


GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: O USO DE FERRAMENTAS CONTÁBEIS NA OTIMIZAÇÃO DE DECISÕES

 <https://doi.org/10.63330/aurumpub.043-001>

Karolayne Sousa Silva

Bacharel em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Diamantino – FID

Cleyton Vilmar de Oliveira Zucchi

Mestre em Ciências Contábeis
FUCAPE Business School
E-mail: cleytonzucchi@gmail.com

RESUMO

Desde o seu surgimento, a ciência contábil, vem sendo aprimorada de modo a atender as necessidades dos seus usuários, o que deve ser mantido inclusive nos tempos atuais. Dessa forma, o presente artigo visa demonstrar a importância das novas ferramentas gerenciais para o apoio à decisão. Após o levantamento bibliográfico, buscou-se no estudo de caso para concretizar o objetivo proposto. O custeio alvo se mostrou útil no gerenciamento de custos com base na percepção de valor para o cliente. Enquanto o custeio total de propriedade contribui para otimização do custo benefício das escolhas de aquisições. Com a pesquisa, desprende-se que os modernos instrumentos de gestão podem inserir a contabilidade como fator decisivo na implementação de estratégia nas organizações, conciliando a apuração de custo à definição de alcance de objetivos traçados, aumentando por certo o valor da ciência para os usuários finais.

Palavras-chave: Contabilidade; Estratégia; Decisão.

1 INTRODUÇÃO

No mundo dos negócios, o espaço, torna-se cada vez mais competitivo nas organizações do mercado. Dessa forma, sobreviver nesse ambiente requer atenção de todos os lados e direções, principalmente de seu próprio oponente, tornando uma das ferramentas para modernização comercial.

Nesse sentido, desde 1980, estudiosos como Johnson e Kaplan perceberam que as informações empresariais geradas daquela época não atendiam aos aspectos gerenciais cabíveis para o desenvolvimento de amparar os gestores em questões relacionadas a reduzir custos e melhorar a produtividade.

As ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial muitas vezes estavam focadas no custo do produto para formação de preços, o que já não se sustentaria num ambiente competitivo. Surge então um

lapso entre as ferramentas gerenciais e a estratégia de mercado, necessitando-se de um elo de ligação. Deste modo, foram desenvolvidas novas ferramentas contábeis de apoio à decisão como a Gestão Estratégica de Custos.

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) apresenta alternativas fundamentais para atender qualquer vestígio de custo, através de análises coerentes com as necessidades tanto pessoal e empresarial. A ferramenta busca acolher o que não é utilizado pelos tradicionais tipos de custeios, uma forma de resgatar fontes principais para manter constantemente atualizados perante as concorrências e a modernidade. Compreende destacar a importância do valor de mercado em influencia dos preços, considerar a relevância do custo em atribuição do preço não trazem vantagem, onde se encaixa as ferramentas da GEC para proporcionar situação confortável propicio às inovações.

Logo, o objetivo dessa pesquisa é demonstrar a importância das novas ferramentas gerenciais para o apoio a decisão. Para isso, será abordada a literatura relacionada e posteriormente aplicado estudo de caso de dois dos instrumentos da Gestão Estratégica de Custos, sendo a Análise Custeio Alvo e Custo Total de Propriedade. O enfoque no serviço de hospedagem de um hotel situado no município de Cuiabá, Mato Grosso e à aquisição de dois automóveis com interesse de melhor vantagem aquisitiva, respectivamente.

Tendo em vista o contexto, o conhecimento e gerenciamento dos custos internos das empresas partilham especialidades importantes para desenvolvimento atual e futuro, descobertas que abrangem a produção e particularidades a respeito de quanto custa o produto para o consumidor, para a adequada gestão dos custos incorridos durante o serviço prestado e a vida e descarte do bem.

2 APORTES TEÓRICOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

2.1 O USO DA CONTABILIDADE NA GESTÃO EMPRESARIAL

A Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, surgiu juntamente com os primórdios nos primeiros passos do homem primitivo, utilizando a pintura nas rochas ou qualquer objeto que fornecesse a identificação das marcações do rebanho e de outros bens. Uma forma de demonstrar o controle e contagem sobre as coisas materiais.

