizados envolvendo essa temática, que é de grande importância para o desenvolvimento desta pesquisa. A revisão da literatura envolvendo a análise de custo do concorrente e a apresentação dos achados científicos correspondentes, nacionais e internacionais, são a base do conteúdo que essa seção apresenta.

Para preencher a revisão da literatura sobre os trabalhos nacionais publicados foi escolhido os anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), que em dezembro de 2018 realizou o XXV Congresso Brasileiro de Custos. O respectivo Congresso possui como Editora a Associação Brasileira de Custos, entidade de caráter científico criada em 23 de novembro de 1994, que agrupa docentes universitários e profissionais de diversas áreas do conhecimento (contabilidade, administração, economia, engenharia e qualidade) e estudam a gestão de custos sob a ótica interdisciplinar. A Associação Brasileira de Custos é filiada ao Instituto Internacional de Custos.

A revisão da literatura nacional tomando como referência o termo “análise de custo dos concorrentes” e os anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), em ordem alfabética dos autores, seguido de um breve resumo sobre a abordagem utilizada é apresentada no Quadro 12 que segue.

Quadro 12 – Estudos nacionais sobre análise de custo dos concorrentes nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

Autores	Abordagens	Objetivo dos Autores
Caraffini e	Identificação das informações resultantes da	Estudo aplicado na

Behr (2018)	aplicação dos principais métodos da contabilidade com foco nos concorrentes em dois bancos brasileiros, utilizando como fonte de dados exclusivamente as informações públicas.	análise de custo com informações publicadas pelo concorrente.
Engel et al. (2016)	Identificação dos determinantes de custos em duas empresas do setor têxtil no Brasil, utilizando como fonte de dados exclusivamente as informações públicas, como sugestão para analisar o custo dos concorrentes.	Estudo aplicado na análise de custo com informações publicadas pelo concorrente.
Friedrich e Souza (2014)	Identificação do conhecimento e o uso de técnicas de análise de custos de concorrentes por 43 empresas do segmento metal mecânico do Rio Grande do Sul.	Estudo aplicado para identificar as técnicas utilizadas para analisar o custo dos concorrentes.

(Continua...)

Quadro 12 – Estudos nacionais sobre análise de custo dos concorrentes nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) (continuação).

Autores	Abordagens	Objetivo dos Autores
Missunaga et al. (2016)	Identificação das informações priorizadas na análise dos seus concorrentes por um gestor de uma cooperativa agroindustrial de grande porte.	Estudo aplicado para identificar as informações prioritárias para analisar o custo do concorrente.
Santos e Rocha (2010)	Verificação do uso e a percepção de valor das práticas de Contabilidade Focada nos Concorrentes (CFC) em uma empresa da indústria de agronegócio, com base em informações contábeis publicadas.	Estudo aplicado na análise de custo com informações publicadas pelo concorrente.
Souza, Marengo e Jaroski (2012)	Identificação de práticas de análise externa de custos, particularmente dos concorrentes, em sete empresas da Região da Serra Gaúcha.	Estudo aplicado para identificar as práticas de análise externa de custos.

Fonte: Autores citados.

Três artigos nacionais, de um total de seis, apresentam trabalhos aplicados utilizando como fonte as informações públicas que as respectivas empresas disponibilizam, geralmente empresas de maior porte e de capital aberto (CARAFFINI; BEHR, 2018; ENGEL et al., 2016; SANTOS; ROCHA, 2010).

Segundo Missunaga et al. (2016) as informações que se priorizam para analisar o concorrente são as baseadas em demonstrações contábeis publicadas, corroborando com os trabalhos aplicados localizados nos três artigos citados no parágrafo anterior.

Friedrich e Souza (2014) relatam que as empresas estudadas apresentam baixo grau de conhecimento e utilização das técnicas para fazer a análise de custo dos concorrentes. Talvez esse motivo fortaleça a preferência das empresas em buscar informações contábeis públicas, conforme pensamento apresentado por Missunaga et al. (2016).

Para Souza, Marengo e Jaroseski (2012) as informações sobre custos externos, especialmente às empresas que não publicam suas informações contábeis, são fechadas e de difícil acesso, situação que contribui para a redução do nível de confiança das empresas estudadas pelos autores. Pensamento que corrobora com o estudo apresentado por Missunaga et al. (2016) sobre a preferência em buscar informações contábeis públicas.

Em relação aos estudos nacionais publicados no CBC não foi localizado nenhum trabalho aplicado com fonte além das informações publicadas pelas empresas, talvez pelo baixo nível de conhecimento de outras técnicas de análise de custo dos concorrentes.

Para preencher a revisão da literatura sobre os trabalhos internacionais publicados foi escolhido a plataforma *Science Direct* pertencente à Elsevier, empresa global de informações analíticas que contribui com instituições e profissionais da saúde e da ciência. A plataforma possui mais de 14 milhões de publicações que datam desde 1823 em uma variedade de 3.800 periódicos e 35.000 livros.

A revisão da literatura internacional tomando como referência o termo “análise de custo dos concorrentes”, pesquisado em inglês com as palavras-chave “*competitor cost analysis*” e “*competitor cost assessment*” na plataforma *Science Direct*, em ordem alfabética dos autores seguido de um breve resumo sobre a abordagem utilizada, é apresentada no Quadro 13 que segue.

Quadro 13 – Estudos internacionais sobre análise de custo dos concorrentes na plataforma *Science Direct*.

Autores	Abordagens	Objetivo dos Autores
Guilding (1999)	Avaliação de relatos sobre frequência e utilidade percebida de práticas contábeis focadas em concorrentes.	Avaliar a utilização da Contabilidade Focada no Concorrente (CFA) frente a limitada atenção que o assunto recebeu da literatura de contabilidade gerencial.
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	Comparação internacional de práticas de gerenciamento de contabilidade estratégica em grandes empresas do Reino Unido, Nova Zelândia e Estados Unidos.	Aplicação de <i>survey</i> sobre 12 práticas de contabilidade gerencial estratégica para identificar as mais utilizadas.
Heinen e Hoffjan (2005)	Realização de experimento através de um jogo de negócios com 1.500 participantes sobre avaliação do custo do concorrente para analisar se o conhecimento dessa informação leva a um melhor desempenho da empresa.	Aplicação de experimento de laboratório através do comportamento e da tomada de decisão dos participantes selecionados.
Pavlatos e Kostakis (2015)	Investigação do impacto da crise econômica em 301 empresas gregas nas práticas de contabilidade gerencial,	Investigar o impacto da crise econômica grega através da aplicação de um questionário

	comparação anterior e durante o período de crise.	estruturado.
--	---	--------------

Fonte: Autores citados.

Segundo Guilding (1999) a análise de custo dos concorrentes é pouco utilizada como prática contábil focada em concorrente, diferentemente das práticas monitoramento de vendas e participação de mercado, que possuem informações amplamente disponíveis às empresas.

Para Pavlatos e Kostakis (2015) as técnicas de gestão de contabilidade estratégica, entre elas a avaliação do custo do concorrente, tiveram maior intensidade durante o período de crise na Grécia quando comparado com o período anterior à crise.

Segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000) o meio mais utilizado para analisar o concorrente é o monitoramento da posição competitiva, seguido da avaliação com base nas demonstrações contábeis publicadas e posteriormente a análise de custo do concorrente.

Para Heinen e Hoffjan (2005) há uma relação direta entre as informações de custo relacionadas ao concorrente e o desempenho da empresa, confirmando que a coleta dessas informações leva à vantagem competitiva, pela simulação estudada representar uma realidade corporativa através de um jogo de negócios com 1.500 empresas participantes, considerando empresas que atuam no mesmo mercado, com resultados lucrativos e com produtos similares a fim de reduzir a possível limitação de competitividade entre elas.

Em relação aos estudos internacionais, pesquisados na plataforma *Science Direct*, a análise de custo dos concorrentes é utilizada com maior intensidade quando ocorre os momentos de crise e possui relação direta com o desempenho das empresas, apesar de não ser a prática contábil mais utilizada para analisar o concorrente. Nesse contexto não foi localizado nenhum trabalho aplicado relacionado à aplicação de técnicas para analisar o custo do concorrente de fato, além daquelas que utilizam as informações contábeis publicadas.

Considerando o levantamento dos estudos relacionados, nacionais e internacionais, a prática da análise de custo dos concorrentes limita-se às empresas que possuem suas demonstrações contábeis publicadas. Não foi localizado estudos aplicados em empresas que não possuem demonstrações publicadas, geralmente empresas de menor porte, talvez pela dificuldade de acesso às informações conforme apresentado por Souza, Marengo e Jaroseski (2012).

Para reforçar a revisão da literatura deste estudo outras práticas de análise de custo dos concorrentes serão apresentadas a fim de contribuir para a dificuldade de acesso às informações dos concorrentes e, ao mesmo tempo, ampliar esta pesquisa às empresas que possuem concorrentes que não disponibilizam as informações de forma pública.

Para Flores et al. (2010) as principais práticas para se analisar o custo dos concorrentes são o *benchmarking*, a engenharia reversa, a contabilidade reversa e o *markup* reverso, como apresentado no Quadro 14.

Quadro 14 – Práticas de análise de custo dos concorrentes.

