

O USO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS POR EMPRESAS DO SETOR IMOBILIÁRIO

ROSENERY LOUREIRO LOURENÇO*

RESUMO

O setor imobiliário é um importante integrante da economia nacional e, a exemplo dos demais setores, pode utilizar-se da gestão estratégica de custos como uma ferramenta diferencial para o gerenciamento dos negócios. O objetivo do presente estudo foi identificar de que forma empresas curitibanas utilizam-se da gestão estratégica de custos para a execução de suas atividades. De natureza quantitativa, este estudo descritivo utilizou a técnica de cluster para interpretar o comportamento de uma amostra não probabilística por adesão, coletada via *survey* e composta por 28 imobiliárias. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva e teste não paramétrico Mann-Whitney. Os resultados mostraram que as imobiliárias utilizam, de forma heterogênea, informações de custos e gestão estratégica para realizar suas atividades e que as empresas mais fortemente posicionadas em estratégias de diferenciação dão maior importância a questões capazes de gerar vantagem competitiva nesse mercado.

Palavras-chave: Gestão de custos. Gestão estratégica. Atividade imobiliária.

ABSTRACT

THE USE OF STRATEGIC COST MANAGEMENT FOR REAL ESTATE COMPANIES

The real estate sector is an important member of the national economy, and can use the strategic cost management as a tool differential for business management. The aim of this study was to identify how companies at Curitiba use the strategic cost management for the implementation of its activities. This quantitative descriptive study used a clustering technique to interpret the behavior of a non-probabilistic sample per accession collected via survey and composed by twenty-eight real estate. Data were analyzed using descriptive statistics and Mann-Whitney nonparametric test. The results showed that, real estate companies use, heterogeneously, cost information and strategic management to conduct their activities, and that companies strongly positioned in differentiation strategies give greater importance to issues that generate competitive advantage in this market.

Keywords: Cost management. Strategic management. Real estate activity.

1 INTRODUÇÃO

Composto basicamente por empresas dedicadas a vender, locar e administrar imóveis, a atividade imobiliária faz parte do setor de serviços, o qual tem crescido consideravelmente em importância nos últimos anos. No Brasil, o setor de serviços “ampliou sua participação no total de empregos da economia de 65,59% para 72,39%, entre 1985 e 2005, com a criação líquida de aproximadamente 11 milhões de novos empregos” (CRUZ et al., 2008, p.15).

A principal peculiaridade de um serviço é tratar-se de um produto intangível, inseparável do cliente, o qual não pode ser inventariado ou estocado. Em relação a custos, as organizações de serviços diferenciam-se de duas maneiras: aquelas que utilizam materiais diretos, como os hospitais e os laboratórios, e aquelas que não utilizam materiais diretos, tais como as consultorias e as auditorias (HANSEN; MOWEN, 2001; BERTÓ; BEULKE, 2006). De maneira geral, as organizações prestadoras de serviços têm como características: mão de obra intensiva; produto, em geral, de difícil definição; principais produtos e insumos não armazenáveis (HORNGREN, 1985).

Na atividade imobiliária, os materiais utilizados podem ser denominados de consultorias, pois a intermediação de negócios desempenhada pelos profissionais da área oferece conselhos em assuntos técnicos de sua especialidade. Os serviços de comercialização e administração de bens imóveis são o cerne da atividade imobiliária. Ao prestar quaisquer dos serviços na referida atividade, as empresas, nesse ramo, necessitarão responder ao contexto econômico e financeiro onde estão inseridas se quiserem atingir satisfatoriamente seus objetivos empresariais. Uma resposta adequada pressupõe minimamente contabilidade e controles gerenciais

* Professora dos cursos de contabilidade, economia e administração da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul. Endereço: Cidade Universitária de Ponta Porã, BR 463 – Km 4,5 - CEP: 79900-000. Email: rosenery@uem.br.

organizados, visto que, como bem ensinam Padoveze (2010) e Horngren et al (2004), a contabilidade gerencial é apta a criar valor e a fornecer aos gestores subsídios para decisões, que lhes permitam atingir os objetivos empresariais.

Shank e Govindarajan (1995) propõem que a contabilidade gerencial seja desenvolvida nas empresas sob uma nova perspectiva, na qual a análise dos custos esteja associada a elementos estratégicos de modo consciente, explícito e formal. Essa visão a respeito da contabilidade gerencial, cuja proposta está em ir além do planejamento dos custos, chama-se gestão estratégica de custos. De acordo com os autores, nessa perspectiva, “os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, p.4). Trata-se de substituir a tradicional contabilidade de custos por uma avançada e moderna gestão estratégica de custos.

Shank e Govindarajan (1995, p. 31) afirmam que a contabilidade gerencial tradicional não oferece suporte adequado para questões financeiras e estratégicas, sendo a gestão estratégica de custos uma quebra de paradigma que posiciona o comportamento dos custos como “uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas”. Respalhada em tais considerações, a pesquisa busca investigar a seguinte questão: **De que forma as empresas que exercem atividade imobiliária utilizam as informações de custos associadas às de gestão estratégica para prestar seus serviços?**

Os esforços da pesquisa justificam-se primeiramente porque, embora a gestão estratégica de custos seja um tema bastante explorado, raros estudos desenvolvidos, considerando tal enfoque do mercado imobiliário, são encontrados (BARCELOS; ROSA, 2008). Segundo porque, dada a importância desse setor para a economia, um estudo explorando aspectos da gestão imobiliária pode contribuir para maior conhecimento do setor. O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo a presente introdução. Na seção 2, é apresentada a fundamentação teórica; a seção 3 descreve os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa; a seção 4 apresenta a análise e a interpretação dos dados e a 5ª seção destaca as considerações finais sobre o estudo. Por fim, são elencadas as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção tem a finalidade de apresentar argumentos teóricos acerca do assunto estudado. Para tanto, desmembra-se em duas subseções: Gestão de custos em serviços e Gestão estratégica de custos.