Através das variações patrimoniais e a vontade de suprir as necessidades daquela época, desenvolveram uma técnica de escambo, troca entre os produtos. Porém, essa novidade não valorizava o real valor de um bem para o outro, e conseqüentemente despertou o interesse de criar uma ferramenta para facilitar a contagem e o movimento comercial, assim deu origem aos números, respectivamente significância monetária em circulação.

Segundo Marion (2009, p. 28), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões.

A ciência dedica buscar por meio de um método adequado a resolução para um fato, a influência da obra de Luca Pacioli, *Súmula de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade*, onde enfatizou importância sobre as partidas dobradas. Foi peça fundamental para construção das primeiras doutrinas da contabilidade e utilizada até os dias de hoje. Pilares como estes que fortaleceram durante a Revolução Industrial, a implantação de uma contabilidade mais aprimorada, para conter com eficiência a circulação acelerada de produção das mercadorias.

Para Clóvis Luís Padoveze (2004):

O objetivo da Contabilidade é o controle de um patrimônio. O controle é feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial. Portanto, podemos definir Contabilidade como sistema de informações que controla o patrimônio de uma empresa (Padoveze, 2004, p.29).

Possui a capacidade de controlar, medir e preservar as mutações patrimoniais das pessoas jurídicas e físicas, a partir dos registros das situações administrativas e econômicas ocorridas conforme as ações humanas. Com o escopo de transformar da informação contábil em direções para tomada de decisão, a contabilidade está dividida em vários ramos de estudo.

A contabilidade envolve espaço amplo de estudo, podendo ser utilizada de modo geral para todas as empresas ou em particular aplicada em certo ramo de atividade ou setor da economia, integra no suporte eficaz em qualquer ambiente, possuindo a finalidade de atender o que é proposto pelo usuário, simplificando a complexa abordagem em estágios a serem recolhidos e analisados em função da viabilidade.

Visando esclarecer, Ornelas (2013) apresenta que:

A Contabilidade servirá como instrumento, como uma ferramenta gerencial que fornecerá informações, projeções úteis para auxiliar as tomadas de decisões. Essas informações são transformadas em relatórios contábeis quantitativos e qualitativos e devem ser reportados para os usuários contábeis. Os principais relatórios contábeis serão chamados de Demonstrações Financeiras (Ornelas, 2013, p.20).

Contribuindo fortemente para expansão dessa categoria, assumindo características e planejamentos criteriosos das informações, adquirindo responsabilidade conforme a necessidade e embasamento legislativo para realização correta das demonstrações, fornecendo credibilidade e transparência nos negócios.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO A GESTÃO

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica, principalmente se tratando de economias mais modernas. Busca elaborar relatórios sob medida conforme a necessidade da instituição,

através da coleta de informações em função do controle dos fatos. Usam-se os termos de Contabilidade Gerencial para descrever o movimento dessa atividade dentro das organizações.

Segundo Silvio Aparecido Crepaldi (2004):

Contabilidade Gerencial é o ramo que tem por objetivo fornecer instrumento aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (Crepaldi, 2004, p. 20).

Está relacionada para fins internos, procura apresentar aos gerentes as interpretações dos fatos econômicos, envolvendo técnicas que apuram a real identidade dos resultados, direcionando as informações adquiridas em soluções decisórias para as entidades. Permitindo então, benefícios diretos para a empresa, disponibilizando o diferencial a partir das coletas de dados, transformando em um cenário propício para implantação de diversas formas de administrar, atuando relativamente com as exigências requeridas pelo gestor.

Conforme assinalado por Sérgio de Iudícibus (1998):

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, com enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (Iudícibus, 1998, p. 21).

Em sentido amplo, esse processo extrai dados para tornar modelos decisórios coerentes, procurando técnicas que se "encaixem" de maneira válida e eficiente aos usuários desta ferramenta. Orientada sobre situações passadas ou presentes, para realização adequada da estrutura organizacional estima para o futuro.

