

Método de avaliação da gestão de custos das indústrias brasileiras na corrida pela competitividade

Maria Jayne Silva Rocha (UFC) - mariajaynesr@gmail.com

Maxweel Veras Rodrigues (UFC) - maxweelveras@gmail.com

Resumo:

O aumento da competitividade em consequência da quebra das barreiras comerciais, aumento do número de concorrentes e crises econômicas, faz as empresas se preocuparem mais e mais trilhar caminhos da excelência em termos de preço, qualidade e confiabilidade de seus produtos. A indústria brasileira sentiu e sente de perto as ameaças e oportunidades trazidas pela turbulência dos mercados em que atuam. Paralelamente, a Contabilidade Gerencial ou de Custos, tanto enquanto ramo do conhecimento, como enquanto provedor de informações tempestivas, confiáveis e úteis à tomada de decisões, se aprimorou nas últimas décadas. Entretanto, esse aprimoramento não foi acompanhado por boa parte das empresas industriais. Na convicção de que um bom sistema de gestão de custos pode ser uma verdadeira vantagem competitiva para as indústrias, é que este trabalho tem como objetivo propor um método de avaliação do Sistema de Gestão de Custos para as indústrias brasileiras. Espera-se contribuir para a identificação de pontos a serem melhorados nas indústrias referentes à gestão de custos. Igualmente contribuir para a áreas de metodologia de ensino e pesquisa em custos, assim como para evidenciar a gestão de custo como ferramenta de melhoria no quadro competitivo e econômico da indústria nacional.

Palavras-chave: *Competitividade. Gestão de custos. Método de avaliação. Indústrias.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Método de avaliação da gestão de custos das indústrias brasileiras na corrida pela competitividade

Resumo

O aumento da competitividade em consequência da quebra das barreiras comerciais, aumento do número de concorrentes e crises econômicas, faz as empresas se preocuparem mais e mais trilhar caminhos da excelência em termos de preço, qualidade e confiabilidade de seus produtos. A indústria brasileira sentiu e sente de perto as ameaças e oportunidades trazidas pela turbulência dos mercados em que atuam. Paralelamente, a Contabilidade Gerencial ou de Custos, tanto enquanto ramo do conhecimento, como enquanto provedor de informações tempestivas, confiáveis e úteis à tomada de decisões, se aprimorou nas últimas décadas. Entretanto, esse aprimoramento não foi acompanhado por boa parte das empresas industriais. Na convicção de que um bom sistema de gestão de custos pode ser uma verdadeira vantagem competitiva para as indústrias, é que este trabalho tem como objetivo propor um método de avaliação do Sistema de Gestão de Custos para as indústrias brasileiras. Espera-se contribuir para a identificação de pontos a serem melhorados nas indústrias referentes à gestão de custos. Igualmente contribuir para a áreas de metodologia de ensino e pesquisa em custos, assim como para evidenciar a gestão de custo como ferramenta de melhoria no quadro competitivo e econômico da indústria nacional.

Palavras-chave: Competitividade. Gestão de custos. Método de avaliação. Indústrias.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

1. Introdução

Em uma época de crises econômicas e grande concorrência de mercado, ser competitivo é uma questão de sobrevivência, e depende de decisões cujo caráter seja cada vez menos subjetivo, baseadas em informações completas e confiáveis. A competitividade não está mais associada somente às máquinas e à produção em escala, mas também ao domínio da informação. E no mundo das informações, principalmente as relativas ao cotidiano das empresas, muitas coisas mudaram nas duas últimas décadas.

Novas metodologias de apuração, análise e controle de custos e resultados foram introduzidas na linguagem de finanças. Novos Conceitos têm substituído alguns dos tradicionais existentes nos sistemas de informações contábeis gerenciais, que são a base para a tomada de decisão em empresas de todo o mundo. Três gerações da contabilidade de custos surgiram representadas como: Gestão Estratégica de Custos, Teoria das Restrições – TOC e Sistema de Gestão Econômica – GECON.

Todavia, importantes ferramentas úteis à tomada de decisão têm sido negligenciadas por administradores de inúmeras instituições, como é o caso da Contabilidade Gerencial. É comum a utilização de informações obsoletas em relação às mudanças acima relatadas ou, na melhor das hipóteses, carentes de maior nível de detalhes proporcionado pelos conceitos que os estudiosos da área desenvolveram, conceitos estes que têm revolucionado o mundo dos custos e a maneira de vislumbrar os efeitos das decisões tomadas no desempenho das entidades econômicas.