2.1 Gestão de custos em serviços

A gestão de custos engloba tanto o sistema de informação da contabilidade de custos quanto o da contabilidade gerencial (HANSEN; MOWEN, 2001). A gestão de custos produz informações para os usuários internos e envolve custeio, planejamento, controle e tomada de decisão. Normalmente, os dados de custos são utilizados para avaliar estoques, determinar preços de venda, controlar o desempenho e tomar decisões. Enquanto a contabilidade de custos busca satisfazer os objetivos de custeio para a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, a gestão de custos requer uma compreensão profunda da estrutura de custos da empresa.

Hansen e Mowen (2001) sustentam que os custos podem ser atribuídos aos objetos de custo por meio de rastreamento direto (identificação e atribuição de custos a objetos fisicamente associados a eles, mediante observação física), por meio de rastreamento de direcionadores (identificação dos fatores que causam mudanças no consumo de recursos ou consumo de atividades e atribuição desses custos aos objetos de custo) ou por meio de alocação (identificação e atribuição de custos com base em ligação presumida com o objeto de custeio).

Atribuir custos a produtos e serviços é uma atividade básica do sistema de contabilidade de custos; por isso, diversos métodos de custeio foram desenvolvidos com tal finalidade. De acordo com a Lei nº 6.404/76, o custo dos serviços prestados deve ser evidenciado na Demonstração do Resultado do Exercício de toda a empresa brasileira. Há diversos métodos de custeio e critérios de avaliação que podem ser utilizados para determinar o custo dos serviços. Os princípios fundamentais de contabilidade indicam o método de custeio real por absorção. Segundo o método citado, “devem ser adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos, obtidos pela contabilidade geral e pelo método por absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.505).

A legislação fiscal, por meio do Regulamento do Imposto de Renda, admite que as empresas contabilizem seus custos com a utilização do custeio real por absorção, mas estabelece que elas tenham um sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral. Conforme detalham Iudícibus et al. (2010), caso seu custo não se origine na contabilidade, a empresa deve sujeitar-se a critérios globais de avaliação, os quais, por serem arbitrários, certamente a penalizarão. Ainda que as prestadoras de serviço brasileiras estejam legalmente sujeitas à utilização do custeio real por absorção para fins de tributação e divulgação, elas podem adotar outros métodos de custeio desde que, para atenderem à legislação fiscal e à societária, façam os ajustes ao custo real por absorção. O Quadro 1 sintetiza características de três métodos de custeio possíveis de utilização:

Quadro 1 – Características gerais dos métodos de custeio

Custeio real por absorção	Todos os custos reais incorridos devem ser adicionados aos custos da produção; logo, tanto gastos diretos quanto indiretos envolvidos na produção serão considerados para a determinação do custo dos serviços prestados pela empresa.
Custeio direto (ou custeio variável)	Apenas custos variáveis serão utilizados para determinar o custo dos serviços prestados pela empresa, sendo que os custos fixos incorridos serão lançados diretamente no resultado.
ABC (custeio baseado em atividades)	Os custos indiretos serão direcionados aos serviços prestados não por centros de custos ou departamentos, e sim por atividades. Para cada atividade relevante, será identificado um fator, denominado direcionador de custo, e por ele será mensurado quanto do custo da atividade deverá ser atribuído a cada serviço. Além de considerar o custo para produzir o serviço, consideram-se para as despesas administrativas e com vendas.

Fonte: Adaptado das definições de Ludícibus et al. (2010) para os métodos de custeio

Do ponto de vista gerencial, a adoção do custeio por absorção compromete uma adequada análise da *performance* empresarial. A adoção de quaisquer dos outros métodos apresentados no quadro anterior oportuniza análises gerenciais mais consistentes para a tomada de decisões no que diz respeito ao planejamento, ao controle e à avaliação do desempenho das prestadoras de serviços.

Anthony e Govindarajan (2008) destacam que as organizações fornecedoras de produtos intangíveis diferenciam-se das empresas industriais e comerciais em aspectos como: i) ausência de estoque intermediário: os serviços não podem ser armazenados e, na maioria das vezes, os custos de curto prazo são essencialmente fixos; ii) dificuldade em controlar a qualidade: uma prestadora de serviços não pode julgar a qualidade dos seus serviços até que esses sejam entregues, especialmente por que ela depende da satisfação do cliente; iii) dependência de mão de obra: as prestadoras de serviços são altamente dependentes de mão de obra e sua expansão está vinculada à agregação de sócios e contratação de pessoal.

As prestadoras de serviços utilizam-se, de forma relativamente recente, tanto dos dados de custo do produto quanto dos outros dados da contabilidade gerencial. (HANSEN; MOWEN, 2001). Empresas do setor imobiliário, como todas as prestadoras de serviços, possuem necessidades diferentes por dados e técnicas contábeis em relação à demanda do comércio e da indústria; as técnicas de planejamento e controle devem ser cuidadosamente aplicadas às suas especificidades para encorajar a qualidade e lidar com a individualidade dos clientes. Conquanto a acumulação dos custos (reconhecimento e registro) possa ser por ordem ou por processo contínuo, as empresas imobiliárias usam a abordagem de acumulação dos custos por ordem, pois os serviços são singulares e requerem não apenas o acompanhamento do custo, mas também seu controle, dada a sua característica de processo produtivo não repetitivo.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008, p. 620, 631), as organizações de serviços profissionais [como é o caso das imobiliárias] são relativamente pequenas e atuam num único local. Essas empresas não necessitam ter um sistema de controle gerencial sofisticado; no entanto, "precisam ter um orçamento, uma comparação regular entre desempenho e orçamento e um modo de relacionar a remuneração ao desempenho". Os autores consideram ainda que "as características comportamentais das organizações profissionais não incluem a atenção aos custos".