2.3 PRINCIPAIS FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Nota-se que a contabilidade gerencial serve como painel de controle para os administradores, para isso Junior (2009, p. 371) adota o esclarecimento de que esse ramo contábil possui a liberdade para elaboração de relatórios, através da necessidade de interpretar as demonstrações de forma mais objetiva em relação as suas funções empresariais. Desenvolvendo técnicas para o auxílio corriqueiro, informados a seguir.

Quadro 1 – Ferramentas da Contabilidade Gerencial

Ferramenta	Descrição
Planejamento e controle orçamentário	Consiste na elaboração de um plano de metas, considerando elementos, como: valores da empresa, sua missão e objetivos.
Contabilidade de custos	Sistema estruturado e organizado para coleta de dados e de informações relativas à apuração do custo dos produtos e serviços e suas análises gerenciais.
Análise das demonstrações contábeis	Consiste na análise das demonstrações contábeis de uma entidade para subsidiar tomadas de decisões, efetuar comparações com a concorrência, analisar determinados segmentos empresariais, auxiliar nas decisões de compras de empresas etc.
Contabilidade em moeda estrangeira	Atender usuários no exterior ou como aprimoramento da contabilidade gerencial. Tais demonstrações são preparadas com base em metodologias específicas, utilizando-se técnicas de aceitação internacional.

Fonte: Adaptado de JUNIOR (2009, p.371).

Reforçando o estudo metodológico de experiências em desempenho das situações, envolvendo habilidades essenciais deste ramo. Gerando informações consistentes sobre o que acontece e quais ações futuras seguir, para que possa alcançar o que almeja.

Visa analisar os fatos que impactam o patrimônio da empresa, através do acesso detalhado de informações, o que é possível identificar falhas e oportunidades, relacionando elementos estrategicamente aos custos e ao planejamento completo da organização. Alternativas que associam ao equilíbrio previsto e consequentemente realizado, devido aos recursos contábil-gerenciais.

2.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

A busca indefessa de se identificar nas oscilações operacionais de mercado, é o combustível para adquirir passos consistentes e laço duradouro perante o cliente, pois, através dos obstáculos, são erguidos pilares que podem em consequência positiva alavancar para a aceitação concorrida diante as tantas opções. Onde por meio do planejamento adequado contribui para fortalecer o ramo do negócio.

Os níveis de planejamento são gerados para possibilitar a elaboração e interação dos planos, possuindo características específicas, de acordo com a gravidade do trabalho a ser dedicado. Podendo ser destacadas em três principais níveis: estratégicos, funcionais (táticos) e operacionais. (Maximiano, 2000, p.196).

As oportunidades e ameaças à qualidade das atividades empresariais devem estar em sintonia com processos decisórios ágeis e adequados aos desafios, seguindo mudanças que integram à metodologia e respectivas ferramentas exercidas, em favor operacional e competitivo da organização.

De acordo com Oliveira (2004):

Planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona metodologia para estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada (Djalma, 2004, p.47-48).

Ao se tratar de planejamento estratégico logo associa à organização e análise de melhoria, uma forma de desenvolver uma perspectiva de médio em longo prazo, com a finalidade de alcançar objetivo com eficiência. Pretende seguir o ritmo tecnológico, propondo investir em novidades atraentes e soluções mais precisas, implantando assim, uma constante corrida em incansável contra o tempo.

Compreende observar o mercado como um todo e encontrar recursos no meio empreendedor, obtendo análise sobre produtos e serviços, assumindo riscos com cautela, através da necessidade de solucionar situações complexas e controle da execução estratégica.

2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Reunir um gerenciamento contábil em aspecto estratégico dentro de uma organização é algo desafiador em relação ao futuro. Engloba um conjunto de informações desenvolvido para a formação de planejamento de longo prazo, voltada para a essência característica da entidade. (Andrade; Teixeira; Fortunato; Nossa. 2013 p. 106). Embora não tenha um alinhamento direto do que possa a ser contabilidade gerencial estratégica, por se tratar de um campo pouco explorado, porém, atua nas áreas de gerenciamento operacional, que não fazem parte do estudo de análise estabelecida pela contabilidade gerencial, dando espaço às novas tentativas para o sucesso.

