

GERAÇÃO, COMUNICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

*Antônio Robles Júnior
José Carlos Marion – FEA/USP*

Os primeiros resultados deste trabalho foram apresentados, em conjunto com o Prof. Dr. Antônio Robles Júnior, colaborador da pesquisa (analisou e redigiu os resultados) do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, no VI Congresso Brasileiro de Custos, de 29/06 à 03/07 na Universidade São Paulo, na área temática (14): Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar.

1 INTRODUÇÃO

Primeiramente esta pesquisa visa proporcionar aos professores da área de Contabilidade de Custos uma visão da realidade do estado da arte, no que diz respeito à geração, comunicação e utilização das informações de custos. O conhecimento dessa realidade também poderá interessar aos professores de outros cursos envolvendo Contabilidade, Administração e Economia.

Como segundo objetivo poderíamos citar o interesse que o assunto despertará em nossos alunos, abrindo novas possibilidades de investigações, de estudos e de aprimoramento intelectual.

Para tanto, trabalhamos com alunos, (em torno de 150) de duas classes do diurno de administração, na disciplina Contabilidade, desempenhando o papel de entrevistadores do

campus SWIFT da UNIP Campinas do Curso de Comércio Exterior.

Estas classes foram escolhidas porque, exatamente no segundo semestre de 1998, estavam estudando Custos dentro da disciplina Contabilidade. Entendemos que estas entrevistas corresponderam a um aprendizado prático, de campo, de grande utilidade para os alunos.

Em função do bom número de alunos pesquisadores e da complexidade do formulário elaborado (necessitando de entrevistador) julgamos ser não aconselhável a coleta de dados via mala direta.

Para elaboração do formulário e obtenção de subsídios para a pesquisa, serviram de base o material bibliográfico constante na bibliografia deste relatório.

O questionário definido para a coleta é facilmente identificado na análise dos resultados. Os alunos foram treinados em sala de aula, durante as aulas sobre Custos na disciplina referida.

2 O PERFIL DE CAMPINAS E REGIÃO

A região de Campinas¹, localizada no

¹ Campinas tem a sua origem diretamente ligada à rota dos Bandeirantes rumo ao sertão de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul (1731). Em 1847 foi elevada à categoria de cidade.

Estado de São Paulo, constitui-se em um pólo formado por 22 cidades e 2,2 milhões de habitantes, distante 100 km da capital, São Paulo.

É privilegiada, pois praticamente saem dela em torno de 9% do Produto Interno Bruto (PIB) e 17% da produção industrial do Estado de São Paulo.

É responsável por 10% de toda a produção agroindustrial de São Paulo, assim como é a primeira colocada no país quanto ao uso de sementes de alta qualidade e mecanização agrícola.

Está incluída no segundo maior mercado consumidor do Brasil, com um total de 14.550 lojas considerando somente o comércio varejista de Campinas.

É a quinta maior praça bancária do país em valor de compensação de cheques, bem como a principal praça para operações cambiais (importação e exportação) do interior do estado de São Paulo e terceira maior praça cambial do país. Considerando exclusivamente a cidade de Campinas, há um total de 55 instituições financeiras instaladas, com 132 agências bancárias.

A região caracteriza-se por uma forte atividade no setor de serviços, notadamente liderando aqueles ligados ao desenvolvimento, aplicação e integração de tecnologia.

Apenas como um primeiro indicador pode-se observar a presença de 17 mil empresas nesse setor.

Quanto à ocupação da mão-de-obra, 65% está alocada no Setor de Comércio e Serviços; 34% na Indústria e 1% na Agricultura.

No contexto nacional, a região de Campinas figura como o principal centro econômico e tecnológico regional para operações no Mercosul. A estratégica localização geográfica, associada à moderna infra-estrutura de transportes - rodoviário, ferroviário, aéreo e fluvial -, garante à região a atração de investimentos cada vez mais direcionados para o Mercosul.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Estaremos apresentando os resultados considerados mais relevantes.

Na análise dos resultados obtidos primeiramente, as questões foram agrupadas levando-se em consideração suas relações com os temas tratados nas diversas disciplinas que compõem a área de conhecimento de Custos. Para tanto, essa área foi considerada como sendo composta pelas disciplinas: Contabilidade de Custos (CC); Análise de Custos (AC); Contabilidade Gerencial (CG); Orçamento Empresarial (OE) e Contabilidade Estratégica (CE). As duas primeiras questões, como são de ordem geral, foram classificadas como Contabilidade Financeira (CF).