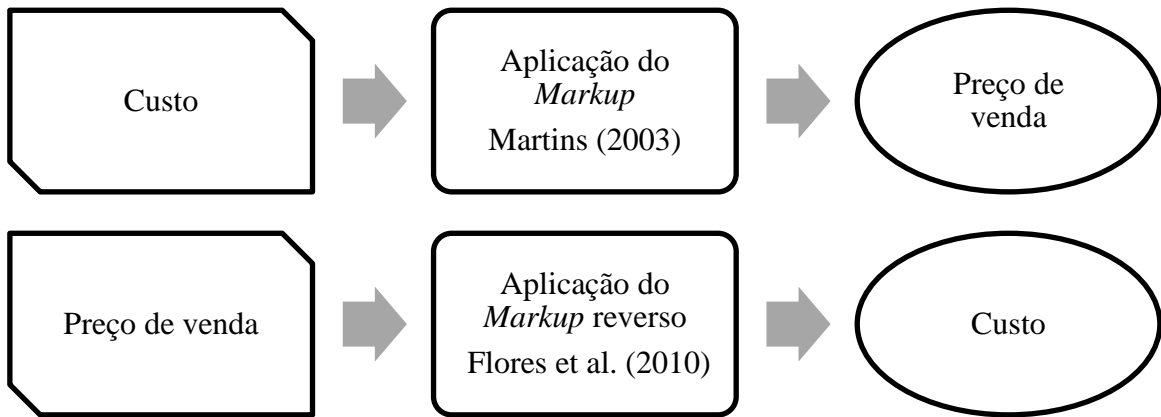
Técnicas	Definição
<i>Benchmarking</i>	Representa as melhores práticas adotadas pela concorrência.
Engenharia reversa	Significa integrar o departamento de compras e de engenharia com vistas a desmontagem de um determinado produto, fazendo uma análise minuciosa dos seus componentes e investigando os preços e quantidade de materiais utilizados na sua produção.
Contabilidade reversa	É o uso das informações contábeis do concorrente na avaliação do resultado como um todo; serve para ter uma noção das margens praticadas pela concorrência.
<i>Markup</i> reverso	É uma ferramenta que se utiliza de um preço de venda de um produto concorrente, para chegar ao seu custo. Alguns valores componentes do preço de venda são, muitas vezes, facilmente identificáveis, como exemplo tributos, matéria-prima e processo de produção. Contudo alguns itens como margem e custos fixos embutidos no preço já não são tão fáceis de identificar. Porém, com um banco de dados contendo outras informações adquiridas através das técnicas de Engenharia Reversa e Contabilidade Reversa, por exemplo, pode-se chegar a um valor aproximado do custo do concorrente.

Fonte: Flores et al. (2010).

O Quadro 14 esclarece que *markup* reverso é uma ferramenta utilizada para definir o custo aproximado do concorrente a partir do seu preço de venda, muito embora para Martins (2003) *markup* seja uma ferramenta utilizada para definir o preço de venda utilizando como base o custo do produto.

É possível concluir que *markup* e *markup* reverso possuem aplicações opostas, sendo o primeiro utilizado para definir o preço de venda a partir do custo, para Martins (2003), e o segundo utilizado para definir o custo a partir do preço de venda, para Flores et al. (2010). A diferença entre *markup* e *markup* reverso pode ser visualizado na Figura 6.

Figura 6 – Diferença entre *markup* e *markup* reverso.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Martins (2003) e Flores et al. (2010).

Apesar do *markup* reverso ser uma técnica reconhecida para analisar o custo dos concorrentes, visto no Quadro 14, não foi localizado nas duas pesquisas, nacionais e internacionais, apresentadas na subseção 3.2, estudos com sua aplicação.

Com finalidade de melhorar o refinamento do tema outra pesquisa foi realizada com a palavra-chave “*markup* reverso” no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e nenhum estudo foi localizado para acrescentar nessa subseção.

Mantendo o mesmo critério para a pesquisa de estudos internacionais foi utilizado a palavra-chave em inglês “*reverse markup*” na plataforma *Science Direct* e apenas um artigo foi localizado. O estudo localizado e apresentado por Pavlov (2016) aborda a influência das notícias no ciclo de negócios das empresas americanas, também denominada flutuações orientadas por expectativas, portanto, sem relação com a aplicação de *markup* reverso.

Tendo em vista a não localização de estudos com a aplicação de *markup* reverso como técnica de análise de custo dos concorrentes, considerando as fontes e palavras-chave apresentadas e, considerando ainda a importância dessa mesma técnica para o aumento de competitividade das empresas, segundo Heinen e Hoffjan (2005), esse estudo tem o objetivo de contribuir com a literatura através da abordagem e aplicação do *markup* reverso como instrumento para simular e analisar o custo do concorrente.

4 METODOLOGIA

Essa seção apresenta a metodologia e as técnicas de pesquisa utilizadas para levantamento e análise dos dados da investigação e está estruturada em três subseções, sendo: 4.1) Classificação da pesquisa; 4.2) Caracterização da confecção têxtil e da empresa objeto do estudo, e; 4.3) Procedimentos operacionais.

4.1 Classificação da pesquisa

Este trabalho caracteriza-se por ser de natureza aplicada por considerar uma situação real vivenciada por uma confecção têxtil de médio porte, com necessidade de posicionar-se com melhor condição de competitividade frente ao concorrente. Segundo Turrioni e Melo (2012) a pesquisa aplicada caracteriza-se pelo interesse que os resultados sejam aplicados ou utilizados imediatamente na resolução de problemas que ocorrem na realidade.

A abordagem do trabalho é qualitativa. Segundo Cauchick Miguel et al. (2010) ao contrário da abordagem quantitativa, que utiliza formas estruturadas para analisar os dados coletados, a abordagem qualitativa não tem formas estabelecidas para análise dos dados. Para Turrioni e Melo (2012) a abordagem qualitativa não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. A forma estabelecida para análise dos dados deste trabalho está apresentada na subseção 3.3, em procedimentos operacionais.

Por fim, quanto à técnica de investigação utilizada, o trabalho tomou como base o estudo de caso de uma empresa de médio porte do segmento têxtil de confecções, como meio de se aprofundar nos estudos relativos à análise dos custos do concorrente. Segundo Dresch, Lacerda e Cauchick Miguel (2015) o estudo de caso é um método que permite explorar, descrever, explicar e eventualmente prever acerca de um determinado fenômeno. Para Berto e Nakano (2000) estudo de caso é a análise aprofundada de um ou mais casos, com o uso de múltiplos instrumentos de coleta de dados e interação entre o pesquisador e o objeto de pesquisa.

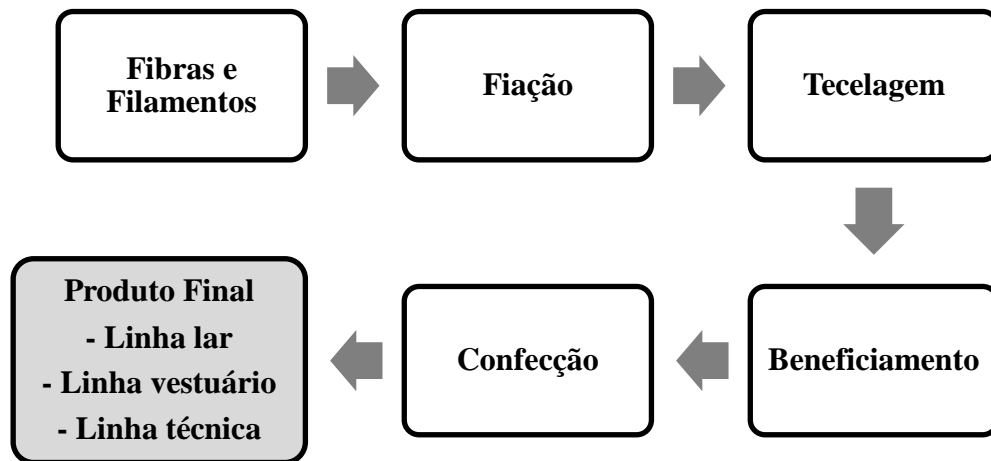
4.2 Caracterização do setor têxtil e da empresa objeto do estudo

Segundo ABIT (2015) a cadeia produtiva têxtil brasileira representa, com base em números de 2013, participação de 5,7% no PIB da indústria de transformação e participação de 16,4% de empregos na mesma indústria com 1,6 milhões de empregos gerados.

Para ABIT (2013) a cadeia produtiva têxtil é considerada uma estrutura ampla por envolver cinco processos produtivos diferentes e necessários para obtenção do produto final, que pode ser destinado à linha lar (cama, mesa e banho), linha vestuário (roupas e acessórios) e linha técnica (sacaria, encerados, fraudas, automotivo, etc.).

Os cinco processos da cadeia produtiva têxtil visualizado na Figura 7, considerado por ABIT (2013), são: a) Produção de fibras e filamentos naturais ou químicos; b) Fiação das fibras e filamentos para produção dos fios; c) Tecelagem dos fios para produção de tecidos planos e malhas; d) Beneficiamento para dar acabamento aos tecidos planos e malhas, e; e) Confeção dos tecidos planos e malhas para compor o produto final.

Figura 7 – Estrutura da cadeia produtiva têxtil.



Fonte: Desenvolvido pelo autor a partir de ABIT (2013).

Segundo ABIT (2015) a cadeia produtiva têxtil brasileira, com dados de 2013, possui 33 mil empresas com mais de 5 funcionários, totalizando 1,6 milhões de empregos. Deste universo 80% das empresas são confecções de pequeno e médio porte e 75% dos empregos estão alocados no segmento confecção.

Dentro da estrutura da cadeia produtiva têxtil brasileira a confecção têxtil é a empresa que mais gera emprego com aproximadamente 1,2 milhões de empregados, segundo informações da ABIT (2015).