Grzeszeszyn (2005) produz um atalho para o conhecimento dessa temática, relatando que:

Pode se entender a contabilidade gerencial estratégica como um esforço de profissionais e estudiosos da contabilidade em propiciar novas práticas e teorias que possibilitem informações em tempo e relevância capazes de atribuir maior segurança durante o processo de formulação, planejamento e execução da estratégia (Grzeszeszyn, 2005, p. 23).

A definição atribui o foco em destaque a estratégia empresarial, concedida pelo posicionamento do contador na empresa influencie e ganhe importância no processo decisório, contribuindo para prática de planejamento e controle, condições que propiciam vantagem competitiva.

Pires, Alves e Rodrigues (2015, p. 5) argumentam que a contabilidade gerencial estratégica serve para contribuir na formação de informações estratégicas para gestão que envolve a ação gerencial no planejamento. Desempenhando a finalidade desta temática em uma observação direcionada ao público externo, sendo clientes, concorrentes e visões de mercados. Uma orientação para os recursos internos e capacidades organizacionais, com intuito de fornecer melhor atuação no que se refere aos desenvolvimentos de técnicas em função de alcançar vantagens competitivas.

2.6 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A Gestão Estratégica de Custos é uma das ferramentas na ampla área da Contabilidade Gerencial, com utilidade de formação de informações relevantes para adequado gerenciamento dos custos. Possuindo os artefatos: Análise de Cadeia de Valor, Custo Total de Propriedade, Custo para Servir, Custeio Alvo, Análise de Custos de Concorrentes, Custeio por Atividades ABC.

Aplica habilidade de auxiliar redução custos e melhorar a produtividade, suprir a necessidade de integração de uma entidade no âmbito globalizado e competitivo dos negócios, levando em conta entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão de uma empresa.

Conforme apontado por Eliseu Martins (2003):

Para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório (Martins, 2003, p.298).

Esse entendimento reforça a ideia de que a GEC não é apenas uma ferramenta operacional de controle de gastos, mas um instrumento estratégico que conecta a informação de custos ao processo decisório, tornando a organização mais competitiva e resiliente frente às oscilações do mercado.

Os elementos estratégicos esclarecem dúvidas e fazem total diferença em uma decisão, principalmente no âmbito empresarial, fatores que afetam grandemente o equilíbrio da organização. Fornece credibilidade para os gestores manterem de forma ousada a expansão e sobrevivência em longo prazo.

Seguindo o conceito de Hansen (2002, p.423) "A gestão estratégica dos custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável". Em poucas palavras o autor resume a importância de adotar técnicas para tomadas de decisões, garantindo rentabilidade e uma colocação desejada.

2.6.1 Análise de Cadeia de Valor

Toda empresa concentra um conjunto de atividades resultantes na origem dos recursos, a proposta da análise de Cadeia de valor estende esclarecer desde base de matérias primas e questões interligadas com encerramento do produto após o descarte pelo ultimo consumidor. Esta relacionada a compreender do comportamento dos custos, utilizando estratégias para identificar através das fontes básicas como projetar, produzir, comercializar, entregar e estabilidade do produto, direcionadas a oferecer preços mais baixos do que os concorrentes (Christopher, 2007, p. 14).

Segue proporções até o consumidor final, pois há várias situações em que os bens são passados adiante antes mesmo de seu fim de utilidade, correspondente a custos que incorrerão no momento da rejeição do produto. Abrangendo exigência e responsabilidade pelo projeto executado por uma organização envolvendo entendimento entre fornecedores e ciclos de produção e de venda direcionado a distribuição final.

2.6.2 Análise de Custos de Concorrentes

Toda empresa busca se destacar no meio comercial de forma diferenciada das demais, encontrar um método superior que desperte ao consumidor se satisfazer com o produto ou serviço entre tantos no ambiente, é algo desafiador. Observar o concorrente torna algo normal no espaço competitivo, para que de alguma forma possa vencer esse obstáculo.

Em resumo Souza, Marengo e Jaroseski (2012) relatam que:

A análise dos custos dos concorrentes é uma das principais práticas da análise externa de custos e envolve o emprego de diversas técnicas para obter a importante informação sobre os custos praticados pela concorrência. A finalidade principal é ter um custo aproximado com o qual a empresa pode formular e implantar suas estratégias de ação, tais como ofertar maior valor ao cliente com custos reduzidos e potencializando a lucratividade (Souza; Marengo; Jaroseski, 2012, p. 47).

