

# **A Implementação dos Sistemas de Custeio como Elemento de Competitividade**

**Edilaine de Moraes**

**Elisângela S. Saes**

**Luciana M. D. Junqueira**

**Paulo B. e Silva**

**José Fernão de Aguirre**

## **Resumo:**

*Inovar é preciso. No mundo dinâmico de hoje não há lugar para estagnação ou posições acomodadas. Melhorar é sempre possível. O melhor, aliás, está sempre por vir. Foi esse espírito que impôs a necessidade da realização deste estudo. Uma proposta de ensino inovadora, preparando alunos para as atuais exigências do mercado, como, por exemplo, uma maior valorização de entendimentos variados e abrangentes. Além disso, oferecendo a oportunidade da exploração de uma abordagem que volta a ser cada vez mais discutida nos meios acadêmicos e empresariais. Este estudo trata da questão da competitividade, por meio do controle e gerenciamento de custos, sua importância, seus benefícios, suas origens, sua relação com os processos de produção e, principalmente, com os sistemas de qualidade. As conclusões serão baseadas em pesquisas realizadas em 1999 e 2000, na cidade de Campinas e região, entre cem empresas selecionadas junto ao GRUPO GÊNESE, demonstrando a realidade existente nas empresas associadas a esse grupo. Preocupamo-nos em reduzir substancialmente as informações de caráter específico, utilizando linguagem simples e redação concisa, de maneira a torná-la acessível e a não enfadar o leitor. Esperamos, pois, que este estudo se torne um profícuo instrumento de trabalho no processo ensino-aprendizagem.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

## **A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO COMO ELEMENTO DE COMPETITIVIDADE**

Edilaine de MORAES

Elisângela S. SAES

Luciana M. D. JUNQUEIRA

Paulo B. e SILVA

José Fernão de AGUIRRE, MSc ECO, Professor (orientador)

Universidade Paulista – Campinas

ICSC – Instituto de Ciências Sociais e Comunicação

Edilaine de Moraes – (Estudante do 4ºano do curso de Administração de Empresas)

Rua Vicente Ferreira Pastinha, 101

Jd. Stª Rita de Cássia – Campinas SP

CEP: 13051-215

e-mail: [attena@ig.com.br](mailto:attena@ig.com.br)

Área Temática (6): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO,  
PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS  
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES

## **A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO COMO ELEMENTO DE COMPETITIVIDADE**

Área Temática (6): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS  
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES

### **RESUMO:**

Inovar é preciso. No mundo dinâmico de hoje não há lugar para estagnação ou posições acomodadas. Melhorar é sempre possível. O melhor, aliás, está sempre por vir. Foi esse espírito que impôs a necessidade da realização deste estudo. Uma proposta de ensino inovadora, preparando alunos para as atuais exigências do mercado, como, por exemplo, uma maior valorização de entendimentos variados e abrangentes. Além disso, oferecendo a oportunidade da exploração de uma abordagem que volta a ser cada vez mais discutida nos meios acadêmicos e empresariais.

Este estudo trata da questão da competitividade, por meio do controle e gerenciamento de custos, sua importância, seus benefícios, suas origens, sua relação com os processos de produção e, principalmente, com os sistemas de qualidade. As conclusões serão baseadas em pesquisas realizadas em 1999 e 2000, na cidade de Campinas e região, entre cem empresas selecionadas junto ao GRUPO GÊNESE, demonstrando a realidade existente nas empresas associadas a esse grupo.

Preocupamo-nos em reduzir substancialmente as informações de caráter específico, utilizando linguagem simples e redação concisa, de maneira a torná-la acessível e a não enfadar o leitor.

Esperamos, pois, que este estudo se torne um profícuo instrumento de trabalho no processo ensino-aprendizagem.

### **Introdução**

O principal objetivo de toda empresa é, sem dúvida, produzir valor para seus clientes, de maneira lucrativa. Para os clientes, esse valor é constituído de três fatores: custo, qualidade e prazo. Considerando o lucro como uma função dos custos, para aumentar seus lucros, num ambiente de intensa competitividade, uma empresa precisa entender o desempenho de seus custos.

Neste ambiente econômico contemporâneo, os sistemas corporativos de contabilidade gerencial são cada vez mais exigidos. Com a competitividade global, o rápido avanço da tecnologia de processos e produtos e as variações nos preços de matérias-primas, é imprescindível que o sistema de contabilidade gerencial de uma empresa seja capaz de fornecer informações oportunas e precisas, visando a facilitar os esforços do controle de custos, medir e melhorar a produtividade e, ainda, buscar novas e melhores formas para se aprimorar o processo de produção. Cabe também ao sistema de contabilidade gerencial informar custos precisos dos produtos, de modo que a determinação dos preços, a introdução de um novo produto ou o abandono de um

produto já ultrapassado para o mercado e, ainda, a resposta a produtos concorrentes sejam baseados em informações precisas e que assegurem o êxito na tomada de decisão.

Não existem, pois, períodos de tranquilidade para os especialistas na área de custos. Em anos recentes, eles se vêem forçados a conviver com inflação mundial alta e persistente escassez de material e energia, estagnação econômica, intensas mudanças no ambiente interno e externo, regulamentações governamentais cada vez maiores e, principalmente, mudanças no estilo de vida dos consumidores.

Os especialistas tiveram então que encontrar soluções para tais problemas, de modo que conciliassem a lucratividade da empresa, a satisfação do cliente e a responsabilidade social. Analisados de maneira apropriada, esses problemas não deixam de ser também oportunidades. O sistema de custeio é o elo entre as necessidades da sociedade e suas atividades industriais. É a função que ajusta as ofertas da organização às necessidades sempre mutáveis do mercado. São os sensores externos da organização que se incumbem de sua adaptação e do seu crescimento.

Desse modo, podemos observar que o sistema de contabilidade gerencial desempenha um importante papel dentro de qualquer empresa, devendo ser tratado como uma ferramenta necessária para se alcançar o sucesso competitivo.

Uma boa contabilidade gerencial não irá, por si só, assegurar o sucesso de uma empresa. Os fatores *qualidade* e *tempo* também são de grande importância, bem como a criação de produtos que atendam de fato às necessidades dos clientes, eficientes sistemas de produção, distribuição e comercialização. No entanto, daremos ênfase especial ao fator *custo* por se tratar do objeto de nosso estudo.

Por outro lado, uma contabilidade gerencial deficiente pode arruinar qualquer esforço para o desenvolvimento de um novo produto, o aperfeiçoamento dos processos e a comercialização. Isso porque, quando a contabilidade gerencial é ineficaz, acaba tornando-se irrelevante para os administradores que, por sua vez, desenvolvem um sistema alternativo e personalizado, composto por dados inconsistentes e responsável por gerar graves consequências para a empresa, uma vez que a tomada de decisão será baseada em informações equivocadas.

Este ensaio tem por objetivo atualizar a discussão desses problemas em suas práticas e princípios, bem como tratar da questão da competitividade por meio do controle e gerenciamento de custos, suas vantagens, suas origens, sua relação com o processo de produção e, principalmente, com os sistemas da qualidade.

O presente trabalho não tem a pretensão de discutir o tema até sua exaustão e tampouco modificar toda uma cultura empresarial, mas sim proporcionar uma reflexão acerca de uma abordagem que, cada vez mais, vem ganhando destaque nos meios acadêmicos e empresariais.

O que está relatado nas páginas que se seguem é o resultado que obtivemos com esse estudo. Assim, na primeira parte do trabalho, apresentamos um breve contexto histórico a respeito da contabilidade gerencial, suas origens, as transformações que sofreu ao longo do tempo e o desafio que a moderna gestão de custos vem enfrentando nos dias atuais.

Na segunda parte, mostramos os principais fatores que foram responsáveis pelo processo de reavaliação dos sistemas de custeio tradicionais, que acabou resultando no que chamamos de gestão estratégica de custos.

Na penúltima parte de nosso estudo, apresentamos os resultados de uma pesquisa que realizamos entre cem empresas selecionadas junto ao grupo GÊNESE, uma importante entidade empresarial do Estado de São Paulo, nos anos de 1999 e 2000, em Campinas e região, com o objetivo de avaliar a realidade existente nas empresas associadas a esse grupo, no que tange à gestão de custos.