Analisando em nível estadual, se é levado a pensar: quem faz uso da informação contábil gerencial nas indústrias cearenses? Que tipo de decisões é apoiado por essas informações e qual a metodologia e os recursos utilizados para fornecê-las? A indústria

cearense acompanha o desenvolvimento mundial que se deflagrou em termos de sistemas de informação de apoio à decisão? Quais as ferramentas de gestão e redução de custos empregados estrategicamente nessas empresas? Seus administradores conhecem ou sentem necessidade das novidades em termos de novas ferramentas e técnicas de análises de custos e resultados necessárias à tomada de decisões?

A problemática motivadora desse estudo foi que, apesar da alta necessidade de as indústrias serem mais competitivas e produtivas, grande parte da indústria cearense ainda não utiliza, quantitativa e qualitativamente, os conceitos da Contabilidade Gerencial. Essa é uma tendência observada por profissionais que atuam na área. Diante desse problema, o objetivo desse estudo é propor um modelo de avaliação das indústrias cearenses, de pequeno, médio e grande porte, quanto aos seus sistemas de gestão de custos.

Esse estudo revela sua importância ao sugerir um método de avaliação das indústrias cearense, que se baseia em vários conceitos da contabilidade gerencial, de modo a contribuir com projetos futuros que visem encontrar possibilidades de melhorias dentro das indústrias cearenses, que poderão ser motivados com a finalidade de melhorar o quadro competitivo e econômico da indústria cearense.

2. A competitividade no cenário econômico atual

A competitividade sempre esteve presente na história da economia mundial. Todavia, o processo de universalização dos mercados e a crescente conscientização das entidades econômicas para a necessidade de cumprir suas funções de maneira eficiente, fez surgir o que se chama hoje de “Filosofia Excelência Empresarial”.

Segundo Nakagawa (1991), essa busca pela excelência, consiste no cuidado crescente com a qualidade dos processos e dos produtos; na redução dos níveis de inventário e na melhoria das políticas de recursos humanos, fazendo com que o enfoque na produção tenha voltado a prevalecer nas estratégias empresariais.

Para atingir essa posição, as habilidades dos gerentes em perceber suas empresas como sistemas dinâmicos, em que todos os componentes funcionais interagem, influenciando o desempenho total, em termos de custos, qualidade, serviços e diferenciação. Paralelamente, desenvolveram-se também modelos de simulação qualitativa e quantitativa, para avaliar o risco e o retorno envolvidos nas decisões de investimentos. Essa engenharia de sistemas, uma abordagem racional visando melhor desempenho organizacional, permitiu a melhoria de alguns aspectos: melhor desempenho de produtos; melhor sensibilidade para o mercado; melhor desempenho do processo; melhor gestão estratégica; e melhor gestão operacional.

Há dois enfoques distintos sob os quais se pode analisar a competitividade, embora os dois se relacionem: o microeconômico e o macroeconômico. O primeiro consideraria a competitividade em termos de fatores internos da empresa; o segundo, em termos de características gerais do ramo industrial e das externalidades que o influenciam.

Os fatores internos à empresa são os que estão sob a esfera de decisão e, por meio deles, procura diferenciar-se de seus competidores. Incluem-se aí os estoques de recursos acumulados na empresa, as vantagens competitivas que possui e a capacidade de ampliá-los. Já os relacionados à indústria são os que, mesmo não sendo inteiramente controlados pela empresa, estão parcialmente sob sua área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que enfrentam diretamente, destacando: as economias de escala; o processo produtivo; a concentração; as relações com fornecedores/usuários; as características de mercado, entre outros.

A vinculação da competitividade à expressão “vantagem competitiva” é muito comum entre vários autores, tais como Porter (1990), quando declara que “a base fundamental do desempenho acima da média a longo prazo é a vantagem competitiva sustentável”.

Assim, pode-se entender uma vantagem competitiva como um fator que permite à organização, de maneira permanente, estar à frente de seus concorrentes, seja este fator extrínseco à empresa, como sua localização ou mesmo sua influência nos círculos governamentais; seja intrínseco, a exemplo da qualidade de seus produtos, do pioneirismo tecnológico, etc.

Na visão de Porter (1990) as estratégias a serem seguidas pelas empresas devem sustentar-se em como elas podem obter e/ou manter uma ou mais vantagens que lhe permitam manter-se à frente dos concorrentes de maneira permanente - a chamada “vantagem competitiva”.