Para Hansen e Mowen (2001), atualmente, grandes e pequenas empresas sofrem impactos da concorrência global; assim, a ênfase para se manter a vantagem competitiva reside tanto no tempo quanto na qualidade e na eficiência. Com a procura por melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará a sua demanda por informações de gestão de custos.

2.2 Gestão estratégica de custos

Enquanto a gestão estratégica preocupa-se com a escolha, a implementação e a adequação da estratégia empresarial, considerando, para tanto, o mercado, os concorrentes, as alterações ambientais, dentre outros fatores, para obter vantagem competitiva (ROCHA, 1999), a gestão estratégica de custos combina as informações de gestão estratégica - escolha estratégica empresarial - com dados de custos para sustentar tal vantagem. Utilizar dados de custos para "desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável" (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 423) descreve o objetivo da gestão estratégica de custos, que "é reduzir custos enquanto simultaneamente fortalece a posição estratégica escolhida" (COOPER; SLAGMULDER, 2003, p. 25).

Para alcançar seu objetivo, a gestão estratégica de custos baseia-se em três pilares conceituais: 1) análise da cadeia de valor; 2) análise de posicionamento estratégico; 3) análise de direcionadores de custos (SHANK, GOVINDARAJAN, 1995; HANSEN, MOWEN, 2001). O Quadro 2 sintetiza o foco e as estratégias gerais de cada análise.

Quadro 2 – Foco e estratégias gerais da gestão estratégica de custos

	FOCO	ESTRATÉGIAS GERAIS
Análise do posicionamento estratégico	Determinar que associações o cliente deve estabelecer com a marca oferecida	a) liderança em custos b) diferenciação c) focalização
Análise da cadeia de valor	Identificar e explorar atividades internas e externas para fortalecer o posicionamento estratégico.	a) ligações internas: relacionamento de atividades executadas dentro da empresa b) ligações externas: relacionamento de atividades executadas entre a empresa e fornecedores e clientes
Análise dos direcionadores de custos	Conhecer o custo e o valor de atividades organizacionais e operacionais	a) direcionadores de custos organizacionais b) direcionadores de custos operacionais

Fonte: baseado em Shank e Govindarajan (1995); Hansen e Mowen (2001)

Para que uma empresa se posicione estrategicamente, torna-se necessária a escolha de uma estratégia genérica, com uma premissa norteadora e um método de execução, com vistas a que o objetivo final do posicionamento estratégico seja alcançado: a) na estratégia de posicionamento baixo custo, a ênfase está em obter liderança no custo total; b) na estratégia de posicionamento diferenciação, a ênfase reside em oferecer produtos ou serviços únicos no mercado; c) na estratégia de posicionamento, a ênfase está em focalizar e atender muito bem determinado grupo comprador, um segmento da linha de produtos ou um mercado geográfico (PORTER (1996, 2004).

Em duas das três estratégias de posicionamento, existe uma preocupação com custos, o que corrobora a afirmação feita anteriormente da importância dos dados de custos para a condução da estratégia empresarial. Determinado o posicionamento estratégico, é necessário colocá-lo em prática, ação que ocorrerá por meio da combinação das atividades desempenhadas pela empresa: é neste momento que entra em cena a cadeia de valor. Nas palavras de Porter (1989, p.31), por meio da cadeia de valor, a empresa é desagregada “em atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação”.

Barney e Hesterly (2007, p. 70) destacam que “a cadeia de valor de uma empresa é um conjunto de atividades empresariais a que ela se dedica para desenvolver, produzir e comercializar seus produtos ou serviços”. Rocha (1999) conclui que o conceito de cadeia de valor pode ser aplicado de três maneiras: 1) ao setor, considerando que os elos da cadeia são seus vários estágios, cada empresa pode explorar um, mais de um ou parte de um estágio; 2) ao setor, considerando que cada empresa é um elo da cadeia, independentemente dos estágios em que atue; 3) a cada empresa individualmente, considerando que os elos da cadeia-empresa são suas várias atividades.

Horngren et al (2004, p. 12) defendem que “a cadeia de valor é o conjunto de funções empresariais que adicionam valor aos produtos ou serviços de uma organização”. Esse conjunto de funções empresariais, segundo os autores, é composto por: pesquisa e desenvolvimento; projeto de processo de produtos e serviços; produção; marketing; distribuição; serviços ao cliente. Embora tais funções tenham diferenciações quanto ao grau de importância para o sucesso empresarial, todas têm foco no cliente.

A cadeia de valor ultrapassa o limite da relação empresa-fornecedor e empresa-clientes diretos para considerar todos os participantes envolvidos no processo de criação do produto ou serviço; nesse sentido, devem ser considerados desde aqueles que fornecem aos fornecedores da empresa até o usuário final do que é produzido (CHING, 2006). A preocupação com a cadeia de valor remete a fatores antes considerados pouco importantes, como o desenho de produtos e processos, a satisfação do cliente, a qualidade, a confiabilidade, os preços, todos fatores essenciais para a gestão estratégica dos custos (LINS; SILVA, 2005). Explorar o relacionamento com o consumidor final, buscando conhecer as exigências do cliente e seu nível de satisfação impacta tanto nos custos quanto nos resultados empresariais. O contexto atual está orientado para o cliente de forma que contadores e gestores entendem a cadeia de valores como o conjunto de atividades necessárias para projetar, desenvolver, produzir, comercializar e entregar produtos e serviços ao cliente. O foco no cliente é o centro de um sistema de gestão de custos (HANSEN; MOWEWN, 2001).

