

Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná

Valmor Reckziegel

Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS

Professor da União de Ensino Superior do Paraná - UESPAR

[vreckziegel@yahoo.com.br]

Endereço: Av. Presidente Kennedy, 2.300, Palotina - PR Cep.: 85.950-000 Caixa Postal: 231

Marcos Antonio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração

e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP

Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS - RS

[marcosas@unisinis.br]

Endereço: Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Av. Unisinis, 950, Cristo Rei, São Leopoldo - RS, Cep.: 93.022-000

Carlos Alberto Diehl

Doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS - RS

[cd@unisinis.br]

Endereço: Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Av. Unisinis, 950, Cristo Rei, São Leopoldo - RS, Cep.: 93.022-000

Recebido em 05 de Janeiro de 2007 / Aprovado em 02 de Abril de 2007

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo identificar as práticas de gestão de custos adotadas pelas empresas, no contexto de sua aceitação como necessárias ao atual ambiente de mercado. O estudo circunscreve-se às transformações ocorridas no ambiente de negócios nas últimas décadas, bem como às novas e/ou aperfeiçoadas práticas de gestão de custos. Entre tais práticas destaca-se o custeio e a gestão baseada em atividades, o custo da qualidade, o custo-alvo, o custeio do ciclo de vida e a análise da cadeia de valor, defendidas por alguns autores como as mais adequadas ao novo ambiente. São examinados os conceitos e justificativas que envolvem tais práticas de gestão de custo, sob um prisma crítico, confrontando

as opiniões de diversos pesquisadores. Classificado como de natureza descritiva e exploratória, o estudo está fundamentado em uma pesquisa efetuada em 38 empresas de médio e grande porte, situadas nas regiões Oeste e Noroeste do estado do Paraná, cujos dados foram coletados por meio de entrevistas realizadas no período de setembro a dezembro de 2005. Para análise, utilizou-se da estatística descritiva. Como conclusão tem-se que as novas e/ou aperfeiçoadas práticas de gestão de custos não têm merecido a devida atenção por parte das empresas pesquisadas, contrariando o enfatizado pela literatura. Para os entrevistados, isso ocorre, dentre outros fatores, pelo não conhecimento de tais práticas, pela baixa relação custo-benefício para sua im-

plantação e pela predominante preferência pelo aprimoramento das práticas convencionais.

Palavras-chave:

Gestão de Custos. Mercado. Competitividade. Continuidade.

ABSTRACT

This paper focuses in cost management practices as competitive tools. Due to recent economic transformations, new cost management practices were developed and traditional ones were improved. Among them, activity-based costing, cost of quality, target cost, life-cycle cost and value chain analysis are referred in literature as the most appropriate to current business environment. Some papers about cost management practices are discussed, and concepts and reasons to use them are analyzed. The research was conducted in 38 big and medium companies during 2005, using an exploratory and descriptive study. Companies are located in West and Northwest Paraná, a Brazilian State. The findings were analyzed using descriptive statistics. The results show the companies doesn't use new cost management practices or improved ones. The main reasons are: they don't know these practices, the cost/benefit relationship isn't favourable and the preference for conventional cost management practices.

Key-words:

Cost Management. Market. Competitiveness. Continuity.

I INTRODUÇÃO

No contexto da gestão empresarial, grande parte dos trabalhos publicados em revistas especializadas nas últimas décadas tem ressaltado a necessidade dos gestores observarem as ocorrências verificadas nos ambientes interno e externo nos quais as empresas estão inseridas. Tal necessidade é provocada pela busca de estratégias competitivas que objetivam assegurar a continuidade dos negócios.

No Brasil, as principais modificações no ambiente operacional externo das empre-

sas referem-se às transformações na economia observados nas décadas de 1980 e 1990, provocando uma ruptura de paradigmas em relação à administração dos negócios que até então estava focada nos preços de venda, consequência do protecionismo e de uma economia desajustada.

De acordo com Bastos et al. (2004), nas décadas de 1980 e 1990, a gestão da produção era menos importante, pois o ambiente inflacionário e a falta de concorrência permitiam o repasse da ineficiência interna das empresas para os consumidores, através de sucessivos aumentos de preços. É reconhecido que tal processo desestimulava o esforço para a busca de eficiência produtiva e incrementos de produtividade. A partir da década de 1990, vislumbrou-se um novo ambiente para as empresas no cenário nacional, provocado, principalmente, pelo parcial controle do processo inflacionário e pela abertura do mercado ao capital estrangeiro. O processo de privatização das empresas públicas e a aquisição de empresas privadas brasileiras por outras estrangeiras são alguns exemplos.

Mais especificamente quanto às mudanças no ambiente interno das empresas, destaca-se o avanço da tecnologia da informação, modernização dos processos de produção, com a utilização de robôs na linha de montagem, e, principalmente, no foco de atendimento às necessidades do cliente. Dentre os autores que abordam tais modificações, Souza (2001) resume como principais as seguintes: (1) a mudança na estratégia de grandes volumes e reduzido mix de produtos para menores volumes e mix mais variado; (2) alterações substanciais na estrutura de custos e despesas representativos dos recursos consumidos nas atividades empresariais; (3) redução no ciclo de vida dos produtos; (4) menor poder das empresas de impor seus preços ao mercado.

Para atuar nesse mercado de modificações constantes, a informação tornou-se fator crítico de sucesso, e as empresas, de maneira mais acentuada, passaram a necessitar de ferramentas capazes de orientar suas estratégias com o fim de assegurar sua continuidade.