Por sua vez, as vantagens competitivas só existem se a empresa gera para o seu cliente alguma espécie de valor necessariamente percebido e reconhecido por ele. O caminho para gerar tal valor se decompõe em duas vertentes principais: geração pelo menor custo do produto ou serviço ofertado ou geração pela utilidade diferenciada aos olhos do cliente. Segundo ele:

A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor de uma empresa que consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa. O valor é aquilo que os compradores estão dispostos a pagar e o valor superior provém da oferta de preços mais baixos do que os da concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto (PORTER, 1990, p. 07).

A estratégia do menor custo consiste em oferecer produtos com as mesmas características dos seus concorrentes, com “vantagem financeira” para o comprador. A estratégia da diferenciação consiste em ofertar alguma coisa singular e valiosa para os compradores, além de simplesmente oferecer em preço baixo. Desta forma, a diferenciação permite que a empresa peça um preço-prêmio, venda em maior volume ou obtenha benefícios equivalentes, como uma maior lealdade do comprador, ou seja, recompensas resultantes em maior volume de receitas. Em ambos os tipos de estratégia, os gestores necessitam de informações úteis, tempestivas e confiáveis acerca do custo gerado pelas operações de produção e de suporte existentes na instituição.

1. Contabilidade Gerencial e sua importância para o desempenho das empresas

3.1 Caracterização da contabilidade gerencial no contexto científico

Vários são os conceitos dos autores sobre Contabilidade Gerencial. Todavia, optou-se pela definição da Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, relatado por Padoveze:

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos. (PADOVEZE, 1997, p. 25)

A Contabilidade, em grande parte dos livros didáticos, tem sido conceituada como:

A ciência que estuda e pratica as funções de registro e controle dos fatos que alteram o patrimônio, com vistas à mensuração dos resultados e da situação econômico-financeira das entidades, prestando informações úteis à tomada de decisões de usuários internos e externos. (MARTINS, 1996, p.26)

Conforme ao usuário a quem se destina e o tipo de informação desejada, a Ciência Contábil, inclusive no tocante ao seu ramo de aplicação às entidades industriais, divide-se em dois segmentos:

- **Contabilidade Financeira** - que dá ênfase aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e representa a primeira geração, em que se firmou como ciência, com métodos, técnicas e normas próprias, cujas informações são utilizadas principalmente pelos usuários externos, em larga escala, até os dias de hoje;
- **Contabilidade Gerencial** - cujo foco é municiar os usuários internos com informações e instrumentos de análise e controle necessários ao processo decisório, com uma visão desvinculada dos princípios; normas e convenções contábeis, e representa o ponto central deste trabalho, juntamente com as novas ferramentas de administração da produção, que serão abordadas oportunamente.

Para que haja Contabilidade Gerencial, é necessário que haja um Sistema de Informação Contábil. Na estrutura administrativa das entidades preocupadas com a excelência das informações tem se firmado a Controladoria como órgão administrativo, responsável, dentre outras funções, pelos sistemas de informação contábil gerenciais. Por isso, ressaltam-se algumas definições:

- **Sistema Gerencial** - "é um conjunto integrado princípios, conceitos, crenças e valores; processos gerenciais; conceitos e critérios de mensuração e avaliação de desempenhos; processos operacionais; organização formal e sistema de informações". (LASETER, 2000, p 73),
- **Sistema de Informações** - "Conjunto de atividades, tecnologia, equipamentos, processos, procedimentos e métodos destinados a obter, processar e produzir informações" (LASETER, 2000, p 38),
- **Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)** - "É o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados" (OLIVEIRA - 1993, p.39). O SIG tem influência nos três níveis administrativos das entidades: estratégico, tático e operacional.
- **Informação Contábil Gerencial** - "Dados financeiros e operacionais sobre processos, atividades, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes das empresas, úteis à tomada de decisão".(ATKINSON:2000,36).

Unindo os esclarecimentos acima, Padoveze (1997, p.33) conclui que a Contabilidade Gerencial, sob o ponto de vista organizacional, só existe se houver um sistema de informação contábil voltado à tomada de decisões, ou seja, um Sistema de Informação Contábil Gerencial (SICG).

O acompanhamento e controle dos resultados das áreas das empresas e dos desempenhos dos responsáveis por essas áreas é vital para garantir que a empresa garanta o que foi planejado. Com um sistema de avaliação de resultados e desempenhos, devidamente integrados aos sistemas de padrões e orçamentários, pode-se identificar a contribuição dada por cada transação, produto, serviço e área da empresa para a formação do seu resultado. Assim, corrigem-se os pontos de ineficiência e observa-se os pontos eficientes.