Para a análise dos direcionadores de custos, é importante considerar que diferentes tipos de custos se comportarão de maneiras também diferentes. Segundo Horngren et al. (2004, p.36), “qualquer medida de produção que gera custos (isto é, causa o consumo de recursos onerosos) é chamada de direcionador de custos”; isso posto, uma empresa possui inúmeros direcionadores de custos ao longo de sua cadeia de valor. Shank e Govindarajan (1995) ressaltam que a interação dos direcionadores de custos para determinada ação e situação é complexa, e para se compreender o comportamento dos custos, faz-se necessário compreender essa complexa interação. Os autores classificam os direcionadores de custos em direcionadores estruturais e direcionadores operacionais. Aqueles estão relacionados com a estrutura econômica estabelecida pela empresa para desenvolver suas atividades, enquanto estes, com o desempenho da empresa e que refletem sua capacidade de utilização da própria estrutura para realizar suas atividades.

3 METODOLOGIA

De natureza quantitativa, a pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva; quanto aos procedimentos, é um levantamento (COOPER; SCHINDLER, 2003). O instrumento de coleta foi um questionário contendo questões fechadas, com variáveis intervalares, dispostas em escala likert de 5 pontos e questões nominais de múltipla escolha.

A amostra, não probabilística e por adesão, de acordo com a classificação de Cooper e Schindler (2003), é composta por vinte e oito (28) imobiliárias cadastradas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis do Estado do Paraná – Creci-PR, atuantes na cidade de Curitiba. Os dados foram tratados estatisticamente por meio do SPSS®; utilizou-se estatística descritiva, análise de cluster, e o teste não paramétrico Mann-Whitney, em função de a amostra ser pequena e esse teste não exigir suposições quanto à distribuição da variável populacional.

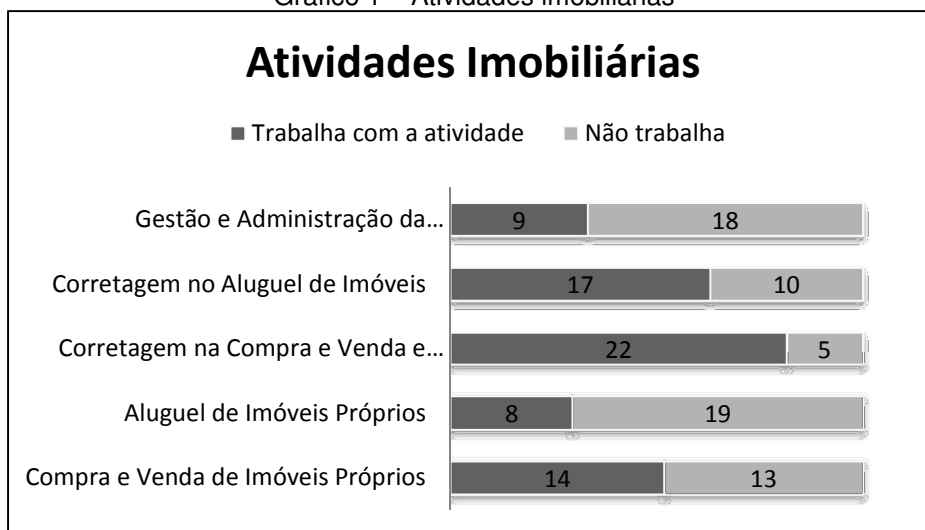
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise dos dados realizada por meio da estatística descritiva e multivariada. Procede-se primeiramente à descrição da amostra e, posteriormente, apresenta-se a análise dos dados quanto ao posicionamento estratégico, à cadeia de valor e à gestão de custos.

4.1 Descrição da amostra

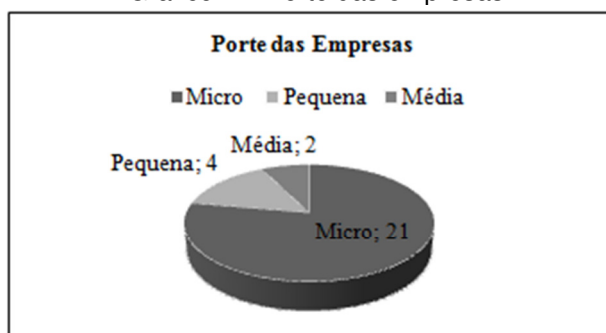
Inicialmente apresenta-se análise descritiva da amostra, por meio da qual é conhecida sua distribuição quanto à prática das atividades imobiliárias e quanto ao porte. O Gráfico 1 mostra que os serviços de compra e venda e avaliação de imóveis são os oferecidos por um maior número de empresas – 22 imobiliárias –, ao passo que o aluguel de imóveis próprios caracteriza-se como o serviço menos oferecido – 19 imobiliárias não realizam essa atividade.

Gráfico 1 – Atividades imobiliárias



Em relação ao porte, as empresas da amostra foram questionadas com base na classificação proposta pelo Sebrae: microempresa, com até 19 empregados; pequena empresa, de 20 a 99 empregados; média empresa, de 100 a 499 empregados; grande empresa, com mais de 500 empregados. O Gráfico 2 mostra que a maior parte das empresas componentes da amostra é composta por microempresas: 21 delas.