Diversos autores têm se manifestado sobre a importância do suporte informacional

para o alcance da eficácia no processo decisório. Guerreiro (1989) e Rocha (1999), por exemplo, tratam a informação com a mesma relevância que é dada aos outros recursos operacionais utilizados pela empresa para o desenvolvimento de suas atividades e para atingir a excelência empresarial.

Porter (1986) apresenta duas principais estratégias genéricas que o empresário pode utilizar: focar sua atuação na diferenciação de seus produtos ou no baixo custo. Em qualquer uma delas, a eficiência no consumo de recursos é um imperativo.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo é pesquisar, à luz da atual literatura, o nível de aderência das empresas à utilização de práticas de gestão de custo defendida por alguns autores como adequadas ao ambiente de mercado destacado. A contribuição do estudo está em possibilitar conhecer a realidade das empresas quanto ao objeto de estudo, base para avançar em novos desenvolvimentos sobre essa área de conhecimento.

2 CRÍTICAS A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Em decorrência das transformações no ambiente empresarial, diversos pesquisadores entendem que a contabilidade de custos não acompanhou, nas mesmas proporções, a evolução tecnológica verificada no ambiente operacional das empresas. Como consequência, argumentam eles que a contabilidade de custos não atende de forma precisa e correta os usuários de sua informação, particularmente os gestores das organizações.

Dentre os autores que criticam os tradicionais informes de custos, merecem destaque Johnson e Kaplan (1996), os quais afirmam que a obsolescência dos sistemas de contabilidade de custos e controle gerencial tornou-se particularmente desfavorável no quadro de competição global que se instalou a partir da década de 1980. Brimson (1996) também se manifesta com o mesmo entendimento, enfatizando que, da mesma forma que ocorrem transformações no mundo dos negócios, também devem ocorrer

alterações nos sistemas convencionais de contabilidade de custos.

Sistematizando esse entendimento quanto às deficiências da contabilidade de custos frente à nova realidade e colocando-a num contexto gerencial, Souza (2001) destaca que as críticas à contabilidade gerencial tiveram como contrapartida a configuração de uma nova filosofia contábil. Nessa nova filosofia, a gestão de custos passou a ser um instrumento-chave na gestão dos negócios. A partir daí, a contabilidade de custos posicionou-se como elemento estratégico para a empresa atuar no ambiente turbulento em que está inserida.

Nesse sentido, alguns autores, como os até aqui citados, defensores da utilização das informações de custo para auxiliar o empresário a obter vantagem frente à concorrência, passaram a evidenciar a necessidade das empresas passarem a adotar uma postura de gestão de custos sob um foco estratégico.

Na visão dos autores, os novos sistemas de apropriação e de gestão de custos passaram a representar um avanço na área de custos. É reconhecido que a modificação da estrutura de custos nas organizações demanda novas ferramentas a fim de bem informar os gestores na busca pela vantagem competitiva, seja na liderança por custos ou na diferenciação. Porter (1986) destaca que, mesmo na liderança por diferenciação, as empresas não podem ter uma disparidade significativa de custos em relação aos concorrentes, pois isso poderia corroer a vantagem competitiva.

Com o mesmo entendimento, Pompermyer (2000) destaca que, dentre as várias práticas de gestão que podem ser adotadas, uma das principais é a gestão de custos dada a sua capacidade de fornecer informações de grande utilidade para a tomada de decisões e para o planejamento e controle dos recursos de produção.

Quanto às práticas de mensuração e de gestão de custos que podem ser utilizadas na geração de informações, Lopes e Menezes (2001) apresentam algumas daquelas consideradas de grande importância frente ao novo ambien-

te empresarial. Os autores destacam o custeio baseado em atividades (ABC), a gestão baseada em atividades (ABM) e o sistema de predeterminação de custo, conhecido como custo-alvo (target cost). Firmino e Rocha (2000) destacam, além das práticas citadas, outras consideradas como geradoras de informações estratégicas, que englobam conceitos como a análise do custo no ciclo de vida do produto e da cadeia de valor.

Outra prática também recomendada é aquela que reconhece que os custos podem ser gerados pela não observância da proteção do meio ambiente, denominados como custos ambientais. Argumentando em favor da importância destes, Ribeiro e Gratão (2000) aduzem que, dado que os custos ambientais não estão corretamente alocados nos períodos em que são gerados, os resultados não refletem efetivamente o desempenho econômico da empresa, desrespeitando, inclusive, o princípio da competência dos exercícios. Isso pode levar, no futuro, a alocação de custos incorridos em exercício anterior, gerando uma distorção nos resultados.

Em se tratando de práticas de gestão de custos, Monden (1999) enfatiza a denominada como kaizen, um sistema que visa reduzir os custos reais para um patamar inferior ao do custo-padrão. Para atingir essa meta de redução de custo são direcionadas diversas ações gerenciais, acompanhadas por um efetivo processo de avaliação de desempenho.

Dentro da amplitude delimitada neste trabalho, as práticas de gestão de custos objeto da pesquisa são as seguintes: custeio e gestão baseada em atividades (ABC e ABM); custo da qualidade; custo-alvo; custeio do ciclo de vida dos produtos e análise da cadeia de valor.

