

O Sistema de Custos como Instrumento de Apoio ao Processo Decisório: Um Estudo em Indústrias do Setor Metal-Mecânico da Região Noroeste do Estado do RS

Juliana Siqueira

Ernani Ott

Eusélia Pavaglio Vieira

Resumo:

O presente estudo analisa a forma como o sistema de custos tem apoiado o processo decisório nas empresas. A revisão de literatura enfoca a organização e seu ambiente, o processo decisório, os sistemas de informações, os sistemas de custos e os principais sistemas de produção. Metodologicamente, o estudo foi desenvolvido sob a ótica da pesquisa social, com abordagem qualitativa. Para a coleta dos dados foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas, aplicadas aos gestores financeiros de três empresas do setor metal-mecânico da região Noroeste do Estado do RS. Dentre os resultados, pode-se destacar que, na percepção dos gestores, as informações de custos estão contribuindo na tomada de decisões, tais como: na formação de preços, política de vendas, análise de competitividade, planejamento do negócio, estoque de produtos e matéria-prima e lucratividade pretendida. Os principais propósitos da gestão de custos, comuns entre as empresas, são: redução e controle de custos, formação de preços, cálculo da margem de contribuição, orçamento e controle orçamentário.

Área temática: *Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas*

O Sistema de Custos como Instrumento de Apoio ao Processo Decisório: Um Estudo em Indústrias do Setor Metal-Mecânico da Região Noroeste do Estado do RS

Juliana Siqueira (Universidade Regional do Noroeste do Estado do RS – Unijuí) sjuli@ibest.com.br

Ernani Ott (Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos) ernani@mercado.unisinos.br

Eusélia P. Vieira (Universidade Regional do Noroeste do Estado do RS – Unijuí) eusélia@unijui.tche.br

Resumo

O presente estudo analisa a forma como o sistema de custos tem apoiado o processo decisório nas empresas. A revisão de literatura enfoca a organização e seu ambiente, o processo decisório, os sistemas de informações, os sistemas de custos e os principais sistemas de produção. Metodologicamente, o estudo foi desenvolvido sob a ótica da pesquisa social, com abordagem qualitativa. Para a coleta dos dados foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas, aplicadas aos gestores financeiros de três empresas do setor metal-mecânico da região Noroeste do Estado do RS. Dentre os resultados, pode-se destacar que, na percepção dos gestores, as informações de custos estão contribuindo na tomada de decisões, tais como: na formação de preços, política de vendas, análise de competitividade, planejamento do negócio, estoque de produtos e matéria-prima e lucratividade pretendida. Os principais propósitos da gestão de custos, comuns entre as empresas, são: redução e controle de custos, formação de preços, cálculo da margem de contribuição, orçamento e controle orçamentário.

Palavras-chave: Sistema de Custos, Processo Decisório, Gestão de Custos.

Área Temática: Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas

1 Introdução

O mundo empresarial tem enfrentado, nos últimos anos, um aumento da complexidade dos negócios, em função da economia globalizada, das constantes mudanças tecnológicas ou da proliferação de fontes de informações, dentre outros. Nesse contexto, para tomar decisões, os gestores necessitam de um fluxo maior de informações, tanto sobre o ambiente interno quanto o ambiente externo à organização, a fim de identificar ameaças e oportunidades no ambiente competitivo, pois, são essas informações que lhes darão suporte no momento de criar estratégias eficazes de posicionamento no mercado.

A necessidade de um adequado controle sobre custos, também, é uma constante para as organizações que buscam garantir sua sobrevivência no tempo. Diante da crescente competição, tornou-se fundamental priorizar a qualidade dos produtos e serviços, mas a um custo tal que permita a empresa manter-se no mercado.

Nesse sentido, o sistema responsável pelas informações sobre custos de produtos ou serviços tornou-se uma importante estratégia na gestão empresarial, pois viabiliza informações que se constituem em subsídio básico para a tomada de decisões, bem como para o planejamento e controle das atividades organizacionais. Com isso, os sistemas de custos constituem-se em fontes gerenciais que auxiliam os gestores a tomarem decisões com mais precisão e qualidade, em busca da obtenção de lucros e da sobrevivência organizacional.

2 Revisão da Literatura

Segundo Katz e Kahn (1974, p. 77), do ponto de vista societário, “a organização é um subsistema de um ou mais sistemas maiores e sua vinculação ou integração com eles afeta seu

modo de operação e nível de atividade”. Nesse sentido, há a dependência da organização, enquanto um sistema social, a outros sistemas sociais, onde sua classificação como subsistema, sistema ou supersistema, é relativa ao seu grau de autonomia na execução de suas funções ou, ainda, é relativa a autonomia da organização no contexto em que estiver inserida.

O contexto organizacional classifica-se, na visão de Pettigrew, Ferlie e Mckee (1992), em contexto interno e externo. O contexto interno refere-se às estratégias, à estrutura, à cultura, ao gerenciamento e ao processo político-organizacional, que contribuem na moldagem do processo através do qual emanam idéias para mudanças. Já, o contexto externo, refere-se ao contexto econômico nacional, político e social, fatores tecnológicos, percepção, ação e interpretação das políticas e eventos no âmbito nacional ou regional, que podem influenciar direta ou indiretamente a organização.

Nem sempre as organizações conseguem acompanhar ou se adaptar ao ritmo de mudanças que ocorrem no ambiente em que estão atuando. E, quando isso ocorre, encontram-se diante de problemas de transformação organizacional. Para Hamel e Prahalad (1995, p. 7), “qualquer empresa que se comporte mais como passageira do que como motorista na estrada do futuro descobrirá que seus valores e habilidades se tornarão progressivamente menos sintonizados com a realidade em constante mutação do setor”.

2.1 O Processo Decisório

De acordo com Luciano, Freitas e Becker (1999, p.4), o processo decisório “torna-se a cada dia mais complexo, pois as decisões precisam ser tomadas rapidamente, mas sem expor a organização a riscos financeiros, de perda de mercado, qualidade ou imagem frente a seus clientes”. Para tanto, todos os gestores buscam informações – em maior ou menor quantidade – antes de decidir, sendo que estas provêm do sistema de informações da empresa ou de fontes informais, acerca de diversos aspectos ou departamentos da empresa.

A interação entre os modelos de decisão e informação emerge em nível do processo gerencial – permeia todas as etapas do processo administrativo, tanto o planejamento, como execução e o controle, ou seja, a informação é importante em todos os níveis operacionais, visto que decisões são tomadas desde o nível operacional até o estratégico.

A informação exerce um papel estratégico na adaptação da empresa aos novos paradigmas de um mercado que exige capacidade de inovação, flexibilidade, rapidez, qualidade, produtividade, entre outros. É fundamental no apoio às estratégias, ao processo de decisão e ao controle das operações empresariais. O desafio maior da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis.