A última parte do estudo apresenta a conclusão a que chegamos com base no que dizem os principais estudiosos da área de custos e nos resultados apresentados pela pesquisa. Temos também, nesta última parte, o objetivo de responder à questão-chave de todo nosso estudo:

***Pode a implementação de um sistema de custeio tornar as empresas mais competitivas?***

## **Parte I - Estabelecendo o contexto**

Muitos estudiosos demonstraram que, há muitos anos, as informações contábeis já eram utilizadas por civilizações antigas. Um monge veneziano, Fra Pacioli, elaborou há quinhentos anos um sistema contábil bastante funcional. Assim, verificamos que a necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais esteve sempre presente desde as primeiras relações comerciais entre as pessoas.

No entanto, a necessidade de informações provenientes da contabilidade gerencial é bastante recente. Até o século XVIII, quase todas as transações comerciais ocorriam entre um empresário-proprietário e indivíduos que não faziam parte de nenhuma organização. Não existiam assim, níveis gerenciais ou mesmo empregados assalariados por longos períodos e os indicadores de sucesso ou fracasso eram facilmente obtidos.<sup>1</sup>

Iniciava-se assim, a Contabilidade Financeira, na qual para a apuração do resultado bem como para a elaboração do balanço, era suficiente o levantamento dos estoques em termos físicos, uma vez que verificava o montante pago por cada item no estoque e, dessa forma, apropriava o valor à mercadoria. Basicamente usava-se um cálculo simples, pois considerava-se o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando-se as compras do período e comparando com o que ainda restava nos estoques e, dessa forma, chegava-se ao valor de aquisição das mercadorias vendidas. Comparando esse montante com as receitas obtidas nas vendas das mercadorias, chegava-se então ao lucro bruto. (MARTINS, 1996, p.19).

É importante salientar que praticamente todos os bens eram produzidos por pessoas ou grupos que não constituíam entidades jurídicas; as empresas viviam basicamente do comércio e não da fabricação, daí a facilidade da verificação do valor de compra dos bens existentes, já que era necessário apenas uma simples consulta aos documentos de sua aquisição. (MARTINS, 1996, p.20).

Com o advento da Revolução Industrial, as empresas cresceram e tornaram-se mais complexas, produzindo aumentos avassaladores na quantidade e qualidade da produção. O aparecimento das economias de escala – reduções no custo médio de uma unidade de produção à medida que o volume total cresce - levou os proprietários das empresas a lutarem por mais crescimento, de forma a aproveitar a oportunidade de atender ao crescimento explosivo da demanda decorrente da Revolução Industrial.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Conforme Johnson & Kaplan (1993), o empresário-proprietário deveria arrecadar mais dinheiro das vendas aos clientes do que pagava aos fornecedores dos insumos de produção. Como consequência da Revolução Industrial, tornou-se muito interessante aos proprietários das empresas direcionar somas significativas de capital para seus processos de produção.

<sup>2</sup> De acordo com Bateman & Snell (1998), as oportunidades para a produção em massa criadas pela Revolução Industrial acabaram criando um pensamento intenso e sistemático sobre questões e problemas administrativos, principalmente no que diz respeito a eficiência, processo de produção e reduções de custos. Assim, durante o século XIX, temos o que se chamou de Abordagem Sistemática da Administração com ênfase nas operações econômicas, manutenção de estoques e nos sistemas de controle de contabilidade de custos.

O surgimento dessas novas organizações propiciou a exigência de novas informações contábeis, bem diferentes daquelas utilizadas no século XVIII. Embora simples, os primeiros indicadores da contabilidade gerencial, aparentemente, atendiam de forma satisfatória as necessidades dos proprietários e gerentes. Tais indicadores centralizavam-se nos custos de transformação, como, por exemplo, o custo de cada processo, o custo da mão-de-obra, além de matéria-prima e despesas gerais. O objetivo principal dos sistemas de contabilidade gerencial era a identificação dos diferentes custos dos produtos intermediários e finais da empresa, visando a medir a eficiência do processo de transformação.

A partir do século XIX, o desenvolvimento dos sistemas de comunicação e transportes, com destaque para a invenção da ferrovia e do telégrafo, proporcionou a oportunidade de grandes ganhos para as novas corporações, pois as empresas agora poderiam explorar novos mercados, adquirindo matérias-primas e distribuindo seus produtos para áreas geográficas mais distantes. No entanto, o desempenho eficaz da quantidade e qualidade de informações do sistema de contabilidade gerencial foi de suma importância para o êxito desse processo. Os sistemas de contabilidade gerencial eram extremamente necessários para garantir a eficiência das operações de logística, distribuição e indicadores de desempenho das empresas. (JOHNSON & KAPLAN, 1993, p.6-7).

Esse exemplo evidencia que as informações de contabilidade gerencial desenvolveram-se apenas para tornar mais fácil a administração de indústrias de processamento, bem como para motivar e avaliar a eficiência dos processos internos e não para avaliar a lucratividade da empresa como um todo, pois as empresas buscavam atingir apenas um objetivo: transformar a matéria-prima em um único produto final; se essa atividade fosse realizada com eficiência, as empresas com certeza seriam lucrativas a longo prazo, ou seja, o sistema de contabilidade gerencial foi desenvolvido para garantir a eficiência das atividades operacionais básicas da organização.

O sistema de contabilidade gerencial sofreu alguns avanços juntamente com o movimento da administração científica, no qual se destaca a figura de Frederick Taylor. “Taylor descobriu que a produção e o pagamento eram ruins, que a ineficiência e as perdas eram prevalentes e que a maioria das empresas possuía um grande potencial não utilizado.” (BATEMAN & SNELL, 1998, p.50).

A administração científica de Taylor defendia a aplicação de métodos científicos para analisar o trabalho e determinar como o trabalhador poderia completar as tarefas de produção de forma mais eficiente, além de melhorar a utilização da mão-de-obra e matéria-prima (que, mais tarde, foram convertidos em custos de matéria-prima e mão-de-obra) e, juntamente com os custos indiretos e despesas gerais, eram agregados no custo final do produto e utilizados nas decisões de fixação de preço.<sup>3</sup>

Todas as práticas de contabilidade gerencial que conhecemos hoje. Provavelmente já haviam sido desenvolvidas até 1925: cálculo dos custos de mão-de-obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de venda e custos padrões; fixação de preços e

---

<sup>3</sup> Podemos observar nesta abordagem uma certa atenção ao trabalhador, o que Taylor demonstra com a adoção de um sistema de gratificação diferenciada, que tinha por objetivo o pagamento em dinheiro, sempre que o trabalhador excedesse o nível padrão de resultado. Ainda assim, uma crítica que se faz a essa abordagem é justamente que as pessoas eram vistas como parte de uma máquina. Tal posição seria modificada mais tarde, na década de 30, com a abordagem das Relações Humanas, a qual enfatizava o entendimento dos fatores psicológicos sobre o desempenho do trabalhador. Essa abordagem intensificou-se mais ainda nos dias atuais com a Moderna Gestão de Recursos Humanos.

indicadores de desempenho. Todas essas práticas foram desenvolvidas com o objetivo de satisfazer as necessidades de informações e controle das empresas. A diversidade de produtos e a complexidade dos processos industriais, que continuavam a crescer nas décadas seguintes a 1920, submeteram os sistemas de contabilidade gerencial a novas exigências, já que, cada vez mais, existia a necessidade de informações precisas no tocante aos custos do produtos e controle dos processos. (JOHNSON & KAPLAN, 1993, p.10).

Os sistemas de contabilidade gerencial, no entanto, não foram capazes de acompanhar as inovações tecnológicas de produtos e processos, o que acabou acarretando grandes problemas para as empresas: alteração na composição dos custos dos produtos, informações de controle dos processos atrasadas e que não refletiam os avanços ou o retardamento econômico da empresa. (JOHNSON & KAPLAN, 1993, p.10).