No que se refere ao custeio e gestão baseados em atividades, o estudo busca identificar a aplicação dessas práticas pelas empresas com o objetivo de diminuir a arbitrariedade da alocação dos custos indiretos, bem como a análise das atividades visando a sua maior eficiência e eficácia operacional.

Quanto à prática do custo da qualidade, o estudo enfoca a mensuração dos custos ine-

rentes aos sistemas de qualidade dos processos operacionais adotados pelas empresas.

A prática do custo-alvo é abordada como uma alternativa de preestabelecer o custo dos produtos ainda em sua fase de projeto.

No custeio do ciclo de vida, investiga-se a ação das empresas para mensurar o custo dos produtos para quem e além da fase de produção, ou seja, desde o seu desenvolvimento até a sua retirada do mercado.

A prática de análise da cadeia de valor é tratada como uma forma da empresa explorar as oportunidades de redução de custo de forma conjunta com seus fornecedores, clientes e concorrentes.

Tais práticas são consideradas adequadas ao novo contexto ambiental em que as empresas estão inseridas, pois respondem às novas características da competição: menores volumes, mix mais variados, menores ciclos de vida, novas estruturas de custos – principalmente nos gastos indiretos –, e menor capacidade de impor preços no mercado. Ao responderem melhor a essas características, elas possibilitam a geração de informações úteis aos gestores, qualificando o processo decisório.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Dado o objetivo do estudo em identificar as práticas de gestão de custos adotadas pelas empresas, frente àquelas práticas consideradas pela literatura como as mais apropriadas para o atual contexto operacional das organizações, sua classificação recai sobre uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória por possibilitar uma maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito. E descritiva porque, baseado em um conjunto de observações empíricas, descreve como a realidade é, destacando o aspecto do que é usual no ambiente.

A respeito da classificação das pesquisas, Gil (1999) destaca que tais tipos de pesquisas, exploratória e descritiva, estão diretamente relacionados aos fenômenos de atuação prática e que elas se aproximam, por proporcionarem uma nova visão do problema.

A coleta dos dados deu-se por meio de entrevistas, do tipo padronizada ou estrutura-

da, (LAKATOS; MARCONI, 1991), realizadas durante o período de setembro a dezembro de 2005. Para o seu processamento, desenvolveu-se um roteiro utilizando-se de perguntas abertas. No processamento e análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva, seguida de análise qualitativa para lhe dar significado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização da amostra

A população é composta por empresas de médio e grande porte, do ramo industrial, estabelecidas nas regiões Oeste e Noroeste do estado do Paraná. Para a identificação das empresas foi utilizado o Cadastro das Indústrias – Fornecedores e Serviços 2004, do Sistema da Federação das Indústrias do Estado do Paraná. O porte das empresas foi definido com base no faturamento, segundo os critérios do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES.

Foram identificadas 38 indústrias de médio e grande porte, 30 das quais se dispuseram a participar da pesquisa. Em vista disso, a amostragem é considerada não probabilística e por conveniência.

A escolha de empresas de médio e grande porte deve-se ao fato de que elas estão mais sujeitas à competição e por isso tendem a utilizar práticas mais avançadas. Também por serem empresas de maior porte, possuem um grau maior de complexidade, exigindo sistemas de gestão mais aprimorados, capazes de oferecer informações relevantes. A classificação das empresas por setor de atividade é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Setor de Atividade.

Setor de Atividade	Empresas	%
Alimentos	13	43
Químico	7	23
Metalúrgico	4	13
Confecções	2	7
Fiação	2	7
Moveleiro	2	7

A maior predominância de empresas do setor de alimentos está relacionada à alta con-

centração de agroindústrias na região, mais especificamente cooperativas que processam as matérias-primas fornecidas pelos agricultores cooperados. Das 13 empresas alimentícias, sete (54%) pertencem ao grupo das cooperativas, e seis (46%) são empresas constituídas sob a forma de limitada e possuem a mesma característica de agronegócio.

O instrumento de pesquisa foi direcionado para os responsáveis pela área de custos da organização. A distribuição dos respondentes, por cargo ocupado, está mostrada na Tabela 2.

Tabela 2 – Cargos Ocupados pelos Entrevistados.

Cargos	Quantidade	%
Analista de custos	9	30
Controller	8	27
Gerente administrativo	3	10
Gerente de custos	2	7
Gerente de contabilidade	1	3
Consultor de custos	1	3
Consultor industrial	1	3
Gerente de planejamento e controle da produção	1	3
Gerente de produção	1	3
Diretor administrativo	1	3
Auditor	1	3
Gerente financeiro	1	3
Total	30	100

Outra característica da amostra refere-se à formação acadêmica dos entrevistados, apresentado na Tabela 3. Tal classificação é importante por estar relacionada ao possível conhecimento ou desconhecimento de alguns dos entrevistados sobre as práticas pesquisadas.

Tabela 3 – Formação Acadêmica dos Entrevistados.

Formação	Nº de empresas	% sobre o total de respostas
Contabilidade	19	60
Administração	10	31
Economia	1	3
Engenharia	1	3
Sistemas de informação	1	3
Total	32*	100

* dois respondentes possuem dois títulos de nível superior

Com relação à formação dos entrevistados, muito embora haja a ocorrência de dois casos em que o responsável pela gestão dos custos não possui formação acadêmica específica na área, os demais (93%) possuem profissionais com formação mais diretamente relacionada à função (administração, contabilidade, economia, engenharia e sistemas de informação).