Quanto maior for a interface entre o que é gerado e transmitido e o que é esperado para o consumo, em termos de informação, maior será o seu valor. Teoricamente, a inter-relação entre as áreas organizacionais é considerada de fácil execução, porém, funcionalmente esse é um fator de grande dificuldade para implementação e sucesso de sistemas integrados de informação, principalmente pelo fator cultural que inibe e dificulta as inter-relações entre as diversas áreas organizacionais.

2.2 Sistema de Informações

Para Beuren (2000), a informação precisa apresentar algumas características importantes, tais como: relevância, relação custo-benefício e flexibilidade de adaptação ao usuário e ao contexto da decisão em questão. No entanto, não se deve esquecer das demais características, também, consideradas relevantes para a utilização da informação, como: precisão e significância, rapidez, periodicidade, tempestividade, verificabilidade, fidelidade, neutralidade e poder preditivo.

Mas, independentemente do enfoque dado à definição de sistema de informações, seu

objetivo será sempre gerar informações com o propósito de viabilizar a tomada de decisões, seja em apoio às operações ou em apoio à gestão. Partindo desse princípio, o sistema de informações pode ser classificado em: sistema de informações de apoio às operações e sistema de informações de apoio à gestão. O primeiro, ligado ao sistema físico-operacional, nasce da necessidade de planejamento e controle das diversas áreas operacionais da organização, e o segundo, à vida econômico-financeira da empresa e às necessidades de avaliação de desempenho dos negócios (PADOVEZE, 2000).

O desempenho de um sistema de informações pode ser avaliado pela qualidade, utilidade e oportunidade de suas informações processadas. De acordo com Rezende, Kelm e Abreu (2000, p. 31), as informações “devem propiciar a identificação dos problemas e das necessidades, nos vários níveis (estratégico, tático e operacional), bem como fornecer subsídios para avaliar o impacto das diversas decisões a serem tomadas pelos gestores”.

Nesse sentido, “um efetivo sistema de informação pode ter um grande impacto na estratégia corporativa e no sucesso da empresa, beneficiando os clientes e qualquer indivíduo ou grupo que interagir com os sistemas” (STAIR *apud* REZENDE *et al.*, 2000, p.30). Dessa forma, o sistema de informações precisa apresentar-se como verdadeiro instrumento e/ou ferramenta geradora de informações direcionadas à solução de problemas empresariais.

2.3 Sistema de Custos

Como qualquer sistema, o sistema de custos utiliza processos para transformar entradas em saídas que satisfaçam os objetivos gerais do sistema.

Os sistemas de custos funcionam como um centro processador de informações, que colhe, ou recebe, dados monetários e não monetários, externos e internos, organiza-os e analisa-os, gerando informações gerenciais de custos, destinadas a auxiliar os vários níveis da gestão empresarial a se desincumbirem de suas funções e responsabilidades (LEONE, 2000, p 448).

Para Leone (2000, p.32), as informações de custos podem ser divididas para atender a três grupos básicos de necessidades gerenciais, tais como: “(1) informações que ajudam à determinação da rentabilidade e à avaliação do patrimônio; (2) informações que auxiliam o controle das operações e dos próprios custos; e (3) informações que servem ao planejamento e ao processo decisório”.

A gestão de custos, que no passado não tinha muitas ligações com os outros sistemas operacionais, nos últimos tempos passou a ser essencial em todas as áreas funcionais, devido ao ambiente altamente competitivo em que as organizações estão inseridas.

Conforme Hansen e Mowen (2001, p. 59), o sistema de custos “deve ser integrado, tanto quanto possível, com os sistemas operacionais da organização”, pois essa integração pode reduzir o armazenamento e o uso redundante de dados, contribuir para a divulgação das informações no momento oportuno e aumentar a eficiência na produção de informações confiáveis e precisas.

O sistema de informações de gestão de custos preocupa-se, primeiramente, com a produção de saídas para usuários internos, utilizando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais organizacionais. Este sistema não está limitado por qualquer critério formal que possa definir entradas e processamentos; suas entradas e processos são definidos por critérios estabelecidos internamente em cada organização. Para Hansen e Mowen (2001), o sistema de informações de gestão de custos tem três amplos objetivos: (1) fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetivos de interesse da gestão; (2) fornecer informações para o planejamento e controle; e (3) fornecer informações para a tomada de decisões.

Os autores descrevem que o sistema de custos pode ser classificado como baseado em função e baseado em atividade.

Um sistema de custos baseado em função pressupõe que todos os custos podem ser

classificados como fixos ou variáveis, respeitando as mudanças nas unidades ou volume dos produtos produzidos. Nesse sentido, as unidades de produção ou outros direcionadores altamente correlacionados com as unidades produzidas (como horas de mão-de-obra direta e horas-máquina) são considerados os direcionadores de maior relevância.

Embora o sistema de custos baseado em função, frequentemente, forneça variações úteis das definições tradicionais de custo do produto, como, por exemplo, custos primários e custos variáveis de manufatura por unidade, as definições mais abrangentes do custo dos produtos, como as definições da cadeia de valor e do custo operacional não são disponíveis para o uso gerencial.

Geralmente, segundo Hansen e Mowen (2001, p.72), “mais objetivos gerenciais podem ser satisfeitos com um sistema baseado em atividade do que com um sistema baseado em função”, isso porque o objetivo global de um sistema de custo baseado em atividade é melhorar a qualidade, o conteúdo, a relevância e a oportunidade das informações de custos.

Muitas críticas ao sistema baseado em atividade (ABC) surgiram nos últimos anos, devido a sua forma (onerosa) de alocar custos. Uma nova proposta para contribuir na gestão empresarial, em contraposição ao ABC, é a Teoria das Restrições (TOC), baseada no princípio de que existe uma causa comum para muitos efeitos, de que os fenômenos são consequência de causas mais profundas, levando a uma visão sistêmica da empresa.

Para Corbett (1997), a medida mais importante na teoria das restrições é o ganho, sendo que o objetivo é sempre aumentar o ganho, portanto, é a única medida que não tem limite. Assim, qualquer decisão que impacte positivamente no retorno sobre o investimento, indica a direção rumo à meta do sistema. Entretanto, a teoria das restrições, utilizada unicamente como ferramenta para a tomada de decisões, é criticada por estar centrada nas decisões de curto prazo e não considerar, em momento algum, os custos dos produtos. Talvez, a combinação da teoria das restrições com o sistema de custo variável seria a ferramenta que melhor se adaptasse às necessidades gerenciais dos tomadores de decisões, englobando decisões de curto e longo prazos, embora ainda haja muita discussão e avaliação a ser realizada na prática empresarial.