3.1 Questões relacionadas à Contabilidade de Custos

Controle do Fluxo Físico dos Materiais e Produtos Acabados

Objetivos: Avaliar o grau de substituição do controle baseado em papéis por controles eletrônicos e inferir o estado da arte de controle nas empresas.

Das 74 respostas tabuladas, 54 empresas baseiam seus controles em papéis (requisições ao almoxarifado, notas de embarque de produtos acabados) e 20 já utilizam meios eletrônicos de controle, inclusive código de barras.

Sistemas de Custeamento

Objetivos: Avaliar os sistemas de produção e seus respectivos sistemas de custeamento.

21 empresas trabalham por encomenda (ordem); 46 por processo; dessas, 18 utilizam o padrão e 28 o real; das demais, 4 informaram que trabalham por produção conjunta e 2 RKW.

A Empresa utiliza a sistemática do DL 1598/77?

Objetivo: Avaliar quantas empresas estão utilizando as prerrogativas do DL 1598/77, que permite a valoração dos estoques de Materiais e de Produtos em Fabricação, através da aplicação de percentuais arbitrários sobre as Vendas.

Das empresas pesquisadas somente 11 adotam essa prática perniciosa, que distorce completamente os resultados e impossibilita a existência plena de uma Contabilidade Gerencial como apoio às decisões empresariais.

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 30 | 39,0 |
| Não | 47 | 61,0 |

Como na amostra havia empresas com faturamento anual de US\$ 120.000 a US\$ 800.000, optamos, em alguns

A empresa aplica o controle seletivo de materiais (ABC do Pareto)? A empresa controla Materiais através de Padrões Convencionais?

Objetivo: Dimensionar as técnicas de controle utilizadas em materiais para eventual suporte às decisões que possam influenciar a gestão de custos.

Das 77 respostas, 47 informaram que não utilizam a técnica estatística criada por Pareto. Por outro lado, 65 empresas informaram que utilizam-se das técnicas convencionais para exercerem o controle de materiais.

casos, fazer análise por quartis, a fim de visualizar as respostas em relação ao porte da empresa.

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 3 | 15,0 | 17 | 85,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 5 | 26,3 | 14 | 73,7 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 8 | 42,1 | 11 | 57,9 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 14 | 73,7 | 5 | 26,3 | 19 |
| | 30 | 39,0 | 47 | 61,0 | 77 |

Quando separadas em quartis, observa-se que no primeiro quartil 15% (3) informaram o uso do ABC-Pareto, enquanto que no último quartil 74% (14) passaram a utilizar a técnica.

A empresa controla mão-de-obra Direta através de Padrões Convencionais? Qual a periodicidade dos Relatórios de Controle de mão-de-obra?

Objetivo: Essas duas perguntas visavam avaliar os controles internos da mão-de-obra Direta.

Das empresas respondentes a essas questões, 55 informaram que adotam controles convencionais, sendo que 28 usam controles diários e outras 29, mensais.

Aplica Taxas de Absorção dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF)?

Objetivos: Avaliar a quantidade de empresas que calculam e aplicam as Taxas de Absorção dos CIFs.

Das 77 empresas respondentes, metade (39) declarou que calcula e aplica e a outra

metade (38) informou que não calcula e nem aplica Taxas de Absorção. Na análise por quartis, a diferença entre as pequenas e as grandes empresas fica patente

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 39 | 50,6 |
| Não | 38 | 49,4 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 5 | 25,0 | 15 | 75,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 10 | 52,6 | 9 | 47,4 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 9 | 47,4 | 10 | 52,6 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 15 | 78,9 | 4 | 21,1 | 19 |
| | 39 | 50,6 | 38 | 49,4 | 77 |

Avaliação e Controle dos Estoques

Objetivo: Avaliar a técnica de inventários utilizada no controle dos estoques.

A maioria (47) informou que usa Inventários Periódicos. 21 empresas informaram que usam Inventários Permanentes e as demais (3) utilizam Inventários Periódicos

e Permanentes.

Plano de Contas de Custos

Objetivo: Constatar como as empresas estruturam seu "Plano de Contas de Custos".

De acordo com a tabela temos:

| <u>ESTRUTURA</u> | <u>FREQÜÊNCIA</u> | <u>%</u> |
|---|-------------------|----------|
| Centro de Custos | 38 | 49,4 |
| Departamentalização | 11 | 14,3 |
| Processos | 8 | 10,4 |
| Departamentalização/Centro de Custos | 6 | 7,8 |
| Atividades | 5 | 6,5 |
| Centro de Custos/Processos | 1 | 1,3 |
| Departamentalização/Atividades | 1 | 1,3 |
| Departamentalização/Centro de Custos/Atividades | 1 | 1,3 |
| Outros Atributos | 1 | 1,3 |

Há comparações entre Custos Reais e os Padrões? Há análises das variações entre o Real e o Padrão?