Desta forma, adquire a análise através do posicionamento estratégico relativo da empresa comparada aos seus concorrentes. Onde concentra a obtenção de recursos sistemáticos voltada para o enfoque de melhores condições de qualidade.

2.6.3 Custeio por Atividade ABC

Para Martins (2003), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) representa uma abordagem de apuração de custos que distribui os gastos de acordo com as atividades executadas pela empresa, proporcionando maior precisão na alocação dos recursos. Ao detalhar o consumo de insumos por atividade, esse método favorece a identificação de pontos críticos e oportunidades de redução de custos, além de subsidiar a análise de valor dos processos organizacionais.

De acordo com Eliseu Martins (2003) custeio Baseado em Atividade, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (Martins, 2003, p. 87).

Segundo Martins (2003), a implantação do ABC possibilita distribuir de forma racional os custos incorridos às respectivas atividades geradoras. Essa metodologia foi concebida para aprofundar a análise estratégica dos gastos ligados às atividades que mais demandam recursos dentro da organização, orientando decisões de melhoria contínua.

2.6.4 Custos para Servir

A aplicabilidade de recursos desenvolvidos para identificar os custos em todos os produtos, não é claramente encontrada, demandando análises mais intensas para devida distribuição aos objetos. Para verificar melhor essa abordagem, o Custo para Servir é uma derivação do Custeio Baseado em Atividade, atribuindo o acompanhamento de análise referida nessa situação, além de produtos e serviços (Farias; Borinelli; Mantovani, 2010, p. 133). Desta forma, não corresponde a um método em si, mas proporciona esforço em benefício da empresa, gerando relatórios úteis para mudanças e com foco destinado nos clientes.

Trata-se do aperfeiçoamento da capacidade investigar os custos como os de vendas, *marketing*, distribuição e administrativos, de forma que seja calculada a lucratividade e, posteriormente, a rentabilidade de cada cliente. Farias; Borinelli; e Mantovani (2010, p. 129) estabelecem que essa ferramenta promove observação detalhada, através da utilização das informações gerenciais, no que se refere aos produtos que oferecem lucro e aqueles que não oferecem, ou seja, apresenta o posicionamento de arrecadação diante os custos, e em importância os custos para servi-los.

A avaliação decorrente das análises de custos para servir permite que as organizações adaptem conforme a espécie de atividade, sem que haja um padrão para que possam tomar decisões em nível de cliente, fornecendo suporte no que não seriam possíveis analisando apenas os custos de produzir ou vender, e a rentabilidade da entidade como um todo. Assim, determinando informações sobre quanto custa servir seus clientes, apoiada sobre lucro e rentabilidade de cada um (Souza; Marçal; Gasparetto, 2019, p. 13).

2.6.5 Custeio Alvo

Custeio Alvo é um instrumento da GEC, aplicável em ambientes onde o preço é fortemente influenciado pela competição. Nesse processo deve ser focado nos consumidores e o valor do custo alvo deve ser determinado e gerenciado a partir do preço que eles estão dispostos a pagar.

Como premissa fundamental, Custo é o gasto relativo ao bem ou serviço utilizados na produção de outros bens e serviços. É reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço (Martins 2003, p.25). Enquanto Alvo, esta relacionado ao objetivo que deve ser alcançado, foco atribuído a um produto ou serviço, através de análises específicas que abordem a escolha desejada.

Partindo da formulação desses conceitos, a associação dos dois termos abrangem fontes de gerenciamento estratégico de custos, visa essencialmente, o alcance do lucro. Em observância o lucro variável dependente das receitas e dos custos, consideravelmente aconselhável em situações onde exista pouco ou nenhum reajuste de gestão de preços, restando alternativa de esforços da gestão dos custos.

Custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o

consumidor, preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia (ROCHA, 1999, p. 126). Diante disso, custo alvo é uma forma de analisar o objeto almejado em comparação com a concorrência para utilizar em benefício da competitividade e em concordância com a viabilidade e qualidade dos serviços. Não é um processo direcionado unicamente na redução de custos e sim na gestão de custos.