3.2 Temas da Contabilidade de Custos Moderna

Existem, basicamente, três correntes teóricas que compõem o universo da Contabilidade de Custos em sua versão moderna: a Gestão Estratégica de Custos, a Contabilidade de Resultados e o Sistema de Informação de Gestão Econômica. Além dessas correntes, há também um conjunto de temas denominado Técnicas e Conceitos Adicionais e Emergentes, cujo grau de maturidade no meio acadêmico e empresarial ainda é baixo.

3.2.1 A Gestão Estratégica de Custos

A Gestão Estratégica de Custos contesta a visão de custeamento dos produtos tendo em vista apenas usuários internos, ou usuários externos. O conceito predominante é o da cadeia de valores, em que o custo dos produtos é influenciado também pelo relacionamento da empresa com seus credores e fornecedores. Por meio da compreensão desse conceito, segundo os defensores dessa corrente, a gestão de custos pode se transformar em vantagem competitiva sustentável, com reflexo na longevidade das empresas. O ABC - *Activity Based Cost*, ou Custeio Baseado em Atividades, juntamente com o ABM - *Activity Based Management*, ou Gestão Baseada em Atividades, são duas das principais ferramentas empregadas.

3.2.1.1 O ABC (Activity Based Costing) ou Custeio Baseado em Atividades

De acordo com KAPLAN e COOPER (1998), as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes;
- Oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Os sistemas de custeio baseados na atividade surgiram para suprir tais necessidades de informações mais precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades processos e, depois, a produtos, serviços e clientes, proporcionando aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

3.2.1.2 A ABM-Activity Based Management ou Gestão Baseada em Atividades

Segundo KAPLAN e COOPER (1998,12), as empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados para:

- Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- Sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade eficácia e rapidez;
- Auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
- Orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos;
- Escolher fornecedores;
- Negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;

- Estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e públicos-alvo.

Tais empresas, contudo, não estariam obtendo vantagens competitivas a partir de sistemas de custeio aprimorados, simplesmente porque isto não é suficiente. É preciso que a empresa atinja seus objetivos com menos recursos. É aí que entra a figura do ABM, cujas aplicações fundamentais - ABM Operacional e ABM Estratégico - permitem que se obtenha os mesmos resultados com um custo total menor. Enquanto os modelos ABC oferecem aos gerentes um mapa econômico mais preciso das atividades e gastos organizacionais, o ABM trata de como os gerentes podem tirar proveito dessas informações. O gerenciamento baseado na atividade refere-se a toda medida que pode ser tomada com base em informações sobre custeio baseado em atividade.

3.2.2A Contabilidade de Resultados

Este é o nome dado à aplicação da Teoria das Restrições (*TOC- Theory of Constraints*) na Contabilidade Gerencial. Essa teoria constitui-se um conjunto de princípios administrativos construídos a partir de um software de administração da produção denominado OPT (*Optimized Production Technology*) ou seja, Tecnologia da Produção Otimizada.

A Teoria das Restrições foi desenvolvida nos Estados Unidos da América por Eliav M. Goldratt, físico formado em Israel. A palavra-chave desta teoria é "restrição" ou "gargalo", definida como qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema. As restrições podem ser de recurso e de política.

Baseado no conceito de restrição e de que a verdadeira meta de uma empresa é "ganhar dinheiro", Goldratt propõe medidas globais de medição de desempenho, estabelece princípios, conceitos e procedimentos para a otimização da produção e formula um modelo de tomada de decisões para que a empresa atinja sua meta (GUERREIRO,1996).

3.2.2.1 Conceitos e Princípios da TOC

O objetivo da Teoria das restrições é o foco no aumento para eliminação das restrições e pela redução do inventário e das despesas operacionais. Goldratt e Cox (1995) definem cinco passos de focalização da teoria das restrições: identifique a(s) restrição(s) do sistema; decida como explorar a(s) restrição(s) do sistema; subordine qualquer coisa à decisão do passo 2; levante a(s) restrição(s) do sistema; se, nos passos anteriores, uma restrição foi quebrada, volte ao passo 1.