Objetivo: Constatar a existência do acompanhamento e controle dos custos reais em

relação aos padrões.

Das empresas respondentes, 55 informaram que comparam os custos reais aos padrões e 22 informaram que não o fazem. Dessas 55, obteve-se as seguintes informações, a respeito dos itens que são comparados.

| <u>ITENS COMPARADOS</u> | <u>FREQÜÊNCIA</u> | <u>%</u> |
|--------------------------|-------------------|----------|
| Material/mão-de-obra/CIF | 20 | 26,0 |
| Material | 19 | 24,7 |
| Mão-de-obra | 8 | 10,4 |
| Material/mão-de-obra | 7 | 9,1 |
| Mão-de-obra/CIF | 3 | 3,9 |
| Material/CIF | 2 | 2,6 |
| CIF | 2 | 2,6 |
| Outros | 1 | 1,3 |

A tabulação possível por quartil apresenta a maior incidência de acompanhamento e controle no último quartil.

| | 120000 a 1200000 | | 1200000 a 6000000 | | 6000000 a 36000000 | | 36000000 a 800000000 | |
|--------------------------|---------------------|------|----------------------|------|-----------------------|------|-------------------------|------|
| | F | % | F | % | F | % | F | % |
| CIF | 0 | 0 | 1 | 7,1 | 0 | 0 | 1 | 6,3 |
| Mão de Obra | 2 | 11,8 | 2 | 14,3 | 2 | 13,3 | 2 | 12,5 |
| Mão de Obra/CIF | 2 | 11,8 | 0 | 0 | 1 | 6,7 | 0 | 0 |
| Material | 9 | 52,9 | 5 | 35,7 | 4 | 26,7 | 1 | 6,3 |
| Material/CIF | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 12,5 |
| Material/Mão de Obra | 2 | 11,8 | 2 | 14,3 | 3 | 20 | 0 | 0 |
| Material/Mão de Obra/CIF | 2 | 11,8 | 4 | 28,6 | 5 | 33,3 | 9 | 56,3 |
| Outros | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 6,3 |
| | 17 | 100 | 14 | 100 | 15 | 100 | 16 | 100 |

A implantação dos sistemas de Planejamento e de Custos encontrou resistência interna? E estão sendo seguidos com plena aceitação?

Objetivo: Avaliar as questões comportamental e cultural relacionadas à gestão

de custos.

Os obstáculos à implantação de um sistema de controle baseado em custos ainda é pronunciado, pois 29 empresas (38%) apontaram que encontraram dificuldades na implantação. Porém, em compensação, 48 empresas (62%) não apontaram dificuldades.

Na continuidade, 58 empresas informaram que os gerentes (5%) estão seguindo os planos plenamente.

Nessas questões não houve discrepância

pronunciadas entre as quatro categorias de empresas. A análise por quartil apresenta o comportamento para as duas questões, de acordo com a ordem proposta.

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 29 | 37,7 |
| Não | 48 | 62,3 |

| Faturamento em milhares US\$ | Sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 6 | 30,0 | 14 | 70,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 10 | 52,6 | 9 | 47,4 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 8 | 42,1 | 11 | 57,9 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 5 | 26,3 | 14 | 73,7 | 19 |

Está sendo seguido com plena aceitação?

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 58 | 75,3 |
| Não | 19 | 24,7 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 13 | 65,0 | 7 | 35,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 16 | 84,2 | 3 | 15,8 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 13 | 68,4 | 6 | 31,6 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 16 | 84,2 | 3 | 15,8 | 19 |

Pela observação das respostas, pode-se até arriscar a inferir que o comportamento humano independe da organização para qual se está prestando serviços.

3.2 Questões relacionadas à Análise de Custos

Como são custeados os elementos de Custo?

Objetivo: Visualizar como as empresas estão custeando seus elementos de custos.

Os resultados demonstram que a disponibilidade dos dados leva grande parte das empresas a preferir os custos históricos ou médios (28 empresas), ficando em segundo lugar a utilização do conceito de custos de reposição (22 empresas).

Observações: A resposta a esta questão demonstrou que os conceitos de custos são conhecidos. Todavia, sua utilização estaria condicionada à disponibilização ou não das informações. Pode-se afirmar que a tendência é utilizar o reposição, devido ser mais adequado para o nosso País.

A empresa costuma apresentar: “Análise dos Custos Unitários dos Produtos”?