Segundo Johnson & Kaplan (1993), tal estagnação pode ser explicada pela predominância ou até pela exigência da apresentação dos demonstrativos de contabilidade financeira, no século XX. As periódicas crises dos mercados de capitais obrigaram as empresas a apresentarem seus demonstrativos, uma vez que inúmeras empresas precisaram levantar fundos junto aos fornecedores de capital, que exigiam dos administradores a divulgação dos informes contábeis aos auditores. Estes, por sua vez, insistiam no fato de que os demonstrativos financeiros – a demonstração de resultados e o balanço - deveriam ser integrados. Em outras palavras, todos os demonstrativos deveriam ser baseados nas mesmas transações e eventos.<sup>4</sup>

Nos anos 20, a linha de produtos das empresas era muito mais focalizada que a das empresas atuais e a adoção de métodos simples de atribuir custos aos produtos não era tão grave para as empresas como atualmente. Assim, a opção dos gerentes, de não investir em novos sistemas de contabilidade gerencial, pode ter sido a decisão mais correta, economicamente falando. Isso porque os benefícios de um sistema de contabilidade gerencial mais eficaz, preciso e capaz de proporcionar uma resposta mais rápida podem não ter justificado o custo de sua implementação.

As décadas seguintes, porém, foram marcadas por grande expansão das linhas de produtos, mudanças de tecnologias de produção, diminuição dos ciclos de vida dos produtos e, principalmente, por modificações na competição global e nos grandes avanços da tecnologia de informação. Ainda assim, as empresas continuaram a se fixar nos sistemas de custos e métodos de informações gerenciais dos anos 20.

Mesmo com a automação dos sistemas de custos, através do avanço da informática, as empresas apenas se limitaram a automatizar os sistemas já existentes. Pouco se questionou a eficiência desses sistemas frente à enorme expansão da tecnologia de informação.

A obsolescência dos sistemas contemporâneos de contabilidade gerencial acabou se refletindo em grandes problemas para os administradores das grandes organizações diversificadas.

### **Enfim ...**

Vimos que os sistemas de contabilidade gerencial atendiam, de forma satisfatória, as necessidades de informações, nas empresas do século XIX e nas grandes

---

<sup>4</sup> Era de se esperar que nas décadas seguintes, porém, os empresários reconsiderassem sua decisão de não investir num sistema de contabilidade gerencial mais relevante e oportuno, mas isso acabou não acontecendo.

empresas até os anos 20. Durante essa evolução, os procedimentos de contabilidade gerencial desempenharam um importante papel no fornecimento de informações referentes a eficiência e rentabilidade dos processos internos. Essas informações provocaram grandes ganhos às empresas dos séculos XIX e XX, em função das economias de escala e da diversidade das operações.

A obsolescência do sistemas de contabilidade gerencial vem acontecendo há 60 - 100 anos. Funcionavam bem quando foram concebidos. O predomínio da contabilidade financeira acabou inibindo o ajuste dos sistemas de contabilidade gerencial à realidade do ambiente contemporâneo. Dentre essas realidades, estão a expansão da tecnologia de informação, a competição global cada vez mais acirrada, os ciclos de vida mais curtos dos produtos, as inovações nas organizações e nas tecnologias operacionais e, principalmente, a revolução da qualidade.(JOHNSON & KAPLAN, 1993, p.224).

Hoje, no entanto, segundo Johnson & Kaplan (1993) os sistemas de contabilidade gerencial já não oferecem indicadores precisos de eficiência e rentabilidade e dos procedimentos internos das empresas. O resultado é que os administradores já não dispõem de informações que auxiliem as análises e comparações das condutas externas e internas da empresa. Quando isso acontece, a empresa torna-se vulnerável à competição de um modo geral.

É evidente que sistemas de contabilidade gerencial, por si só, não levarão as empresas ao fracasso; tampouco serão capazes de assegurar seu sucesso. Certamente, no entanto, podem contribuir para o declínio ou a sobrevivência das organizações, principalmente nesse ambiente onde, cada vez mais, se exige sistemas excelentes para direcionar os investimentos, determinar metas a serem cumpridas, coordenar operações, julgar a eficiência dos processos internos e avaliar a rentabilidade dos produtos oferecidos.

Os rumos contemporâneos da competição, da tecnologia e da administração exigem grandes alterações no modo como as empresas administram seus custos e avaliam seu desempenho de curto e longo prazos. A ausência da introdução dessas modificações conduzirá as empresas à ineficiência e à incapacidade de se tornarem competitivas globalmente. (JOHNSON & KAPLAN, 1993, p.226).

Assim, se as empresas quiserem realmente continuar tendo sucesso no futuro, terão de examinar se seus sistemas de contabilidade gerencial são capazes de fornecer indicadores relevantes de sua posição competitiva no mercado.

## **Parte II - Competição Global**

Na primeira parte de nosso estudo, apresentamos um breve histórico a respeito da contabilidade gerencial. Vimos também que, com a expansão da tecnologia de informação, produtos com ciclos de vida reduzidos, inovações nas organizações e, principalmente, com a revolução da qualidade, a contabilidade gerencial passou a ser cada vez mais exigida no que diz respeito à sua capacidade de oferecer informações relevantes para a tomada de decisão.

Um outro fator cuja importância deve ser destacada neste aspecto, porém, é o papel da *competição global*, cujas características, também foram responsáveis por tornar a contabilidade gerencial um instrumento fundamental para a tomada de decisão nas organizações. Apresentar algumas das principais premissas dessa intensificação na competição global é o nosso objetivo nesta segunda parte de nosso estudo.

Principalmente nas últimas décadas, a competição global tem sido muito intensa, obrigando as empresas a se comprometerem cada vez mais, com a chamada “Excelência de Classe Mundial”.



Para tal, de acordo com Nakagawa (1993), é dada atenção à qualidade dos produtos e processos, aos níveis de inventários e à melhoria de políticas de gestão de recursos humanos. O que mais se nota em toda essa revolução, no entanto, é o custo da utilização de tecnologias avançadas que, muitas vezes, acaba inviabilizando seu sucesso contínuo. Além disso, muitas empresas ainda utilizam sistemas de custeio e de controle gerencial desenvolvidos há muito anos, em um ambiente competitivo muito distinto daquele que temos hoje.

Segundo Batemen & Snell (1998), para atingir a excelência de classe mundial as empresas precisam compreender completamente: o custo de seus produtos, passando pelos processos de transformação até o resultado para seus clientes; o quadro completo da qualidade, a cada passo do processo; o tempo real de cada processo; e estar disposta a inovar, ou seja, de mudar as coisas para melhor.

Portanto, de modo a garantir a reputação mundial, as empresas passam a investir no desenvolvimento de seus gerentes, de maneira a criar habilidades para a percepção da empresa como um sistema dinâmico que interage com os fatores funcionais e que influencia o desempenho total da organização, em termos de qualidade, custos, serviços e diferenciação.

De um modo geral, as empresas têm se dedicado à melhoria de alguns aspectos críticos, como:

- ❑ melhor desenho de produtos;
- ❑ maior sensibilidade para o mercado;
- ❑ melhor desenho do processo;
- ❑ melhor gestão estratégica;
- ❑ melhor gestão operacional.

Segundo Nakagawa (1993), a aplicação desta abordagem necessita do cumprimento de alguns pré-requisitos, cujos objetivos buscam impactar a capacidade competitiva das empresas, por meio da interação de setores como a própria indústria, o governo e a universidade.

Tais requisitos estão listados abaixo:

- ❑ Novos paradigmas para análise, desenho e operação de sistemas de produção;
- ❑ Novas e aperfeiçoadas metodologias para analisar, desenhar e operar tecnologias avançadas de produção;
- ❑ Necessidade de uma base científica para desenhar sistemas de produção, que permitam incorporar as novas e aperfeiçoadas metodologias;
- ❑ Aumento da capacidade das universidades, para formar profissionais preparados para contribuir para o sucesso das empresas que buscam a melhoria de suas potencialidades competitivas;
- ❑ Melhoria nas redes multiplicadoras de conhecimentos de especialistas em tecnologias avançadas de produção, a fim de que seus efeitos benéficos sejam rapidamente disseminados e implementados.

## **Novo Paradigma de Produção**

Utilizando-se da melhoria dos aspectos críticos, o novo paradigma tem um nome: “Filosofia de Excelência Empresarial” ou “Manufaturadora de Classe Mundial”. A produção fica novamente em evidência e as empresas passam a buscar as melhores técnicas e os melhores processos de manufatura, a fim de se tornar capazes de participar em todas as quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade. (NAKAGAWA, 1993, p.23).

