

GESTÃO DE CUSTOS EM PEQUENAS EMPRESAS INDUSTRIAIS: PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA.

Júlio César Massuda
Antonio Cezar Bornia

Resumo:

O presente trabalho tem como escopo propor uma Metodologia de Gestão de Custos para Pequenas Empresas Industriais, na qual o controle dos custos, a busca da diminuição e/ou eliminação das atividades que não agregam valor são uma constante. Para se chegar ao objetivo proposto, o trabalho foi embasado no Princípio do Custeio Variável, com ferramentas e conceitos da Teoria das Restrições, Gerenciamento de Processos e o Método do Custo Padrão, onde se busca a integração de ferramentas dos Métodos de Custos e Instrumentos de Gestão integrados com as características das Pequenas Empresas Industriais.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

GESTÃO DE CUSTOS EM PEQUENAS EMPRESAS INDUSTRIAIS: PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA.

Júlio César Massuda (UNIMINAS) jmassuda@uol.com.br
Antonio Cezar Bornia (UFSC) cezar@inf.ufsc.br

Resumo

Júlio César Massuda

União Educacional Minas Gerais S.A
jmassuda@uol.com.br

Antonio Cezar Bornia

Universidade Federal de Santa Catarina

O presente trabalho tem como escopo propor uma Metodologia de Gestão de Custos para Pequenas Empresas Industriais, na qual o controle dos custos, a busca da diminuição e/ou eliminação das atividades que não agregam valor são uma constante. Para se chegar ao objetivo proposto, o trabalho foi embasado no Princípio do Custeio Variável, com ferramentas e conceitos da Teoria das Restrições, Gerenciamento de Processos e o Método do Custo Padrão, onde se busca a integração de ferramentas dos Métodos de Custos e Instrumentos de Gestão integrados com as características das Pequenas Empresas Industriais.

Área Temática

Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas.

GESTÃO DE CUSTOS EM PEQUENAS EMPRESAS INDUSTRIAIS: PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA.

1. Introdução

Nos últimos anos, tem-se assistido a uma série de eventos e transformações no panorama mundial de negócios. Com velocidades cada vez maiores em um ambiente mais competitivo e exigente, tais eventos vêm se tornando um constante desafio aos empresários e gestores nas tomadas de decisões.

Segundo Fleury e Fleury (2000), três ondas de mudanças sobrepõem-se nos dias de hoje, gerando um contexto de grande turbulência: globalização dos mercados, passagem de um mercado vendedor para comprador e o advento da economia baseada em conhecimento, um novo paradigma com foco em atividades que são mais “intensivas em inteligência”.

Com a globalização da economia, cresceu o cenário de competição em nível mundial, enquanto o aumento da concorrência gerou a necessidade de uma competitividade quanto ao preço e qualidade. As empresas necessitam tornarem-se cada vez mais eficazes e eficientes.

Nesse movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por desafios, logo, os gestores necessitam de uma constante atualização nas diversas áreas das organizações.

A Gestão Empresarial defronta-se com novos desafios. Os custos passam a ser um diferencial na obtenção das vantagens competitivas, pois com o aumento na oferta de produtos, o preço passa a ser determinado pelo mercado, fazendo com que os empresários adequem seus Sistemas de Custos à nova realidade.

Segundo Johnson e Kaplan (1996, p. 3):

O sistema de contabilidade gerencial precisa fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção.

Martins (2003, p. 21) complementa que “a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões”.

A busca de controles de custos e melhorias nos processos internos da empresa é um fator que pode ser decisivo para sua continuidade. Desta forma, há necessidade de uma Gestão de Custos adequada.

As Pequenas Empresas Industriais também estão sentindo os efeitos deste novo ambiente, talvez até com maior intensidade do que as grandes, por causa das dificuldades gerenciais inerentes a seu sistema produtivo. Desta maneira, é fundamental que estas empresas também disponham de ferramentas adaptadas a

elas, para que possam aumentar suas capacidades de adaptação ao novo contexto empresarial.

Particularmente, um Sistema de Custo, nas Pequenas Empresas Industriais, voltado às melhorias de processos, pode apoiar os gestores em ações que possibilitem redução de atividades que não agreguem valor a seus produtos. A busca constante de melhorias, com certeza, torna-se importante dentre as ações dos gestores.

Assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma metodologia de custeio adequada para Pequenas Empresas Industriais.

2. Princípios, Métodos de Custos e Instrumentos de Gestão da Metodologia

A empresa é um conjunto de recursos materiais, financeiros, tecnológicos e humanos com finalidade de gerar produtos no atendimento das necessidades de seus clientes, proprietários, governo, entre outros *stakeholders*. No entanto, esse agrupamento não garante seu sucesso. É necessário um processo ordenado e estruturado que possibilite a melhor utilização de seus recursos para garantir sua continuidade.

Em um ambiente de mudanças constantes, a empresa necessita ser dinâmica na busca de melhorias contínuas. Para obter tal objetivo, propõe-se uma Metodologia de Custeio que venha assegurar contribuições nos controles e eficiência nos processos internos das empresas.

A Metodologia proposta tem como fronteira os próprios limites da empresa, ou seja, seus processos internos, não sendo abordada a cadeia de valor à qual ela pertence, externa a ela. A Metodologia tem sua origem nas particularidades dos Princípios, Métodos e Instrumentos de Gestão estudados, juntamente com as características das Pequenas Empresas Industriais (Figura 1).