Objetivos: Avaliar a prática da análise unitária dos custos dos produtos em confronto com seus respectivos preços de venda unitários, bem como a periodicidade dessa informação.

55 empresas têm por prática efetuar a análise dos custos unitários de seus produtos e, dessas, 32 o fazem mensalmente, 6 semestralmente, 5 trimestralmente e 2 bimensalmente.

Quem são os maiores solicitantes de levantamentos e análise de Custos?

Objetivos: Avaliar os maiores usuários das informações de custos.

De acordo com a tabela abaixo, os maiores usuários são: Produção, Alta Administração e Gerência de Vendas.

| Colocação | Vendas | Produção | Engenharia | Administração | Qualidade | Controladoria |
|-----------|--------|----------|------------|---------------|-----------|---------------|
| 1ª | 20 | 31 | 2 | 29 | 5 | 5 |
| 2ª | 17 | 7 | 1 | 7 | 1 | 9 |
| 3ª | 11 | 10 | 1 | 5 | 5 | 4 |
| 4ª | 4 | 10 | 3 | 3 | 2 | 4 |
| 5ª | 1 | 11 | 10 | 0 | 3 | 2 |
| 6ª | 0 | 3 | 8 | 1 | 9 | 1 |
| 7ª | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 4 |

Análise do Desempenho dos Departamentos e Periodicidade do Controle das Despesas Gerais, Administrativas e de Vendas.

Objetivos: Avaliar e constatar as empresas que efetuam análise de desempenho e qual a sua periodicidade.

68% das empresas (52) informaram que efetuam análise de desempenho dos

departamentos. Com relação ao controle das despesas, praticamente todas informaram que emitem relatórios de controle (69 das 71).

Quando procede-se a quarteirização, nota-se novamente a diferença na ênfase de controle entre as pequenas e as grandes empresas; nessas, 95% informaram que procedem a análise de desempenho dos departamentos e controlam suas despesas em bases mensais.

Análise do Desempenho dos Departamentos

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 52 | 67,5 |
| Não | 25 | 32,5 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 9 | 45,0 | 11 | 55,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 15 | 78,9 | 4 | 21,1 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 10 | 52,6 | 9 | 47,4 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 18 | 94,7 | 1 | 5,3 | 19 |
| | 52 | 67,5 | 25 | 32,5 | 77 |

3.3 Questões relacionadas ao Orçamento Empresarial

A empresa elabora orçamentos periodicamente?

Objetivos: Tomar conhecimento das empresas que aproveitam sua estrutura de Contabilidade de Custos para elaborar outros instrumentos de gestão econômico-financeira, bem como avaliar a periodicidade e a quantidade de meses ou anos futuros orçados.

Das 77 respondentes, 55 informaram que elaboram orçamentos. Dessas empresas, 19 fazem orçamento anualmente e outras 19 fazem mensalmente, as demais elaboram orçamentos

diários, quinzenais; bimestrais, trimestrais ou semestrais. Essas empresas informaram também o número de meses e anos futuros orçados. A maior incidência foram seis e doze meses futuros. A informação relevante é de que 5 empresas elaboram orçamentos para períodos de cinco anos à frente.

A empresa adota orçamentos flexíveis?

Objetivos: Constatar a utilização de orçamentos, bem como quantos são flexíveis.

55 empresas adotam orçamento, e, dessas, 29 informaram que seus orçamentos são flexíveis.

A empresa adota Orçamento?

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 55 | 71,4 |
| Não | 22 | 28,6 |

| | Frequência | % |
|----------|------------|------|
| Flexível | 29 | 37,7 |
| Rígido | 20 | 26,0 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Rígido | % Rígido | Flexível | % Flexível | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|--------|----------|----------|------------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 10 | 18,2 | 10 | 45,5 | 7 | 25,0 | 2 | 9,5 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 13 | 23,6 | 6 | 27,3 | 4 | 14,3 | 8 | 38,1 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 13 | 23,6 | 6 | 27,3 | 7 | 25,0 | 4 | 19,0 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 19 | 34,5 | 0 | - | 10 | 35,7 | 7 | 33,3 | 19 |
| | 55 | 100,0 | 22 | 100,0 | 28 | 100,0 | 21 | 100,0 | 77 |

A análise por quartil apresenta informações coerentes com o porte da empresa. Porém essa tabulação foi efetuada somente para aquelas empresas que declararam elaborar orçamentos, o que denota a adoção de modernas técnicas administrativas, independentemente do porte da empresa.

A empresa adota Plano Econômico-Financeiro?

Objetivos: Avaliar a adoção de planos e sua abrangência.