Para o SEBRAE (2016) os empregados da confecção têxtil exercem funções manuais e artesanais dentro do processo produtivo e sem utilização de máquinas mais modernas, diferentemente do que ocorre em outras empresas da cadeia produtiva têxtil como a fiação, a tecelagem e o beneficiamento, que possuem parques fabris mais modernos e demandam menor quantidade de empregados.

Dessa forma a quantidade de empregados que uma confecção têxtil possui pode representar a quantidade de produtos produzidos por esta, ou seja, quanto mais empregados mais produtos serão produzidos considerando o caráter artesanal exercido pelo empregado desse tipo de empresa.

A empresa objeto desse estudo é uma confecção têxtil classificada como de médio porte que confecciona produtos para a linha lar, sendo artigos de cama, mesa e banho. Está localizada na cidade de Ibitinga/SP com economia predominantemente voltada ao setor têxtil. Além disso possui aproximadamente 180 empregados distribuídos entre os setores produtivos e administrativos.

Para o SEBRAE (2013) uma indústria que possui entre 100 e 499 empregados é considerada de médio porte.

A empresa objeto do estudo possui implementado há aproximadamente 10 anos o custeio RKW, esse método, como preceitua a literatura apresentada nesse trabalho, considera que todos os custos e despesas da empresa devam recair sobre todos os produtos produzidos por ela.

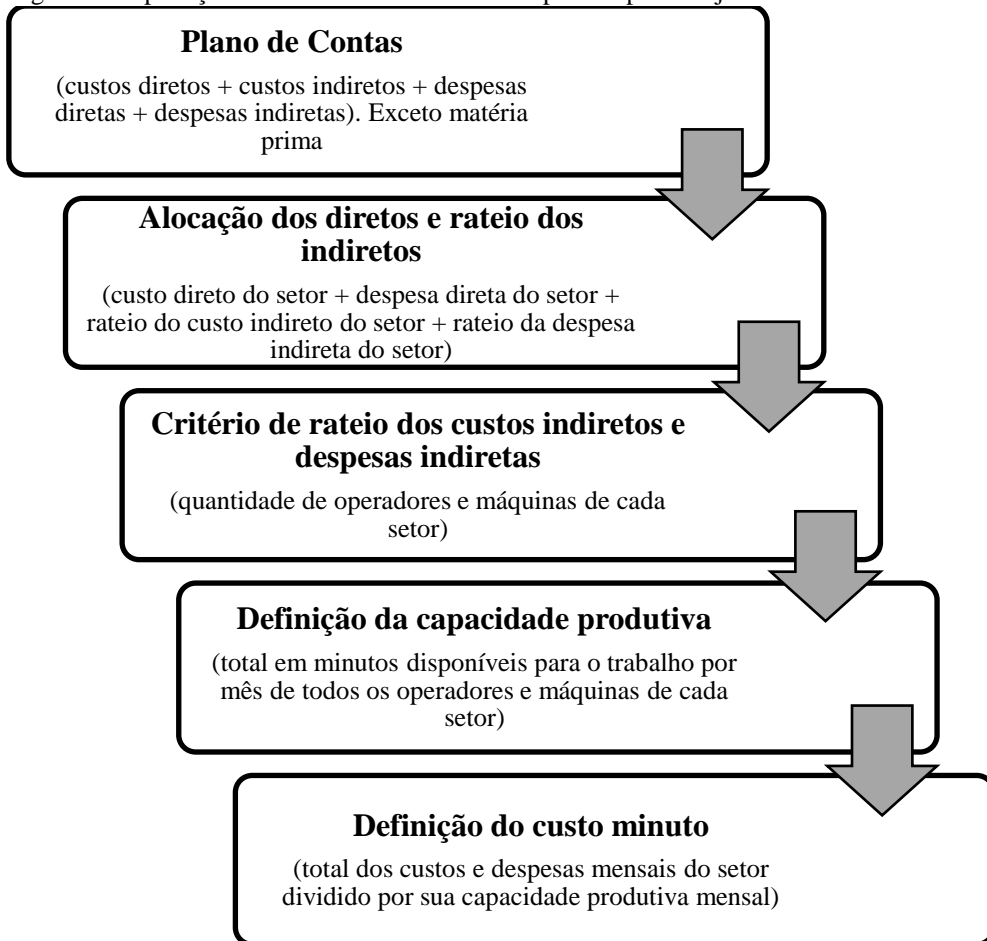
A fim de alimentar o método de custeio RKW o gestor da empresa utiliza um plano de contas detalhado contendo todos os custos fixos, os custo variáveis, as despesas fixas e as despesas variáveis da estrutura organizacional. Cada setor produtivo possui definido seus custos e despesas diretas e a soma dos custos e despesas indiretas são alocados aos sete diferentes setores produtivos utilizando como critério de rateio a quantidade de máquinas e operadores de cada setor, ao ponto que quanto mais máquinas e operadores o setor tiver maior será o rateio dos custos e das despesas indiretas. Cada setor produtivo, portanto, recebe seus próprios custos e despesas diretas mais um rateio dos custos e despesas indiretas.

Os sete setores produtivos considerado pela empresa objeto do estudo são: Corte, Costura, Bordado, Matelassê, Pantográfica, Travesseiro e Embalagem.

O valor dos custos e das despesas recebido por cada setor produtivo é alocado em cada máquina e operador considerando a capacidade produtiva mensal em minutos. O cálculo da capacidade produtiva mensal em minutos considera a quantidade de dias trabalhados do mês e a carga horária diária de trabalho em minutos, descontado as paradas para descanso, tempo de *setup* informado pela manutenção e absenteísmo informado pelo setor de recursos humanos. Dessa forma a empresa estabelece o custo minuto de cada um dos sete diferentes setores produtivos.

Para melhor entendimento da utilização do custeio RKW pela empresa objeto do estudo foi desenvolvido a Figura 8.

Figura 8 – Aplicação do método de custeio RKW pela empresa objeto do estudo.



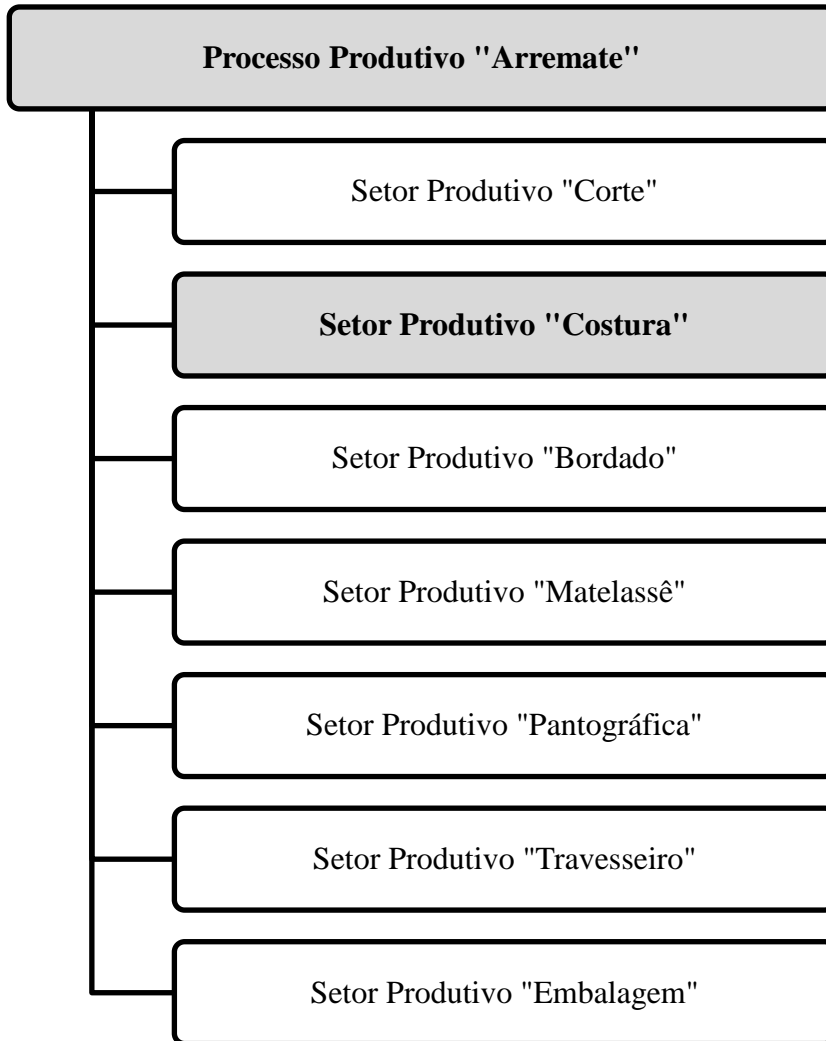
Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Para compor o custo do produto, no momento do seu desenvolvimento, é definido quais são os processos necessários para confeccioná-lo e quais são os setores responsáveis para fazer cada processo. O tempo utilizado em cada processo é cronometrado e multiplicado pelo custo minuto do setor que o executou, a soma dos custos de todos os processos envolvidos compõe o custo do produto, que segundo o método de custeio RKW retrata a soma de todos os custos e despesas, exceto o custo da matéria prima que é calculado pela quantidade utilizada de tecidos e insumos de cada produto produzido.