Gráfico 2 – Porte das empresas



Estabelecida a parte descritiva referente ao tipo de atividade desenvolvida e o porte das empresas, resta agora analisar aspectos relativos à gestão estratégica de custos. No questionário submetido, havia um total de 26 perguntas, referentes às práticas contábeis e gerenciais associadas a custos.

Para a avaliação geral das atividades da empresa, foi elaborado um inventário de atividades relacionado à gestão estratégica e operacional para organizações imobiliárias. Esse inventário consistiu em uma relação de ações das quais cinco envolviam gestão de custos. Cada imobiliária respondente avaliava o nível de execução de cada ação numa escala de likert de 5 pontos. Ao se avaliar os resultados, pode ser constatado que, dentre as cinco ações mais executadas, três envolviam custos, o que pode caracterizar, a princípio, uma demonstração da preocupação dessas empresas com custos.

Em contrapartida, pouco mais de 20% tem contabilidade de custos. Observou-se que as duas ações mais voltadas para custos não sinalizam para o uso de dados contábeis. O que sugere fortemente que a preocupação de custos é concretizada por ações sem respaldo de informações advindas da contabilidade. A avaliação final é de que na maioria das empresas não existe gestão estratégica de custos integrando dados contábeis com ações estratégicas.

Para entender melhor o processo e eventualmente identificar empresas que, de alguma forma, potencializem o uso, embora incipiente, de informações contábeis na sua gestão de custos, por meio da combinação das respostas dadas às vinte questões envolvendo práticas de gestão, foi feita a análise de cluster. Considerando a existência de poucos casos obtidos: 28 empresas respondentes, sendo que uma não respondeu as questões sobre atividades exercidas, porte e custeio, razão pela qual foram utilizados apenas 27 para análise, foi feito cluster hierárquico. A escolha da utilização de clusters deve-se à possibilidade oferecida pela técnica de reunir as empresas, de acordo com suas características, em grupos que possuem alta homogeneidade interna e alta heterogeneidade externa (HAIR JR et al., 2005).

Embora na formação dos grupos tenham sido levadas em conta todas as vinte variáveis envolvendo ações da empresa, é possível observar que existe no grupo 2 uma preocupação significativamente maior, envolvendo a medição de custos, conforme se verá na medição feita para a questão 8 do questionário. Esta e as demais variáveis são analisadas a seguir. Em virtude de os grupos 1 e 2 serem muito pequenos, treze e catorze casos, respectivamente, utilizou-se estatística não paramétrica. O teste Mann-Whitney foi realizado para verificar se as empresas do grupo 1 são diferentes das alocadas no grupo 2.

4.2 Posicionamento estratégico

A estratégia de atuação das empresas foi sondada por meio das respostas dadas – 5 para concordo totalmente e 1 para discordo totalmente – às afirmativas: i) A característica estratégica da minha empresa é buscar formas de oferecer aos clientes serviços que não são oferecidos por outras imobiliárias, mesmo que isso implique custos mais elevados; ii) A característica estratégica da minha empresa é cobrar pelos serviços prestados um valor menor ou igual aos ofertados por outras imobiliárias; iii) A característica estratégica da minha empresa é cobrar pelos serviços prestados um valor menor ou igual aos ofertados por outras imobiliárias.

No que se refere às estratégias de posicionamento estratégico, por meio da Tabela 1 é possível visualizar que há diferenças de médias para as estratégias de posicionamento.

Tabela 1 – Média das estratégias de posicionamento

	<i>Ward Method</i>	<i>N</i>	<i>Mean Rank</i>	<i>Sum of Ranks</i>
p1 característica estratégica diferenciação	1	13	9,85	128,00
	2	14	17,86	250,00
	Total	27		
p2 característica estratégica baixo custo	1	13	13,58	176,50
	2	14	14,39	201,50
	Total	27		
p3 característica estratégica enfoque	1	13	14,77	192,00
	2	14	13,29	186,00
	Total	27		

No entanto, o teste estatístico detectou, conforme se observa na Tabela 2, que apenas na variável estratégia de diferenciação existe diferença significativa entre as médias ($p\text{-value} = 0,006$).

Tabela 2 – Teste Mann-Whitney posicionamento estratégico

	Test Statistics^b		
	<i>p1 característica estratégica diferenciação</i>	<i>p2 característica estratégica baixo custo</i>	<i>p3 característica estratégica enfoque</i>
Mann-Whitney U	37,000	85,500	81,000
Wilcoxon W	128,000	176,500	186,000
Z	-2,768	-,277	-,526
Asymp. Sig. (2-tailed)	,006	,782	,599
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,008	,793 ^a	,650 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Ward Method

Dessa forma, quanto ao posicionamento estratégico, pode-se afirmar que as empresas do grupo 2 buscam mais fortemente a diferenciação e que a sua característica estratégica empresarial consiste em oferecer aos clientes serviços que não são oferecidos por outras imobiliárias, objetivando diferenciar mesmo que isso implique custos mais elevados.