De acordo com Guerreiro (1996), os princípios para otimização da produção na visão da TOC são:

- Balancear o fluxo e não a capacidade;
- Nível de utilização de um recurso não gargalo não é determinado por seu próprio potencial e sim por um recurso gargalo;
- A utilização e a ativação de um recurso não são sinônimos;

- Uma hora perdida no gargalo é uma hora perdida no sistema inteiro;
- Uma hora economizada onde não é gargalo é apenas uma ilusão;
- Os gargalos governam o ganho e o inventário;
- Lote de transferência não pode e muitas vezes não deve ser igual ao lote de processamento;
- O lote de processo deve ser variável e não fixo;
- Os programas devem ser estabelecidos considerando todas as restrições simultaneamente.

Em suma, enquanto a produção nos recursos com restrições deve ser maximizada, a produção dos não gargalos deve ser administrada de forma diferente. Uma vez que eles possuem excesso de capacidade não devem produzir constantemente, pois isso iria aumentar os inventários. E em concordância com as técnicas do just-in-time (JIT), Goldratt e Cox (1992) pregam a redução do estoque e a produção somente quando for necessária. No que tange à questão do estoque que o JIT procura reduzir a zero, a TOC defende o estoque amortecedor para proteger o equipamento em que existem gargalos.

3.2.3 O Sistema de Gestão Econômica – GECON

O precursor do sistema, Prof. Armando Catelli (1999), o conceitua como abaixo transcrito:

O modelo GECON estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. Com base nesse entendimento, o modelo orienta uma sequência de etapas do processo de Gestão Empresarial e materializa os diversos impactos dos subsistemas empresariais no sistema de informações gerenciais com soluções em processamento de dados. (CATELI, 1999, p.31)

Segundo GUERREIRO (1996), O GECON compreende a integração dos seguintes elementos: modelo de decisão, modelo de informação, modelo de identificação e acumulação e modelo de comunicação.

3. Metodologia

O método proposto trata-se de uma pesquisa descritiva, quanto aos seus objetivos e do tipo de levantamento, quanto aos procedimentos técnicos utilizados para a coleta de dados. A

população da pesquisa é formada pelas indústrias do Estado do Ceará, de pequeno, médio e grande porte, e amostra será composta por todas que estiverem catalogadas no guia industrial do Ceará. A classificação do instrumento de coleta de dados é o de entrevista estruturada não dosferença. Estruturada porque as perguntas e as repostas já estão completamente determinadas; e não disfarçadas pelo seu grau de transparência, pois permite ao respondente saber sobre o propósito e os temas da pesquisa. O levantamento de campo sugere-se ser feito de modo eletrônico, para os contatos eletrônicos das indústrias cearenses contidas no guia industrial do Ceará. A estrutura do roteiro de entrevista (em anexo) está dividido em quatro blocos de questões com diferentes finalidades, discriminados conforme segue:

- O primeiro bloco visa identificar as características básicas da empresa, segmento da indústria, porte, número de funcionários, entre outras;
- O segundo bloco está relacionada com o conhecimento de onde e quando a empresa faz uso da informação gerencial de custos, ou seja, que tipo de decisões específicas essa informação apoia, quais os níveis administrativos a utilizam e com que frequência e o grau de importância dado à informação gerencial pelos tomadores de decisão;
- A terceira parte da entrevista representa o ponto central de todo o projeto e talvez seja a que mais se aproxima de responder ao problema apresentado no começo. Diferente da segunda parte, que foca na definição da importância dada às informações relativas à gestão de custos pelas empresas pesquisadas, esta preocupa-se com a identificação dos recursos de que dispõem essas empresas para gerar informações sobre custos e resultados e gerir processos de produção e administrativos;
- A quarta e última parte visa investigar se as empresas pesquisadas, do ponto de vista dos gestores entrevistados, percebem deficiências e reconhecem a necessidade de informações adicionais às disponíveis e de melhorias em seus sistemas de custos. Outro objetivo dessa seção é retratar a postura ou visão que esses gestores têm em relação ao não emprego das modernas ferramentas de gestão de custos nas organizações.

A metodologia a ser utilizada na análise dos dados será formada de ferramentas estatísticas como: média, variância, desvio-padrão, retas de regressão e correlação entre outras a serem estudadas de acordo com a necessidade de estudos dos resultados. Gráficos para cada uma das perguntas a serem divididos da seguinte forma:

- Gráfico geral - gráfico para cada questão do relatório com os resultados de toda a indústrias participantes da pesquisa;
- Gráfico por porte - gráfico para cada questão do relatório com os resultados de toda a indústrias participantes da pesquisa de acordo com o seu porte;
- Gráfico por setor - gráfico para cada questão do relatório com os resultados de toda a indústrias participantes da pesquisa de cada setor.