2.3.1 Sistemas de custeio

Há dois sistemas tradicionais de custeio: custeio por absorção e custeio variável. “O custeio variável e o custeio por absorção diferem em apenas um aspecto – como considerar os custos de fabricação indiretos e fixos” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p.225).

a) Custeio por absorção: Uma empresa faz uso do custeio por absorção quando, ao custear os produtos fabricados, atribui a esses produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, o que implica, naturalmente, a utilização de rateios. E, nesse aspecto reside a principal crítica ao custeio por absorção como instrumento de controle, pois, por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário que pode distorcer os resultados apurados por produto. Também, pode dificultar decisões gerenciais como, por exemplo, a determinação de preços de venda ou a descontinuidade da fabricação de produtos deficitários. Na legislação do Imposto de Renda, é obrigatória a utilização do custeio por absorção pelas empresas.

b) Custeio variável: De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000, p.225), no custeio variável ou direto, os custos de fabricação indiretos e fixos “são excluídos dos custos dos estoques e constituem custo do período em que incorrem”. Nesse sentido, pode-se ponderar que esse sistema de custeio apresenta, sobre o sistema anterior, significativas vantagens no que se refere à apuração dos resultados financeiros, gerados pelos diferentes produtos da empresa, e às decisões gerenciais. No entanto, o custeio variável não é aceito na legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil.

2.4 Sistemas de Produção e Gestão

Os principais sistemas de produção ou gestão adotados atualmente são:

a) *Sistema JIT*

O sistema JIT é projetado para produzir mercadorias e serviços à medida que são requeridos pelos clientes, utilizando níveis mínimos de estoque. Uma característica desse sistema, e da manutenção dos estoques em níveis mínimos, é que a seqüência física de comprar, produzir e vender ocorre em sucessões rápidas. “O JIT é um sistema no qual os materiais chegam exatamente à medida que são necessários. A demanda direciona a solicitação ou a produção de qualquer material, e a entrega imediata elimina o tempo de espera e a necessidade de estoques” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 512).

Em relação ao custeio dos produtos, pode-se dizer que ao reduzir a necessidade de manuseio de materiais, utilização de armazéns, inspeção de suprimentos, entre outras atividades, o sistema JIT reduz também os custos de fabricação indiretos. Ele ainda facilita a identificação direta de alguns custos que são formalmente classificados como custos indiretos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

b) *Sistema Kanban*

De acordo com Ribeiro (2004), *Kanban* é um termo japonês cujo significado é símbolo, painel ou cartão, que se refere a um sistema de controle da produção desenvolvido na *Toyota Motor Company*, por seu ex- presidente Taiichi Ohno. Este sistema começou a ser amplamente difundido no Japão a partir dos anos 70, após a segunda crise do petróleo, quando as empresas japonesas verificaram que as fábricas da *Toyota* haviam superado as dificuldades sem sofrer grandes traumas.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), no sistema *Kanban* mais simples, os trabalhadores de uma operação usam um cartão *Kanban* para sinalizar aos trabalhadores de uma outra operação que devem produzir uma quantidade específica de determinada peça.

Para sua implementação, além de aplicar os conceitos do Mínimo Inventário em Processos, o sistema *Kanban* exige mudanças dentro das organizações, sobretudo, deve-se atentar que por trás da simplicidade é preciso haver forte disciplina.

c) *Sistema Kaizen*

Kaizen também é uma palavra japonesa, na qual o *Kai* significa mudança, e *Zen* significa para melhor. O sistema *Kaizen* tem como premissa a melhoria contínua e sua filosofia consiste em um importante recurso na busca incessante da melhoria de processos produtivos e administrativos, tornando-os mais enxutos e velozes.

De forma geral, pode-se considerar que o *Kaizen* é um complemento às práticas de re-engenharia. Enquanto a re-engenharia promove a melhoria através da inovação, isto é, substituindo os processos utilizados, o *Kaizen* promove a melhoria através da eliminação de problemas identificados nos processos correntes.

d) *Sistema MRP*

O *Material Requirements Planning* (MRP) surgiu nos Estados Unidos entre 1960 e 1970. No início dos anos 80, foi aprimorado e passou a denominar-se *Manufacturing Resources Planning* (MRPII). Mais recentemente, nos anos 90, a forma mais avançada de MRP deu origem aos sistemas de gestão empresarial conhecidos como *Enterprise Resource Planning* (ERP). O ERP tem a pretensão de planejar todos os recursos da corporação, buscando promover a integração de toda a empresa internamente, além da integração externa, ou seja, a cadeia de fornecedores e distribuidores – integração logística (VILLELA; ALMEIDA, 2004).

O sistema MRP tem como objetivo ajudar a produzir e comprar apenas o necessário e apenas no momento necessário, permitindo o cumprimento dos prazos de entrega dos pedidos aos clientes com a mínima formação de estoques, sendo utilizado também para o

planejamento de outros recursos de produção como, por exemplo, necessidades de mão-de-obra e de equipamentos.

Villela e Almeida (2004), destacam como vantagens na implantação do sistema MRP II o fato de que o cálculo das necessidades nos prazos adequados ao atendimento da demanda, sem formação de estoques, pode desmascarar deficiências do processo, permitindo a atuação dos gerentes; e, ainda, o fato de que é um sistema bastante funcional para empresas que trabalham com produtos com estrutura complexa e roteiros diversificados de produção. Como desvantagem, as autoras entendem que o MRP II requer alto volume de informações de apontamento de forma freqüente e precisa, não sendo compatível com os objetivos da gerência que busca eliminar as atividades que não agregam valor aos produtos. Nesse sentido, pela sua complexidade, o MRP II pode mostrar-se inadequado como solução para fluxo de produção com roteiros repetitivos.

e) *Sistema OPT*

O sistema *Optimized Production Technology* (OPT) utiliza a abordagem da Teoria das Restrições que focaliza a atenção nas restrições de capacidade ou gargalos de produção. Seu desenvolvimento e seu marketing, como um pacote de *software* proprietário, foram iniciados por Eliyahu Goldratt. É uma técnica computadorizada que auxilia a programação de sistemas produtivos, ao ritmo ditado pelos recursos mais fortemente carregados, ou seja, os gargalos.

No sistema OPT, de acordo com Villela e Almeida (2004), considera-se que o objetivo básico das empresas é ganhar dinheiro e entende-se que a manufatura deve contribuir através da atuação sobre os três elementos: (1) fluxo – taxa segundo a qual o sistema gera dinheiro através da venda de seus produtos. Refere-se ao fluxo de produtos vendidos; (2) estoque – quantificado pelo dinheiro que a empresa empregou nos bens que pretende vender. Refere-se ao valor apenas das matérias-primas envolvidas; e (3) despesas operacionais – o dinheiro que o sistema gasta para transformar estoque em fluxo.

Os defensores do OPT argumentam que, se uma empresa atingir simultaneamente os objetivos de aumentar o fluxo, reduzir o estoque e reduzir as despesas operacionais, estará também melhorando seu desempenho nos objetivos de aumentar o lucro líquido, o retorno sobre os investimentos e o fluxo de caixa.

f) *Gestão pela qualidade total*

Segundo Coltro (1996), a Gestão pela Qualidade Total (GQT) é a concretização da ação administrativa na gestão de todos os recursos organizacionais, bem como no relacionamento entre as pessoas envolvidas na empresa. Trata-se da criação intencional de uma cultura organizacional, em que todas as transações são perfeitamente entendidas e corretamente realizadas, e onde os relacionamentos entre funcionários, fornecedores e clientes são bem-sucedidos, seguindo a filosofia da melhoria contínua.