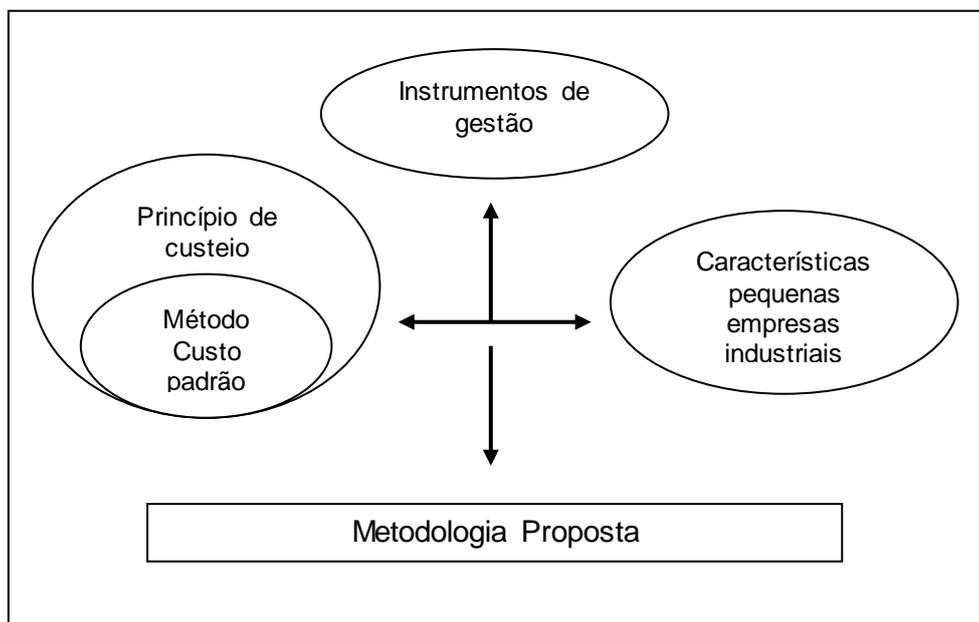


Figura 1: Origem da Metodologia de Custos.

O Custeio Variável norteia a metodologia proposta. Para Martins (2003), no Custeio Variável só são colocados nos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados, considerados como despesas. Horngren (1978) complementa que o Custeio Direto significa que as despesas indiretas e fixas de fábrica não são incluídas nos estoques, e que, portanto não compõem o custo dos produtos.

Leone (2000) ressalta que o Custeio Variável fundamenta-se na idéia de que os custos que devem ser inventariáveis serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade.

O Custeio Variável, diferentemente do Princípio de Custeio por Absorção, não rateia custos fixos para os produtos, visto que estes custos não sugerem esforços para o desenvolvimento das atividades produtivas. Ele tem como característica a não distribuição dos custos fixos aos produtos. Somente os custos variáveis são considerados custos do produto. Desta maneira, não há preocupação em determinar os custos indiretos dos produtos, ou atividades, como no Custeio por Absorção.

A Metodologia tem foco nas necessidades dos gestores das Pequenas Empresas Industriais, em informações que sustentam suas decisões no dia a dia, tendo a busca da melhoria contínua de seus processos e controles internos como uma vantagem competitiva.

Batalha (1988) cita como características das micro e pequenas empresas:

- há um envolvimento dos gerentes em quase todas as decisões na empresa;
- apenas uma ou duas pessoas estão envolvidas com o processo decisório, geralmente são os proprietários;
- falta tempo disponível ao dirigente para elaborar o planejamento da empresa;
- possuem pequena fatia de mercado;
- contato pessoal entre direção e maior parte dos funcionários;
- não há posição dominante no mercado através de um produto;
- encontra-se intimamente ligado ao mercado local.

Solomon (1986) destaca uma falta de preparo administrativo dos proprietários, o que pode gerar baixa capacidade administrativa e gerencial, sendo um obstáculo à continuidade da empresa.

A informalidade dos processos na empresa é citada por Saviani (1995), pois não há uma documentação do conhecimento e das responsabilidades dos funcionários.

A falta de uma visão de futuro e de um plano de metas e objetivos, observado por Saviani (1995), demonstra a falta de planejamento na grande maioria das empresas; não há uma integração dos setores da organização, em busca de uma meta comum.

Encontra-se na maioria das pequenas empresas falta de capital e despreparo administrativo, e, em consequência, máquinas defasadas, falta de treinamento, ausência de novas técnicas de processos, controles, e melhorias de qualidade, gerando um alto grau de desperdício e permanência em um padrão estático da situação.

De um modo geral as pequenas empresas são familiares com pouco capital para ser investido em tecnologias de ponta, atendem mercados locais ou regionais, porém com grande mobilidade operacional e com respostas rápidas em um mercado de mudanças constantes.

A empresa é muito dependente de seu proprietário, que geralmente envolve-se em todos setores da organização, além de executar várias atividades operacionais como: visitas a clientes, controles diversos, recebimentos, compras, entregas, dentre outras.

A Metodologia proposta requer mais de um Instrumento de Gestão de Custos para sua operacionalização, pois há tratamento diferenciado entre custos diretos e indiretos. Para racionalização dos custos indiretos, tem-se o Gerenciamento de Processos. No tratamento dos custos diretos, utiliza-se o Custo Padrão, sendo que as atividades que determinam o Custo Padrão sofrem uma análise pelo Gerenciamento de Processos.