4.3 Cadeia de valor

Quanto aos esforços para identificar e explorar atividades internas e externas, visando ao fortalecimento do posicionamento estratégico, observa-se por meio da Tabela 3, no tangente às atividades internas, que a média do grupo 2 é superior à do grupo 1, exceto na questão p5:

Tabela 3 – Identificação de elos internos

	<i>Ward Method</i>	<i>N</i>	<i>Mean Rank</i>	<i>Sum of Ranks</i>
P4 tem missão e objetivos básicos claramente definidos	1	13	12,77	166,00
	2	14	15,14	212,00
	Total	27		
P5 altera rotinas, ferramentas gerenciais e foco de trabalho em momentos de crise	1	13	14,92	194,00
	2	14	13,14	184,00
	Total	27		
P6 busca combinar atividades para reduzir custos e melhorar a qualidade dos serviços	1	13	12,96	168,50
	2	14	14,96	209,50
	Total	27		
P7 conhece todos os custos inerentes às atividades necessárias para desempenhar os serviços	1	13	12,96	168,50
	2	14	14,96	209,50
	Total	27		
P8 mensura periodicamente quanto custa para desenvolver cada atividade	1	13	9,19	119,50
	2	14	18,46	258,50
	Total	27		
P9 mensura periodicamente o custo de cada serviço prestado	1	13	10,08	131,00
	2	14	17,64	247,00
	Total	27		

O teste estatístico para tais questões identificou como significantes apenas as diferenças de médias entre as perguntas p8 e p9 – mensura periodicamente quanto custa para desenvolver cada atividade e o custo de cada serviço prestado –, as quais apresentam, respectivamente, $p\text{ value} = 0,001$ e $0,007$. Quanto às outras questões – p4 a p7 – não há diferenças significativas para entre os grupos, conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Teste Mann-Whitney Elos Internos
Test Statistics^b

	p4	p5	p6	p7	p8	p9
Mann-Whitney U	75,000	79,000	77,500	77,500	28,500	40,000
Wilcoxon W	166,000	184,000	168,500	168,500	119,500	131,000
Z	-,929	-,665	-,754	-,744	-3,359	-2,689
Asymp. Sig. (2-tailed)	,353	,506	,451	,457	,001	,007
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	458 ^a	,583 ^a	,519 ^a	,519 ^a	,002	,012 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Ward Method

No que tange aos elos externos, as empresas foram questionadas sobre sua conduta com relação a clientes, fornecedores e concorrentes. A Tabela 5 mostra o comportamento dos grupos no relacionamento com os clientes. Em todas as questões, a média do grupo 2 é superior à do grupo 1.

Tabela 5 – Relacionamento com clientes

	Ward Method	N	Mean Rank	Sum of Ranks
P10 costuma levantar informações sobre o custo de clientes	1	13	9,08	118,00
	2	14	18,57	260,00
	Total	27		
P11 busca conhecer as necessidades dos clientes	1	13	13,62	177,00
	2	14	14,36	201,00
	Total	27		
P12 tem políticas ou programas de ações bem definidos para aumentar a satisfação do cliente	1	13	10,46	136,00
	2	14	17,29	242,00
	Total	27		
P13 tem um banco de dados sobre o tipo de serviços que os clientes buscam	1	13	11,31	147,00
	2	14	16,50	231,00
	Total	27		
P14 consulta constantemente seu banco sobre os clientes para oferecer um serviço que satisfaça	1	13	9,81	127,50
	2	14	17,89	250,50
	Total	27		

Entretanto, a Tabela 6 apresenta o resultado do teste Mann-Whitney, por meio do qual se observa que, no relacionamento com os clientes, o grupo 2 é estatisticamente melhor do que o grupo 1 apenas nos seguintes pontos: costuma levantar informações sobre o custo de clientes (*p value* = 0,01), tem políticas ou programas de ações bem definidos para aumentar a satisfação do cliente (*p value* = 0,013) e consulta constantemente seu banco de dados sobre os clientes para oferecer-lhes um serviço que gere satisfação (*p value* = 0,04)

Tabela 6 - Teste Mann-Whitney para relacionamento com clientes

	p10	p11	p12	p13	p14
Mann-Whitney U	27,000	86,000	45,000	56,000	36,500
Wilcoxon W	118,000	177,000	136,000	147,000	127,500
Z	-3,331	-,319	-2,473	-1,876	-2,872
Asymp. Sig. (2-tailed)	,001	,749	,013	,061	,004
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,001 ^a	,830 ^a	,025 ^a	,094 ^a	,007 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Ward Method

A Tabela 7 apresenta a conduta das empresas em relação a fornecedores e concorrentes.

Tabela 7: Relacionamento com fornecedores e concorrentes

	Ward Method	N	Mean Rank	Sum of Ranks
P15 busca levantar informações sobre o custo de fornecedores	1	13	13,62	177,00
	2	14	14,36	201,00
	Total	27		
P16 busca conhecer as ações dos fornecedores	1	13	11,58	150,50
	2	14	16,25	227,50
	Total	27		
P17 busca conhecer as ações dos concorrentes	1	13	12,62	164,00
	2	14	15,29	214,00
	Total	27		
P18 ao conhecer uma atividade ou técnica utilizada pelo concorrente, passa a usá-la	1	13	15,50	201,50
	2	14	12,61	176,50
	Total	27		
P19 ao conhecer uma atividade ou técnica utilizada pelo concorrente, aprimora-a e passa a usá-la	1	13	13,69	178,00
	2	14	14,29	200,00
	Total	27		

Embora existam médias diferentes entre os grupos 1 e 2, conforme visualizado na Tabela 7, segundo a Tabela 8, é possível observar que as referidas médias não são significantes estatisticamente, já que todas apresentam *p value* maior que 0,05. Dessa forma, é possível afirmar que, no tocante à conduta para com fornecedores e concorrentes, os grupos não apresentam comportamento diferente.