2.6.6 Custo Total de Propriedade

Considera-se que o custo total de propriedade parte da exigência pela visualização de todos os custos que incorrerão no produto durante toda vida útil, inclusive no momento do descarte, podendo ser utilizado por todas as áreas e para todos os tipos de produtos.

De acordo com Ellram e Siferd (1998):

Custo Total de Propriedade é uma abordagem estruturada para se determinar os custos totais associados à aquisição e, subsequente, utilização de determinado bem ou serviço de determinado fornecedor. É um enfoque abrangente que vai além do preço, para considerar vários outros custos, dentre os quais: assistência técnica, custo de falhas, custos administrativos, manutenção e custos de ciclo de vida (Ellram; Siferd, 1998, p. 56).

Em termos práticos, Ellram e Siferd (1998) destacam que essa perspectiva amplia o horizonte de análise do gestor, que passa a considerar não apenas o valor pago na aquisição, mas também os dispêndios subsequentes ao longo da vida útil do bem. Assim, aspectos como suporte técnico, falhas operacionais, encargos administrativos e descarte passam a integrar a equação de decisão de compra, evitando que escolhas baseadas exclusivamente no preço inicial comprometam a eficiência econômica da organização.

Diante do conhecimento das ferramentas da GEC é possível a realização de planejamento em função da adaptação e importância desses artefatos. Após o trato bibliográfico, foram desenvolvidos dois estudos de caso para demonstrar a utilidade das ferramentas gerenciais.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A presente pesquisa utilizou levantamento bibliográfico e estudo de caso fictício com dois instrumentos da GEC: o Custeio Alvo, com enfoque no serviço de hospedagem de um hotel em Cuiabá-MT, e o Custo Total de Propriedade, aplicado à comparação aquisitiva de dois automóveis de fabricantes distintos.

3.1 APLICAÇÃO DO CUSTEIO ALVO

A seguinte tabela mostra uma estrutura de gastos, reunindo de valores aproximados baseados em um hotel do Município de Cuiabá-MT. Para o levantamento foram utilizados custos médios e ocupação média de 60%.

Tabela 1 – Tabela de Custo do Hotel

Gastos	Total Mensal	Por Apartamento	Por Diária
Energia Elétrica Geral	6.000,00	200,00	6,67
Depreciação	5.600,00	186,67	6,22
Funcionários	26.700,00	890,00	29,67
Internet	4.400,00	146,67	4,89
TV por Assinatura	1.500,00	50,00	1,67
Telefone	1.600,00	53,33	1,78
Água – Geral	800,00	26,67	0,89
Material de Expediente	3.600,00	120,00	4,00
Gastos Gerais	5.900,00	196,67	6,56
Café-da-manhã	37.800,00	1.260,00	42,00
Miniaturas	6.300,00	210,00	7,00
Imposto Simples	28.800,00	960,00	32,00
Total	129.000,00	4.300,00	143,33

Fonte: Elaboração dos autores.

Com o preço da hospedagem média em R\$ 200,00 e mudanças estruturais de mercado, aumentando a competitividade, a ocupação do hotel teve uma grande redução. A seguir está disposta a conjuntura atual de resultado do hotel.

Tabela 2 – Margem de Lucro

Componentes	Valor
Preço de Venda	200,00
(-) Custos médios	(143,33)
(=) Margem de lucro média (28%)	56,67

Fonte: Elaboração dos autores.

Contudo, caso o valor da hospedagem fosse diminuído para reter clientes, a margem de lucro diminuiria, não atingindo a margem desejada, sendo necessário portanto o gerenciamento de custos. A alternativa é reduzir os custos sem diminuir a qualidade percebida pelo cliente, o que é possível pelo custeio alvo. A proposta se dá através de pesquisa de satisfação com próprios clientes para averiguar quais componentes do serviço agregam mais valor a ele.