Segundo Rados *et al* (2001, p. 4) “Gerenciamento de Processos é uma metodologia empregada para definir, analisar e gerenciar as melhorias no desempenho dos processos da empresa, com a finalidade de atingir as condições ótimas para o cliente”.

Normalmente, encontram-se, nas empresas, setores/departamentos bem definidos. Porém, segundo a ótica do Gerenciamento de Processos, as organizações são vistas na horizontal, isto é, sob o ponto de vista de seus processos. Não há na Metodologia proposta a intenção de transformar, por completo, as empresas em processos, e sim, a busca de uma maneira mais eficaz para se alcançar uma melhoria contínua dos seus processos, de forma mais prática, sendo uma combinação de estruturas verticais com processos horizontais.

Neste sentido, tem-se como objetivos o conhecimento dos processos, determinação dos custos por setor e, também, a formação dos indicadores de desempenho, importantes para se visualizar a eficiência dos processos. Com isto, têm-se informações que podem ajudar na melhoria dos mesmos. Nas análises dos processos, são identificados possíveis melhorias, com o detalhamento de planos de melhorias.

Segundo Bornia (2002) o custo padrão fornece suporte para controle dos custos da empresa, permite sua comparação entre o nível de custos realizados com os planejados. Essas informações auxiliam os gestores a analisar variações e desenvolver ações que levaram aos desvios.

Acredita-se que a procura de uma melhoria contínua nos processos empresariais que traga um resultado melhor para a organização e, com isso, sua continuidade ao longo do tempo.

Da Teoria das Restrições, têm-se conceitos importantes inseridos no contexto, tais como: visão sistêmica da empresa, a Meta e as próprias medições dos resultados, típicas do Princípio de Custeio Variável.

Para Corbett Neto (1997), a Teoria das Restrições baseia-se em uma visão sistêmica da empresa, onde cada ação deve ser julgada pelo seu impacto na meta da organização.

De acordo com Goldratt (1997), a meta da empresa é ganhar dinheiro e, para isso, deverá ter uma administração da produção diferente da tradicional, em que a soma dos ótimos locais não é igual ao ótimo total.

Conforme Cogan (1998, p. 9), "a Teoria das Restrições trata as despesas operacionais como fixas e não adiciona qualquer valor ao inventário mesmo se estiver em processo ou estado acabados".

3. Visão Geral da Metodologia

A figura 2 apresenta um macro fluxo da proposta, que objetiva a visualização da Metodologia Proposta.