A partir das respostas do roteiro de avaliação, que serão transformados em dados estatísticos para análise dos Sistemas de Gestão de Custos das indústrias cearenses, será possível analisar os pontos fracos e fortes em relação à Gestão de Custos das indústrias cearenses como um todo, e segmentadas por porte e por setor.

4. Resultados e Discussão

O principal resultado deste estudo é o método de avaliação da gestão de custos das indústrias. Ele se divide em duas principais partes: questionário de avaliação da gestão de custos, e o método de avaliação das respostas do questionário. O roteiro de entrevista da pesquisa (anexo A) foi elaborado de forma a ter algum instrumento capaz de avaliar a gestão de custos das indústrias de acordo com teorias consolidadas acadêmica e empresarialmente na área. Teorias estas abordadas neste estudo. Por sua vez, o método de avaliação das respostas do questionário trazem uma forma de transformar as informações coletadas no questionário em dados quantitativos que possibilitarão um diagnóstico mais objetivo da gestão de custos das indústrias pesquisadas.

Esse método de avaliação possibilitará a obtenção de dados reais que permitam um estudo de análise e discussão melhor fundamentado acerca do perfil das indústrias no tocante a gestão de custos. Os dados possibilitarão a detecção dos pontos fortes e fracos das indústrias na área de custos, o que propiciará um melhor estudo de oportunidades de melhoria e inovação para essas indústrias na acirrada disputa mercadológica por melhores vantagens competitivas.

5. Conclusão

O estudo relatou a importância que o sistema de gestão de custos exerce no alcance de vantagens competitivas no cenário industrial brasileiro, que carece de crescimento da atividade industrial, o que requer das indústrias brasileiras maior competitividade e produtividade. No entanto, embora haja a importância de um bom sistema de gestão de custos para a melhoria da competitividade das indústrias, muitos de seus gestores negligenciam ou desconhecem conceitos e ferramentas básicas da gestão de custos consolidadas acadêmica e empresarialmente. A fim de conhecer o perfil do sistema de gestão de custos das indústrias brasileiras foi que esse trabalho apresentou, como principal objetivo e resultado, um método de avaliação da gestão de custos para elas. Conscientes da importância de uma análise objetiva, fundamentada em dados, para nortear medidas que possam melhorar o quadro interno e externo em relação à gestão de custos e competitividade das indústrias brasileiras.

Com esse trabalho espera-se contribuir para a área de metodologias de ensino e pesquisa em custos, de forma a possibilitar o diagnóstico da gestão de custos das indústrias, e assim propor futuramente metodologias para a disseminação adequada e necessárias de conceitos e ferramentas importantes de custos. Espera-se também ressaltar a importância do bom sistema de gestão de custos no desempenho das indústrias diante do mercado econômico regional, nacional e mundial cada vez mais competitivo.

Ademais, sugere-se para trabalhos futuros a aplicação desse método por instituição de ensino e pesquisa a cada estado do Brasil, de forma a obter um panorama regional e nacional do perfil de gestão de custos das indústrias brasileiras. A partir deste panorama, traçar estratégias que culminem com uso de boas práticas de gestão de custos por parte das indústrias, o que poderá possibilitar uma melhoria no quadro econômico e competitivo na indústria nacional.

Referências

ATINKINSON, Anthony A. et AL. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

GOLDRATT, Eliyahu M; COX, Jeff. **A meta: um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo: Ed. Educator, 1995.

GUERREIRO, Reinald. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1996.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LASETER, Timothy et al. **A gestão de Custos na nova economia**. Revista HSM Management, nº 19, mar-abr, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5º Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, Maria Helena. **Principais matérias-primas utilizadas na indústria têxtil**. BNDES Setorial, nº 5, mar 1997.

PADOVEZE, Clóvis L; **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1990.

Anexo A

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS PARA INDÚSTRIAS

PARTE I – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

- Ramo _____
 Porte _____

NATUREZA DO CAPITAL

- Nacional Estrangeiro Misto

TIPO DE SOCIEDADE

- Sociedade por cota de responsabilidade limitada
 Sociedade por ações com capital aberto
 Sociedade por ações com capital fechado

NÚMERO DE FUNCIONÁRIO: _____

NÚMERO DE UNIDADES PRODUTIVAS DO GRUPO: _____

QUAL A POSIÇÃO HIERÁRQUICA DO RESPONDENTE DO QUESTIONÁRIO?