Banco de dados utilizado para gerar informações relacionadas aos custos

Dificuldades conceituais podem impedir os gestores de implantarem um adequado sistema de gestão de custos. Tratando desse aspecto, Pompermayer (1999) destaca que, de fato, a falta de entendimento e domínio pelos gestores da empresa de uma visão de custos sob a ótica de um sistema de informações gerenciais tem se revelado uma restrição à adoção do uso gerencial das informações de custos.

Tais questionamentos conduziram à identificação da estrutura de sistemas sob a qual são geradas as informações de custo para a tomada de decisões gerenciais. As respostas obtidas nas entrevistas estão demonstradas na Tabela 5:

Tabela 5 – Estrutura do Sistema de Informações de Custos.

Estrutura	Nº empresas	%
Planilhas eletrônicas	16	53
Sistema próprio da empresa	8	27
Sistema integrado de gestão	4	13
Planilhas eletrônicas, migrando para novo sistema	2	7
total	30	100

Como pode ser observado na Tabela 5, a pesquisa corrobora o entendimento de Pompermayer (2000) com relação às dificuldades conceituais no tratamento da informação de custo. Constata-se que 53% dos entrevistados relatam que apenas utilizam planilhas eletrônicas, de alcance limitado enquanto sistema.

Se a soma contemplar as empresas que estão migrando para um novo sistema, mas ainda utilizando as planilhas eletrônicas, o índice chega a 60%, evidenciando que a preocupação com sis-

temas mais dinâmicos e estruturados para gerar as informações de custo ainda não é prioridade na maioria das empresas pesquisadas.

4.2 As práticas de gestão de custos pesquisadas

Nessa parte do trabalho, é apresentado o resultado da pesquisa efetuada quanto ao uso das práticas de gestão de custo. Algumas questões não foram exploradas na profundidade desejada com os entrevistados, por questão de confidencialidade alegada por eles. Destaca-se que algumas respostas obtidas foram objetivas e de baixa argumentação. Entretanto, tais ocorrências não foram expressivas e não chegaram a comprometer os resultados da pesquisa.

4.2.1 Método de custeio utilizado

É prática comum no Brasil a utilização do método de custeio por absorção na apropriação dos custos aos produtos. Isso é reconhecido como uma decorrência das exigências fiscais de utilização de tal método, por ele estar em conformidade com o princípio contábil da competência, o qual determina que o reconhecimento de receitas e despesas deve ser no período da sua ocorrência e na proporção e correspondência entre eles (CFC, 2003). Padoveze (2000) corrobora tal entendimento e destaca que a mais óbvia vantagem ou utilidade do custeamento por absorção é o fato de ele estar de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e com a legislação tributária.

Na pesquisa de Ono e Robles Jr. (2004), os resultados apontam que a principal justificativa dos entrevistados para utilização do custeio por absorção na apropriação dos custos aos produtos e avaliação dos estoques visa, principalmente, a atender as exigências societárias e fiscais, concordando com Padoveze.

O uso do método de custeio por absorção possui muitas limitações quanto à sua capacidade informativa para o controle gerencial e tomada de decisões, pois utiliza critérios de rateio muitas vezes arbitrários e que podem ter pouca relação com o fato gerador. Além disso, o custeio por absorção, por não ter precisamente fins geren-

ciais realiza algumas simplificações que, em nível macro, anulam-se, mas que, em nível analítico e por produto, podem conduzir à significativa margem de erro. Por outro lado, o método de custeio baseado em atividades tem sido o mais recomendado para tais finalidades, pois busca identificar a relação de causa e efeito e reconhece a complexidade das modernas estruturas de custos das empresas (BRIMSON, 1996).

De posse de tais afirmativas e com o objetivo de identificar se há, por parte das empresas pesquisadas, maior adesão ao uso do ABC conforme enfatizado pela literatura, formulou-se a seguinte pergunta: "Qual método de custeio é utilizado na empresa, para fins gerenciais, na mensuração do custo dos produtos?" As respostas estão apresentadas na Tabela 6:

Tabela 6 – Método de Custeio Utilizado.

Método de custeio utilizado	Nº de empresas	%
Absorção	22	73
Conjugação de absorção e variável	4	13
Variável	2	7
Conjugação de absorção, abc e variável	2	7
ABC	0	0
Total	30	100

Verifica-se que as respostas apontam uma expressiva preferência pela adoção do método de custeio por absorção (73%). Somando-se as empresas que o utilizam em conjugação com outros métodos, a participação chega a 93%.

Outro aspecto relevante identificado na pesquisa é a inexpressiva adoção do custeio baseado em atividades, indicado por apenas duas empresas

que o utilizam em conjunto com outras práticas; isoladamente, não foi identificado sua adoção.

Por outro lado, o ABC é um sistema de custeio mais apropriado quando a empresa possui um grau de diversidade elevado na sua linha de produtos e uma parcela significativa de custos indiretos. Em vista disso, ele pode ser mais recomendado para empresas de serviços, as quais, freqüentemente, possuem essas características. Isso poderia justificar, pelo menos em parte, a não utilização do sistema pelas empresas participantes da amostra.