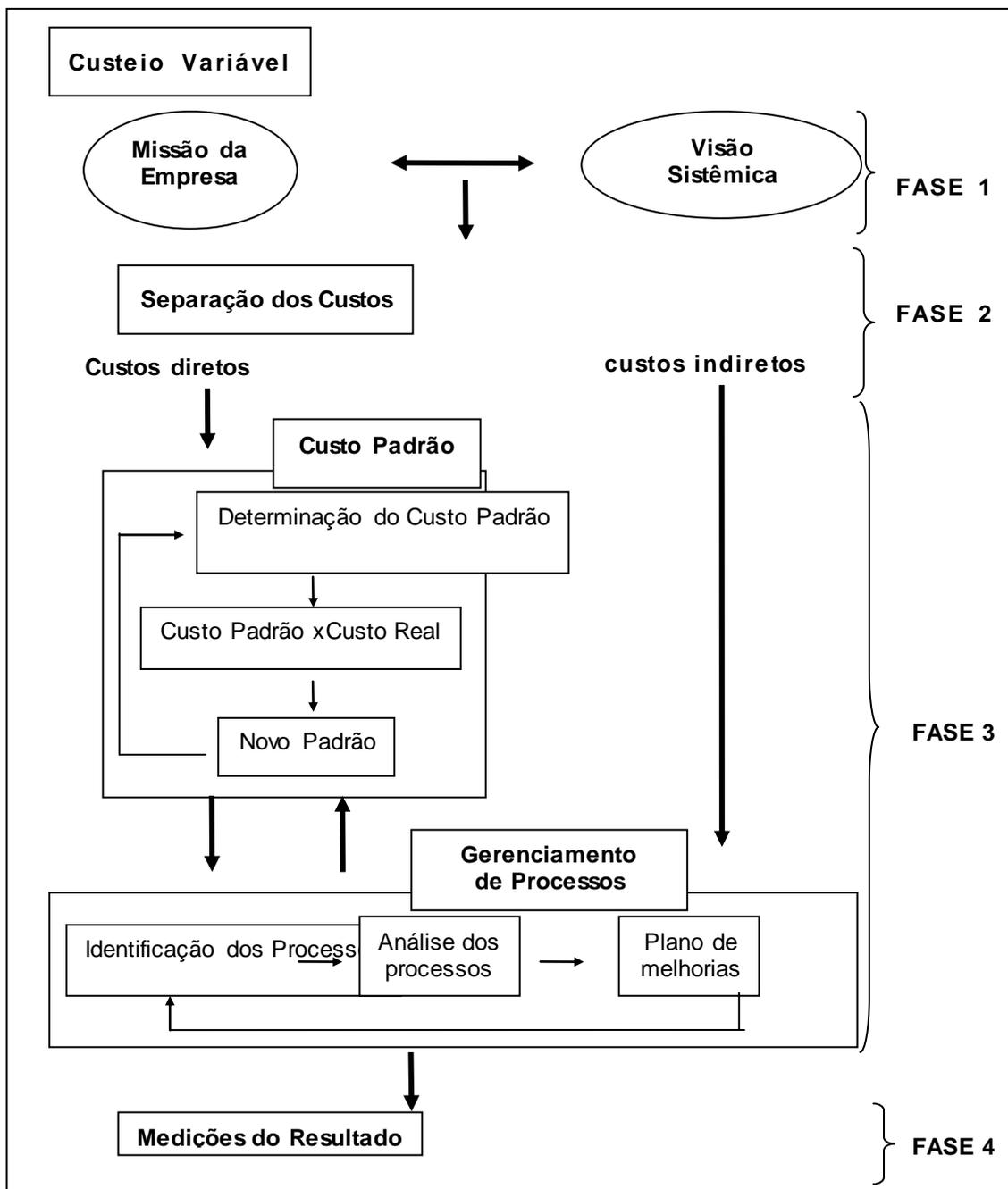


Figura 2: Macro-Fluxo da Metodologia Proposta.

Na figura, pode-se ver que a Metodologia é dividida em quatro fases, sendo a fase 3 subdividida em duas etapas.

- Fase 1 - Missão e Visão Sistêmica.
- Fase 2 - Separação dos Custos: diretos e indiretos.
- Fase 3 - Instrumentos de Gestão.
 - Etapa 1- Tratamento dos custos diretos: Custo Padrão.
 - Etapa 2- Tratamento dos custos indiretos: Gerenciamento de Processos.
- Fase 4 - Medições do resultado.

As Fases descritas não seguem, necessariamente, uma seqüência linear, podendo ser executadas de forma simultânea.

3.1. Fase 1 – Missão e Visão Sistêmica

A primeira fase da proposta consiste em definir a Missão da empresa e sua Visão Sistêmica

A empresa é vista como um sistema aberto e dinâmico, formado por sub-sistemas interdependentes que interagem entre si, com um objetivo comum: sua missão, que deve nortear objetivos específicos, ou seja, esses objetivos dos departamentos devem orientar-se para o interesse maior da empresa. Um resultado maximizado de um setor não significa um maior nível de eficiência do todo, ou da organização, há necessidade de uma visão sistêmica. A missão da empresa constitui-se no seu principal objetivo e condiciona a atuação da organização, fazendo-se necessário explicitá-la adequadamente. Segundo a Teoria das Restrições, a missão, ou meta, da empresa é ganhar dinheiro e toda ação reflete em aumento ou diminuição do ganho.

Na metodologia proposta, pressupõe-se que todas as atividades da organização devam levar ao aumento do Ganho, com uma visão a longo prazo para garantir a continuidade da empresa.

3.2. Fase 2 – Separação dos custos: Diretos e Indiretos

Conforme Martins (2003) os Custos Diretos são apropriados diretamente aos produtos através da identificação do consumo dos recursos. Os Custos Indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem que ser estimada e, muitas vezes, é arbitrária.

Na separação entre custos diretos e indiretos, a relação custo-benefício deve ser analisada. Por exemplo, alguns materiais diretos podem ser tratados como custos indiretos, em função de sua irrelevância, da dificuldade de sua medição, ou até mesmo do interesse da empresa em ser mais, ou menos, rigorosa em suas informações (MARTINS, 2003).

Analogamente, a mão-de-obra direta tem como característica o trabalho relacionado diretamente ao produto, sendo possível a mensuração do tempo despendido. Porém, há casos em que essa medição é de difícil realização, devido ao custo elevado, ao pequeno valor da mão-de-obra e à irrelevância da atividade.

Segundo Martins (2003, p. 251) há ocasiões em que a “mão-de-obra do pessoal direto acaba sendo considerada como um custo fixo, sem medição o que pode provocar algumas distorções conceituais, mas inúmeras vezes justificáveis do ponto de vista prático”.

Uma prática muito utilizada é a terceirização, uma empresa contrata uma outra empresa para executar atividades relacionadas ao seu processo produtivo, dessa forma, o custo da mão-de-obra direta, sem dúvida, é classificado como direto.

Na Metodologia Proposta considera-se como custo direto somente as matérias-primas, sendo considerados como indiretos a mão de obra direta e demais custos, ou seja custos relacionados nos esforços de transformação do material direto.

3.3. FASE 3 – Instrumentos de Gestão

Nesta Fase existem dois tipos diferenciados de tratamento, conforme a classificação na Fase 2, ou seja, os custos diretos e os custos indiretos, sendo abordados separadamente nas Etapas 1 e 2.

3.3.1. Tratamento aos Custos Diretos

Na Metodologia Proposta considera-se como custo direto somente as matérias-primas e as mesmas são tratadas, analisadas pela ferramenta do método do Custo Padrão.