Os resultados de acordo com as tabelas abaixo são:

| <u>PRAZO</u> | <u>SIM</u> | <u>NÃO</u> | <u>% - SIM</u> | <u>% - NÃO</u> |
|--------------|------------|------------|----------------|----------------|
| Curto | 44 | 33 | 57,1 | 42,9 |
| Médio | 32 | 45 | 41,6 | 58,4 |
| Longo | 13 | 64 | 16,9 | 83,1 |

3.4 Questões relacionadas à Contabilidade Gerencial

A empresa elabora "Análise de Lucro por Produto"?

Objetivo: Avaliar se essa prática é usual entre as empresas.

46 informaram que realizam a análise periodicamente.

A análise do Ponto de Equilíbrio é feita periodicamente?

Objetivo: Observar na prática se as

empresas tomam conhecimento do ponto de equilíbrio de seus produtos e operações.

49 informaram que utilizam periodicamente essa informação, sendo que a maior incidência (21) o fazem mensalmente.

Qual das três informações a empresa julga mais importante?

Objetivo: Aquilatar a noção da navegabilidade entre os sistemas societários, gerenciais e fiscais.

Os resultados: de acordo com a tabela são:

| Colocação | Societária | Fiscal | Gerencial | % Soc. | % Fis. | % Ger. |
|-----------|------------|--------|-----------|--------|--------|--------|
| 1ª | 4 | 11 | 47 | 5,2 | 14,3 | 61,0 |
| 2ª | 9 | 37 | 10 | 11,7 | 48,1 | 13,0 |
| 3ª | 43 | 12 | 1 | 55,8 | 15,6 | 1,3 |

O Sistema de Contabilidade gera essas informações?

Objetivo: Averiguar o suporte do Sistema de Contabilidade.

47 empresas responderam que sim (61%) e 30 responderam que não (39%).

Para a Contabilidade Gerencial qual o critério para cálculo das depreciações?

Objetivo: Avaliar se as empresas efetuam ajustes nas depreciações para efeitos gerenciais.

33 empresas não efetuam ajustes (42,9%), já 38 informaram que adotam outros critérios (57,1%), conforme tabela:

| <u>CRITÉRIO</u> | <u>FREQÜÊNCIA</u> | <u>%</u> |
|------------------|-------------------|----------|
| Vida Legal (RIR) | 33 | 42,9 |
| Vida Útil | 28 | 36,4 |
| Vida Tecnológica | 7 | 9,1 |
| Outros | 2 | 2,6 |
| Vida Econômica | 1 | 1,3 |

A empresa efetua outros ajustes para efeito da Contabilidade Gerencial?

Objetivo: Avaliar se as empresas efetuam outros ajustes para efeito da Contabilidade Gerencial.

13 empresas informaram que sim (16,9%) e 64 que não (83,1%).

3.5 Questões relacionadas à Contabilidade Estratégica

Quais são as prioridades estratégicas da empresa?

Dos quesitos Qualidade, Produtividade, Redução de Custos e Outros, 50% das empresas apontaram como sua primeira prioridade estratégica a busca da qualidade, conforme tabela:

| <u>Prioridade</u> | <u>Qualidade</u> | <u>Produtividade</u> | <u>Custos</u> | <u>Outros</u> | <u>% Qual.</u> | <u>% Prod.</u> | <u>% Custos</u> | <u>% Outros</u> |
|-------------------|------------------|----------------------|---------------|---------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| 1ª | 38 | 16 | 20 | - | 49,4 | 20,8 | 26,0 | - |
| 2ª | 13 | 20 | 18 | - | 16,9 | 26,0 | 23,4 | - |
| 3ª | 7 | 21 | 22 | - | 9,1 | 27,3 | 28,6 | - |
| 4ª | - | - | - | 5 | - | - | - | 6,5 |

A empresa pretende implantar o “ABC - Activity Based Costing”?

Objetivo: Avaliar a intenção da empresa vir a adotar o ABC, e em que base.

52 empresas (68%) declararam que não pretendem adotar o ABC. 25 empresas informaram que têm intenção de adotá-lo e, dessas, 10 em estudos esporádicos e 12 como

um sistema recorrente. As 3 demais nada adiantaram, quanto à base do estudo.

A análise por quartil já revelou que, das pequenas, só 15% pretendem implantar o “ABC”, enquanto que no quartil superior 74% pretendem fazê-lo, sendo que o sistema recorrente foi apontado como o ideal para essas empresas.

A empresa pretende implantar o ABC?