Segundo o gestor da empresa é de fundamental importância que cada processo produtivo demandado para confeccionar o produto seja considerado no correto setor produtivo que o executará, a fim de garantir a apropriação correta do método de custeio RKW visto os setores produtivos possuem custos minutos diferentes. Para auxiliar nesse controle há uma relação de todos os processos produtivos executados pela empresa e qual setor produtivo é o

responsável para realizá-lo, por exemplo: o processo produtivo “arremate” é realizado pelo setor produtivo “costura”. Com finalidade de elucidar o exemplo anterior foi desenvolvido a Figura 9.

Figura 9 – Exemplo de processo produtivo e setor produtivo responsável em realizá-lo.



Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Há outros processos produtivos diferentes dentro de uma confecção têxtil conforme esclarecido pelo gestor da empresa, sendo eles: cortar, costurar, alfinetar, envelopar, bordar, matelar, pantografar, encher, embalar, entre outros. Os exemplos citados pelo gestor retratam de forma simples a característica manual e artesanal que os empregados da confecção têxtil executam, conforme apresentado por SEBRAE (2016).

4.3 Procedimentos operacionais

O objetivo dessa subseção é apresentar os procedimentos operacionais para levantamento dos dados que foram utilizados neste estudo. Inicialmente é importante ressaltar que o pesquisador possui relacionamento próximo com os proprietários da empresa estudada, conseguindo portanto a autorização para a realização de visitas técnicas. Os dados de natureza contábil foram coletados por análise documental através de relatórios extraídos do sistema ERP utilizado pela empresa. Já os dados de natureza comercial foram coletados através de aplicação de entrevista individual semiestruturada ao gestor da empresa.

Para Duarte (2004) a entrevista semiestruturada auxilia o pesquisador na condução de trabalhos qualitativos e requer organização em temas articulados ao objetivo central da pesquisa, preferencialmente com utilização de um roteiro.

O roteiro utilizado para realização da análise documental e para a aplicação da entrevista semiestruturada seguiram os passos apresentados a seguir:

⇒ 1º Quanto aos produtos

O primeiro passo dos procedimentos operacionais foi a identificação, pelo gestor da empresa, dos produtos que seriam usados como referência de comparação com o concorrente. O critério para selecionar os produtos, dentre todos que faziam parte do mix de produção da empresa, foi definido pela própria empresa, que optou por selecionar os produtos que mais eram vendidos e que também eram os comercializados pela concorrência.

⇒ 2º Quanto ao concorrente

O segundo passo dos procedimentos operacionais foi definir, por critérios da empresa, seu principal concorrente. O concorrente escolhido também consiste em uma confecção têxtil de médio porte com aproximadamente 180 empregados, localizada na mesma cidade, conhecida nacionalmente como a capital nacional do bordado. Além da semelhança em seu porte o concorrente escolhido também comercializa confeccionados para a linha lar (cama, mesa e banho), atendendo em alguns casos os mesmos clientes estratégicos.

Considerando as características manual e artesanal que os empregados da confecção têxtil exercem, segundo SEBRAE (2016), a quantidade de empregados retrata uma paridade em relação ao volume de produção e conseqüentemente ao volume de faturamento entre as empresas comparadas. É possível considerar que quanto maior a quantidade de empregados em uma confecção têxtil maior será seu volume de produção visto a carga horária semanal ser

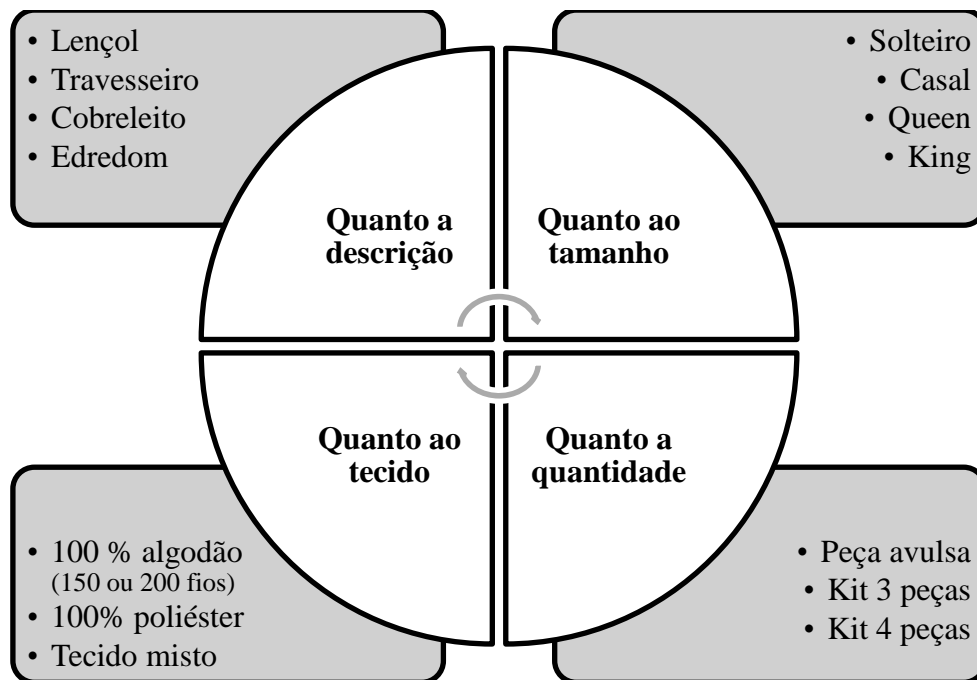
estabelecida pelo acordo coletivo entre os sindicatos locais para todas as empresas do segmento.

⇒ 3º) Quanto aos produtos similares

O terceiro passo dos procedimentos operacionais foi identificar, no *mix* de produtos do concorrente, produtos similares aos selecionados pela empresa objeto do estudo. Para atender os critérios de similaridade foi considerado as seguintes características: a) mesma descrição de produto; b) mesmo tamanho de produto; c) mesma quantidade de peças que compõe o produto, e; d) mesma composição de tecido que compõe o produto.

Em relação a composição do tecido, especificamente nos tecidos 100% algodão, a empresa objeto do estudo trabalha com duas qualidades diferentes, o tecido 150 fios e o tecido 200 fios. A quantidade de fios é a soma dos fios na vertical com os fios na horizontal dentro do espaço de uma polegada quadrada, quanto mais fios dentro desse espaço melhor é a estrutura do tecido e conseqüentemente melhor sua qualidade. Na Figura 10 é possível visualizar as características apresentadas para considerar a similaridade dos produtos selecionados.

Figura 10 – Características para definição dos produtos similares.



Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Identificar os produtos similares do concorrente foi possível devido as empresas da região adotarem como ferramenta de venda a apresentação dos produtos em forma de catálogos impressos, enviados para todo território nacional aos respectivos clientes. O acesso às informações do catálogo do concorrente ocorreu em caráter de consulta pública, sem utilização de informações confidenciais não autorizadas. Os catálogos produzidos pelas empresas do setor compõem-se de informações técnicas dos produtos comercializados, que possibilita buscar similaridade com os produtos selecionados pela empresa objeto do estudo.

A título de exemplo: Jogo de lençol 4 peças tamanho queen 100% algodão, localizado no catálogo do concorrente, permite comparar com o produto similar da empresa considerando as informações de produto, quantidade de peças, tamanho e tecido, consecutivamente.

⇒ 4º) Quanto ao preço do concorrente

O quarto passo dos procedimentos operacionais foi coletar o preço praticado pelo concorrente, dos produtos similares identificados no terceiro passo. A forma de coletar as informações também se deu em caráter de consulta pública tendo em vista a tabela de preço praticado pelo concorrente acompanhar o envio do catálogo impresso. Como critério para identificação de preço foi utilizado a modalidade de venda atacado e na condição a prazo.

Segundo o gestor da empresa o critério “atacado” é o mais adequado visto representar mais de 95% do faturamento devido ao fato de grandes empresas comprarem em maior quantidade e exigirem menor preço. O volume do varejo, que possui os mesmos produtos porém mais caros, é menos expressivo por retratar uma demanda local, enquanto que o atacado representa uma demanda nacional.

Referente a condição de pagamento a prazo, o gestor da empresa esclareceu que trata-se de uma cultura local apresentar o preço com média de recebimento em entrada, 30, 60 e 90 dias e conceder um desconto à vista quando solicitado pelo cliente e este optar pelo pagamento no momento da compra. Essa prática também é adotada pelo concorrente, segundo informações do gestor, e o desconto para a condição à vista é de 10% para ambas as empresas, outra prática cultural do mercado local.

⇒ 5º) Quanto a comparação de preço dos produtos similares

O quinto passo dos procedimentos operacionais foi comparar os preços dos produtos similares praticados pelo concorrente com os preços praticados pela empresa objeto do estudo, também na modalidade atacado e na condição a prazo. A finalidade do quinto passo

foi conhecer quais produtos, comparados com os similares do concorrente, possuem menor preço (melhor condição competitiva), e quais produtos possuem maior preço (pior condição competitiva).

⇒ 6º) Quanto ao levantamento do *markup* utilizado pela empresa

O sexto passo dos procedimentos operacionais foi identificar o *markup* utilizado pela empresa para definir o preço de venda, na condição atacado a prazo, a partir do custo total do produto. A identificação do *markup* consiste no conhecimento dos percentuais alocados pela empresa das despesas variáveis de vendas, neste caso o percentual de tributos, o percentual de frete e o percentual de comissão. Também a título de exemplo foi considerado um percentual de margem de contribuição para definição do *markup* e um custo total do produto para aplicação do *markup* a fim de exemplificar a obtenção do preço de venda.