Na próxima tabela estão computados e retirados custos de forma resumida. Foram identificados todos os recursos e seu grau de importância antes de qualquer modificação, como por exemplo, o restaurante passou a ser terceirizado, o desligamento dos frigobares de cada quarto (ligado opcionalmente) e por fim redução de funcionário por meio do desligamento do serviço de manobrista, que não eram de tanta valia para o cliente, mas oneravam a empresa.

Tabela 3 – Reajuste dos Custos do Hotel

Gastos	Total Mensal	Por Apartamento	Por Diária
Energia Elétrica Geral	5.400,00	180,00	6,00
Depreciação	5.000,00	166,67	5,56
Funcionários	21.700,00	723,33	24,11
Internet	3.300,00	110,00	3,67
TV por Assinatura	1.500,00	50,00	1,67
Telefone	1.600,00	53,33	1,78
Água – Geral	800,00	26,67	0,89
Material de Expediente	3.400,00	113,33	3,78
Gastos Gerais	5.900,00	196,67	6,56
Café-da-manhã	18.000,00	600,00	20,00
Miniaturas	6.300,00	210,00	7,00
Imposto Simples	25.920,00	864,00	28,80
Energia (Frigobar)	450,00	15,00	0,50
Total	93.870,00	3.129,00	104,30

Fonte: Elaboração dos autores.

O objetivo do custo alvo é o valor da diária e aumentar a margem de lucro de forma que afete positivamente o desempenho e qualidade dos serviços, criando barreiras resistentes para enfrentar os obstáculos, sendo consequência de esforços estrategicamente analisados. Conforme demonstra a Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 – Custo Alvo

Componentes	Valor
Preço de Venda	180,00
Lucro meta (42%)	75,70
Custo máximo admissível	104,30
Custo estimado	143,33
Custo Alvo (Gap)	(-39,03)

Fonte: Elaboração dos autores.

A diferença é móvel, conforme as variações à medida que são desenvolvidas as alterações, tornando um alvo. O processo é focado nos consumidores e o valor do custo alvo sendo determinado e gerenciado a partir do preço que eles estão dispostos a pagar, pensando nisso, concentra esforços na gestão dos custos para o auxílio na distribuição coerente da gestão de preços. Citada na Tabela 5:

Tabela 5 – Alcance do Lucro Desejado

Componentes	Valor
Preço de Venda	180,00
(-) Custos médios	(104,30)
(=) Margem de lucro média (42%)	75,70

Fonte: Elaboração dos autores.

As alterações tiveram reflexos diretos nos custos diários do hotel, simplificando componentes resultantes no valor do custo estimado de R\$: 104,30, sendo assim obtendo o alcance diário no valor de R\$: 180,00 a ser ofertado, apresentando no porcentual de 42%. Propiciando um diferencial significativo vinculado aos elementos objetivados em satisfazer os desejos de ambas às partes, derivados originalmente de planos estratégicos englobados aos anseios da competitividade.

3.2 APLICAÇÃO DO CUSTO TOTAL DE PROPRIEDADE

O Custo Total de Propriedade caracteriza no estudo de todos os custos do processo aquisitivo seja de bens ou serviços. Nesse caso será apresentada a comparação de dois carros similares, método calculado pelo ciclo do produto em decorrência das análises de seus respectivos custos, com a formação detalhada que resultará em benefício da compra.

Nessa situação temos o comparativo de custos de compras e utilização de dois carros semelhantes de fabricantes diferentes, informados como Carro A e Carro B, sem identifica-los, levando em consideração alguns custos percorridos em duração de apenas dois anos com a utilização de 24.000 km rodados ao todo.

Tabela 6 – Comparativo de Custos entre Carros de Marcas Diferentes

Item de Custo	Carro A	Carro B
Preço de compra	R\$ 44.609,00	R\$ 43.542,00
Custo de combustível	R\$ 6.787,56	R\$ 7.404,60
Manutenção	R\$ 1.410,00	R\$ 3.020,00
Imposto	R\$ 2.101,00	R\$ 2.449,00
Seguro	R\$ 4.479,24	R\$ 5.250,12
Preço Total	R\$ 59.386,80	R\$ 61.665,72

Fonte: Elaboração dos autores.