4.2.2 Custeio e gestão baseados em atividades (ABC e ABM)

Diversos pesquisadores enfatizam a impropriedade das informações derivadas do método de custeio por absorção frente à realidade empresarial. Para eles, as organizações devem adotar o custeio baseado em atividades - ABC, visto que diminui as distorções provocadas na apropriação dos custos indiretos aos produtos. Outro argumento favorável a utilização do ABC é a identificação das atividades que agregam valor aos produtos, possibilitando a sua gestão e eliminando ou reduzindo as que não agregam; essa é uma das premissas que fundamenta a gestão baseada em atividades - ABM (NAKAGAWA, 2000).

Em face de tais argumentações, pesquisou-se mais especificamente a utilização do custeio e gestão baseados em atividades, bem como as opiniões dos entrevistados quanto à sua implantação, através do seguinte questionamento: "Caso utilize o custeio e a gestão baseados em atividades (ABC/ABM), quais as vantagens identificadas pela sua utilização?" (Tabela 8).

Tabela 8 – Posicionamento das Empresas sobre a Utilização do ABC.

Comentário sobre implantação do ABC	Nº empresas	%
Avaliou e descartou	10	33
Planos futuros para adotar	5	17
Não tem planos de adotar	5	17
Desconhece a prática	5	17
Em fase de estruturação do sistema de custos e no momento não tem planos de adotar	3	10
Adotou para os custos de produção	2	6
Total	30	100

Dentre os argumentos daqueles que manifestaram ter avaliado e descartado a adoção do ABC (33%), os principais que merecem destaque foram: (1) a implantação de plano piloto que fracassou em função das dificuldades para apontamentos das atividades; (2) alguns testes realizados identificaram que as pequenas variações não compensariam o investimento; (3) diante da complexidade de implantação optou-se por não adotá-lo.

A respeito da complexidade do ABC, Cokins (1996) afirma que há equívoco em se pensar que ele precisa ser demasiadamente detalhado. Ou seja, cada empresa pode definir o nível de complexidade conforme suas necessidades. Nesse sentido, Cooper e Slagmulder (1999) afirmam que o sistema de custeio, em nível estratégico, deve ter menor complexidade que em nível operacional.

Nas empresas nas quais se optou por adotar o método ABC (duas empresas), os entrevistados comentaram que as vantagens na sua implantação são: (1) maior exatidão no cálculo dos custos dos produtos; (2) maior qualidade na informação; (3) eliminação das atividades que não agregam valor aos produtos.

Com relação ao ABM, em uma das empresas que não o utiliza, mas tem planos de fazê-lo, foi destacado que a principal vantagem que se espera com a futura adoção é direcionar ações para maior eficiência na execução das atividades.

Visando identificar de forma mais objetiva o porquê da não adoção do ABC e ABM, formulou-se a seguinte questão: "Caso não utilize o custeio e gestão baseados em atividades (ABC/ABM), identifique o porquê da não utilização". Os principais comentários contrários a utilização do ABC estão destacados no Quadro I a seguir.

Quadro I – Comentários Contrários a Adoção do ABC.

a - baixa relação custo x benefício na adoção do sistema
b - o sistema atual é determinado na matriz e, portanto, não há opção de mudança
c - o atual sistema atende as necessidades
d - a quantidade de atividades inviabiliza sua implantação no nível mais detalhado
e - o sistema utilizado é o modelo de gestão do fundador, que não aceitaria a mudança que o ABC exige
f - exige mudanças profundas no sistema de informações da empresa
g - o ABC necessita de uma grande quantidade de apontamentos e o resultado é equivalente ao absorção

Dentre os comentários, a "baixa relação custo x benefício" e o "sistema atual atende as necessidades" foram os mais citados. Para um dos entrevistados, a opção pelo ABC não traria mudanças significativas nos custos das empresas, dado que elas possuem custo indireto variando entre 10% e 15% em relação ao custo total. Tal fato, para eles, inviabiliza os investimentos necessários para um possível melhoramento na alocação dos custos aos produtos. Vários autores (COGAN, 1999; COKINS, 1996) afirmam que uma parcela elevada de custos indiretos seria uma justificativa para a adoção do ABC. Ora, se existe baixa participação dos custos indiretos, a não adoção do ABC pode ser uma escolha lógica.

Quadro 2 – Razões do Pouco Interesse na Adoção do ABM.

a - baixa adoção do custeio baseado em atividades
b - o sistema atual é determinado na matriz e, portanto, não há opção de mudança
c - preferência pelos sistemas tradicionais na tomada de decisões, como a adoção conjunta de métodos, ou busca na melhoria dos métodos usados
d - desconhecem a ferramenta
e - não consideram a ferramenta como necessária para obter competitividade

Em se tratando da gestão baseada em atividades (ABM), os principais argumentos que justificam a opção pela não adoção da prática estão apresentados no Quadro 2. Verifica-se que o último argumento é contrário ao enfatizado na literatura. Mesmo nas duas empresas que adotam o ABC não houve o reconhecimento do uso do ABM. Em uma delas, entretanto, o entrevistado reconheceu já ter realizado reduções no custo através de melhorias de processo, o que, segundo Cokins (1996), constitui a essência do ABM.

4.2.3 Custo-alvo (target cost)

Nakagawa (2000) comenta que atualmente as empresas competem com base em qualidade, flexibilidade e preços competitivos, com o propósito de atender as necessidades dos clientes. Isso é uma decorrência do reconhecimento de que é o mercado que determina os parâmetros e as condições de negociação. Com base nesses conceitos, alguns autores têm defendido a adoção da prática do custo-alvo, pois essa técnica considera as pressões exercidas pelo mercado na determinação dos preços dos produtos e induz a re-

dução de custos ainda na fase de projeto do produto.