Segundo Martins (2003) margem de contribuição é diferença entre a receita e a soma de custo e despesas variáveis, tem a faculdade de tornar mais visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Segue simulação de *markup* para definição do preço de venda praticado pela empresa, visualizado na Tabela 1.

Tabela 1 – Simulação de *markup* para definição do preço de venda.

Custo total do produto (CT)	R\$ 100,00
Despesas com tributos	10%
Despesas com frete	10%
Despesas com comissão	10%
Margem de contribuição	20%
Total de despesas + margem de contribuição	50%
Markup = $1 - (50/100)$	0,50
Preço de venda (PV) = $CT/Markup$	R\$ 200,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

A fim de apresentar as despesas a partir do preço de venda definido através da aplicação do *markup* e a obtenção da margem de contribuição, foi desenvolvida a Tabela 2.

Tabela 2 – Aplicação das despesas para obtenção da margem de contribuição a partir do preço de venda.

Aplicação das despesas definidas na Tabela 1	
Preço de venda (PV)	R\$ 200,00
Despesas com tributos (PV*10%)	R\$ 20,00
Despesas com frete (PV*10%)	R\$ 20,00
Despesas com comissão (PV*10%)	R\$ 20,00
Preço de venda líquido (PV Líq.)	R\$ 140,00
Custo total do produto (CT)	R\$ 100,00
Margem de contribuição (PV Líq. - CT)	R\$ 40,00
% Margem contribuição (PV Líq. – CT) / PV	20%

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

⇒ 7º) Quanto a aplicação do *markup* reverso

O sétimo e último passo dos procedimentos operacionais, uma vez conhecido o *markup* utilizado pela empresa, é aplicar o *markup* reverso no preços de vendas praticados pelo concorrente, na condição atacado a prazo, para simular o custo total do concorrente. Devido os produtos selecionados serem àqueles que a empresa possui menor competitividade, o *markup* reverso deverá apresentar o custo total que a empresa deveria ter para concorrer na mesma condição de preço, para o mercado atacado a prazo.

Com finalidade de exemplificar a aplicação do *markup* reverso a partir do preço de venda de produto similar praticado pelo concorrente e simular o custo total do concorrente, foi desenvolvida a Tabela 3.

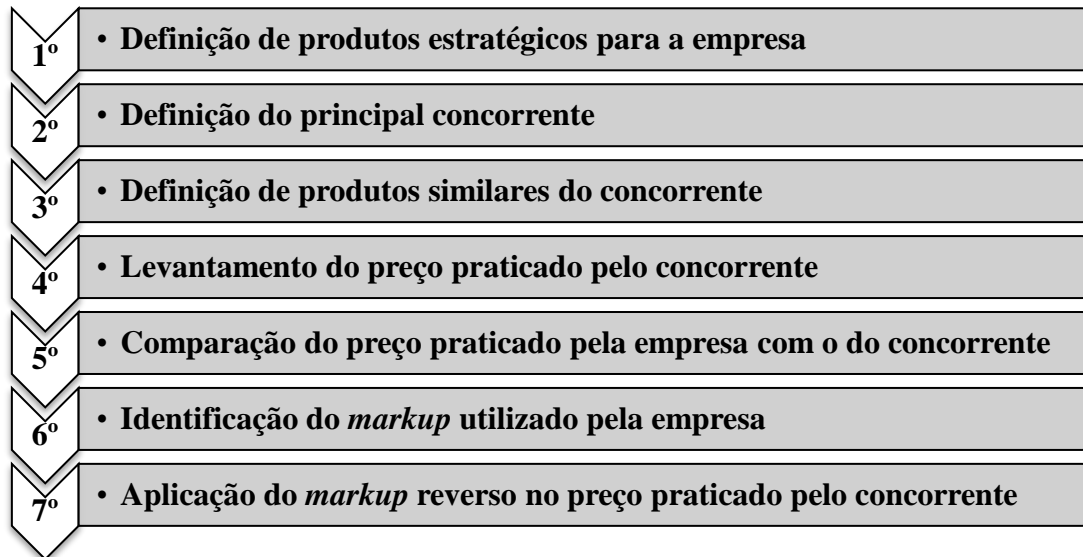
Tabela 3 – Simulação de *markup* reverso para definição do custo total do concorrente.

Aplicação do <i>markup</i> reverso	
Preço de venda do concorrente (PV)	R\$ 190,00
<i>Markup</i> utilizado pela empresa	0,50
Custo total (CT) praticado pelo concorrente = PV * <i>Markup</i>	R\$ 95,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

A sequência dos sete passos definidos nos procedimentos operacionais dessa subseção pode ser visualizado na Figura 11.

Figura 11 – Sequência dos procedimentos operacionais.



Fonte: Desenvolvido pelo autor.

4.4 Custo do concorrente desconsiderando a matéria prima

Cabe ressaltar nessa subseção que pelo fato das empresas possuírem estruturas parecidas, confecções de médio porte e ambas com aproximadamente 180 empregados, os produtos similares podem possuir custos de matéria prima também com similaridade.

Além dos tecidos, principal componente de custo dos produtos confeccionados, possuírem a mesma composição (100% algodão, 100% poliéster ou misto) também possuem o mesmo consumo por serem produtos do mesmo tamanho. Acrescentado a isso, a quantidade de fornecedores que comercializam tecidos para as confecções da região é pequena, limitada às indústrias têxteis brasileiras da região sul, região nordeste e algumas empresas que comercializam matérias primas importadas da China. A última informação, para finalizar esse raciocínio, é que os mesmos fornecedores praticam preços parecidos às empresas de médio porte da região por estas não comprarem matéria prima em grande quantidade, além disso há um contato entre os empresários locais sobre as políticas comerciais adotadas pelos fornecedores, com intuito de dividirem informações do setor entre si.

Tendo em vista as observações do parágrafo anterior o custo da matéria prima não apresenta diferencial competitivo aos produtos similares entre a empresa e o concorrente selecionado, por utilizarem tecidos com a mesma composição técnica entre os produtos similares, produtos do mesmo tamanho consomem a mesma quantidade de matéria prima, ambas as empresas adquirem de poucos fornecedores disponíveis e não realizam compras em grande quantidade por ambas serem de médio porte, com aproximadamente 180 empregados.

Para simular o custo do concorrente desconsiderando a matéria prima esta deverá ser subtraída do custo total do concorrente, obtido através da aplicação do *markup* reverso. O valor da matéria prima a ser subtraída é o custo de matéria prima da própria empresa objeto de estudo, tendo em vista o custo de matéria prima para produtos considerados similares também possuir custo similar.

A fim de exemplificar a simulação do custo do concorrente, desconsiderando a matéria prima por possuir custos similares, foi desenvolvida a Tabela 4.

Tabela 4 – Simulação do custo do concorrente desconsiderando a matéria prima.

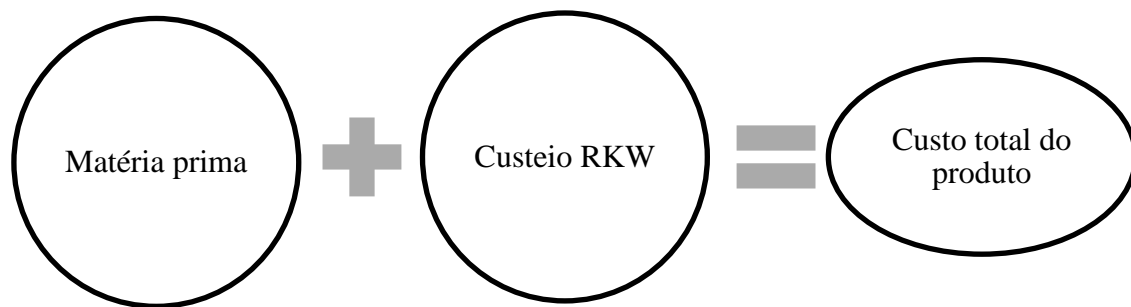
Elementos do custo (Empresa)		Elementos do custo (Concorrente)	
Custo total empresa (fornecido pelo ERP)	R\$ 100,00	Custo total (CT) concorrente (simulação Tabela 3)	R\$ 95,00
Matéria prima empresa (fornecido pelo ERP)	R\$ 40,00	Matéria prima (MP) concorrente (por similaridade)	R\$ 40,00
Custo da empresa desconsiderando a matéria prima (fornecido pelo ERP)	R\$ 60,00	Custo do concorrente desconsiderando a matéria prima = CT - MP	R\$ 55,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

É válido ressaltar, segundo informado pelo gestor da empresa, que o custo de matéria prima de cada produto é calculado pela quantidade de tecidos e insumos utilizados para confeccioná-lo, que o custo da empresa desconsiderando a matéria prima informado pelo ERP é alimentado pelas informações obtidas do custeio RKW e que o custo total do produto é a soma dos dois anteriores.

Os componentes do custo total do produto produzido pela empresa pode ser melhor visualizado na Figura 12.

Figura 12 – Componentes do custo total do produto produzido pela empresa.



Fonte: Desenvolvido pelo autor.

5 RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados e sua análise e está estruturada de forma a seguir os passos dos procedimentos operacionais apresentado na seção anterior.

5.1 Análise descritiva dos produtos estratégicos e do concorrente

O primeiro passo dos procedimentos operacionais foi a definição de produtos estratégicos para a empresa objeto do estudo com participação do seu gestor. Em relação ao critério prevaleceu a preferência em relação aos produtos mais vendidos e com maior oferta pela concorrência, totalizando um montante de 17 produtos. No Quadro 15 é possível visualizar os 17 produtos e suas características conforme definição apresentada na Figura 10.