- Diretor Gerência Superior ou Equivalente
 Gerência intermediária ou Equivalente Staff
 Outra _____

PARTE II – INTEGRAÇÃO DO PROCESSO DECISÓRIO COM O SICG

1. Quais as áreas ou setores da empresa que utilizam a informação contábil? (Descrever finalidade ao lado)

- Recursos Humanos. _____
- Finanças _____
- Adm. Da Produção _____
- Planejamento da Produção _____
- Marketing _____
- Outras, especificar _____

2. Quais níveis administrativos utilizam a informação contábil-gerencial?

- Estratégico (Alta Administração)
- Tático (Gerências Intermediárias)
- Operacional

3. Com que frequência os gestores recorrem ao SICG para decidir?

- Sempre Às vezes Nunca
- Frequentemente Raramente

4. Que decisões específicas o SICG apóia ou informações ele presta?

- Comparação com o custo dos concorrentes Comparação com o mês anterior
- Comparação entre o preço do mercado e o custo máximo Determinação do mix de produção
- Conhecer a rentabilidade do produto Racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa
- Conhecer a rentabilidade da empresa Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente, ao produto ou aos acionistas
- Escolha de produtos para estimular as vendas
- Orçamento Outras. _____

5. Que fatores influenciam na determinação do mix de produção:

- Rentabilidade do produto
- Demanda pelo produto
- Baixo custo do produto
- Facilidade de obtenção de matéria-prima
- Incentivos fiscais
- Melhor adequação do produto ao processo produtivo
- Outros. _____

6. Como a alta administração da empresa considera o controle e planejamento de resultados?

- Pouco relevante Muito Relevante
- Relevante Imprescindível
- Necessário apenas para fins tributários

7. Predomina na organização uma cultura de uso efetivo dos sistemas informações contábeis ou as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores?

- Predomina o uso da informação contábil
- Predomina a intuição/experiência dos administradores

PARTE III – CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

8. A empresa possui formal ou informalmente órgão ou função de Controladoria ou cargo Controller?

- Sim
- Não

9. Qual a posição hierárquica do responsável pelas informações gerenciais da empresa?

- Gerência Intermediária ou Equivalente
- Gerência Superior ou Equivalente
- Outra. _____
- Staff
- Serviço Terceirizado

10. Qual o grau de instrução e a respectiva formação acadêmica do responsável pelas informações contábil-gerenciais da empresa?

- Nível Médio
- Nível Superior
- Ciências Contábeis
- Administração
- Economia
- Engenharia
- Completo
- Incompleto
- Outra. _____

() Especialização () Mestrado () Doutorado () Completo () Incompleto

11. É feita avaliação formal de resultado ou desempenho com base no SICG?

- Sim
- Não

12. Em quais níveis efetua-se a avaliação de desempenho ou de resultados?

- Da empresa
- Das gerências departamentais
- Das gerências setoriais
- Outros. _____

13. Com que periodicidade os resultados obtidos são comparados com os esperados?

- Mensal
- Semestral
- Bimestral
- Outros
- Trimestral

14. Para quais itens se realizam projeções e acompanhamento orçamentários?

- Custos/Despesas
- Receitas
- Investimentos
- Fluxo de Caixa
- Patrimônio
- Outro. _____

15. A empresa utiliza padrões para efetuar análises dos resultados?

Sim

Não

16. Para quais itens se aplicam os padrões?

Custo de materiais

Custo de horas-máquina

Custo de horas-homem

Receita de Vendas

Despesas

Gastos Gerais de Fabricação

Outros. _____

17. Qual a periodicidade de revisão dos padrões?

Mensal

Bimestral

Trimestral

Semestral

Outros

18. Com relação ao conceito de margem de contribuição, a empresa?

Conhece

Conhece, mas não aplica

Conhece e aplica

19. Se não aplica o conceito de margem de contribuição, qual o critério utilizado para determinar a rentabilidade por produto?