Reconhecendo a importância da adoção da prática do custo-alvo e com o objetivo de obter a opinião dos entrevistados sobre sua utilização nas empresas, foi formulada a seguinte questão: "Como é calculado o preço de venda dos produtos na empresa? Considera os custos? Quais custos?"

O objetivo do questionamento foi identificar se as empresas consideravam o preço praticado pela concorrência na formação do preço de venda de seus produtos. Identificou-se que apenas seis empresas (20% da amostra) não o consideravam. Os demais entrevistados reconheceram que é o mercado quem atualmente determina os preços.

Visando complementar as informações relacionadas às estratégias adotadas para competir com níveis de preços semelhantes aos da concorrência, foi apresentada a seguinte questão: "Que ações são tomadas, caso o preço de venda dos produtos da empresa esteja acima dos praticados pela concorrência?" As respostas estão apresentadas na Tabela 9.

Tabela 9 – Ações para Adequação aos Preços da Concorrência.

Ações tomadas nas empresas	Nº de empresas	%
Reduções de custo: substituição de componentes dos produtos	10	34
Reduções de custo: outras estratégias	9	30
Reduções na margem de lucro	7	23
Não há o que fazer com os custos	3	10
Possui custo bem apurado e sua marca é líder no mercado	1	3
Total	30	100

Excluindo o entrevistado que comentou não ter pressão da concorrência, sete empresas acabam por sacrificar a margem de lucro para competir nos mesmos níveis de preços praticados pela concorrência. Outras 19 empresas (63%) informaram efetuar a substituição de componentes dos produtos e outras práticas de redução de custos quando o

preço estabelecido for superior ao praticado no mercado.

Durante as entrevistas, foram efetuados pelo entrevistador alguns esclarecimentos e comentários a respeito do custo-alvo, com a finalidade de inferir mais objetivamente se o custo-alvo era utilizado. Os principais pontos identificados são demonstrados na Tabela 10.

Tabela 10 – Utilização do Custo-Alvo.

Pontos identificados	Nº Empresas	%
Desconhece e não utiliza a prática do custo-alvo	17	57
Desconhece, mas utiliza parcialmente a prática	8	26
Conhece e tem planos de implementar	2	7
	30	100

Os dados da Tabela 10 evidenciam que na maioria das empresas se desconhece e não se utiliza a prática pesquisada. Por outro lado, aproximadamente $\frac{1}{4}$ das empresas pesquisadas utiliza o custo-alvo mesmo sem o saber.

Embora um número significativo de entrevistados considere o preço praticado pela concorrência na formulação de seu preço de venda e efetue alguns trabalhos de redução de custo, foi por eles esclarecido que normalmente essas ações são efetuadas durante a fase de produção e não na fase de projeto do produto. É nesses casos que foi identificado o maior número de entrevistados que desconhecem o custo-alvo (57%) de acordo com a Tabela 10.

Para Monden (1999), a busca sistemática por redução de custos pode ocorrer em duas fases. A primeira, durante a etapa de projeto ou pré-produção, quando então é chamada de custo-alvo, e a segunda, durante a etapa de produção, quando então é chamada de custo-kaizen. De acordo com as respostas obtidas, as empresas que desconhecem e não utilizam o custo-alvo parecem estar usando técnicas de custo-kaizen, mesmo que sem conhecê-lo (oito empresas, equivalente a 26%).

Finalmente, quanto aos representantes das duas empresas que comentaram ter planos futuros de uso (7%), ambos relataram estar reestruturando o atual sistema de custos para, na seqüência, implementá-lo. Ao comentar sobre a validade do

custo-alvo na gestão de custos, os dois entrevistados reconheceram que, no atual mercado competitivo, a adoção da prática é fundamental.

4.2.4 Custo da qualidade

Com o mercado mais competitivo, os consumidores passaram a exigir mais das empresas com relação à qualidade dos produtos, forçando-as a investir em programas de certificação de qualidade. De acordo com Robles Jr. (1996), dois pontos são fundamentais na indução das empresas em investir em programas de qualidade:

- o mundo global exige que as empresas estejam comprometidas com o contínuo aperfeiçoamento de seus produtos, processos e aptidões profissionais de seus colaboradores;
- na atualidade, um dos problemas que merece atenção é a eliminação de desperdícios; está mais claro o conceito de recurso escasso e a indisposição dos clientes em pagar por tais desperdícios.

Nesse contexto, procurou-se identificar se nas empresas que possuem certificação de programas de qualidade (12 empresas) ocorre a segregação dos custos da qualidade daqueles normais de produção. Usou-se a seguinte questão: "Na empresa há registro dos custos da qualidade? Se sim, quais são eles?" As respostas estão apresentadas na Tabela 11.

Tabela 11 – Tratamento Dado aos Custos da Qualidade.

Elementos	Empresas	Empresas Certificadas	%
Todos juntos (sem identificação)	10	12	83
Segregado (sem classificação nas quatro categorias)	1	12	8
Segregado adotando a classificação nas quatro categorias	1	12	8

Verifica-se que em apenas duas empresas das certificadas (17%) os custos da qualidade são segregados dos custos normais de produção. Em uma delas (8%), porém, não há a classificação desses custos por categoria. Na outra empresa (8%), conforme Tabela II, o entrevistado comentou segregar os custos da qualidade daqueles normais de produção, efetuando a classificação nas categorias de controle e falha no controle. Durante a entrevista, ele destacou que o uso da classificação está na fase inicial e há muito a ser melhorado.