Para se transformar em uma empresa de classe mundial, é necessário ainda uma dinâmica entre as filosofias de excelência, estratégia competitiva e produção propriamente dita.<sup>5</sup>

Segundo HUGE (1988), a filosofia de excelência das empresas conta com dois princípios fundamentais:<sup>6</sup>

- Contínuo aperfeiçoamento: não deve haver nenhuma forma de compensação entre qualidade e custo;
- Eliminação de desperdícios, ou seja, tudo que não adiciona valor ao produto, sob a ótica do consumidor.

## **Gestão Estratégica de Custos**

Foi nesse novo ambiente, basicamente a partir da década de 70 que, segundo Nakagawa (1993), se identificou a necessidade de se desenvolver uma forma de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle gerencial e de gestão de manufatura (mensuração de custos).

Neste caso, os sistemas de custeio tradicionais não são mais eficazes e precisam ser reavaliados mediante as necessidades existentes, que são os custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.

No novo sistema de custeio, *Cost Management System* (CMS), os custos com materiais e mão-de-obra vêm decrescendo e os custos indiretos (depreciação, engenharia e processamento de dados) vêm aumentando sensivelmente. Isso impede que a administração possa medir causa e efeito com relação ao consumo de recursos e ao custo dos produtos. O sistema funciona bem quando o fluxo de informações é preciso e atualizado em todos os níveis.

A melhoria dos processos de produção e da qualidade, assim como a redução de custos por meio da eliminação de todas as formas de desperdício, com a finalidade de vencer a competição global, vêm exigindo o fornecimento de informações precisas, atualizadas e capazes de auxiliarem os gestores no processo de tomada de decisão. (NAKAGAWA, 1993, p.35).

Embora já exista um domínio satisfatório por parte do gestores, das tecnologias de produção e, em muitos casos, com bastante sucesso, a Controladoria ainda precisa colocar à sua disposição um sistema de gestão e mensuração de custos bem mais eficiente e eficaz.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> A produção passou a ser considerada um fator chave nas estratégias das empresas, ou seja, um recurso vital para se alcançar ou até mesmo vencer com sucesso a competição mundial. A produção passou assim, a fazer parte da estratégia competitiva das empresas.

<sup>6</sup> Segundo Nakagawa (1993), essas empresas Manufaturadoras caracterizam-se por possuírem um forte conjunto de crenças e valores que norteiam a empresa como um todo, desde a alta administração até o pessoal do chão de fábrica.

<sup>7</sup> O sucesso deste processo está diretamente ligado a implementação de um Sistema Integrado de Informação que, de acordo com Nakagawa (1995), caracteriza-se por incluir e suprir as principais

Dentre os problemas que preocupam os gestores de empresas que estão buscando transformar-se em “Manufaturadoras de Classe Mundial”, podemos destacar:

- ❑ Os sistemas tradicionais de custeio têm gerado distorções no custo dos produtos, ao alocarem os custos indiretos de fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários, além de um número muito limitado de bases de apropriação, que usualmente tem sido horas de mão-de-obra-direta ou horas-máquina.
- ❑ Enquanto os custos indiretos de fabricação (CIF) vêm crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos.
- ❑ Os sistemas tradicionais de custeio não permitem a identificação e a eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto, além de induzirem à produção em larga escala para a diluição dos custos fixos, gerando estoques excessivos.
- ❑ Os sistemas atuais concentram-se mais nos custos correntes de produção, em prejuízo da análise do impacto do custo no ciclo de vida dos produtos, deixando de levar em conta o custo-meta através do qual se analisa a viabilidade do produto no mercado.
- ❑ Pelos sistemas atuais, os gestores não obtêm dados e informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento de atividade, dificultando importantes decisões de investimentos em tecnologias avançadas de produção.
- ❑ As mensurações de desempenho feitas pelos atuais sistemas são até mesmo conflitantes com os objetivos estratégicos da empresa.
- ❑ Os atuais sistemas não avaliam adequadamente desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade, flexibilidade, ciclo de produção e atendimento de ordens.

Com o novo cenário de competição global, cada vez mais acirrada, tem se constatado que, com o ressurgimento da função produção como fator chave nas estratégias empresariais que buscam vencer essa competição global com sucesso, a prática baseada em sistemas tradicionais de custeio já não atende satisfatoriamente as necessidades de informações dos gestores dessas empresas, os quais, ao tomarem decisões operacionais e de investimento, devem fazê-lo de forma integrada.<sup>8</sup>

As razões básicas da perda de relevância dos sistemas tradicionais, quando colocados no contexto das decisões tomadas, tendo em vista o inteiro ciclo de vida dos produtos, residem no fato de que os mesmos não só distorcem os custos dos produtos, como também não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a produção de tais produtos. (NAKAGAWA, 1993, p.35).

O conceito da gestão estratégica de custos (CMS), no entanto, assume um papel mais pro-ativo, direcionado para planejamento, gestão e redução de custos. Além de ser mais compreensivo, permite a avaliação das mudanças operacionais introduzidas, variações de planos e estratégias e melhoria de eficiência na execução das atividades programadas. (NAKAGAWA, 1993, p.42).

---

funções de uma empresa com informações não apenas de caráter contábil e financeiro, mas também com informações de natureza física e qualitativa.

<sup>8</sup> De forma a resolver este problema, surgiu recentemente um sistema de custeio conhecido como ABC (Activity Based Costing), ou seja, custeio baseado em atividades, cujos detalhes serão apresentados mais adiante.

Algumas das mais importantes vantagens do novo sistema, sobre as práticas tradicionais, são:

- ❑ Contínuo aperfeiçoamento através da eliminação de custos de atividades que não adicionam valor;
- ❑ Contabilidade baseada em atividades;
- ❑ Metas determinadas pelo mercado;
- ❑ Melhor monitoramento dos custos, tendo em vista os objetivos dos relatórios gerenciais.

Objetivos do novo sistema de custeio:

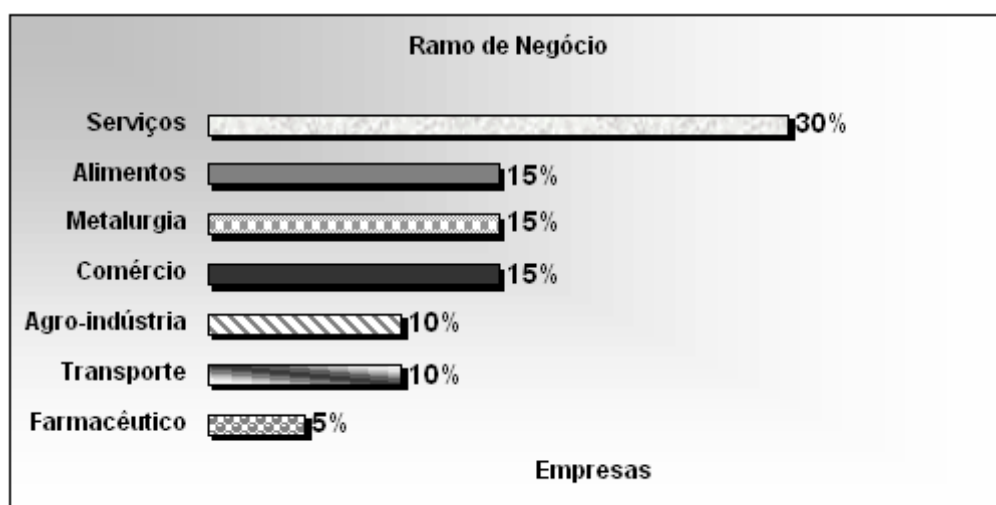
- ❑ Identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa (modelos contábeis);
- ❑ Determinar a eficiência e a eficácia das atividades desempenhadas (mensuração de desempenho);
- ❑ Identificar e avaliar as novas atividades que possam contribuir para a melhoria do desempenho da empresa no futuro (gestão de investimento);
- ❑ Cumprir os 3 objetivos acima em um ambiente caracterizado por mudanças tecnológicas (práticas de manufatura).

Nesta segunda parte do trabalho, o que podemos constatar é que, no atual cenário de competição global, o modelo de decisão das empresas necessita da mais perfeita e completa integração de todas as áreas funcionais. Verifica-se ainda o revigoramento da Contabilidade, a Controladoria aparece como principal responsável por disponibilizar informações adequadas ao processo de tomada de decisão e, por último, a gestão estratégica de custos (CMS) aparece como um núcleo central desse sistema de informação. (NAKAGAWA, 1993, p.104).