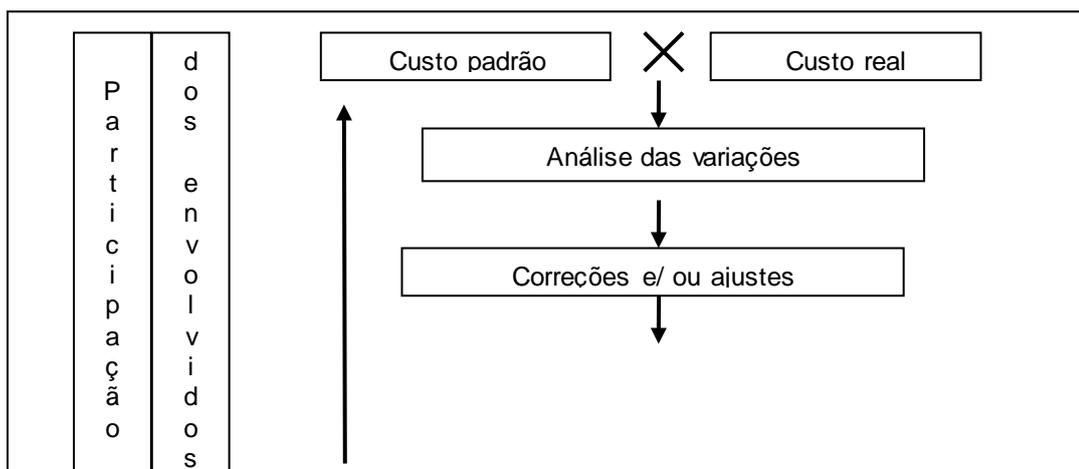
Segundo Warren, Reeve e Fess (2001) Padrões Ideais são possíveis somente sob condições perfeitas de operação, sem tempo ocioso, sem avaria de máquinas e perdas de materiais. Padrões Correntes podem se obtidos por meio de um esforço razoável, permitem erros e dificuldades normais na produção.

Para Borna (2002, p. 90) “um padrão mais rígido, só é atingido em condições ideais de fabricação, se presta a uma meta de tempo longo”. Busca-se nesta metodologia uma melhoria contínua das diversas atividades empresariais, portanto o Custo Padrão deve ser sempre objeto de aprimoramento cujo objetivo será sempre o Padrão Ideal.

O Custo Padrão proposto nesta Metodologia consiste nas seguintes etapas:

- determinação do Custo Padrão;
- confronto do Custo Padrão com o Custo Real;
- análise das variações;
- correções e/ou ajustes;
- estabelecimento do novo padrão;
- participação dos envolvidos.

Na figura 3, encontra-se a representação do procedimento proposto.



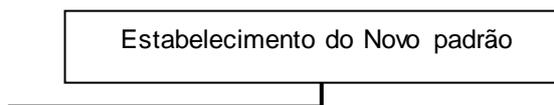


Figura 3: Ciclo do Custo Padrão.

a. Determinação do Custo Padrão e do Custo Real

O valor do Custo Padrão é dinâmico e cíclico, deve envolver tanto o responsável pelo seu cálculo quanto os participantes do processo, essa participação deve continuar durante todo processo para detectar possíveis melhorias e incorporá-las ao novo padrão.

Pode-se calcular o custo padrão com o auxílio de fichas para Custos Diretos. Um exemplo genérico é mostrado na figura 4, devendo ser adaptado às necessidades de cada empresa.

CUSTO DE MATERIAIS											
MODELO:									DATA:		
Itens	Materiais	Quantidade Padrão	Preço Padrão	Custo Padrão	Quantidade Real	Preço Real	Custo Real	Variações			Departamento
								Preço	Qte	Total	
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
TOTAIS											

Figura 4: Ficha para custos diretos.

O custo padrão é o resultado da multiplicação do Preço Padrão pelo Padrão de Quantidade. Na figura 4, na última coluna, especificam-se os possíveis setores responsáveis pelos custos previstos de cada material direto que compõe o custo total do produto.

Deve-se considerar um percentual de desperdício normal para cada item dos materiais, sendo que cada empresa possui um índice específico, de acordo com seu consumo.

Os valores monetários, assim como a responsabilidade sobre a qualidade dos materiais comprados, são de responsabilidade do departamento, ou setor, de compras, na maioria das vezes representadas pelos donos das empresas, característica das pequenas empresas..

b. Cálculo do Custo Real

Segundo Martins (2003, p. 317) “o custo padrão só pode ser bem sucedido onde já exista um bom sistema de Custo Real” e para isso deve-se acompanhar cada item do custo nos diversos setores responsáveis, e possíveis melhorias na redução das variáveis: quantidade e preço. As quantidades consumidas e qualidade dos produtos recebidos e passados pela cadeia interna de suprimentos, são responsabilidades dos setores ou departamentos.

Deve-se apurar o custo real dos materiais diretos de cada setor responsável, com um acompanhamento diário, onde se detecta possíveis variações e correções em tempo hábil.

O consumo dos materiais é mensurado em cada setor responsável, enquanto o preço é fornecido pelo setor de compras.

Quanto aos materiais de embalagens, pode-se apurar o consumo destes através de requisições no almoxarifado. Porém, quando a mensuração demandar muito trabalho, a relação custo/benefício deve ser analisada. Em casos específicos, faz-se uma estimativa de gastos no período.