Quadro 15 – Relação dos produtos definidos pela empresa.

Produto	Descrição	Tamanho	Tecido	Quantidade
P01	Cobreleito (150 fios)	Solteiro	100% algodão	Kit 2 peças
P02	Cobreleito (150 fios)	King	100% algodão	Kit 3 peças
P03	Cobreleito (150 fios)	Queen	100% algodão	Kit 3 peças
P04	Cobreleito (150 fios)	Casal	100% algodão	Kit 3 peças
P05	Cobreleito (200 fios)	King	100% algodão	Kit 3 peças
P06	Cobreleito (200 fios)	Queen	100% algodão	Kit 3 peças
P07	Cobreleito	Queen	100% poliéster	Kit 3 peças
P08	Cobreleito	King	100% poliéster	Kit 3 peças
P09	Lençol (200 fios)	King	100% algodão	Kit 4 peças
P10	Lençol (200 fios)	Queen	100% algodão	Kit 4 peças
P11	Porta travesseiro (150 fios)	Único	100% algodão	Peça avulsa
P12	Saia box	King	Misto	Peça avulsa
P13	Saia box	Queen	Misto	Peça avulsa
P14	Saia box	Casal	Misto	Peça avulsa
P15	Saia box	Solteiro	Misto	Peça avulsa
P16	Travesseiro (200 fios)	Único	100% algodão	Peça avulsa
P17	Travesseiro	Único	100% poliéster	Peça avulsa

Fonte: Desenvolvido pelo autor a partir das informações fornecidas pelo gestor da empresa.

O segundo passo dos procedimentos operacionais consistiu na definição do principal concorrente da empresa objeto do estudo que será nomeada como “Empresa B”, sendo a empresa objeto do estudo denominada como “Empresa A”. A Empresa B também possui aproximadamente 180 empregados, está localizada na mesma cidade, produz e comercializa confeccionados para a linha lar (cama, mesa e banho) e atende, em alguns casos, os mesmos clientes estratégicos.

O terceiro passo dos procedimentos operacionais consistiu na definição de produtos similares da Empresa B em comparação com os produtos apresentados da Empresa A, no Quadro 15. A identificação da similaridade dos produtos foi possível através da consulta do catálogo de produtos da Empresa B, que possui informações técnicas sobre o produto apresentando detalhes sobre a descrição, sobre o tamanho, sobre o tecido e sobre a quantidade de peças de cada produto. Os produtos considerados similares são àqueles que possuíam as mesmas características, considerando as quatro características analisadas na Figura 10, ou seja, produtos com a mesma descrição, com o mesmo tamanho, com o mesmo tecido e com a mesma quantidade de peças. Relembrando que a empresa objeto do estudo utiliza o tecido 100% algodão em duas qualidades diferentes, conforme apresentado na subseção 4.3, sendo o tecido 150 fios e o tecido 200 fios.

O quarto passo dos procedimentos operacionais consistiu no levantamento do preço praticado pela Empresa B dos 17 produtos similares aos 17 produtos selecionados pela Empresa A, com finalidade de realizar o quinto passo dos procedimentos operacionais que é comparar os preços praticados dos 17 produtos da Empresa A em relação aos 17 produtos similares da Empresa B.

A identificação dos preços praticados pela Empresa B foi possível através da consulta da tabela de preços que acompanha o catálogo de produtos na condição atacado a prazo, procedimento adotado pelas empresas locais conforme esclarecido na subseção 4.3.

Os preços praticados pela Empresa A foi fornecido por seu gestor através da consulta da tabela de preço utilizado pela equipe de vendas, também na condição atacado a prazo.

5.2 Comparação dos preços praticados e aplicação do *markup* reverso

Os preços dos 17 produtos selecionados praticados pela Empresa A e pela Empresa B, bem como a comparação entre eles pode ser visualizado na Tabela 5.

Tabela 5 – Comparação dos preços praticados pela Empresa A e pela Empresa B.

Produto	Empresa A (R\$)	Empresa B (R\$)	(Empresa A:Empresa B)
P01	111,20	129,63	0,8578
P02	222,60	188,90	1,1784
P03	169,80	183,36	0,9260
P04	154,20	162,66	0,9480
P05	298,50	351,58	0,8490
P06	234,00	316,22	0,7400
P07	146,90	135,99	1,0802

(Continua...)

Tabela 5 – Comparação dos preços praticados pela Empresa A e pela Empresa B (continuação).

Produto	Empresa A (R\$)	Empresa B (R\$)	(Empresa A:Empresa B)
P08	168,80	141,79	1,1905
P09	290,50	303,59	0,9569
P10	265,90	267,87	0,9926
P11	15,70	18,86	0,8324
P12	53,20	56,70	0,9383
P13	49,40	52,09	0,9484
P14	46,40	49,04	0,9462
P15	40,40	43,42	0,9304
P16	19,90	26,00	0,7654
P17	10,40	17,31	0,6008

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Ao aplicar a razão para comparar grandezas (Empresa A:Empresa B) foi possível identificar os quocientes de cada um dos 17 produtos identificados, ou seja, quantas vezes o preço praticado pela Empresa A representa em relação a Empresa B. Os quocientes menores que 1 indicam que o preço da Empresa A é menor que o da Empresa B, portanto que a Empresa A possui melhor condição competitiva. Já os produtos com quociente maior que 1 indicam que o preço da Empresa A é maior que da Empresa B, portanto que a Empresa A possui pior condição competitiva.

Os produtos com pior condição competitiva da Empresa A estão identificados em negrito na Tabela 5 e totalizam uma quantidade de 3 produtos, sendo: P02, P07 e P08.

Os 3 produtos identificados com pior condição competitiva representam 17,65% do total dos 17 produtos utilizados e considerados estratégicos para a Empresa A. Além disso todos os 3 produtos são descritos como cobreleitos, ou seja, 100% dos produtos com pior condição competitiva pertencem ao mesmo tipo de produto, apesar de possuírem tamanhos e tecidos diferentes.

Cabe informar que o tipo de produto denominado cobreleito possui representatividade considerável no faturamento da empresa objeto do estudo. Por ser um produto que cobre toda

a cama ele pode ser utilizado como decoração e também para cobrir o corpo. O cobreleito possui baixa espessura devido utilizar uma manta de baixa gramatura para gerar menos calor, condição adaptada para países de clima tropical como é o caso do Brasil.

Além disso cada um dos 3 produtos possuem estampas variadas quando considerado as diferenças visuais do produto, porém com o mesmo custo e o mesmo preço de venda praticado, por exemplo: O P02 pode ser oferecido nas estampas azul, verde, vermelho, floral, geométrico, etc. Alguns produtos da empresa possuem até 16 estampas diferentes para atender diferentes gostos e demandas.

Devido as características apresentadas o produto denominado cobreleito, no contexto geral do *mix* de produtos da empresa estudada, representa 19,52% do seu faturamento considerando o período de um ano (de janeiro a dezembro), para equilibrar sua representatividade com os produtos sazonais no período de inverno, onde o cobreleito possui menor demanda.

Para dar continuidade aos procedimentos operacionais, especificamente em relação ao sexto passo, é necessário conhecer o *markup* utilizado pela Empresa A para definição do preço de venda a partir do custo do produto, conforme exemplificado na Tabela 1. Para garantir o sigilo das informações estratégicas de precificação, a Empresa A forneceu apenas o índice do *markup*, sem especificar os percentuais das despesas variáveis, no montante de 0,58. Para fins de apresentar os resultados deste estudo a especificação do *markup* utilizado pela Empresa A é irrelevante, necessitando apenas do índice em sua totalidade.

Após identificado o *markup* da Empresa A o último passo dos procedimentos operacionais é aplicar o *markup* reverso nos preços praticados pela Empresa B, com finalidade de simular o custo do concorrente em relação aos 3 produtos com pior condição competitiva, visualizado na Tabela 6.

Tabela 6 – Aplicação do *markup* reverso nos produtos com pior condição competitiva.

Produto	PV (Empresa B) (R\$)	Markup reverso	Custo Simulado Empresa B PV*0,58 (R\$)
P02	188,90	0,58	109,59
P07	135,99	0,58	78,87
P08	141,79	0,58	82,24

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

5.3 Análise concorrencial dos custos

Após a aplicação do *markup* reverso foi possível comparar o custo da Empresa A com o custo simulado da Empresa B, quando considerado os três produtos com menor condição competitiva, através da apresentação da Tabela 7.

Tabela 7 – Custo da Empresa A *versus* custo da Empresa B.

Produto	Custo Empresa A (R\$)	Custo Simulado Empresa B (R\$)
P02	131,37	109,59
P07	84,87	78,87
P08	97,57	82,24

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Importante lembrar que o custo da Empresa A, obtido através dos sistema ERP e disponibilizado pelo gestor, é o custo total do produto e composto pela soma do custo da matéria prima com o custo do custeio RKW, conforme apresentado na Figura 12.

De acordo com a subseção 4.4 é necessário analisar o custo das empresas, A e B, desconsiderando o custo da matéria prima por apresentarem similaridade, conforme exemplificado na Tabela 4 e apresentado na Tabela 8, abaixo:

Tabela 8 – Custo da Empresa A *versus* custo da Empresa B (desconsiderando a matéria prima).