Tabela 8: Teste Mann-Whitney fornecedores e concorrentes

	Test Statistic ^b				
	p15	p16	p17	p18	p19
Mann-Whitney U	86,000	59,500	73,000	71,500	87,000
Wilcoxon W	177,000	150,500	164,000	176,500	178,000
Z	-,276	-1,731	-,975	-1,029	-,215
Asymp. Sig. (2-tailed)	,782	,084	,330	,303	,830
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,830 ^a	,128 ^a	,402 ^a	,350 ^a	,867 ^a

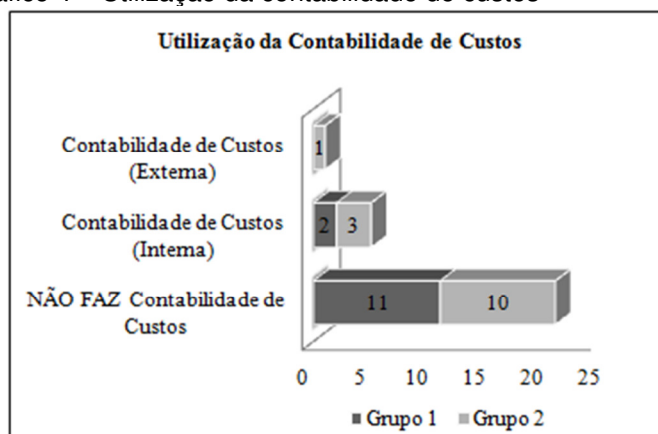
a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Ward Method

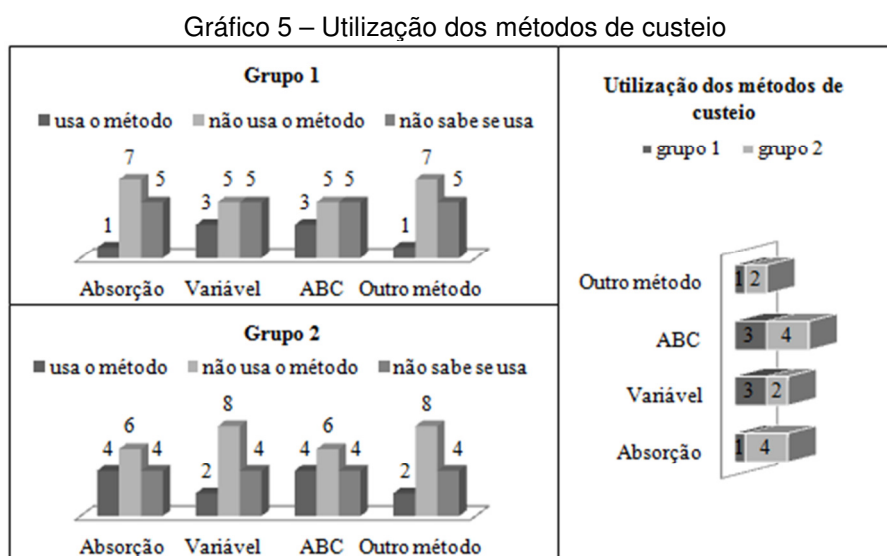
4.4 Gestão de Custos

Quanto ao gerenciamento dos custos, foi questionado se as empresas adotam contabilidade de custos e que métodos de custeio utilizam para obter o custo dos serviços. O Gráfico 4 mostra que apenas seis empresas componentes da amostra utilizam uma contabilidade de custos; destas, em cinco, a contabilidade de custos é interna e em uma, é externa – feita por escritório de contabilidade.

Gráfico 4 – Utilização da contabilidade de custos



Questionadas quanto ao método de custeio utilizado para levantar os custos dos serviços, as empresas dispunham no questionário de uma sucinta definição das características dos métodos: absorção, variável e baseado em atividades (ABC). O Gráfico 5 ilustra a participação das respostas recebidas em cada tópico abordado.



Considerando os grupos 1 e 2, o método ABC aparece como o mais utilizado – sete empresas – e os métodos por absorção e variável como os menos utilizados – cinco empresas cada um. É possível observar que cinco empresas do grupo 1 e quatro empresas do grupo 2 não souberam responder se utilizam tais métodos. Ressalte-se possível inconsistência na resposta das empresas pois, de acordo com o Gráfico 4, das empresas pesquisadas, vinte e uma declararam não fazer uso da contabilidade de custos. De que forma, então, poderiam aplicar corretamente os métodos de custeio?

A Tabela 9 apresenta as médias dos grupos 1 e 2 sobre o conhecimento do custo e o valor das atividades organizacionais e operacionais. Em todas as questões, a média apresentada pelo grupo 2 é superior à do grupo 1.

Tabela 9 – Custos organizacionais e operacionais

	<i>Ward Method</i>	<i>N</i>	<i>Mean Rank</i>	<i>Sum of Ranks</i>
P22 efetua planejamento periódico (orçamento, estratégico) e acompanha periodicamente os resultados	1	13	10,54	137,00
	2	14	17,21	241,00
	Total	27		
P23 contabilidade de custos ou área afim oferece informações detalhadas sobre custos dos serviços	1	13	9,19	119,50
	2	14	18,46	258,60
	Total	27		
P24 ao planejar novo serviço efetua orçamento detalhado dos custos	1	13	9,88	128,50
	2	14	17,82	249,50
	Total	27		
P25 acompanha todos os custos dos serviços ao longo da execução	1	13	11,69	152,00
	2	14	16,14	226,00
	Total	27		
P26 usa informações da contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle dos serviços	1	13	10,50	136,50
	2	14	17,25	241,50
	Total	27		

O teste estatístico permite visualizar, conforme a Tabela 10, que o grupo 2 é superior estatisticamente ao grupo 1 nos seguintes pontos: efetua planejamento periódico (orçamento, estratégico) e acompanha periodicamente os resultados (real e orçado) – *p value* = 0,019. A contabilidade de custos ou área afim oferece informações detalhadas a respeito dos custos dos serviços – *p value* = 0,001; ao planejar novo serviço, efetua-se orçamento detalhado dos custos – *p value* = 0,004; utiliza as informações da contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle dos serviços – *p value* = 0,021.