Analisa-se os insumos terceirizados, com relação a preço e qualidade. O preço é de responsabilidade do setor de compras, já a qualidade é responsabilidade do setor cliente, o departamento que recebe os produtos e/ou serviços.

c. Análise da Variação

A variação encontrada é influenciada pela variação de preço e/ou pela variação de quantidade, sendo a variação mista adicionada à variação de preço. Segundo Bornia (2002, p. 94) por causa da dificuldade em se identificar a variação mista com uma causa, é comum agregar-se a variação mista à variação preço que é a variável menos controlável.

$$\text{Variação Quantidade} = (QR-QP) \times PP$$

$$\text{Variação Preço} = (PR-PP) \times QR$$

$$\text{Variação Total} = \text{Variação Quantidade} + \text{Variação preço}$$

$$\text{ou Variação Total} = \text{Custo Real} - \text{Custo Padrão}$$

Onde: QR = Quantidade Real

QP = Quantidade Padrão

PR = Preço Real

PP = Preço Padrão

d. Estabelecimento do Novo Padrão

As variações, tanto positivas quanto negativas, devem ser analisadas, desde que isto seja relevante. Possíveis correções e as alterações incorporam-se ao novo padrão. Para estabelecimento do novo padrão dos custos, além da quantidade consumida e do preço corrente dos insumos, devem ser estudadas presumíveis melhorias no processo, com participação dos envolvidos, procurar ajuda externa, através de melhores práticas executadas fora da empresa, e incorporá-las ao novo custo padrão por meio de um plano de ações.

Esta etapa tem ligação direta com a etapa que analisa os custos indiretos através do Gerenciamento de Processos, pois é através dele que se obtém uma melhoria contínua.

3.3.2. Tratamento dos Custos Indiretos

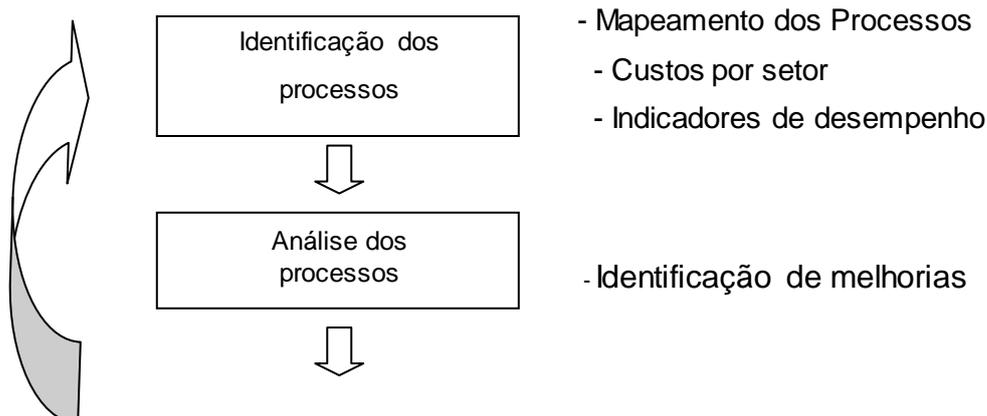
Na segunda etapa, o tratamento dispensado aos custos indiretos é feito por meio do Gerenciamento de Processos. O foco está na melhoria contínua das atividades e não, necessariamente, no cálculo dos custos dos produtos. Esta etapa concretizada facilita a implantação do ABC, caso haja interesse por parte dos gestores das empresas, o que deve levar em consideração uma análise com relação ao custo-benefício de sua implementação.

Segundo Rados *et al* (2001, p. 4) “Gerenciamento de Processos é uma metodologia empregada para definir, analisar e gerenciar as melhorias no desempenho dos processos da empresa, com a finalidade de atingir as condições ótimas para o cliente”.

Se as estruturas verticais por funções forem bem visíveis, cada setor ou departamento pode constituir um centro de atividades, no qual aplica-se o Gerenciamento de Processos. Nesse gerenciamento, deve-se ter uma visão sistêmica, com objetivos setoriais, norteados pela missão da empresa, conforme Fase 1 da Metodologia.

A visão horizontal da empresa possibilita uma visão global do processo produtivo. Uma melhor comunicação entre os setores e uma maior participação dos envolvidos possibilita a identificação de oportunidades e melhorias crescentes para produtos.

O Gerenciamento de Processos proposto nesta Metodologia consiste na identificação dos processos, análise dos processos e plano de melhoria dos processos, conforme ilustrado na figura 7.



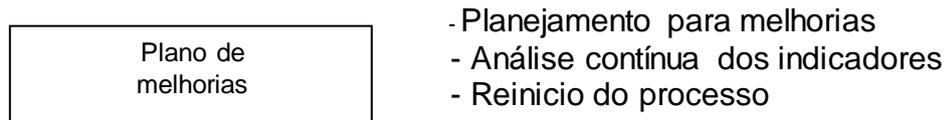


Figura 7: Fluxo do Gerenciamento de Processos.

a. Identificação dos Processos

Nesta etapa, identificam-se os setores e seus respectivos responsáveis, faz-se a coleta de dados e o mapeamento de processos. O mapeamento objetiva obter informações sobre o processo atual.

A utilização de fluxogramas é importante na representação e análise do fluxo do processo, porém segundo Rados *et al* (2001, p. 20) "a visualização gráfica e o mapeamento do processo não são os objetivos do Gerenciamento de Processos e sim instrumentos de apoio para melhor entendimento dos processos".

Os fluxogramas têm uma função básica: documentar um processo para que possa identificar as áreas que precisam ser aperfeiçoadas, adquirir um grau de conhecimento sobre o processo, suficiente para definir e implementar processos de aperfeiçoamento (HARRINGTON, 1993).

A ferramenta utilizada para descrever, graficamente, esse processo é o fluxograma. Para melhor documentação dos processos, deve-se proporcionar o envolvimento dos executantes das atividades, pois, na cadeia interna da empresa, fornecedores e clientes têm responsabilidades quanto à qualidade e atendimento de seus produtos.