Produto	Custo Total Empresa A (R\$)	Custo da Matéria Prima Empresa A (R\$)	Custo RKW Empresa A (R\$)	Custo Total <u>Simulado</u> Empresa B (R\$)	Custo da Matéria Prima <u>Similar</u> Empresa B (R\$)	Custo RKW <u>Simulado</u> Empresa B (R\$)
P02	131,37	101,79	29,58	109,59	101,79	7,80
P07	84,87	51,03	33,84	78,87	51,03	27,84
P08	97,57	57,81	39,76	82,24	57,81	24,43

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

A fim de encerrar essa subseção é necessário comparar o custo RKW das empresas A e B e analisar a diferença entre eles, especificamente em relação aos produtos com menor condição competitiva, visualizado na Tabela 9.

Tabela 9 – Diferença entre os custos RKW dos produtos com menor condição competitiva.

Produto	Custo RKW Empresa A (R\$)	Custo RKW <u>Simulado</u> Empresa B (R\$)	Diferença entre os custos (R\$)	Diferença entre os custos (%)
P02	29,58	7,80	21,78	73,63 %
P07	33,84	27,84	6,00	17,73 %

P08	39,76	24,43	15,33	38,56 %
-----	-------	-------	-------	---------

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

É possível dizer que a Empresa A, através da simulação do custo do seu principal concorrente por meio da aplicação do *markup* reverso e desconsiderando o custo de matéria prima por similaridade, pode obter melhor condição competitiva se conseguir reduzir seu custo RKW na mesma variação apresentada na Tabela 9.

O produto P02 requer redução de R\$ 21,78 ou 73,63%. O produto P07 requer redução de R\$ 6,00 ou 17,73%. O produto P08 requer redução de R\$ 15,33 ou 38,56%. Isso significa dizer que a aplicação das reduções requeridas possibilitará um menor custo total do produto, na quantidade necessária a fim de praticar o mesmo preço praticado pelo concorrente, colocando seu produto em condição de paridade competitiva, ou melhor condição de competitividade.

Ao analisar a Tabela 9 é evidente identificar a grande variação dos percentuais necessários para redução de custo, especialmente quando comparado o produto P02 com o produto P07. Com relação ao produto P02 não é possível afirmar se Empresa B possui de fato um custo tão menor que a Empresa A, ou ainda se a Empresa B adota uma estratégia comercial conhecida como *dumping*. Apesar das considerações anteriores a diferença de custo, após aplicação do *markup* reverso, de fato requer aplicação para que a Empresa A consiga competir no mercado respeitando sua estratégia de precificação e sem comprometer a margem de contribuição do produto.

A partir dos resultados obtidos é permitido à empresa determinar ações estratégicas que envolvam redução de custo, sendo algumas possíveis: 1) Melhoria de processos para redução do tempo de produção; 2) Investimento em máquinas mais produtivas para redução de *setup* e redução do tempo de produção, e; 3) Adequações no plano de contas, apresentado na Figura 8, que compõe todos os custos e despesas da empresa e que alimenta o custo minuto do custeio RKW.

Com a apresentação dos resultados é possível concluir, por fim, que às empresas de menor porte é permitido a prática de analisar o custo de seu concorrente, mesmo que esse não disponibilize suas informações contábeis de forma pública, através do preço praticado pelo concorrente e pelo conhecimento de seus próprios custos, através de simulação com auxílio da ferramenta *markup* reverso. E que, ainda, é permitido imaginar essa possibilidade para empresas de menor porte de outros setores da indústria, desde que respeitado os procedimentos operacionais seguidos neste estudo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho atendeu a questão da pesquisa apresentada em sua introdução quanto a contribuição da GEC para a gestão estratégica do negócio de uma confecção têxtil de médio porte, considerando como ponto central a análise de custo do concorrente.

Ao simular o custo do principal concorrente e comparar com o seu próprio custo, desconsiderando o custo de matéria prima por similaridade de produto e porte das empresas, à empresa objeto de estudo é dada a oportunidade de fazer comparações e conhecer a quantidade necessária da redução de custos a fim de ser mais competitiva no mercado.

O *markup* reverso foi escolhido por ser uma ferramenta encontrada na literatura para analisar o custo do concorrente às empresas de menor porte, cujos concorrentes, com portes similares, não publicam suas informações contábeis como ocorre com as empresas de grande porte e de capital aberto.

É importante lembrar que a aplicação do *markup* reverso retrata uma simulação do custo do concorrente com base nos custos da empresa objeto do estudo e no preço que o concorrente pratica, sem garantir que o custo simulado de fato seja o custo real utilizado pelo concorrente. Porém, considera alguns fatores que auxiliam na ausência de informações do concorrente, como a comparação de produtos similares, equiparação no porte das empresas e atuação no mesmo mercado.

As limitações desse trabalho consistem na utilização de um concorrente para aplicação do *markup* reverso, na quantidade de produtos utilizados para fazer a comparação dos custos e no desconhecimento do método de custeio utilizado pelo concorrente. Apesar das fontes escolhidas para compor a revisão da literatura serem relevantes ao conteúdo científico, os anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e a plataforma *Science Direct*, uma fonte para a revisão da literatura nacional e outra para a revisão da literatura internacional, respectivamente, também pode ser considerada uma limitação.

Como sugestão à continuidade e aprimoramento desta pesquisa um novo trabalho poderia ser realizado considerando mais concorrentes e que utilizem o mesmo método de custeio, além de ampliar a quantidade de produtos a serem analisados. Dessa forma o trabalho possuiria maior abrangência, tornando-se aplicável à outras empresas do setor têxtil, além da contribuição à empresa do setor de confecção e de médio porte. Além disso a ampliação para outras fontes de pesquisa, nacional e internacional, poderá contribuir para o enriquecimento

da revisão da literatura, especialmente com possíveis trabalhos com aplicação do *markup* reverso como ferramenta para analisar o custo do concorrente.

A amplitude do trabalho também possibilitaria maior abrangência em relação a construção das estratégias por parte dos gestores, para concorrer no mercado com cada um dos seus concorrentes, uma vez que mais de um concorrente poderia ser analisado e que provavelmente resultados diferentes seriam identificados.

Apesar de não ser a prática contábil mais utilizada, talvez pelo baixo nível de conhecimento das empresas de menor porte referente as técnicas disponíveis, analisar o custo do concorrente ganha importância nos momentos de crise econômica, notoriamente identificado nos tempos atuais. Além disso, analisar o custo do concorrente pode contribuir diretamente para o desempenho das empresas e enquadrar-se em uma gestão de custo mais contemporânea e adequada às novas exigências do mercado.

O trabalho não teve o objetivo de apresentar as estratégias para reduzir custos em si, condição inerente à gestão da empresa, e sim avaliar o posicionamento estratégico em termos de custos, com base no preço de venda praticado por seu principal concorrente, através da aplicação do *markup* reverso. Porém, na subseção 5.3, são apresentadas algumas ações estratégicas a título de sugestão para considerações do gestor, especificadas abaixo:

Sugestão 1: Melhoria de processos para redução do tempo de produção.

Primeiramente o gestor da empresa poderia revisar a cronoanálise dos processos referentes aos produtos com menor condição competitiva, para verificação se houve redução de tempo por curva de aprendizagem de produção, que poderá contribuir para a redução de custo do produto. Em segundo lugar o gestor da empresa poderia apresentar os resultados deste trabalho aos líderes dos setores produtivos, que possuem conhecimento dos processos, a fim de solicitar contribuições para possíveis melhorias de processos para reduzir o tempo de produção, sem comprometer a qualidade e as especificações técnicas dos produtos.

Sugestão 2: Investimento em máquinas mais produtivas para redução de *setup* e redução de tempo de produção.

O gestor da empresa poderia analisar com o fornecedor de máquinas, especificamente as máquinas de costura por apresentarem maior tempo de processo dos produtos identificados, a disponibilidade de máquinas ou acessórios complementares que otimizem o tempo de produção para redução do custo minuto. Havendo a disponibilidade uma análise de investimento e retorno deveria ser confeccionada pelo gestor, após a simulação do novo tempo de produção, oriundo de novas máquinas ou de acessórios que complementem as máquinas atuais, ser considerado satisfatório ou contributivo para a redução do custo minuto.

Sugestão 3: Adequações no plano de contas apresentado na Figura 8.

O gestor da empresa poderia analisar o plano de contas, que compõe todos os custos e despesas da empresa, por esse alimentar o custeio RKW, no sentido de buscar custos e despesas passíveis de enxugamento. Essa possibilidade, se for considerada viável pelo gestor, poderá contribuir para a redução de custo desde que o possível enxugamento não afete a capacidade produtiva da empresa. Ou seja, um plano de contas mais enxuto sobre a mesma capacidade produtiva fará com que o custo minuto reduza e conseqüentemente o custo do produto.

Os resultados obtidos, embasados em conceitos da GEC ao considerar a análise externa de custos, deixa de ser apenas um conceito prático. O *markup* reverso poderia ser considerado somente uma ferramenta de aplicação se a redução de custo fosse sugerida de forma arbitrária e considerando apenas a análise interna de custos, situação adversa à proposta deste trabalho proporcionando assim maior plausibilidade.

Esta pesquisa possibilitou, por fim, uma contribuição a título de ganho científico ao abordar de forma aplicada o *markup* reverso como ferramenta para analisar o custo do concorrente, instrumento localizado na literatura como ferramenta porém não encontrado de forma aplicada, conforme revisão da literatura. Além disso, apesar das limitações apontadas, busca ser original com possibilidade de aprimoramento e de continuidade.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

ABC – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS. **Histórico**. Disponível em: <<https://abcustos.org.br/historico/>>. Acesso em: 23 agosto 2019.