O gerenciamento da GQT, segundo Oakland (1994), envolve três amplos conceitos: qualidade, produtividade e competitividade. O primeiro se refere ao conjunto de características contidas num produto ou serviço que atende e, por vezes, supera as expectativas dos clientes englobando: qualidade intrínseca, preço adequado, prazo adequado e pós-venda ou pós-transação. Por produtividade, considera-se a redução do tempo e/ou custo na execução de um serviço ou elaboração de um produto, com a manutenção dos níveis de qualidade, sem acréscimo de mão-de-obra. E, a competitividade refere-se a produtos ou serviços de qualidade superior e/ou de custo menor que os dos concorrentes nacionais e internacionais.

g) *Sistema ISO*

A *International Organization for Standardization* (ISO) é uma entidade fundada em 1947, sediada em Genebra na Suíça, e congrega organismos de normalização nacionais, cuja principal atividade é a de elaborar padrões para especificações e métodos de trabalho nas mais diversas áreas da sociedade, exceto no setor eletro-eletrônico onde a responsabilidade fica a

cargo da *International Electrotechnical Commission*. O Brasil é representado na ISO através da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

As normas ISO 9000 foram lançadas em 1987, com o objetivo de definir mundialmente um padrão para garantia da qualidade dos produtos das empresas. A norma ISO 9001, por exemplo, quando aplicada corretamente cria uma filosofia de qualidade tanto para as corporações quanto para os indivíduos. A filosofia defende que não é apropriado passar para frente um serviço ou um produto, a um cliente interno ou externo, que não esteja conforme com as especificações e que não represente o melhor trabalho possível no momento da execução (FEHR, 2003).

As normas ISO 14000 referem-se à gestão ambiental. Essas normas, conforme divulgado pela Embrapa (2005), foram, inicialmente, elaboradas com o intuito de verificar o que a organização está fazendo para minimizar os efeitos nocivos ao ambiente em decorrência de suas atividades.

A certificação ISO 14001 tem como característica não preconizar exigências absolutas no sentido do desempenho ambiental, mas buscar, antes de um compromisso consolidado na política ambiental da empresa, cumprir a legislação e estabelecer regulamentos para atender ao seu contexto, realizando um programa de melhorias contínuas.

A ISO 18000, de acordo com Fehr (2003), engloba normas de proteção e minimização de riscos aos trabalhadores e clientes, promovendo um melhor ambiente de trabalho e aperfeiçoando continuamente o funcionamento das organizações e de seus sistemas de gestão.

3 Procedimentos Metodológicos

As pesquisas podem ser classificadas, segundo Gil (1999), quanto à sua natureza, quanto à abordagem do problema, quanto aos seus objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

Do ponto de vista de sua natureza, a pesquisa realizada pode ser enquadrada como aplicada, pois examinou o suporte oferecido pelo sistema de custos ao processo decisório, segundo a percepção dos gestores financeiros de empresas do setor metal-mecânico da região Noroeste do Estado do RS. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, pois tomou por base os depoimentos dos gestores, cabendo ao pesquisador a análise e interpretação desses depoimentos.

Quanto aos seus objetivos, a pesquisa classifica-se como exploratória, pois permitiu ao investigador aumentar sua experiência em torno da questão em causa, aprofundando seu conhecimento em relação ao assunto estudado. E, por fim, do ponto de vista dos procedimentos técnicos (GIL, 1999), a pesquisa se caracteriza como um estudo de caso. Por abranger mais de uma empresa (indústrias do setor metal-mecânico), configura-se como um estudo multicaso.

A amostra é composta por três indústrias da região noroeste do Estado do RS definidas por critério de acessibilidade, e que tinham no Programa de Qualidade, no mínimo, a Certificação ISO 9001, o que representa a garantia de que possuíam sistemas de custos plenamente implantados e estruturados. Por se tratar de um estudo exploratório, definiu-se como sujeitos da pesquisa os gestores da área financeira das empresas, ou seja, três gestores (um de cada empresa).

A coleta de dados primários junto aos sujeitos da pesquisa deu-se através de entrevistas narrativas previamente agendadas, e mediante o uso de questionários semi-estruturados. A captação das informações nas entrevistas deu-se pela forma manual-escrita, através de apontamentos em nota, e pela forma sonora, utilizando-se o recurso de gravação, devidamente permitido pelos entrevistados.

O tratamento dos dados coletados deu-se através de transcrição das percepções expressas nas entrevistas, considerando o fato de ser uma pesquisa com abordagem qualitativa

do problema. A análise e interpretação dos dados constituíram o núcleo central da pesquisa, pois são essas etapas que viabilizam as respostas às investigações. Segundo Lakatos e Marconi (2003), na análise o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados, a fim de conseguir respostas às suas indagações, enquanto que a interpretação refere-se à atividade intelectual que procura dar significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos.

4 Análise dos Resultados do Estudo Multicaso

4.1 Breve Caracterização das Organizações

AGCO do Brasil: é uma companhia de capital acionário privado norte-americano, que fabrica e distribui tratores, colheitadeiras, retro-escavadeiras, pás carregadeiras, tratores de esteira e pulverizadores. Possui 22 (vinte e duas) marcas, sendo que 13 (treze) se encontram no Brasil. No Rio Grande do Sul há duas fábricas: uma em Canoas (tratores) e outra em Santa Rosa (colheitadeiras). A fábrica de Santa Rosa foi adquirida em 1996 e conta com cerca de 1.300 empregados (dados de agosto/2004). Em 2003 chegou a produzir 250 máquinas/mês.

Kepler Weber: O Grupo Kepler Weber surgiu em 12 de maio de 1925, na cidade de Panambi, Rio Grande do Sul. Possui parques industriais em Panambi (RS), em Bauru (SP) e em Campo Grande (MS). Em 1966 teve seu controle acionário adquirido por instituições financeiras e de investimentos da América Latina. Desenvolve, fabrica e instala equipamentos destinados ao uso em unidades armazenadoras de cereais, indústrias de alimentos, instalações industriais e distribuição. Projeto e executa cerca de 500 instalações anuais e conta com cerca de 2.079 empregados (dados de setembro/2004).

John Deere do Brasil: foi fundada em 1837, nos Estados Unidos, e possui 32 fábricas localizadas em 12 países. É especializada em sistemas mecanizados agrícolas. Atua nas divisões: agrícola, equipamentos para construção, comercial, peças, motores e crédito. Em 1979 adquiriu 20% da SLC de Horizontina (RS). Em 1996 introduziu a linha de tratores no Brasil, passando a deter 40% da empresa e, em 1999, assumiu o controle total da mesma. Conta com 2.891 empregados na unidade de Horizontina (RS) e é responsável por 60% do total das exportações brasileiras de colheitadeiras (dados de dezembro/2004).