### **Parte III - Resultado e Análise da Pesquisa**

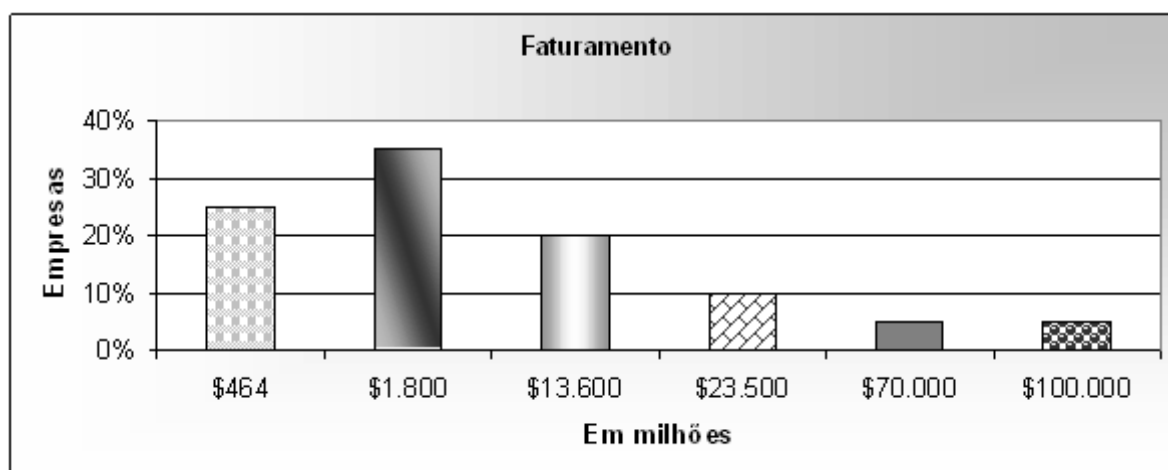
De modo a concluir nosso estudo, realizamos uma pesquisa em pequenas e médias empresas de Campinas e região, com o objetivo de avaliar a utilização dos sistemas de custeio por parte dessas empresas. Além disso, a pesquisa busca analisar a forma como as empresas estão tratando desse importante objetivo corporativo (custo), principalmente no cenário econômico atual. Essas empresas, onde realizamos a pesquisa, foram selecionadas junto ao grupo GÊNESE, uma importante entidade empresarial do Estado de São Paulo, por indicação do seu Presidente Sr. Décio Rabelo de Castro Filho. Seguem abaixo os resultados que obtivemos com a pesquisa, bem como uma breve análise dos mesmos e suas implicações.

### Ramos de Negócios Pesquisados



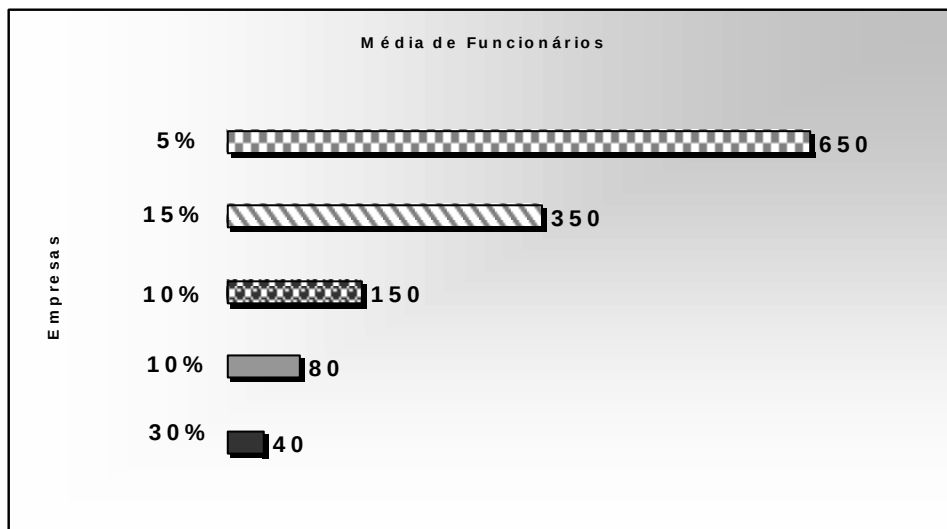
Fonte: Autores do trabalho

### Faturamento das empresas pesquisadas



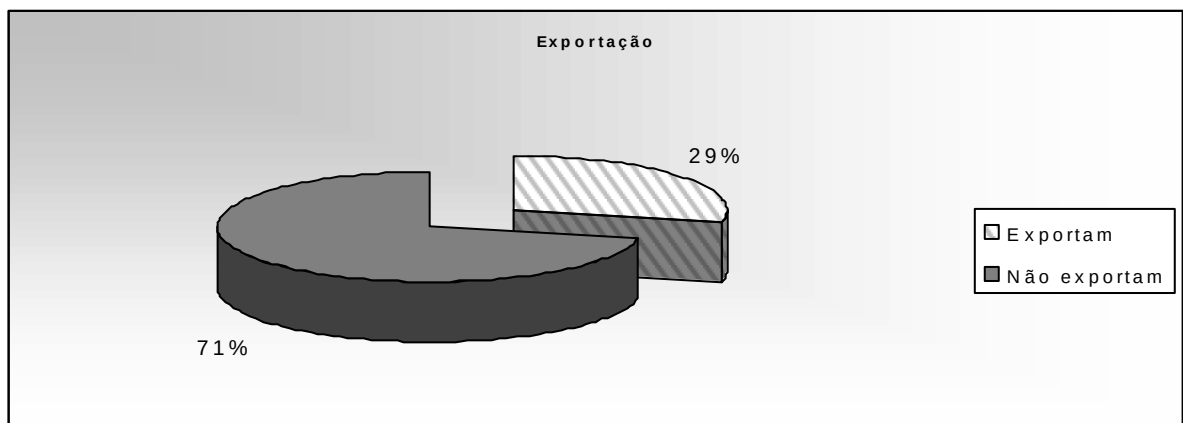
Fonte: Autores do trabalho

## Média de Funcionários



Fonte: Autores do trabalho

## Exportação



Fonte: Autores do trabalho

A primeira observação que fizemos, no tocante à pesquisa, está relacionada com as exportações. Sabemos que as exportações são de grande importância para o fortalecimento de qualquer economia; no entanto, a pesquisa indica que 29% das empresas pesquisadas exportam algum produto. Com certeza, esse percentual poderia ser mais expressivo caso as empresas tivessem real conhecimento de seus custos e o quanto os mesmos representam para aumentar sua competitividade. Esse resultado nos remete a duas perguntas:

1. Esse percentual é resultado da falta de competitividade das empresas brasileiras frente a um mercado globalizado e cada vez mais acirrado?
2. Ou será ainda a herança de um protecionismo exagerado proveniente de governos anteriores? (GRIECO, 1997, p.141).<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Durante o período de 1970 a 1990, o protecionismo reinou absoluto favorecendo os cartéis e oligopólios. Esse protecionismo, associado às altas taxas de inflação, garantia a posse dos mercados e estimulava o aparecimento de empresas sem capital de giro e carentes de gestão adequada e, portanto, sem nenhuma competitividade.

Durante muito tempo, as empresas brasileiras sobreviveram apenas com os benefícios da ciranda inflacionária e dos aumentos de preços, se utilizando de tecnologias ultrapassadas e com pouca disposição para a inovação de seus produtos. (GRIECO, 1997, p.184).<sup>10</sup>

O advento do processo de globalização exigiu das empresas uma mudança desse paradigma e hoje não cabe mais às empresas a decisão de optar ou não pela globalização, visto que o país já está inserido num processo irreprimível e global de comercialização de bens e serviços, capaz de lhe oferecer muitos benefícios, mas que também exigirá uma constante adaptação.

No entanto, para fazer parte do competitivo mercado internacional, é necessário que as empresas brasileiras estejam preparadas para desenvolver as diversas etapas que integram essa atividade. Ao contrário do que muitos imaginam, a atuação externa permite a abertura de novas fronteiras e até mesmo a consolidação de mercados já conquistados. (CASTRO, 1999, p.17).