Absorção sem departamentalização

Absorção com departamentalização

Absorção pleno sem departamentalização

Absorção pleno com departamentalização

ABC

Outra. _____

20. Quais as outras finalidades do uso da margem de contribuição?

Rentabilidade da empresa

Escolha de produtos a terem a venda estimulada

Decisão entre comprar ou fabricar insumos

Escolha de produtos a serem eliminados

Determinação do mix de produção

Outra. _____

21. Que tipo de software a empresa utiliza no SICG?

Planilha de cálculo. Qual? _____

Software aplicativo comercializado no mercado. Qual? _____

Software aplicativo especialmente desenvolvido para a empresa

22. Quais as ferramentas estatísticas usadas para análise de dados e projeção de tendências?

Medidas de Tendência Central

Medidas de Dispersão

Análise de Correlação

Análise de Regressão

Distribuição de Probabilidades

Análise de Sensibilidade

Programação Linear

Outras. _____

23. Qual(is) das ferramentas de gestão de custos abaixo a empresa utiliza?

ABM

ABC

Custeio Kaizen

Custeio do ciclo de vida

Contabilidade dos ganhos (teoria das restrições)

Custo meta

CAD/CAE/CIM

TQO

Outra. Especificar _____

24. Existe departamento, divisão ou função de pesquisa e desenvolvimento de produtos?

Sim

Não

25. Que tipo de gerenciamento de custos relativo a estoques ou política de estoques a empresa adota?

MRP – Programação das necessidades de materiais diretos

MRP II - Programação das necessidades de materiais em geral

Ponto de Ressuprimento

Gestão da cadeia de Suprimento

Just-in-Time

Não há política ou critério definido

Outro. Especificar _____

26. Caso não haja política ou critério definido, qual(is) seria(m) o(s) motivo(s)?

Sazonalidade da oferta de matérias-primas

Localização dos clientes e fornecedores

Outros. _____

27. Que indicadores não financeiros são utilizados?

Numero de Rejeição por quantidades produzidas

Insatisfação do Cliente (nº de pedidos imperfeitos ou nº de reclamações por tonelada)

Tempo de resposta (Média de dias desde o recebimento do pedido até a expedição do produto)

Capacidade de Produção utilizada

Horas de Manutenção/ Máquina

Tempo de "Set-up"

Outros. _____

PARTE IV – NECESSIDADES DE INFORMAÇÕES E MELHORIAS NOS SISTEMAS DE CUSTOS

28. Há quanto tempo não são feitas alterações significativas no atual sistema de informações gerenciais?

Até 1 ano

Entre 2 e 3 anos

Acima de 3 anos

29. A empresa efetuou recentemente, está realizando ou pretende realizar algum estudo ou trabalho com vistas ao aprimoramento da gestão de custos? Em caso afirmativo, em que consiste tal estudo ou trabalho?

30. A empresa sente a necessidade de ferramentas de gestão de custos adicionais às existentes ou outro tipo de necessidade em relação ao SICG? Em caso afirmativo, assinale-as na lista abaixo:

Obter informações mais detalhadas sobre o custo dos produtos

Obter informações mais detalhadas sobre os custos dos processos e atividades da empresa

Obter informações mais detalhadas sobre o custo dos departamentos de produção

Obter informações mais detalhadas sobre o custo dos departamentos administrativos

- Obter informações mais detalhadas sobre o custo de cada cliente ou fornecedor
- Obter informações mais confiáveis para avaliar desempenho de gerentes
- Conhecer maiores detalhes sobre a rentabilidade dos produtos
- Conhecer maiores detalhes sobre como otimizar a capacidade de produção da empresa
- Implantação de um sistema orçamentário
- Maneiras de reduzir desperdícios de tempo e recursos
- Reestruturar/reorganizar os departamentos
- Reestruturar/reorganizar os processos e atividades
- Outras finalidades. Especificar _____

31. Caso não necessite, explicitar o motivo:

- Não conhece outras ferramentas
- Acha que não se aplica ao seu caso
- Acha que não compensaria financeiramente
- Não haveria clima ou cultura organizacional para a mudança
- Outro motivo. Explicitar _____

32. Dos Instrumentos Modernos de gestão de custos abaixo, qual(is) você conhece? Assinale o grau de conhecimento:

Instrumento	CONHECE(SIM/NÃO)	SUPERFICIALMENTE	DETALHADAMENTE
ABC			
ABM			
Custeio Kaizen			
Custeio do ciclo de vida			
Teoria das restrições			
Custo meta			
CAD/CAE/CIM			
TQC			
GECON			
Just-in-Time			
Gestão de Cadeia de suprimentos			

33. A respeito das expressões “Gestão Estratégica de Custos”, “Teoria das Restrições” e “GECON”, você:

VISÃO POSTURA	Gestão Estratégica	Teoria das Restrições	GECON
---------------	--------------------	-----------------------	-------

Não conhece o conceito			
Conhece superficialmente o conceito			
Conhece o conceito, mas não é usado na empresa			
Conhece o conceito e é usado na empresa			
Acha um modismo			