4.2 Análise das Percepções dos Gestores Financeiros

Com o intuito de analisar a utilização das informações de custos para o processo decisório, considerando a percepção dos gestores, são apresentadas e analisadas as suas opiniões nos sub-títulos a seguir.

4.2.1 Quanto ao sistema de produção

Nas respostas recebidas nas entrevistas realizadas com os gestores financeiros, pode-se perceber que as empresas pesquisadas estão voltadas para o aperfeiçoamento das várias etapas do processo produtivo. Na **AGCO** utilizam-se os seguintes sistemas de produção ou gestão: GQT, MRP, Kanban, Kaizen, ISO 9000, ISO 14000 e ISO 18000. Na **Kepler Weber** são adotados como sistema de produção ou gestão: GQT, MRP, OPT, Kanban, Kaizen, ISO 9000, JIT e TOC. E, na **John Deere**, são utilizados os seguintes sistemas: GQT, MRP, OPT, Kanban, Kaizen, ISO 9000, JIT, ISO 14000, TOC e *Deere Productions System*.

Nas três empresas, os gestores caracterizam o sistema de produção de sua área industrial como sistema dotado de alto nível de tecnologia, onde grandes investimentos são realizados em tecnologia e P&D, anualmente. Na **Kepler Weber**, em especial, investe-se, fundamentalmente, em P&D na área de engenharia industrial, primando pela melhoria de seus produtos e desenvolvimento de novos modelos, novos produtos, com vistas a se adequar ao mercado globalizado.

Esse posicionamento adotado nas empresas justifica-se, na percepção dos gestores, pelo ambiente competitivo em que as mesmas atuam e pela rapidez com que os avanços

tecnológicos e científicos ocorrem. Ressaltam que se não investirem na aquisição e no desenvolvimento de novas tecnologias e no aprimoramento dos produtos que estão no mercado, dificilmente conseguem sobreviver frente ao ambiente de competitividade e às rápidas mudanças tecnológicas.

Uma síntese das características dos sistemas de produção em uso nas empresas pode ser visualizada no quadro 1, a seguir:

	AGCO	Kepler Weber	John Deere
Nível de tecnologia utilizada no sistema de produção	Tecnologia de ponta, com grandes investimentos em P&D.	Tecnologia de ponta, com grandes investimentos em P&D – eng ^a . industrial.	Tecnologia de ponta, com grandes investimentos em P&D.
Sistemas de produção ou gestão utilizados nas empresas	GQT – MRP – Kanban Kaizen – ISO 9000; ISO 14000 – ISO 18000.	GQT – MRP – OPT Kanban – Kaizen ISO 9000 – JIT – TOC	GQT – MRP – OPT – TOC Kanban – Kaizen – JIT ISO 9000 – ISO 14000 <i>Deere Productions System</i>

Quadro 1 - Características dos sistemas de produção nas empresas

Percebe-se que são usados sistemas que primam pela melhoria contínua – como é o caso, por exemplo, do sistema Kaizen – e pela redução de estoques, melhoria da qualidade e aumento da produtividade (sistema Kanban, GQT e ISO 9000).

Nas três empresas são adotados como sistemas de produção ou gestão: GQT, MRP, Kanban, Kaizen, e ISO 9000, evidenciando que estão voltadas para o aperfeiçoamento das várias partes do processo produtivo, buscando a eficiência e eficácia na produção, preocupando-se com a qualidade do processo e dos produtos e com a melhor forma de gerenciar os processos produtivos e administrativos. Em duas empresas (**Kepler Weber e John Deere**) são utilizados os sistemas: JIT, OPT, ISO 14000 e TOC.

A adoção do sistema JIT na **Kepler Weber** e na **John Deere**, revela que nas mesmas faz-se uso de uma técnica de administração da produção que pode ser considerada uma filosofia, incluindo aspectos de administração de materiais, gestão de qualidade, arranjo físico, projeto do produto, organização do trabalho e gestão de recursos humanos. As expressões mais usadas para traduzir aspectos da filosofia JIT são: produção sem estoque; eliminação de desperdícios; manufatura de fluxo contínuo; esforço contínuo na resolução de problemas.

Na **John Deere** e na **Kepler Weber**, também, é utilizada a TOC, um sistema que, segundo Cobertt (1997), apresenta três medidas – ganho, investimento e despesas operacionais – para fazer um elo de ligação entre o lucro líquido e o retorno sobre o investimento. Para o autor, a medida mais importante na Teoria das Restrições é o ganho, pois o objetivo empresarial é sempre aumentar o ganho, portanto, é a única medida que não tem limite. Assim, qualquer decisão que impacte positivamente no retorno sobre o investimento, indica a direção rumo à meta do sistema.

Para os gestores financeiros dessas empresas, a TOC associada a outros sistemas de produção que fazem uso das informações de custo, consegue se adaptar às necessidades gerenciais dos tomadores de decisões, principalmente, quando a meta é aumentar o ganho e diminuir o investimento e a despesa operacional.

Quanto às características do sistema de custos

a) Operacionalização do sistema

O sistema de custos, nas três empresas pesquisadas, é totalmente informatizado e integrado com os demais sistemas operacionais. No caso da **Kepler Weber** o sistema é integrado com todas as empresas do grupo (no Brasil) e, no caso da **AGCO** e da **John Deere**, o sistema de custos é integrado também com as demais unidades industriais, tanto no Brasil quanto nos demais países, via sistema *on-line*.

b) Sistema de custeio

Em relação ao sistema de custeio utilizado nas empresas, as respostas obtidas foram:

na **AGCO** é utilizado o Custeio por Absorção e o Custeio Variável para atender as necessidades informativas, o que está sendo plenamente atingido segundo o gestor financeiro. Na **Kepler Weber** utiliza-se unicamente o Custeio por Absorção e, para o gestor financeiro, tal sistema está atendendo as atuais necessidades da empresa, sem necessitar de novos investimentos. E, por fim, na **John Deere** é utilizado um sistema próprio chamado de CPP – Custeio baseado no Processo Produtivo – desenvolvido por um de seus gestores de controladoria, que atua na unidade industrial de Horizontina. Segundo o gestor e instituidor do CPP, este sistema contempla filosofias do Custeio por Absorção e Custeio Variável, e foi desenvolvido a partir da lógica do Custeio Baseado em Atividade (ABC), integrando outros sistemas como *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) e o modelo Deere de custeio, dentre outros. Na percepção do gestor, essa união de sistemas (filosofias e lógicas) viabilizou o desenvolvimento de um sistema que atende mais amplamente as necessidades informativas da empresa. O CPP está sendo utilizado desde 1999 no Brasil e está em estudo a sua implementação na Argentina.

c) Principais informações geradas pelo sistema de custos

Na **AGCO**, as principais informações geradas pelo sistema de custos na empresa são: custo *standard* (custo que é congelado durante o ano, onde o custo médio é o mesmo e, caso ocorra variação / aumento de preços, este é especificado nas variações de custos em uma conta específica; assim tem-se: custo médio (+) variações (=) custo do produto); custo “mais-mais” (custo mais atualizado disponível no sistema em duas moedas – dólar e real); e o custo médio contábil. Para o gestor financeiro, as informações que mais contribuem no processo de tomada de decisões são: o custo “mais-mais”, porque contribui na formação de preços e auxilia o processo de vendas; e o custo *standard*, porque o mesmo representa o custo efetivo para análise do resultado. O custo médio contábil é utilizado para atender a legislação – para fins fiscais / contábeis. Na opinião do gestor, o custo “mais-mais” e o custo *standard* satisfazem plenamente as necessidades informativas da empresa, com a vantagem de que são integrados com as demais unidades industriais e atualizados constantemente nas duas moedas.