Nas empresas que não possuem certificação, não foi verificado nenhuma evidência da adoção dos princípios do custo da qualidade. Comprova-se, portanto, que há pouco uso do conceito de custos de qualidade nas empresas pesquisadas. Afirmarções dos entrevistados sinalizam que a relação custo-benefício não compensaria a informação adicional obtida.

4.2.5 Custeio do ciclo de vida dos produtos

Uma das conseqüências do aumento da competitividade tem sido a redução do

ciclo de vida dos produtos – tempo entre lançamento e retirada do mercado. O menor tempo de vida dos produtos impõe que a margem de erro no seu lançamento seja menor, pois o tempo de recuperar custos e investimentos se reduziu. Uma das alternativas que permite melhorar o gerenciamento desses custos é o monitoramento dos custos de ciclo de vida.

A discussão sobre o assunto durante a entrevista foi iniciada com o seguinte questionamento: “O meio acadêmico defende que há alguns custos que são gerados durante a fase de projeto do produto; outros, durante a fase de produção dos produtos; alguns, para manter o produto no mercado; e ainda alguns custos, para retirar os produtos do mercado; e que devem ser controlados pela empresa. Quais desses custos são controlados na empresa?” No momento de comentar a questão, era destacado ao entrevistado que se tratava do custeio do ciclo de vida dos produtos, apresentando seus princípios e finalidades (Tabela 12).

Tabela 12 – Custos Controlados pelas Empresas.

Elementos	Empresas	%
Custos de projeto dos produtos (fase pioneira)	17	57
Custos de fabricação (fase da produção)	30	100
Custos de manutenção do produto no mercado (fase de estabilização)	2	7
Custos de substituição do produto (fase declínio)	0	0

Segundo os dados da Tabela 12, as empresas preferencialmente mantém o tradicional controle dos custos internos de produção, não analisando os custos que podem ser gerados após a venda dos produtos. Em dois casos (7%), os entrevistados comentaram que consideram os custos para manter o produto no mercado, porém, não apropriam tais valores ao custo do produto. Nesses casos, apesar de considerá-los em análises gerenciais, o seu valor é computado como despesa de vendas na formação do resultado final.

Em complemento ao estudo do custeio do ciclo de vida, foi perguntado aos entrevistados

sobre os motivos pelos quais não se dá atenção aos custos incorridos aquém e além da produção interna. Formulou-se a seguinte questão: “Caso na empresa não seja efetuado um planejamento e controle dos custos nas fases de planejamento, manutenção e retirada do produto do mercado, indique as possíveis justificativas”.

Dentre as principais justificativas apresentadas para a não adoção da prática do custeio do ciclo de vida, destacam-se, entre outras: (1) o desconhecimento de seus conceitos; (2) produtos com longos ciclos de vida, o que não obriga a mensurar seus custos durante o ciclo; (3)

empresa líder no mercado. O que se apresentou com maior incidência foi o desconhecimento.

4.2.6 Análise da cadeia de valor

Considerando que o ambiente operacional das empresas é caracterizado por forte concorrência, em que a disputa por mercados e por níveis de preços mais baixos é fator de sobrevivência, há uma constante necessidade de buscar-se reduções nos custos de modo a não sacrificar o lucro.

Dentre as práticas que podem ser adotadas para diminuir custos, destaca-se a que reconhece as limitações da empresa em atuar isoladamente.

Isso amplia os horizontes para oportunidades de reduções de custo que podem ser criadas na atuação conjunta com outras empresas pertencentes a uma mesma cadeia de valor.

Com base nesses entendimentos, procurou-se identificar se as empresas estão explorando tais oportunidades e se adotam a forma defendida pela literatura pertinente. Nesse sentido, apresentou-se o seguinte questionamento: "Na empresa se explora oportunidades de redução de custo utilizando ligações com fornecedores, clientes, ligações de processo, unidades da empresa e concorrentes?" As respostas obtidas estão apresentadas na Tabela 13:

Tabela 13 – Ligações Efetuadas pelas Empresas Para Redução de Custo.

	Empresas	%
Exploram as oportunidades com fornecedores, clientes e concorrentes	19	63
Não exploram as oportunidades	11	37
Total	30	100

O resultado apresentado ratifica a participação dos principais agentes atuantes das ligações que é destacado na literatura. Nota-se, entretanto, que parcela significativa da amostra (37%) está fora dessa estatística. Visando melhor entender os objetivos das ligações identificadas, pediu-se aos entrevistados que exemplificassem as ligações entre os componentes da cadeia produtiva e qual o propósito dos acordos. Os resultados estão apresentados na Tabela 14.

Tabela 14 – Uso da Análise da Cadeia de Valor.

Elementos	Empresas	%
Ligações com fornecedores	19	63
Ligações com clientes	1	3
Ligações de processo interno	3	10
Ligações com unidades empresariais	11	37
Ligações com concorrentes	10	33
Não exploram as oportunidades	11	37

Os dados da Tabela 14 atestam que 19 empresas (63% da amostra) adotam ligações

com fornecedores, juntamente com outras ligações, visando reduzir custos.