Além disso, guardando as devidas características de cada empresa, o ato de exportar representa benefícios como:

- ❑ Maximização do capital de giro, redução do custo financeiro e melhoria no fluxo de caixa, já que existem mecanismos internos, entre eles o ACC (Adiantamento sobre Contratos de Câmbio) ou o ACE (Adiantamento sobre Cambiais Entregues) que permitem o recebimento antecipados dos recursos de exportação antes mesmo do início da produção da mercadoria;
- ❑ A exportação para mercados mais exigentes, como Europa e Estados Unidos, indica que os produtos fabricados pela empresa têm qualidade e preço competitivo. Esse fato também constitui um reflexo bastante positivo sobre as atividades comerciais no mercado interno;
- ❑ O mercado externo exige, das empresas que exportam, alta tecnologia de produção bem como controles de qualidade bastante rigorosos, que serão adotados para os produtos comercializados também no mercado doméstico, aumentando a competitividade, produtividade e lucratividade;
- ❑ Menor exposição da empresa a riscos provenientes da instabilidade ou das alterações na política econômica. (CASTRO, 1999, p. 21-22).

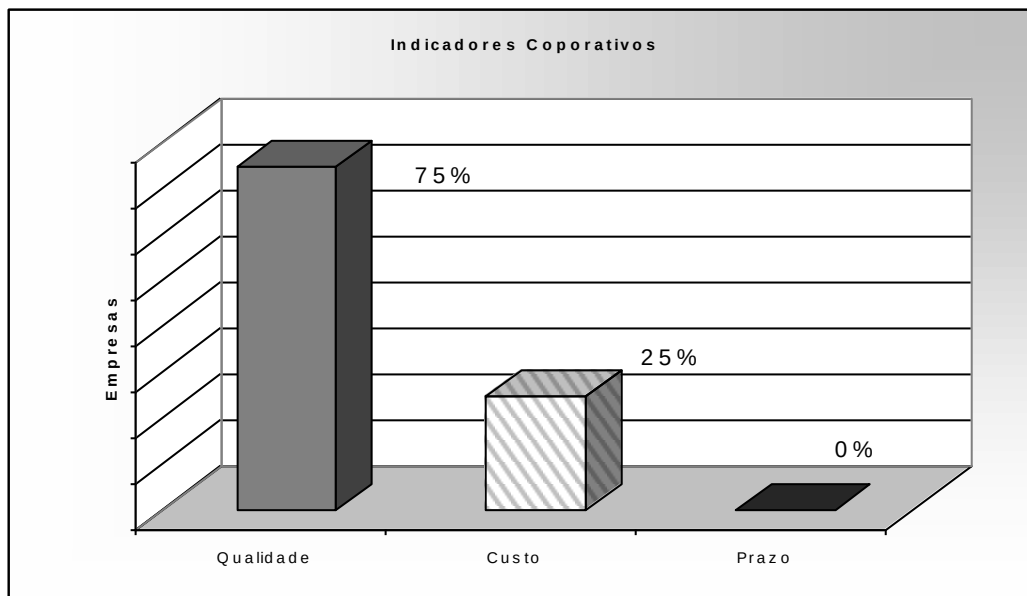
Como dissemos, existirão muitos outros motivos para uma empresa participar do mercado internacional, dependendo de suas necessidades, características e visão empresarial de seus dirigentes. (CASTRO, 1999, p. 23)<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Um presidente da república confirmou a falta de inovação nos produtos brasileiros ao se referir aos carros produzidos aqui, como carroças automobilísticas.

<sup>11</sup> Devemos lembrar que mesmo as empresas que não operam em escala global devem tomar importantes decisões com base em considerações internacionais. Dessa forma, toda e qualquer empresa está hoje sob a pressão de melhorar seus produtos em função da intensa competitividade dos produtos estrangeiros de altíssima qualidade e menor custo.

## Indicadores Corporativos



Fonte: Autores do trabalho

É de conhecimento de todos que, hoje, uma empresa somente será competitiva se enfatizar os três objetivos corporativos: qualidade, custo e prazo. Isso, é claro, sem considerar a flexibilidade e a inovação que também são relevantes para a sobrevivência de uma organização.

**No entanto, um fato curioso que nos chama a atenção é que 100% das empresas pesquisadas consideram-se competitivas.**

Isso porque uma empresa dificilmente conseguirá competir no mercado internacional, priorizando apenas a qualidade, o custo ou o prazo, como é o caso dos resultados que obtivemos com a pesquisa e que estão representados no gráfico acima. Essa constatação nos remete a uma reflexão importante: como 100% das empresas podem confirmar sua competitividade, se 75% delas entendem que a qualidade é sua prioridade?

Como dissemos acima, uma empresa dificilmente será competitiva, se não for capaz de atender aos três objetivos corporativos de maneira uniforme e, no entanto, a pesquisa nos revela uma situação bastante diferente daquela considerada ideal.

Sabemos, hoje, que os clientes estão cada vez mais exigentes e querem mercadorias e serviços de qualidade, baixos custos, produtos inovadores e rapidez. (BATEMAN & SNELL, 1998, p. 455).<sup>12</sup>

Talvez apenas essa informação seja suficiente para que se possa constatar a distância existente entre aquilo que o cliente deseja e o que as empresas estão oferecendo. A grande maioria das empresas entendem que a qualidade é o indicador corporativo mais importante, seguido pelo custo e, em terceiro lugar, pelo prazo. É evidente que a importância atribuída à qualidade é proveniente da implementação dos

<sup>12</sup> O pensamento tradicional considerava esses desejos básicos do cliente como um conjunto de compensações em potencial. Os clientes queriam, por exemplo, qualidade ou custo baixo. Hoje, no entanto, as empresas sabem que essa mentalidade da "compensação" não existe mais. Os clientes querem tudo e sabem que podem encontrar um fornecedor capaz de oferecer o que querem.



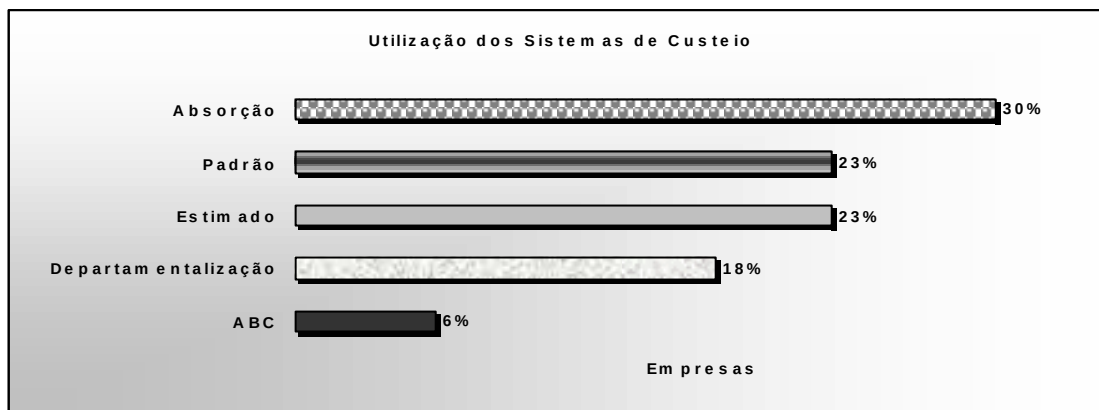
programas da qualidade, a partir da década de 80, e talvez, assim, as empresas acreditem estar indo de encontro aos desejos dos clientes.

Esperava-se, no entanto, que o percentual de importância atribuído ao custo (25%) fosse mais significativo, primeiro porque, como vimos, o cliente também está cada vez mais exigente no que se refere ao custo do produtos ou serviços e, segundo, porque na atual situação econômica do país, o custo representa um diferencial relevante que não pode ser ignorado.

Esse percentual pode também representar que a área de custos nas pequenas e médias empresas seja pouco priorizado, ou seja, as empresas não estão muito preocupadas com o controle do custo de seus produtos, de seus insumos ou até mesmo de seus processos de fabricação. Outra conclusão importante a que podemos chegar é que as estimativas de custos ou preços são normalmente elaboradas por contadores contratados pelas empresas e, ainda, que as informações geradas não são utilizadas pelas empresas com um propósito gerencial, uma vez que essas informações de custos muitas vezes não são entendidas pela gerência. (CARVALHO, 1995, citado por AGUIRRE, 1998, p. 17).

Um outro aspecto muito interessante a ser mencionado aqui é o fato de que nenhuma das empresas pesquisadas demonstrou interesse por um outro indicador corporativo muito importante, o prazo.