Na **Kepler Weber**, as principais informações geradas pelo sistema de custos são: apuração do custo de fabricação dos produtos, apuração do custo dos produtos vendidos (CPV), apuração da produtividade, contabilização dos estoques e apuração do resultado. E, na percepção do gestor financeiro, as informações de custos que são direcionadas para auxiliar o processo de tomada de decisão são: variação de preço do material direto, variação do CPV, capacidade de produção e períodos de sazonalidade. Com essas informações, segundo o gestor, os tomadores de decisão conseguem comparar informações de custos e de capacidade produtiva, tendo maior suporte para decidir questões relacionadas com matéria-prima e programação de vendas e produção.

Na **John Deere** são geradas as seguintes informações: custos unitários e totais dos produtos e peças, abertos por componentes de custos, por origem e por moeda; margem de contribuição; lucratividade; rentabilidade; *Cost Price Ratio* (CRP); *Shareholders Value Added* (SVA); índices de nacionalização; valorização dos estoques; comparativo de custos em diversos lugares do mundo; variação do custo dos fornecedores baseados em suas *commodities versus* aumentos de preços concedidos; comparativos de preços de lista de materiais (cotação) *versus* preços de notas fiscais cobrados pelos fornecedores; valor de fretes (marítimos e aéreos); controle de valores de inventário; projeções de custos e resultados futuros; comparativo entre valores orçados e realizados; análises de viabilidade de *make or buy*; utilização da capacidade instalada; giro de inventário; entre outras.

Dentre essas informações, o gestor financeiro enumera as cinco mais importantes, as quais são direcionadas a auxiliar o processo de tomada de decisões: CRP; SVA; projeções de custos e resultados futuros; margem de contribuição; e comparativos de preços de lista de materiais (cotação) *versus* preços de notas fiscais cobrados pelos fornecedores. Na verdade, o

gestor considera que todas as informações geradas têm sua parcela de contribuição, no entanto, algumas se destacam pelos índices comparativos que facilitam o processo de análise para certas decisões, até para que se possa acompanhar a evolução dos índices e valores.

d) Alocação dos custos indiretos

Na **AGCO**, os custos indiretos são alocados aos produtos através do tempo de fabricação, que viabiliza o rateio para os produtos. Na **Kepler Weber**, os custos indiretos são alocados aos produtos por meio de um critério de rateio pré-definido aos centros de custos, através do mapa de localização de custos. Já na **John Deere**, os custos indiretos são alocados aos produtos através de vários direcionadores de custos que buscam representar os critérios de prestação de serviços da empresa.

e) Alocação dos custos com tecnologia e P&D

Os gestores estão preocupados com a inovação tecnológica, investindo altas quantias em tecnologia e P&D, com o intuito de conquistar mercado e garantir a sobrevivência das empresas. Assim, procurou-se investigar acerca da existência ou não de dificuldade em alocar custos como tecnologia e P&D e de que forma eles são alocados às atividades e/ou produtos.

No caso da **AGCO**, o gestor financeiro expôs que os custos com tecnologia e P&D são determinados anualmente pela direção da empresa, com base em previsão. Os custos com P&D são alocados na conta investimentos e custos com tecnologia são incorporados nos gastos indiretos de fabricação (GIF), através da depreciação.

O gestor financeiro da **Kepler Weber** assinalou que há dificuldade em alocar os custos com tecnologia e P&D, pelo fato de que a empresa não tem como prever quanto tempo um produto vai atender a demanda do mercado, devido a evolução tecnológica e as novas exigências impostas pelo mercado. A solução encontrada até o momento pela empresa tem sido alocar estes custos, considerando a estimativa de vida do produto.

O gestor da **John Deere** compreende que todo o custo fixo requer algum critério de alocação e a empresa, como um todo, busca, sempre que possível, encontrar uma relação para alocação direta. Porém, caso não seja possível, parte-se para um rastreamento para identificar alguma relação de origem dos gastos e, finalmente, quando não se encontra nenhuma relação causal, opta-se por utilizar direcionadores arbitrários.

O quadro 2 sintetiza as respostas dos gestores quanto às características do sistema de custos nas empresas.

	AGCO	Kepler Weber	John Deere
Operacionalização do sistema de custos	Informatizado e integrado com os demais sistemas operacionais e com outras unidades industriais.	Informatizado e integrado com os demais sistemas e com as outras empresas do grupo.	Informatizado e integrado com os demais sistemas e com as outras unidades industriais.
Sistema de custeio	Por Absorção e Variável.	Custeio por Absorção	CPP
Informações de custos direcionadas p/ auxiliar o processo decisório	- Custo "mais-mais"; - Custo <i>standar</i> .	- Variação preço material direto; - Variação do CPV; - Capacidade de produção; - Períodos de sazonalidade	- CRP - SVA - Projeções de custos e resultados; - Margem de contribuição; - Comparativos de preços materiais (cotação) <i>versus</i> preços fornecedores
Forma como os custos indiretos são alocados às atividades e aos produtos	Por tempo de fabricação, que viabiliza o rateio para os produtos.	Por critério de rateio pré-definido aos centros de custos, através do mapa de localização de custos.	Por direcionadores de custos que buscam representar os critérios de prestação de serviços da empresa.
Forma como custos de tecnologia e P&D são alocados	P&D: conta Investimentos. Tecnologia: nos gastos indiretos de fabricação, através da depreciação.	Alocam-se estes custos considerando a estimativa de vida do produto.	Busca-se, primeiro, uma alocação direta, caso não seja possível, utiliza-se direcionadores arbitrários.

Quadro 2 – Características do sistema de custos nas empresas

O sistema de custos nas três empresas pesquisadas é totalmente informatizado e integrado com os demais sistemas operacionais, e integrado com as outras unidades industriais. A integração do sistema de custos com os outros sistemas operacionais da organização, segundo Hansen e Mowen (2001), permite a disponibilização das informações no momento oportuno, aumenta a eficiência de se produzir informações confiáveis e precisas, melhorando, assim, o suporte a tomada de decisões, além de possibilitar uma visão geral e consistente do setor operacional da empresa. Da mesma forma, uma integração com todas as unidades industriais amplia a visão do setor operacional, passando a gerenciar informações globais da organização.