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 25 | 32,5 |
| Não | 52 | 67,5 |

| | Frequência | % |
|---------------------|------------|------|
| Estudos esporádicos | 10 | 13,0 |
| Sistema recorrente | 12 | 15,6 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Sistema esporádico | % Sistema esporádico | Sistema recorrente | % Sistema recorrente | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|--------------------|----------------------|--------------------|----------------------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 3 | 15,0 | 17 | 85,0 | 1 | 10,0 | 1 | 8,3 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 5 | 26,3 | 14 | 73,7 | 1 | 10,0 | 3 | 25,0 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 8 | 42,1 | 11 | 57,9 | 5 | 50,0 | 3 | 25,0 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 14 | 73,7 | 5 | 26,3 | 3 | 30,0 | 5 | 41,7 | 19 |
| | 30 | 39,0 | 47 | 61,0 | 10 | 100 | 12 | 100 | 77 |

A empresa pretende apurar os Custos da Qualidade?

68% das empresas (52) responderam

afirmativamente. Todavia, a grande concentração está no terceiro e quarto quartil, ou seja, empresas que faturam de seis a oitocentos milhões de dólares ao ano.

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | Não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 8 | 40,0 | 12 | 60,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 13 | 68,4 | 6 | 31,6 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 16 | 84,2 | 3 | 15,8 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 15 | 78,9 | 4 | 21,1 | 19 |
| | 52 | 67,5 | 25 | 32,5 | 77 |

A empresa se utiliza da Análise Estratégica de Custos para suas decisões?

instrumentos modernos de gestão nas decisões empresariais.

Os resultados podem ser avaliados pela tabela abaixo:

Objetivo: Constatar a utilização de

| <u>DECISÕES</u> | <u>SIM</u> | <u>NÃO</u> | <u>% SIM</u> | <u>% NÃO</u> |
|----------------------------|------------|------------|--------------|--------------|
| Planejamento Estratégico | 52 | 25 | 67,5 | 32,5 |
| Investimentos | 51 | 26 | 66,2 | 33,8 |
| Ciclo de Vida dos Produtos | 29 | 48 | 37,7 | 62,3 |
| Avaliação de Desempenho | 47 | 30 | 61,0 | 39,0 |
| Custo dos Produtos | 55 | 22 | 71,4 | 28,6 |
| Pricing | 29 | 48 | 37,7 | 62,3 |
| Segurança | 26 | 51 | 33,8 | 66,2 |

A análise por quartil revela distorções entre as diversas categorias de empresas, tanto no geral quanto no específico.

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 3 | 15,0 | 17 | 85,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 5 | 26,3 | 14 | 73,7 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 8 | 42,1 | 11 | 57,9 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 14 | 73,7 | 5 | 26,3 | 19 |
| | 30 | 39,0 | 47 | 61,0 | 77 |

| | 120000 a 1200000 | | | | 1200000 a 6000000 | | | | 6000000 a 36000000 | | | | 36000000 a 800000000 | | | |
|----------------------------|------------------|------|-----|------|-------------------|------|-----|------|--------------------|------|-----|------|----------------------|------|-----|------|
| | Sim | % | Não | % | Sim | % | Não | % | Sim | % | Não | % | Sim | % | Não | % |
| Planejamento Estratégico | 12 | 8,6 | 8 | 5,7 | 14 | 10,5 | 5 | 3,8 | 15 | 11,3 | 4 | 3,0 | 11 | 8,3 | 8 | 6,0 |
| Investimentos | 9 | 6,4 | 11 | 7,9 | 12 | 9,0 | 7 | 5,3 | 14 | 10,5 | 5 | 3,8 | 16 | 12,0 | 3 | 2,3 |
| Ciclo de Vida dos Produtos | 5 | 3,6 | 15 | 10,7 | 7 | 5,3 | 12 | 9,0 | 5 | 3,8 | 14 | 10,5 | 12 | 9,0 | 7 | 5,3 |
| Avaliação de Desempenho | 10 | 7,1 | 10 | 7,1 | 14 | 10,5 | 5 | 3,8 | 11 | 8,3 | 8 | 6,0 | 12 | 9,0 | 7 | 5,3 |
| Custo dos Produtos | 11 | 7,9 | 9 | 6,4 | 14 | 10,5 | 5 | 3,8 | 16 | 12,0 | 3 | 2,3 | 14 | 10,5 | 5 | 3,8 |
| Pricing | 4 | 2,9 | 16 | 11,4 | 4 | 3,0 | 15 | 11,3 | 8 | 6,0 | 11 | 8,3 | 13 | 9,8 | 6 | 4,5 |
| Segurança | 5 | 3,6 | 15 | 10,7 | 6 | 4,5 | 13 | 9,8 | 6 | 4,5 | 13 | 9,8 | 9 | 6,8 | 10 | 7,5 |
| | 56 | 40,0 | 84 | 60,0 | 71 | 53,4 | 62 | 46,6 | 75 | 56,4 | 58 | 43,6 | 87 | 65,4 | 46 | 34,6 |

A empresa utiliza o conceito de Custo Meta para planejamento?