O diagrama de blocos, por ser de fácil aplicação e entendimento, é o fluxograma proposto para ser usado pelas pequenas e médias empresas. Ele é composto por retângulos e setas. Nos retângulos, são inseridas as atividades, enquanto as setas determinam a seqüência, mostrando o sentido do fluxo. Cada atividade pode ser decomposta em tarefas, as quais podem ser numeradas e especificadas para melhor detalhamento, como mostrado na figura 8.

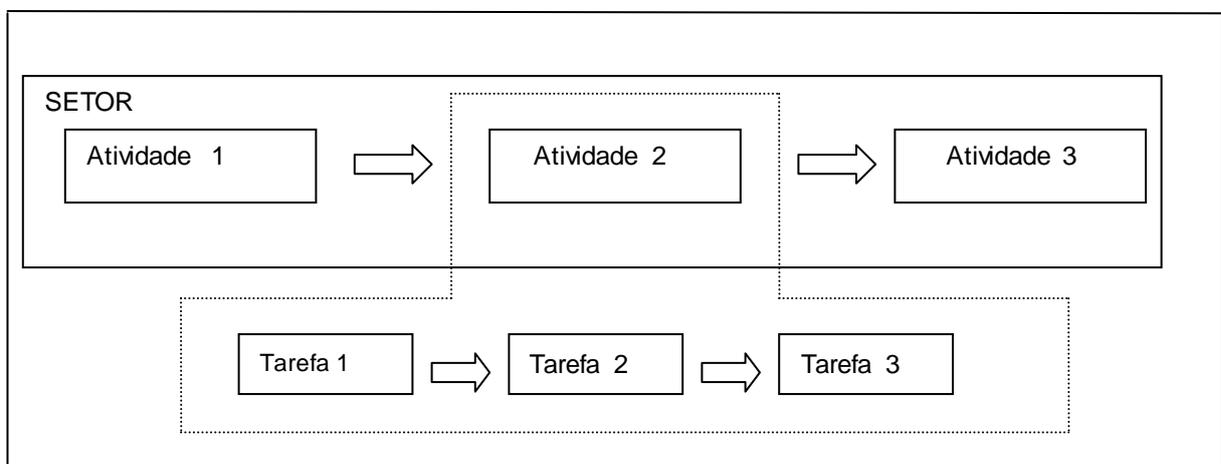


Figura 8: Atividades e tarefas de um setor.

b. Análise dos Processos

Na análise dos Processos, pode-se apurar os custos dos setores produtivos e de apoio, utilizando tais informações para definir indicadores de desempenho. Sugere-se que sejam considerados apenas os custos que deixariam de existir caso o departamento fosse terceirizado. Desta forma, torna-se possível comparar os custos elimináveis com a terceirização com valores praticados no mercado.

Outra ferramenta importante, no Gerenciamento do Processo, é a medida de desempenho. Ela é um ponto de partida para mudanças que permite fazer um diagnóstico inicial da empresa.

Segundo Rados *et al* (2001) o objetivo das medidas de desempenho é acompanhar e garantir basicamente duas causas: as oportunidades de melhorias identificadas; e a melhoria e o aperfeiçoamento contínuo dos processos, produtos.

A medição deve ser feita assim que a atividade tiver sido completada, sendo uma ferramenta de detecção de possíveis melhorias e não punitivas, mede-se os resultados de atividades e não de pessoas.

A medição dos desempenhos torna-se padrão para orientação dos indivíduos nas diversas tarefas, porém, com revisões constantes na procura de melhorias, dessa forma, estabelece-se novo padrão.

Um indicador de desempenho tem como objetivo estabelecer metas e analisar se elas estão sendo atingidas, ou seja, se realmente tem-se uma melhoria no processo, bem como, se elas estão cumprindo seu papel. A medida de desempenho deve ser utilizada em atividades ou eventos relevantes, para evitar o excesso de indicadores.

A participação dos envolvidos é de fundamental importância, pois tais indicadores oferecem oportunidades de melhorias nas atividades. , mas não são usados como um instrumento de punição. Conforme necessidades dos gestores, monitoram-se os indicadores para obter a efetiva contribuição dos mesmos. Esse processo de monitoramento é de vital importância, pois nele verifica-se o cumprimento da meta estabelecida e possíveis causas das variações.

O processo pode ser acompanhado através do formulário apresentado na figura 11.

NOME DO INDICADOR:	
DATA:	
PADRÃO DO INDICADOR:	INDICADOR REALIZADO:
OBSERVAÇÕES:	
RESPONSÁVEL:	

Figura 11: Acompanhamento dos indicadores (adaptado de RADOS, 2001).

Na análise, tem-se como pré-requisito o entendimento dos processos, o qual pode detectar possíveis pontos de melhorias através de informações coletadas, identifica-se a atividade problemática ou restritiva, sendo o ponto inicial para um

aperfeiçoamento. A interação entre homem e máquina é fundamental, pois são as pessoas que dão vida à empresa, elas fazem o processo fluir. O resultado final de qualquer implantação de melhoria será proporcional ao envolvimento dos funcionários de cada setor.

Uma vez conhecido o processo, busca-se uma comparação com práticas existentes. Com recursos próprios ou de terceiros, é necessário procurar melhorar os processos internos, aumentando sua eficiência e eficácia e, com isso, obtendo-se um melhor resultado.