Tabela 10 – Teste Mann-Whitney para custos organizacionais e operacionais

	Test Statistics ^b				
	p22	p23	p24	p25	p26
Mann-Whitney U	46,000	28,500	37,500	61,000	45,500
Wilcoxon W	137,000	119,500	128,500	152,000	136,500
Z	-2,337	-3,217	-2,876	-1,645	-2,300
Asymp. Sig. (2-tailed)	,019	,001	,004	,100	,021
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,029 ^a	,002 ^a	,008 ^a	,155 ^a	,025 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Ward Method

O teste mostrou que apenas em relação ao acompanhamento de todos os custos dos serviços ao longo da execução não existe diferença significativa entre as médias dos grupos, o que permite afirmar que se comportam da mesma forma nessa questão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa norteou-se pela questão “De que forma as empresas que exercem atividade imobiliária utilizam as informações de custos associadas às de gestão estratégica para prestar seus serviços?”. A análise da amostra evidenciou que pouco mais de 20% tem contabilidade de custos, e que as ações mais voltadas para custos não sinalizavam para o uso de dados contábeis. Tal constatação sugere fortemente que a preocupação de custos é concretizada por ações sem respaldo de informações provenientes da contabilidade; logo, na maioria das empresas, não existe integração entre dados contábeis e ações estratégicas. Embora os resultados não possam ser generalizados, face ao tamanho da amostra, o que se constitui numa limitação da pesquisa, tal constatação coaduna com Anthony e Govindarajan (2008), os quais alertam para o fato de que a falta de atenção aos custos faz parte do comportamento de prestadoras de serviços profissionais.

Buscando identificar empresas que, de alguma forma, potencializem o uso, ainda que incipiente, de informações contábeis na sua gestão de custos, a amostra foi dividida em dois grupos, seguindo a técnica de cluster, que preservou características homogêneas internas. Verificou-se que as empresas do grupo 2, na intenção de criar valor para o cliente e garantir vantagem competitiva, buscam mais fortemente a diferenciação como estratégia de posicionamento.

Para fortalecer o posicionamento estratégico, identificando e explorando elos internos e externos, o grupo 2 destaca-se em relação ao grupo 1 ao mensurar o custo de cada atividade e de cada serviço prestado, ao levantar informações sobre o custo de seus clientes, ao ter um plano de ação definido para aumentar sua satisfação e ao consultar constantemente seu banco de dados, buscando informações para oferecer um serviço que gere satisfação.

Quanto ao conhecimento e ao gerenciamento dos custos dos serviços e atividades, o grupo 2 é superior ao grupo 1 no planejamento orçamentário e estratégico, no acompanhamento dos resultados, por dispor de informações detalhadas em relação aos custos dos serviços e utilizar as informações de custos para planejamento, gestão e controle dos serviços.

Os dados permitiram verificar que, embora de forma heterogênea, as imobiliárias utilizam informações de custos e gestão estratégica para realizar suas atividades e que, em especial, as empresas mais fortemente posicionadas em estratégias de diferenciação dão maior importância a algumas questões que podem gerar vantagem competitiva nesse mercado.

Constatou-se que a contabilidade de custos não é utilizada pela maioria das empresas e algumas nem sequer sabem se utilizam ou não determinados métodos de custeio consagrados pela contabilidade, o que sugere um desconhecimento das ferramentas adequadas para o levantamento dos custos reais da empresa. Somado a isso, observa-se que, mesmo sem utilizar dos métodos conforme preconizados pela contabilidade, as empresas buscam nas informações de custos, elaboradas segundo critérios internos, respaldo para a tomada de decisões. Uma questão que se levanta é: qual o grau de eficiência da gestão estratégica de custos como ferramenta gerencial para o desempenho no setor? Estudos complementares e mais aprofundados poderão esclarecer pontos não elucidados aqui.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N. GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. Mc Graw Hill, 2008.
- BARCELOS, Enio Marcos Babireski; ROSA, Mariana Pegoraro. O uso de estratégias para a busca de vantagem competitiva em organizações de pequeno porte: um estudo de caso. **Conhecimento Interativo**, São José dos Pinhais, PR, v. 4, n. 1, p. 06-23, jan./jun. 2008.
- BARNEY, J.B.; HESTERLY, W.S. **Administração Estratégica e Vantagem Competitiva**. Trad. Monica Rosemberg. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2006.
- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2003.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Strategic cost management: Expanding scope and boundaries*. **Cost Management**. p. 23-30, 01-02/2003.
- CRUZ, Marcio José Vargas da et al. **Uma análise do impacto da composição ocupacional sobre o crescimento da economia brasileira**. Disponível em:< <http://www.ipea.gov.br/default.jsp>>. Acesso em: 08/04/2008.
- HAIR JR, Joseph F. et al. **Análise Multivariada de Dados**. Trad. Adonai Schlup Sant'Anna e Anselmo Chaves Neto. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.
- HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- LINS, L.; SILVA, R.N.S. **Gestão Empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática**. São Paulo: thompson Learning, 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.
- PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Trad. Elisabeth Maria de Pinho Braga. 2.ed. Rio de Janeiro; Elsevier, 2004.
- _____. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Trad. Elisabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.