As empresas de hoje, precisam aprender sobre as necessidades de seus clientes e buscar satisfazer essas necessidades o mais rápido possível. Um exemplo disso é a competição baseada no tempo (TBC – *Time Based Competition*), que tem o objetivo de reduzir o tempo total necessário para entrega do produto ou serviço. Assim, além da qualidade e do custo baixo, as empresas devem diminuir o ciclo operacional de seus processos, desde o desenvolvimento do produto, passando pela logística até chegar no serviço ao consumidor. (BATEMAN & SNELL, 1998, p. 467).<sup>13</sup>



### Utilização dos Sistemas de Custeio

Fonte: Autores do trabalho

As novas realidades que estão surgindo perante as empresas, como, por exemplo, as mudanças tecnológicas e a competição global cada vez mais acirrada, têm provocado uma demanda por novos sistemas de custeio. (JOHNSON & KAPLAN, 1993, p. 225).

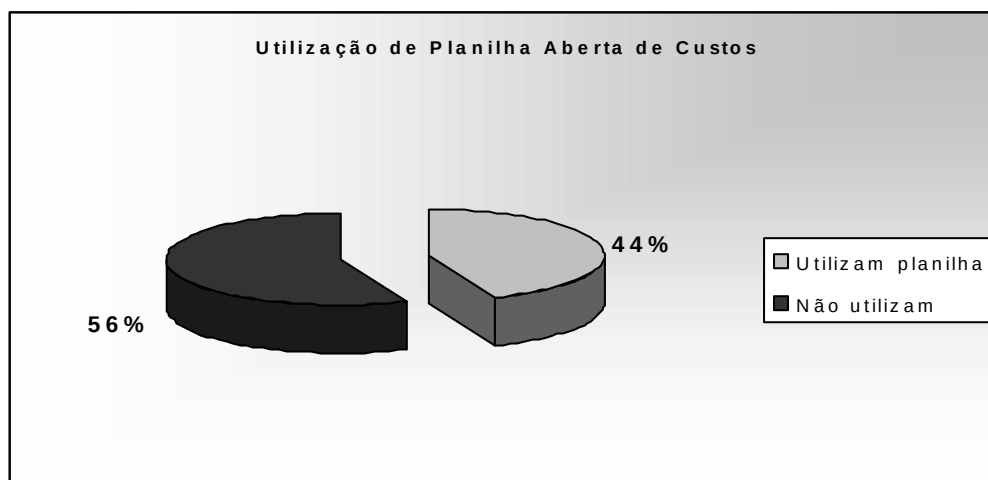
<sup>13</sup> O cliente não ficará impressionado, caso uma empresa seja capaz de produzir uma mercadoria com muita rapidez, mas leve semanas para entregar seus produtos ou solucionar problemas.

No entanto, esses sistemas devem mostrar-se capazes de gerar informações relevantes destinadas ao processo de tomada de decisão. A escolha de um sistema de custeio deve respeitar a realidade de cada empresa, suas características e também os objetivos estabelecidos. Um bom sistema de custeio não garantirá sozinho o sucesso de uma empresa, mas a sua ausência tornará a empresa mais vulnerável frente a seus concorrentes.

A pesquisa, entretanto, nos revela uma realidade diferente. O sistema de custeio mais utilizado pelas empresas é o Absorção (30%) que, embora muito simples para se entender e trabalhar, não apresenta uma visão detalhada dos custos da empresa, propiciando uma análise muito superficial dos custos.

Como vimos, segundo a pesquisa, o sistema de custeio mais utilizado pelas pequenas e médias empresas é o Absorção (30%), seguido pelo sistema Padrão (23%). O fato de as empresas utilizarem esses dois sistemas (considerados tradicionais) indica que não existe uma contribuição dos mesmos para os objetivos finais da empresa, já que, eles não proporcionam a informação precisa para o controle dos custos e do desempenho das atividades num ambiente de tecnologias avançadas. (AGUIRRE, 1998, p. 20).

Uma explicação para isso é o fato de que os métodos de custeio e controle gerencial utilizados pelas empresas ainda não foram adaptados à época atual; esses sistemas foram desenvolvidos há muitas décadas e, dessa maneira, não são compatíveis com os fatores de competitividade exigidos atualmente. (NAKAGAWA, 1993, citado por AGUIRRE, 1998, p. 19).



### **Planilha Aberta de Custos**

Fonte: Autores do trabalho

O primeiro aspecto importante da utilização de uma planilha aberta de custos, bem como sua apresentação numa negociação com um fornecedor internacional, por exemplo, é a transparência. Isso também significa dizer que a empresa mantém um entendimento e um controle completo de seus custos.

Entretanto o gráfico acima indica, por exemplo, que 56% das empresas não utilizam planilha de custos aberta nas negociações com seus fornecedores. É importante ressaltar que a utilização dessa planilha aberta está diretamente ligada ao entendimento dos custos que, por sua vez, está diretamente ligado à utilização de um bom sistema de custeio. Temos, então, informações conflitantes: as empresas se intitulam competitivas e a pesquisa, como já dissemos, revela que a grande maioria delas ao utilizarem um

sistema que proporciona apenas uma visão muito superficial dos custos, o Sistema de Absorção, não podem ser realmente competitivas.

### Diferencial de Custo

Tabela – 1

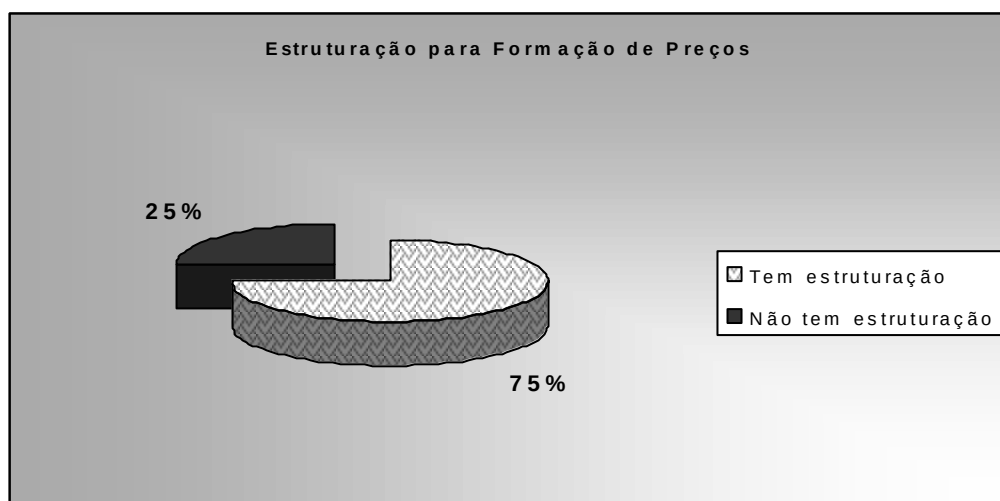
| Qte. de Empresas | Diferencial de Custo |
|------------------|----------------------|
| 32%              | 10%                  |
| 27%              | Mesmo índice         |
| 27%              | 5%                   |
| 7%               | 20%                  |
| 7%               | 30%                  |

Fonte: Autores do trabalho

A tabela acima demonstra o diferencial de custos das empresas pesquisadas em relação à concorrência; e as duas informações que mais chamam a atenção são:

1. Na primeira linha da tabela observamos que, a maior parte das empresas apresentam um diferencial de custo 10% menor que seu concorrente, exatamente como exige o mercado globalizado.
2. Na última linha da tabela verificamos que uma pequena parte das empresas pesquisadas apresenta um diferencial de custo 30% menor que a concorrência. Trata-se pois, de uma informação bastante interessante, uma vez que essas empresas podem se tornar alvo de estudos futuros e com certeza oferecer alguma contribuição para o mercado brasileiro em geral.

### Formação de Preços



Fonte: Autores do trabalho

Todas as empresas, hoje, enfrentam a difícil tarefa de determinar os preços de seus serviços ou produtos, já que a definição de preço está diretamente relacionada com o entendimento dos custos.

De acordo com a teoria econômica atualmente: 1) o mercado é quem define o preço de venda dos produtos por meio da oferta e da demanda. Isso porque bastaria para

a empresa basear-se nos preços praticados pelos concorrentes, por exemplo, para estipular o preço de seu produto. Será que isto é suficiente para a formação de preços ?