A figura 12 mostra um modelo de formulário que indica oportunidades de melhorias e possíveis soluções.

SETOR:	DATA:
Oportunidade e melhoria	Possíveis soluções

Figura 12: Oportunidades de melhorias e possíveis soluções.

c. Plano de Melhoria nos Processos

A última etapa desta fase consiste na implementação das oportunidades de melhoria por meio de um plano de ações. De um modo geral, o plano deve conter os seguintes elementos:

- setor que será implementada a melhoria;
- melhoria proposta;
- responsável no processo;
- cronograma e ações de melhoria
- recursos necessários;
- resultados esperados.

A figura 13 apresenta o formulário proposto para detalhar o Plano de Ações.

Setor:		Data:	
Melhoria Proposta:		Responsável:	
Etapas da Implantação:	Recursos (\$)	Data Início	Data Realizada
1			
2			
3			
4			
Total			

Resultados esperados:	Resultados Obtidos:
-----------------------	---------------------

Figura 13: Plano de Ações.

A aprovação da melhoria deve ser feita em harmonia com o empresário e os envolvidos no processo, buscando-se, desta forma, um maior comprometimento dos funcionários nos resultados esperados.

A melhoria será detectada com maior rapidez se houver um envolvimento de suas atividades relacionadas com indicadores existentes. Com os indicadores, pode-se verificar se houve um real ganho para o setor e, conseqüentemente, para a empresa. Como a empresa está inserida em um mercado dinâmico, ela não pode ficar estática. Com o Gerenciamento de Processos, procura-se uma melhoria contínua. Portanto, os processos devem ser periodicamente analisados.

3.3.3. Fase 4 – Medições do Resultado

A Medição do resultado da Metodologia Proposta consiste na apuração do Ganho e lucro operacional da Empresa em períodos mensais. Seu foco está nos processos internos da empresa, onde pressupõe-se que a melhora da eficiência de seus processos proporciona um melhor resultado para empresa.

A maioria dos processos flui de forma horizontal. Porém, as empresas são compostas por grupos funcionais verticais (setores/departamentos). Os grupos verticais têm responsabilidades pelos custos indiretos e, se forem apurados separadamente, pode-se ter uma comparação de sua performance e custos com relação ao mercado. Os gestores têm como opção a terceirização do processo, ou uma busca de melhores práticas, procurando maior competitividade da empresa e maior certeza de sua continuidade no mercado, ao longo do tempo.

Sugere-se que o demonstrativo seja composto basicamente pelos elementos apresentados na figura 14.

Demonstrativo do Resultado	Data:
Elementos:	Valor (\$)
= Receita	
(-) Impostos	
= Receita Líquida	
(-) Custos Variáveis Diretos	
= Margem de Contribuição / Ganho	
(-) Custos Indiretos – setor A	
(-) Custos Indiretos – setor B	
(-) Custos Indiretos – setor C	
(-) Custos Indiretos Comuns aos setores	
= Lucro Operacional	

Figura 14: Demonstrativo do Resultado.

Considerações Finais

Em um ambiente de crescente aumento da competitividade de mercado nacional e internacional, as empresas, inclusive as pequenas, podem nortear-se pela Gestão de Custos, a fim de obterem eficiência de seus processos internos no sentido de redução de custos e melhoria de seus produtos.

Os Princípios, Métodos e Instrumentos de Gestão utilizados na estruturação da metodologia proposta possuem ferramentas úteis que auxiliam, os gestores em suas tomadas de decisões. A combinação de ferramentas de diversas áreas, com as devidas simplificações pode viabilizar uma eficaz gestão de custos à pequena empresa industrial. Conclui-se, assim, que a metodologia proposta apresenta potencial para auxiliar tais empresas a serem mais competitivas neste novo ambiente no qual estão inseridas.

Referências

BATALHA, Mário Otávio. **Análise da Estrutura Organizacional das Pequenas e Médias Indústrias Catarinenses**. Dissertação de Mestrado: EPS-UFSC, Florianópolis, 1988.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CORBETT NETO, Thomas. **Contabilidade de Ganhos a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.

FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza Leme. **Estratégias Empresariais e Formação de Competências – Um Quebra-cabeça Caleidoscópico da Indústria Brasileira**. São Paulo: Atlas, 2000.

COGAN, Samuel. Teoria das Restrições versus Custeio Baseado em Atividades: um aparente conflito. In: **VI Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo, FEA-USP, 1999.

GOLDRATT, Eliyahu M.; COX, Jeff. **A Meta**. São Paulo: Educador, 1997.

HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978. 2v.

JOHNSON, H.Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOREEN, Eric; SMITH Debra; MACKEY James T. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial**: um relatório independente. São Paulo: Educador, 1996.

RADOS, Gregório J. Varvakis, *et al.* Apostila: **Gerenciamento de Processos**. Florianópolis/SC, 2001.

RADOS, Gregório J. Varvakis. Apostila: **Gerenciamento de processos & variável ambiental**: guia de utilização dos formulários. Florianópolis: GAV-UFSC, 2001.

SAVIANI, José Roberto. **Repensando as Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SOLOMON, Steven. **A Grande Importância da Pequena Empresa**: a Pequena Empresa nos EUA, no Brasil e no Mundo. Rio de Janeiro: Nórdica, 1986.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philipe. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.