Pode-se considerar, que a integração do sistema de custos, com os demais sistemas nas empresas pesquisadas, beneficia o acesso às informações e agiliza o processo de armazenamento dos dados, melhorando a disponibilização de informações ao processo decisório.

Quanto ao sistema de custeio utilizado, verificou-se que na **AGCO** é utilizado o Custeio por Absorção e o Custeio Variável para atender suas necessidades informativas. O Custeio Variável, em oposição ao Custeio por Absorção, toma em consideração apenas os gastos variáveis para custeamento dos produtos da empresa, determinando que os custos fixos não sejam apropriados diretamente aos produtos, e sim considerados como despesas. Com isso, não há a necessidade de rateios, e, conseqüentemente, eliminam-se os riscos de distorções dos resultados.

Na **Kepler Weber** utiliza-se unicamente o Custeio por Absorção, significando que no momento de custear os produtos fabricados são atribuídos a estes produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos. Esta atribuição de gastos fixos implica, naturalmente, na utilização de rateios. E nisso reside a principal crítica ao Custeio por Absorção como instrumento de controle, como foi abordado na revisão de literatura.

Já na **John Deere** é utilizado desde 1999 um sistema próprio de custeio, no Brasil, chamado de CPP. Esse sistema, que reúne diversos outros sistemas na sua formação, amplia o leque de informações e concilia as necessidades informativas com as informações obrigatórias para atendimento da legislação brasileira.

Ressalta-se que os sistemas de custeio precisam ser encarados como fontes gerenciais de informações que auxiliam os gestores a tomarem decisões com mais precisão e qualidade, contribuindo para a geração de lucros e consecução dos objetivos, e não, simplesmente, como elementos que atendem as necessidades fiscais.

Quanto às informações de custos direcionadas para auxiliar o processo decisório, pôde-se perceber que cada gestor elege o grupo de informações considerado necessário para dar suporte à tomada de decisões.

Comprovando o que Beuren (2000) defende, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. A informação é importante em todos os níveis, visto que decisões são tomadas desde o nível operacional até o estratégico.

Os custos indiretos são alocados às atividades e aos produtos em cada empresa pesquisada, seguindo a filosofia do método de custeio utilizado.

Na **Kepler Weber**, os custos indiretos são alocados, por critério de rateio pré-definido, aos centros de custos, através do mapa de localização de custos, ou seja, na forma característica do Custeio por Absorção, o qual fundamenta-se na premissa de que todos os gastos incorridos na empresa são considerados custo, tanto direto como indireto, variável ou fixo, e devem ser apropriados aos produtos ou serviços para a apuração de custos.

Os sistemas de custeio por Absorção e Variável (adotados na **Kepler Weber** e na **AGCO**) são considerados sistemas tradicionais, que apresentam limitações quando utilizados como fonte de informações para o gerenciamento empresarial. O pequeno número de bases de rateio dos custos indiretos acaba por provocar muitas distorções no custo dos produtos – no

caso do custeio por Absorção. E, ainda, outra questão considerada problemática está na não segregação dos custos das atividades que não agregam valor. Os métodos tradicionais também não abrangem custos provocados por falhas externas ou internas e não utilizam o custo-meta ou custo-alvo, que atualmente é tida como uma ferramenta importantíssima na fase do planejamento do produto. Portanto, esses sistemas deixam de fornecer informações essenciais para a tomada de decisões.

Outra questão analisada foi a forma como os custos com tecnologia e P&D são alocados aos produtos e serviços nas empresas. A partir das respostas dos gestores, percebe-se que estes procuram encontrar o melhor meio para alocar os custos com tecnologia e P&D, tidos como obrigatórios para garantir a sobrevivência no mercado, mas que apresentam dificuldade para alocação direta sem incorrer em arbitrariedade. Quanto a essa questão, os sistemas de custeio utilizados nas empresas não trazem nenhuma solução, nem indicam o caminho a ser seguido. A tarefa fica a cargo dos gestores, que têm a difícil missão de tomar decisões acertadas.

Quanto à gestão de custos

a) Destinatários das informações sobre custos

No caso da **AGCO**, os destinatários são as quatro áreas de gestão que atuam na unidade industrial de Santa Rosa: gestão financeira, gestão administrativa, gestão de produção e gestão comercial. Na **Kepler Weber** os destinatários das informações sobre custos são as seguintes áreas de gestão: gestão financeira, gestão administrativa, gestão de produção, gestão comercial e gestão de logística. E, na **John Deere**, foi encontrado o maior número de áreas de gestão destinatárias das informações sobre custos, dentre as empresas pesquisadas. São seis áreas, a saber: gestão financeira, gestão administrativa, gestão de produção, gestão comercial, gestão de logística e gestão de insumos.

b) Geração de informações específicas

Tendo presente as áreas de gestão que recebem as informações de custos nas empresas, procurou-se conhecer se são geradas informações específicas para atender as necessidades informativas de cada área.

No caso da **AGCO**, o sistema de custos disponibiliza *on-line* informações gerais tais como: o custo “mais-mais”, o custo *standard* e o custo médio contábil. A partir dessas informações, cada gestor (de diferentes áreas) tem a liberdade de gerar as informações que desejar como, por exemplo, gerar custos individuais de um produto digitando no sistema apenas o código do mesmo, de tal forma que cada gestor pode formar o lote de informações que desejar, sempre contando com dados e informações atualizados.

Na **Kepler Weber**, o setor responsável pelo sistema de custos procura fornecer informações específicas para certas áreas de gestão como, por exemplo, o giro dos estoques para a gestão de produção e logística; a lucratividade por obra vendida para as áreas comercial, de produção e financeira; e o índice de geração de sucata e o índice de eficiência de produtividade para a gestão de produção.

Na **John Deere**, o setor de custos gera informações padronizadas e somente produz informações diferentes quando há necessidade de se realizar uma análise específica como, por exemplo, identificar, dentre algumas alternativas, qual o local mais adequado para instalar uma nova fábrica sob o ponto de vista dos custos logísticos de frete.

c) Propósitos da gestão de custos

Identificou-se, com base nas respostas dos gestores, que os propósitos da gestão de custos comuns entre as empresas pesquisadas são: redução de custos, controle de custos, formação de preços, cálculo da margem de contribuição, orçamento e controle orçamentário, e preparação de demonstrações contábeis. Apenas o gestor da **Kepler Weber** citou o propósito de terceirização, porque na empresa se terceiriza o transporte e a montagem de alguns de seus

produtos (como os silos metálicos), além de alguns itens de fabricação. O gestor da **John Deere** entende que a definição do *mix* de produção e de vendas não é um dos propósitos da gestão de custos e sim da gestão de produção, comercial e administrativa, acrescentando, ainda, o suporte à tomada de decisões como outro propósito para a gestão de custos.

O quadro 3, a seguir, apresenta resumidamente as respostas dos gestores financeiros quanto à gestão de custos nas empresas.