2) Um outro aspecto importante diz respeito ao comportamento do consumidor que, cada vez mais exigente, já não aceita tão facilmente o repasse dos custos para o preço do produto.

Respondendo à questão acima podemos dizer que: essa dificuldade poderia ser minimizada se as empresas tivessem o conhecimento por exemplo, no custo do produto ou serviço, do custo das despesas fixas e variáveis, que são os elementos mais importantes numa planilha para cálculo do preço de venda.

Mais uma vez, observamos um conflito de informações, uma vez que o gráfico acima indica que 75% das empresas pesquisadas possuem estruturação para a formação do preço e, no entanto, se utilizam de um sistema de custeio que não oferece informações relevantes para isso. Mesmo possuindo estas informações, muitas vezes as empresas não se voluntariam a apresentar aos clientes sua planilha de custo de maneira realizar uma negociação bem sucedida, como o mercado globalizado está solicitando.

#### **Parte IV - Conclusões**

De modo a concluir nosso trabalho, trataremos agora de responder à questão colocada no início e que norteou a realização deste estudo: **Pode a implementação de um sistema de custeio tornar as empresas mais competitivas?**

Antes, porém, acreditamos que a apresentação de algumas conclusões não menos importantes sejam bastante convenientes, pois as mesmas servirão como base para responder a esta pergunta.

Vimos, no início de nosso estudo, que a necessidade de registrar as informações contábeis esteve sempre presente desde as primeiras relações comerciais entre as pessoas. Até o século XVIII, para a elaboração do balanço, era suficiente o levantamento dos estoques em termos físicos; mais tarde, o advento da Revolução Industrial propiciou a exigência de novas informações contábeis, as quais centralizavam-se nos custos de transformação, como, por exemplo, o custo de cada processo e o custo de mão-de-obra; por fim, esse sistema de contabilidade gerencial sofreu alguns avanços, juntamente com o movimento de administração científica, no qual se destaca a figura de Frederick Taylor. Taylor já defendia, em 1911, a necessidade de avaliar os desperdícios provenientes da rotina de trabalho que, por sua vez, eram decorrentes de atividades mal desenvolvidas pelos funcionários.

Atualmente, segundo Drucker (1992), a única forma de redução de custos é a reestruturação do processo de trabalho. Ainda segundo Drucker, *“se tudo que estiver sendo feito se resumir em cortar custos, sem a instalação de um sistema adequado de prevenção de custos, dentro de poucos anos certamente os custos excessivos voltarão”*.

Muitas empresas, frente à necessidade de reduzir custos, adotam medidas que variam desde um simples corte no orçamento até importantes programas de racionalização os quais, se não forem bem planejados e implementados, podem acarretar sérios problemas como, por exemplo, decisões baseadas em informações arbitrárias e falta de motivação dos funcionários na participação destes programas, bem como de quaisquer programas futuros de melhoria de qualidade e produtividade.

Os sistemas de custeio existem exatamente para auxiliarem as empresas no entendimento, controle e gerenciamento de seus custos. Com a intensificação da

competição global, esses sistemas têm sido cada vez mais exigidos, em termos de oferecer informações relevantes ao processo de tomada de decisão.

No entanto, o que podemos constatar com a pesquisa realizada é que a maior parte das empresas determinam seus custos por meio de um sistema convencional de custeio (Absorção), o qual oferece um fácil entendimento de seu funcionamento, mas não apresenta uma visão detalhada dos custos da empresa. Além disso, o método de rateio utilizado resulta em que produtos com baixo volume de produção acabem recebendo a mesma carga de custos daqueles produzidos em larga escala. Segundo Gantzel & Allora (1996), tais métodos tradicionais de custeio apresentam como principal característica o foco no produto e os critérios de rateio não levam em consideração as relações interdepartamentais das empresas.

Paradoxalmente às informações relatadas acima, o sistema de custeio menos utilizado pelas empresas é o ABC (*Activity Based Costing*). Esse sistema visualiza a empresa como um conjunto de atividades inter-relacionadas, permite analisar a importância de cada atividade para o objetivo do sistema de custeio e analisa se as atividades demandadas são realmente necessárias ao negócio.

Assim, verificamos que as empresas pesquisadas utilizam um sistema de custeio que se mostra ineficiente e impreciso para o auxílio na tomada de decisões gerenciais; além disso, ainda não descobriram os benefícios do ABC, que se destaca pela maior capacidade de identificação dos custos unitários dos produtos ou serviços, aumentando a eficiência administrativa e minimizando erros no momento de se decidir pela interrupção ou troca no processo produtivo.

**Baseando-nos nas idéias dos maiores estudiosos em custos, nos aspectos da nova competição global e nos resultados da pesquisa realizada, podemos com certeza afirmar que a implementação de um sistema de custeio pode tornar as empresas mais competitivas.**

Isso porque, como vimos anteriormente, uma das premissas mais importantes para uma empresa alcançar a Excelência de Classe Mundial é o completo entendimento de seus custos; entendimento esse que será promovido pela implementação de um bom sistema de custeio, ou seja, aquele cujas características sejam adequadas à realidade e aos objetivos da empresa.

**Isso, no entanto, não significa que basta um bom sistema de custeio para que todos os problemas das empresas estejam resolvidos, para que elas sejam mais competitivas e estejam prontas para enfrentar um mercado cuja competição tem se intensificado cada vez mais.**

Em primeiro lugar, um bom sistema de custeio não irá, por si só, assegurar o sucesso de uma empresa; entretanto, a sua ausência pode causar sérios problemas à empresa, uma vez que as decisões serão tomadas com base em informações equivocadas.

Em segundo lugar, segundo John Shank, muitas empresas não compreenderam ainda o real conceito de custos; entendem que existe apenas o custo ruim e tendem a ignorar o custo bom, estratégico, aquele custo proveniente dos investimentos em marketing, tecnologia, recursos humanos, produção.

Por último, constatamos que a oportunidade existe e os desafios, a cada dia, estão sendo lançados para nossas organizações. Sistemas de custeio devem ser projetados de forma a apoiar as operações estratégicas das empresas. O que notamos, no entanto, é que falta conhecimento. Mas esse conhecimento pode vir à tona por meio da experimentação, da comunicação e, principalmente, do espírito inovador que, a princípio, deveria nortear todas as atividades de uma empresa, de modo que a mesma

pudesse participar das três principais dimensões competitivas: qualidade, custo e prazo. Os novos rumos da competição, da tecnologia e da administração demandam grandes mudanças no modo como as empresas gerenciam seus custos. A falta dessas modificações inibirá a capacidade das empresas de se tornarem mais eficientes frente a um mercado globalizado e competitivo.

### Bibliografia

- AGUIRRE, José Fernão de. *Mudança Organizacional e Difusão de Métodos de Custeio no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Política Científica e Tecnológica)- Instituto de Geo Ciências, UNICAMP, 1998.
- ALMEIDA, Alcir R. C, Brunstein, Israel. *Gestão de Custos Florestais: Um estudo de caso utilizando o Activity Based Costing*. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – Departamento de Engenharia de Produção. 1999.
- CASTRO, José Augusto de. *Exportação: Aspectos Práticos e Operacionais*. São Paulo: Editora Aduaneiras, 1999.
- BATEMAN, Thomas S, SNELL, Scott A. *Construindo Vantagem Competitiva*. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- DRUCKER, Peter F. *Administrando para o futuro*. São Paulo: Editora Pioneira, 1992.
- FRANCO JR, Carlo, MANGANOTTE, Edmilson, DIAS, Reinaldo, SILVA, Ulisses Feres. *Administração rumo ao 3º milênio*. Campinas, SP: Editora Alínea, 1998.
- GANTZEL, G, ALLORA, V. *Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a Gestão estratégica de custos como ferramenta para competitividade*. Salvador. Editora Casa da Qualidade, 1996.
- GRIECO, Francisco de Assis. *O Brasil e Globalização Econômica*. São Paulo: Editora Aduaneiras, 1997.
- HUGE, Ernest C. *The spirit of manufacturing excellence sucess*. Homewood: Dow Jones Irwin, 1986.
- JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993.
- LEONE, George G. *Custos*. 11. ed. São Paulo: Editora FGV, 1995.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 7.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Editora Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. São Paulo: Editora Atlas, 1995.
- PADOVEZE, Luís Cláudio. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Ed. Atlas 1994.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo: Editora Cortez, 1996.