34 empresas responderam que sim (44,2%). 43 responderam que não (55,8%).

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 34 | 44,2 |
| Não | 43 | 55,8 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 6 | 30,0 | 14 | 70,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 10 | 52,6 | 9 | 47,4 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 7 | 36,8 | 12 | 63,2 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 11 | 57,9 | 8 | 42,1 | 19 |

A análise por quartis não revelou discrepância sensíveis entre as diferentes faixas de faturamento. Todavia, em relação à média geral, encobre sérias diferenças entre as classes, pois, na superior, 58% das empresas informaram que adotam o custo meta, contra

30% (seis) que informaram adotar essa técnica. A empresa está implantando o Just-in-Time?

28 responderam que sim (36,4%) e 49 responderam que não (63,6%). A maior incidência, foi observada no quartil superior.

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 28 | 36,4 |
| Não | 49 | 63,6 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 2 | 10,0 | 18 | 90,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 8 | 42,1 | 11 | 57,9 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 6 | 31,6 | 13 | 68,4 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 12 | 63,2 | 7 | 36,8 | 19 |

A empresa pretende implantar o “Total Quality Control – TQC”?

37 responderam que sim (48,1%) e 40 que não (51,9%).

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 37 | 48,1 |
| Não | 40 | 51,9 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 4 | 20,0 | 16 | 80,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 11 | 57,9 | 8 | 42,1 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 10 | 52,6 | 9 | 47,4 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 12 | 63,2 | 7 | 36,8 | 19 |

Com relação ao “TQC” as empresas maiores apresentam uma conscientização três vezes superior às pequenas, isso quando comparado com as quatro pequenas que responderam afirmativamente. A análise é mais contundente quando mostra que dezesseis pequenas empresas não chegaram ao nível de se

preocuparem com esse assunto.

A empresa pretende implantar o Benchmarkin?

24 responderam que sim (31,2%) e 53 que não (68,8%).

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 24 | 31,2 |
| Não | 53 | 68,8 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 3 | 15,0 | 17 | 85,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 4 | 21,1 | 15 | 78,9 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 6 | 31,6 | 13 | 68,4 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 11 | 57,9 | 8 | 42,1 | 19 |

A comparação dos grupos de empresas em cada quartil mostra a preocupação crescente com o assunto. Enquanto 85% das pequenas empresas não estão interessadas no mesmo, ou ainda nada fizeram a respeito e talvez nem pretendam fazê-lo, 58% das grandes já estão praticando essa técnica. A conscientização da competitividade espelhada nos exemplos das empresas líderes, deve, com o tempo, modificar

o comportamento empresarial, levando-o a prestar mais atenção aos melhores de cada setor.

A empresa organizou a fábrica em células de produção?

38,9% responderam que sim e 61,1% ainda não dispõem deste tipo de organização.

| | Frequência | % |
|-----|------------|------|
| Sim | 30 | 38,9 |
| Não | 47 | 61,1 |

| Faturamento em milhares US\$ | sim | % SIM | não | % Não | Total de Empresas |
|------------------------------|-----|-------|-----|-------|-------------------|
| 120 a 1.200 | 6 | 30,0 | 14 | 70,0 | 20 |
| 1.200 a 6.000 | 3 | 16,0 | 16 | 84,2 | 19 |
| 6.000 a 36.000 | 7 | 36,8 | 12 | 63,2 | 19 |
| 36.000 a 800.000 | 14 | 73,7 | 5 | 26,3 | 19 |

Das trinta empresas que trabalham com células de produção, quase 50% pertencem ao último quartil, o que demonstra que a competitividade tem compelido as grandes empresas a alterarem e inovarem seus processos produtivos, tanto operacionais quanto administrativos.

4 CONCLUSÃO

4.1 Comentários Específicos

As técnicas de Contabilidade de Custos estão mais disseminadas entre as empresas, independente de seu porte, talvez pela longa existência deste ramo da gestão empresarial industrial. Contudo, a revelação interessante foi

a existência da utilização da sistemática das facilidades proporcionadas pelo Decreto Lei 1.598/77 por onze empresas, o que realmente desacredita a Contabilidade de Custos. Esta questão, poderia levar futuros pesquisadores a questionar se essas empresas, mesmo não tendo uma Contabilidade de Custos ortodoxa, teriam um Sistema de Custos em paralelo para dar respaldo às suas decisões gerenciais.