ABIT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL E DE CONFECÇÃO. **Agenda de competitividade da indústria têxtil e de confecção brasileira 2015 a 2018**. Disponível em: <http://www.abit.org.br/conteudo/links/Poder_moda-cartilhabx.pdf>. Acesso em: 09 junho 2017.

ABIT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL E DE CONFECÇÃO. **Indústria têxtil e de confecção brasileira: cenários, desafios, perspectivas e demandas 2013**. Disponível em: <http://www.abit.org.br/conteudo/links/publicacoes/cartilha_rtcc.pdf>. Acesso em: 30 setembro 2018.

ASLAN, T.; BARAL, G.; MUCEDINI, C. Target costing using fuzzy logic. **Emerging Markets Journal**, v. 7, n. 1, p. 41-46, 2017.

BACIC, M. J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial In: 1º CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1. **Anais...**São Leopoldo, RS, Brasil, 20 a 23 de novembro de 1994.

BASTO, L. P. F. S. **Desenvolvimento e implementação de um sistema de custeio numa empresa da indústria de moldes**. 2016, 88 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia e Gestão Industrial). Universidade do Minho, Portugal, 2016.

BERTO, R. M. V. S; NAKANO, D. N. A produção científica nos anais do encontro nacional de engenharia de produção: um levantamento de métodos e tipos de pesquisa. **Produção**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 2, p. 65-76, 2000.

BERTUCCI, C. E.; MILANI FILHO, M. A. F. Análise de custo de competidores em tomadas de preço: estudo de caso em uma empresa multinacional In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17. **Anais...**Belo Horizonte/MG, 03 a 05 de novembro de 2010.

CALDERELLI, A. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. São Paulo: CETEC, 1997.

CARAFFINI, J. P. T. S; BEHR, A. Análise dos determinantes de custos, demonstrações financeiras e posição entre concorrentes do setor bancário In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25. **Anais...**Vitória/ES, 12 a 14 de novembro de 2018.

CASELLA, B. M. B. X. **Análise de custos de concorrentes**: estudo exploratório no setor de papel e celulose. 2008, 130 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

CAUCHICK MIGUEL, P. A.; FLEURY, A.; MELLO, C. H. P.; NAKANO, D. N.; TURRIONI, J. B.; HO, L. L.; MORABITO, R.; MARTINS, R. A.; PUREZA, V. **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção e gestão de operações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. What is strategic cost management?. **Management Accounting**, p. 14-16, 1998.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, n. 29, p. 1-29, 2004.

COSTA, A. C. R.; ROCHA, E. R. P. Panorama da cadeia produtiva têxtil e de confecções e a questão da inovação. **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 29, p. 159-202, mar. 2009.

DRESCH, A.; LACERDA, D. P.; CAUCHICK MIGUEL, P. A. Uma análise distintiva entre o estudo de caso, a pesquisa-ação e a *design science research*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 17, n. 56, p. 1116–1133, 2015.

DUARTE, R. Entrevistas em pesquisas qualitativas. **Educar UFPR**, Curitiba, n. 24, p. 213–225, 2004.

ENGEL, C. I.; BOLZAN, G.; LORINI, M.; SOUZA, A. R. L. Custos dos concorrentes: uma análise de empresas do setor têxtil In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23. **Anais...**Porto de Galinhas/PE, 16 a 18 de novembro de 2016.

FLORES, J. S.; SILVEIRA, M. S.; SOUZA, M. A.; SANTOS, M. V. Fatores condicionantes para a implementação da gestão interorganizacional de custos: um estudo empírico em empresas do Rio Grande do Sul In: 5º CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUL, 5. **Anais...**I.A.P.U.Co - Instituto Argentino de Universitarios de Costos - La Plata, 2010.

FRIEDRICH, L. R.; SOUZA, M. A. Análise da utilização de custo de concorrentes: um estudo em empresas do segmento metal mecânico do RS In: XIV CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14. **Anais...**São Paulo/SP, 21 a 23 de julho de 2014.

GOMES, G.; MACHADO, D. P. N.; ALEGRE, J. Indústria têxtil de Santa Catarina e sua capacidade inovadora: estudo sob a perspectiva da eficiência, custos e melhorias de processos. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 273-294, abr./jun. 2014.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting, Organization and Society**, n. 24, p. 583-595, 1999.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management accounting research**, n. 11, p. 113-135, 2000.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Administración de costos**: Contabilidad y control. Trad. Érika M. Jasso Hernández Borneville. 5. ed. Novo México-EUA: CENGAGE Learning, 2007.

HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment: an empirical study regarding competitor accounting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 17-34, 2005.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LCT – Livros Técnicos e Científicos Editora S. A., 1997.

HUGHES, A. ABC/ABM – activity-based costing and activity-based management: a profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. **Journal of Fashion Marketing and Management**, v. 9, n. 1, p. 8-19, 2005.

IOB. **Gastos gerais de fabricação - considerações**. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=19026>>. Acesso em: 08 setembro 2018.

KOCAKULAH, M, C.; FOROUGH, A.; STOTT, A.; MANYOKY, L. Activity-Based Costing: helping small and medium-sized firms achieve a competitive edge in the global marketplace. **Journal of Accounting & Marketing**, v. 6, n. 3, p. 245-253, 2017.

LEAL, L. E. B. B.; SANTOS, T. D.; OLIVEIRA, A. L.; MIASHITA, A. S.; BARONIO, V.; COUTINHO, L. D. A produção acadêmica brasileira sobre gestão no setor têxtil: considerações, provocações e reflexões sobre a atual produção da área In: 5º CONGRESSO CIENTÍFICO TÊXTIL E MODA, 5. **Anais...**Centro Universitário FEI - Campos do Jordão, 24 a 28 de abril de 2017.

LEITE, J. M. Contabilidade de gestão contingencial: uma perspectiva estratégica In: VIII CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 8. **Anais...**ESTiG – Instituto Politécnico de Bragança, Aveiro, Portugal, 17 a 20 de maio de 2000.

MAGALHÃES, P. D. L. **Gestão estratégica de custos numa empresa têxtil**: estudo de caso. 2011, 128 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia e Gestão Industrial). Universidade do Minho, Portugal, 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MISSUNAGA, D. H.; ABBAS, K.; BORGES, I. M. T.; PAVÃO, J. A. Análise de concorrentes: informações priorizadas por uma cooperativa agroindustrial In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23. **Anais...**Porto de Galinhas/PE, 16 a 18 de novembro de 2016.

OCAMPO, J. R.; HERNÁNDEZ-MATÍAS, J. C.; VIZÁN, A. Method for estimating manufacturing competitiveness: the case apparel maquiladora industry in Central America. **DYNA**, Medellín, v. 84, n. 200, p. 97-106, marzo, 2017.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: evidence from Greece. **Advances in accounting, incorporating advances in international accounting**, v. 24, n. 2, p. 1-15, 2015.

PAVLOV, O. Can firm entry explain news-driven fluctuations? **Economic Modelling**, v. 52, p. 427-434, 2016.

PEREIRA, H. L. S.; ALMEIDA, P. L. P.; PETTER, R. R.; VASCONCELOS, P. H.; LUZ, J. R. M. Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande – PB In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18. **Anais...**Rio de Janeiro/RJ, 7 a 9 de novembro de 2011.

POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista FAE**, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, 1999.

PORTER. M. E. The competitive advantage of nations. **Harvard Business Review**, p. 73-93, march-april, 1990.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 5, n. 10, p. 1-15, 2007.

RANGEL, A. S.; SILVA, M. M.; COSTA, B. K. Competitividade da indústria têxtil brasileira. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 151-174, jan./mar., 2010.

RAUPP, F. M.; GAEBLER, D. M. Identificação e mensuração dos custos da qualidade e da não qualidade em uma indústria têxtil de confecção. **Revista Eletrônica Sistemas & Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, p. 282-289, 2016.

RITTA, C. O.; CITTADIN, A.; PEREIRA, B. S. Análise da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos. **Revista de estudos contábeis**, Londrina, v. 6, n. 10, p. 76-95, 2015.

SANTOS, R. P.; ROCHA, W. Contabilidade focada nos concorrentes: um estudo exploratório no setor de agronegócio In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17. **Anais...**Belo Horizonte/MG, 3 a 5 de novembro de 2010.

SCHOEPS, W. O método do custeio direto. **Revista de Administração de Empresas EAESP/FGV**, São Paulo, v. 32, n. 3, p. 58-66, 1992.

SCIENCE DIRECT. **Folheto informativo**. Disponível em: <https://www.elsevier.com/__data/assets/pdf_file/0009/737784/5157-ScienceDirect-Factsheet-v3-LO-portugues.pdf>. Acesso em: 23 agosto 2019.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2013**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf>. Acesso em: 30 setembro 2017.

SEBRAE. **Pesquisa Setor/Segmento Indústria da Confecção 2016**. Disponível em: <<http://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Indu%CC%81stria%20da%20Confec%CC%A7a%CC%83o.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2019.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Editora Campos, 1997.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos**. Rio de Janeiro: Editora Campos, 1995.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013, 291 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, 2013.

SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 23-40, 2012.

SOUZA, M. A.; MARENCO, S. T.; JAROSKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da Serra Gaúcha, **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 43-63, abr./jun. 2012.

SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de contabilidade e organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010.

TURRIONI, J.B.; MELLO, C.H. P. **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção: estratégia, métodos e técnicas para condução de pesquisas quantitativas e qualitativas**. UNIFEI, 2012.