	AGCO	Kepler Weber	John Deere
Destinatários das informações sobre custos	Gestão Financeira; Gestão Administrativa; Gestão Comercial; Gestão de Produção.	Gestão Financeira; Gestão Administrativa; Gestão Comercial; Gestão de Produção; Gestão de Logística.	Gestão Financeira; Gestão Administrativa; Gestão Comercial; Gestão de Produção; Gestão de Logística; Gestão de Insumos.
Geração de informações específicas para atender as necessidades de cada área de gestão	Não há específicas. Cada gestor tem a liberdade de gerar informações que desejar a partir das informações gerais disponibilizadas no sistema <i>on-line</i> .	Há específicas. Exemplos: - Giro dos estoques p/ gestão produção e logística; - Lucratividade por obra vendida p/ as áreas comercial, produção e financeira; - Índice geração de sucata e produtividade p/ a produção.	Somente quando há necessidade de se realizar uma análise específica. Ex.: identificar, dentre algumas alternativas, qual o local mais adequado para instalar uma nova fábrica sob o ponto de vista dos custos logísticos de frete.
Principais propósitos da gestão de custos	- Redução e controle custos; - Formação de preços; - Cálculo da MC; - Orçamento e controle orçamentário; - Preparação de demonstrações contábeis; - Definição do mix de produção e de vendas.	- Redução e controle custos; - Formação de preços; - Cálculo da MC; - Orçamento e controle orçamentário; - Preparação de demonstrações contábeis; - Definição do mix de produção e de vendas. - Terceirização;	- Redução e controle custos; - Formação de preços; - Cálculo da MC; - Orçamento e controle orçamentário; - Preparação de demonstrações contábeis; - Suporte à tomada de decisão.

Quadro 3 - Gestão de custos nas empresas

Cada empresa procura direcionar as informações geradas pelo sistema de custos para as áreas de gestão que necessitam dessas informações para a tomada de decisões. Nesse sentido, foram identificadas áreas comuns entre as empresas pesquisadas, áreas que são importantes para o processo produtivo e para a cadeia interna.

No que concerne à produção de informações específicas para atender as necessidades informativas das áreas de gestão, percebe-se que o sistema de custos nas empresas nem sempre está voltado para atender essas necessidades. Normalmente, são geradas informações genéricas destinadas aos gestores de forma geral, sem haver uma preocupação se o que está sendo disponibilizado atende as necessidades informativas específicas de cada área de gestão. Assim, a gestão de custos pode estar deixando de cumprir um papel estratégico, pois não está assumindo uma posição mais voltada para o planejamento e para as necessidades específicas das áreas de gestão.

Quanto aos principais propósitos da gestão de custos, foram identificados alguns comuns entre as empresas pesquisadas, bem como algumas diferenças, que podem ser causadas por diferenças nas estratégias, ou seja, no posicionamento da empresa perante o mercado. Cada organização elege as informações que considera importantes para o processo decisório, tendo presente que o propósito maior da gestão de custos é dar suporte a tomada de decisões e facilitar o acesso a informações mais relevantes sobre os custos dos produtos e dos serviços prestados.

5 Considerações Finais

Com esse estudo, procurou-se identificar os principais propósitos da gestão de custos nas organizações. Percebeu-se alguns comuns entre as empresas pesquisadas, dentre eles, a

redução e controle de custos, formação de preços, cálculo da margem de contribuição, orçamento e controle orçamentário. Todos esses propósitos vão de encontro às necessidades gerenciais de determinadas áreas de gestão nas empresas.

Nesse sentido, visou-se identificar os destinatários das informações de custos na percepção gestores financeiros. Quatro áreas de gestão foram comuns entre as empresas pesquisadas: financeira, administrativa, de produção e comercial. Esse fato ressalta a importância das informações de custos como instrumento de apoio à decisão, pois as áreas que utilizam essas informações representam os principais elos da cadeia produtiva interna, incluindo a gestão de logística e de insumos (também citadas na pesquisa).

Contudo, percebeu-se, durante o estudo, que os gestores reconhecem a importância do uso das informações de custos para a tomada de decisões, principalmente, para decisões que envolvam formação de preços, política de vendas, análise de competitividade, planejamento do negócio, estoque de produtos e matéria-prima e lucratividade pretendida, o que permite concluir que a gestão de custos representa suporte para a tomada de decisões em vários níveis de necessidades gerenciais, contribuindo com a gestão das principais áreas que compõem a cadeia produtiva interna das empresas.

Referências

- BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- COLTRO, Alex. A gestão da qualidade total e suas influências na competitividade empresarial. *Caderno de Pesquisas em Administração*. São Paulo: FEA/USP, v. 1, nº 2, 1º sem/1996.
- CORBETT, Thomas Neto. *Contabilidade de Ganhos*. A nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições. São Paulo: Nobel, 1997.
- EMBRAPA. *ISO 14000*. Disponível em: <http://www.cnpma.embrapa.br/projetos/rod_int/iso_14000.html> Acesso em 13/02/2005.
- FEHR, Manfred. *Oportunidades profissionais na gestão ambiental*. Artigo de divulgação científica. Minas Gerais: Universidade Federal de Uberlândia, 2003. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/regeq10/fehr.htm>> Acesso em 13/02/2005.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HAMEL, Gary; PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro*. Rio de Janeiro: Campus, 1995. p.1-29.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos*. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. Tradução de José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- KATZ, D.; KAHN, R. *Psicologia social das organizações*. Rio de Janeiro: Atlas, 1974. Cap. 3: Definição das características de organizações sociais, p. 46-89.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEONE, George S. G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LUCIANO, Edimara M.; FREITAS, Henrique M. R.; BECKER, João Luiz. *Um método para mapear as variáveis essenciais ao diagnóstico e suporte ao processo decisório*. Anais do 23º ENANPAD, 1999.
- OAKLAND, J.S. *Gerenciamento da qualidade total*. São Paulo: Nobel, 1994.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. *Sistemas de informações contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PETTIGREW, A.; FERLIE, E.; MCKEE, L. *Shaping strategic change*. London: Sage Publications, 1992. p.5-30.
- REZENDE, Denis; KELM, Martinho; ABREU, Aline F de. A evolução dos modelos de SI e a geração de informações contábeis oportunas. *Revista Contabilidade e Informação*. Ijuí: Ed. Unijuí, set/dez, 2000, p. 29-42.
- RIBEIRO, Paulo Décio. **A oportunidade de introdução do Kanban**. Artigo do Instituto MVC – Estratégia e Humanismo, 2004. Disponível em: <http://www.institutomvc.com.br/costacurta/artpdr6oportunidade_de_

introdução_kanban.htm> Acesso em 13/02/2005.

VILLELA, Amabile Previatello; ALMEIDA, Jaqueline Isabel. *Sistemas de administração da produção - a escolha do sistema ideal*. 2004. Artigo de divulgação científica. Disponível em: <http://www.ietec.com.br/.../techoje/gestaoetecnologiaindustrial/2004/10/18/2004_10_18_0001.2xt/-emplate_interna> Acesso: 13/02/2005.