Através da aplicação deste método podemos perceber que o Carro A possui o melhor TCO, demonstrando uma abordagem mais favorável em valores desde o abastecimento, manutenção, seguro e IPVA, apesar do valor de aquisição ser maior do que o Carro B. Já evidenciando a capacidade de identificação do custo benefício, que não seria executada adequadamente somente com a decisão do melhor

orçamento de compra. Atribuindo o foco em orientação por preço estabelecida no uso do bem referente à qualidade e economia estratégica da área de compra.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esta pesquisa, foi possível demonstrar em termos teóricos e práticos as ferramentas gerenciais modernas como meio de gerenciamento de custos. Tais ferramentas corroboram para o desenvolvimento de estratégia, dando à contabilidade um viés de maior instrumentalização, quando se insere óticas de mercado em suas atividades.

A metodologia do Custo Alvo serve para suprir as necessidades que interfere nos custos e ao valor que o consumidor está disposto a pagar, compreende na capacidade de identificar o que é preciso fazer para que alcance a satisfação almejada. Assim como a abordagem explicada do custo alvo em hotelaria, sendo o valor da hospedagem um dos problemas enfrentados diante a concorrência. Buscando por meio deste artefato a garantia que seus preços de vendas mantenham em constante competitividade e os serviços de qualidade sem afetar a lucratividade e a percepção dos usuários.

O Custo Total de Propriedade demonstra que os usuários não podem fazer escolhas visando apenas o momento da aquisição e sim todo o ciclo de vida do produto. A relação estratégica de custos que posicionam ao usuário conhecer os verdadeiros valores de cada item previsto para aquisição. Contribuindo para antecipação do que será utilizado, informando a vantagem de escolha, tendo o conhecimento da estrutura de todos os custos.

Portanto, esses instrumentos de GEC podem ser implantados em aspecto empresarial e de pessoa física, usada para auxílio de tomadas de decisões. Encontradas a partir de seleção de bancos de dados, para formação soluções que superam sensivelmente as dificuldades, com a finalidade de gerar vantagem perante inúmeros fatores ligados com a concorrência, e conseqüentemente tornando determinante sobrevivência no mercado atual.

Percebe-se portanto, a necessidade de expansão de tais ferramentas para o auxílio à decisão, pois as mesmas se referem à própria melhoria contínua das ferramentas tradicionais, que devem ser aprimoradas ao longo do tempo. Assim, mais que apurar custos, a contabilidade serve como ferramenta de estratégia para as organizações.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Luiz Claudio Magnago; TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo; FORTUNATO, Graziela; NOSSA, Valcemiro. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *RAM, Revista de Administração Mackenzie*, São Paulo, v. 14, n. 2, mar./abr. 2013.

CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento de cadeia de suprimento: criando redes que agregam valor*. Tradução Mauro de Campos Silva. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
ELLRAM, Lisa M.; SIFERD, Sue P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.

FARIAS, Ana Cristina de; BORINELLI, Márcio Luiz; MANTOVANI, Norival. Análises multidimensionais e o conceito do custo para servir em empresas de serviços logísticos: uma pesquisa-ação. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, 2010.

GRZESZESZYN, Gilberto. *Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização*. Guarapuava: Unicentro, 2005.

HANSEN, J. E. *Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARÇAL, João Victor Krummenacher; SOUZA, Fabiana Frigo; GASPARETTO, Valdirene. Custos para servir e rentabilidade de clientes em uma empresa de desenvolvimento de softwares. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, 2019.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXIMIANO, Antonio Cezar Amaru. *Introdução à administração*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ORNELAS, José Aparecido; SILVA, Leandro Nunes de Souza. *Contabilidade*. São Paulo: DCL, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PIRES, Rui A. R.; ALVES, Maria C. G.; RODRIGUES, Lúcia L. Strategic management accounting: definitions and dimensions. In: CONGRESO AECA, 18., 2015, Cartagena. *Anais [...]*. Cartagena: AECA, 2015. p. 1-17.

ROCHA, W. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. 1999. Tese (Livre-Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SOUZA, Marcos Antonio de; MARENGO, Sabrina Trejes; JAROSKI, Sinara. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicase em empresas da região da Serra Gaúcha. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 2012. ISSN 1809-3337.