Quanto às onze empresas em que não se exploram as oportunidades, equivalentes a 37% da amostra, perguntou-se aos entrevistados os motivos da não adoção da prática. Os principais comentários obtidos foram: (1) indústria recente onde as oportunidades ainda não foram exploradas; (2) mercado fornecedor monopolizado; (3) política da empresa de não efetuar ligações; (4) desconhecia seus conceitos e administra somente os custos internos.

4.2.7 Outras práticas de gestão de custos identificadas

Objetivando verificar qual prática é preferida pelas empresas para a gestão dos custos gerados pelo processo produtivo, durante a entrevista buscou-se identificar manifestação espontânea sobre que outras práticas de gestão de custo usualmente as empresas utilizam (Tabela 15).

Tabela 15 – Outras Práticas de Gestão de Custo Identificadas.

Elementos	Empresas	%
Custo-padrão e orçamento	8	27
Compara alguns indicadores econômicos de desempenho	8	27
Margem de contribuição e ponto de equilíbrio	6	20
Conjugado ABC/margem de contribuição/ponto de equilíbrio	2	7
Custo padrão e orçamento/margem de contribuição e ponto de equilíbrio	2	7
Somente orçamento	3	10
Somente custo-padrão	1	3
Total	30	100

Como pode ser observado, na maior parte das empresas pesquisadas se utiliza o custo-padrão e planos orçamentários para controlar os custos e resultados. Somando-se as empresas que os utilizam, tanto de forma individual como conjunta, a representatividade chega a 47% da amostra (14 empresas). Portanto, os resultados apontam para a expressiva adoção de técnicas tradicionais de controle, com as quais os entrevistados dizem estar satisfeitos.

5 CONCLUSÃO

Considerando-se que uma das formas de evolução do conhecimento científico sobre determinado tema é a investigação da utilização prática e a aplicabilidade de seus desenvolvimentos teóricos, entende-se que este estudo atingiu os propósitos a que se dispôs.

Essa afirmação está baseada no fato de que se investigou, no âmbito das empresas componentes da amostra, quais práticas de gestão de custos estão sendo adotadas comparativamente ao exposto na literatura.

Nesse sentido, o presente estudo, ao tratar de algumas das novas e/ou aperfeiçoadas práticas de gestão de custos, defendida por alguns autores como fundamentais ante as transformações ocorridas no ambiente interno e externo no qual as organizações estão atuando, procurou dar sua contribuição a essa área do conhecimento.

O resultado da pesquisa retrata a predominante preferência pelos métodos tradicionais de controle e gestão de custos, em contrapartida à baixa adoção de práticas contemporâneas pesquisadas. A adoção da análise da cadeia de va-

lor é uma exceção, explicado pelo alto número de empresas com capital originário de natureza cooperativista, cuja missão é a cooperação entre indivíduos para o desenvolvimento local.

Diante de tais considerações, a pesquisa consubstancia-se na constatação de que não há aderência, nas empresas pesquisadas, às práticas de gestão de custos mais recentemente desenvolvidas e com grande destaque na literatura da área.

REFERÊNCIAS

- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – BNDES. **Porte de empresa – Carta Circular 64/02**, de 14 out. 2002. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>>. Acesso em: 25 jan. 2005.
- BASTOS, J. A. S. L. et al. Alterações no ambiente dos negócios e seus impactos nas empresas. **Revista Educação e Tecnologia**, Curitiba, v. 3, ago. 1998. Disponível em: <http://www.ppgte.cefetpr.br/revista/vol3/artigos/alteracoes.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2004.
- BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo, Atlas, 1996.
- COGAN, S. Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado em atividades (ABC). **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 46-53, abr./jun. 1999.

- COKINS, G. **Activity-based costing: making it work**. Boston: McGraw Hill, 1996.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília, 2003.
- COOPER; SLAGMULDER, R. Intelligent cost system design. **Strategic Finance**, Montvale, v. 80, n.12, p. 18-20, Jun. 1999.
- FIRMINO, G. G.; ROCHA, C. T. M. A gestão estratégica de custos: vantagens de sua implementação nas novas formas de organização empresarial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais...** Recife: ABC, UFPE, 2000. 1 CD-ROM.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo, Atlas, 1999.
- GUEREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991.
- LOPES, A. C. V.; MENEZES, E. A. A integração do sistema abc e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2001, 8., São Leopoldo. **Anais...** ABC, Unisinos, 2001. 1 CD-ROM.
- MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo-kaizen**. Porto Alegre, Bookman, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo, Atlas, 2000.
- ONO, K.; ROBLES JUNIOR, A. Utilização do target costing, um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 148, p. 53-65, jul./ago. 2004.
- PADOVEZE, C. L. O paradoxo da utilização do método de custeio: variável versus por absorção. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, São Paulo, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.
- POMPERMAYER, C. B. Modelo conceitual de gestão de custos para estruturas organizacionais contemporâneas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais...** Recife: ABC, UFPE, 2000. 1 CD-ROM.
- _____. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da Faculdade Católica de Administração e Economia**, Curitiba, n. 3, p. 21-28, set./dez.1999.
- PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- RIBEIRO, M. S.; GRATÃO, Â. D. Custos ambientais: o caso das empresas distribuidoras de combustíveis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais...** Recife: ABC, UFPE, 2000. 1 CD-ROM.
- ROBLES JUNIOR, A. **Custos da qualidade: uma estratégia para competição global**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informações de gestão estratégica**. 1999. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- SOUZA, M. A. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.