A Análise de Custos, que é a utilização das informações básicas de custos, passou a ser utilizada pelas empresas, aumentando a relação custo/benefício de uma gestão de custos. Com relação ao Orçamento Empresarial algumas empresas estão reformulando seus pontos de vista em relação aos moldes tradicionais dessa ferramenta gerencial. Entretanto, essa postura não foi captada pela presente pesquisa; quiçá, futuros pesquisadores possam fazê-lo.

O conceito de Contabilidade Gerencial ou Controladoria como corpo de conhecimentos está cada vez mais se formando no meio empresarial, conforme poderíamos inferir das questões enquadradas neste tópico. Dada a amplitude dessa matéria específica, somente ela poderia constituir um ou vários estudos e pesquisas a respeito, principalmente levando em consideração seu caráter altamente integrador entre as várias profissões que atuam na empresa.

A Contabilidade Estratégica, que aponta as várias formas de gerenciar a viagem empresarial pelos caminhos estratégicos que a empresa tem que trilhar para competir e sobreviver através do atingimento de seus objetivos, também demonstrou ser de grande valia, visto que os instrumentos ou ferramentas de apoio proporcionados pela nova Contabilidade, já começam a chamar a atenção dos dirigentes empresariais, evidentemente com maior incidência nas grandes corporações, porém já se estendendo para as pequenas, o que a nosso ver deveria ser no sentido oposto, pois a grande “mortalidade empresarial” incide sobremaneira nas empresas situadas nos primeiros quartis de qualquer análise semelhante à ora efetuada.

4.2 Comentários Gerais

Esta pesquisa teve por objetivo tentar avaliar o estado da arte dos instrumentos ou ferramentas de apoio à gestão, junto às empresas localizadas na área de abrangência da cidade de Campinas, no estado de São Paulo. Esse estudo escolheu aquela região em virtude de ser considerada o “Vale do Silício Brasileiro”, onde estão localizadas as empresas de ponta de alta tecnologia.

As questões agrupadas de acordo com os assuntos cobertos pelas diferentes disciplinas da área gerencial de um Curso de Ciências Contábeis demonstraram a geração, comunicação e utilização das informações básicas para os diferentes processos decisórios.

A pesquisa pode ser estendida ou aplicada em outras regiões. Para tanto, os pesquisadores poderão se valer de perguntas semelhantes e confrontar seus resultados com os ora apresentados. Apesar da amplitude dessa pesquisa, pode-se adiantar que não houve a pretensão de esgotar o assunto.

Essa pesquisa poderia aprofundar os resultados obtidos, caso houvesse aplicações setorializadas, ou com atributos associados à origem do capital da empresa, a fim de propiciar a avaliação de acordo com a nacionalidade e cultura gerencial empresarial.

Como resultado subjacente dessa pesquisa pode-se avaliar a necessidade de implantar ou ampliar a integração e a interdisciplinaridade das diversas disciplinas do Curso de Ciências Contábeis, tanto em termos horizontais quanto verticais, dentro de uma visão integrada intracurso, ou até mesmo viabilizar a integração com outros cursos dentro do guarda-chuva maior das chamadas Ciências Gerenciais, proporcionando condições efetivas para o aluno cursar as disciplinas optativas de acordo com o nível de interesse de formação acadêmica e profissional.

BIBLIOGRAFIA

- BAKER, Morton, JACOBSEN Lyle E. *Contabilidade de Custos: um enfoque de Administração de Empresas*. São Paulo: Editora McGraw-Hill, 1976.
- BERLINER, Callie, BRIMSON, James A. *Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas: Base Conceitual CAM-I*, T.A. Queiroz Editor, 1992.
- CASHIN, James A., POLIMENI, Ralph S. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Editora McGraw-Hill, 1982.
- CHING, Yuh Hong. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 8.ed. Prentice Hall, 1994.
- JOHNSON, Thomas H., KAPLAN, Robert S. *Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas*. São Paulo: Campus, 1993.
- MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos: inclui o ABC*. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATZ, Adolph, CURRY, Othel J., FRANK, George W. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1974.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.
- _____. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- ROBLES JR, Antonio. *Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- SÁ, Elisabeth Schneider, Et Al. *Manual de Normalização de Trabalhos Técnicos, Científicos e Culturais*. São Paulo: Editora Vozes, 1996.
- SCHMIEDICKE, Robert E., NAGY, Charles F. *Princípios de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Saraiva, 1978.