

Utilização da matriz de Slack em estudos multicaseos: um estudo da indústria moveleira do oeste do Estado de Santa Catarina

**Francisco Carlos Fernandes
JORGE EIDT**

Resumo:

O objetivo do presente trabalho é demonstrar a aplicação da Matriz de Slack como ferramenta de análise para pesquisas amparadas em estratégias de multicaseos, o que é feito por meio de um estudo sobre a gestão dos custos em empresas do setor moveleiro estabelecidas no Oeste do Estado de Santa Catarina. A amostra é não probabilística, do tipo intencional, limitada a um estudo multicaseos aplicado em seis indústrias. Os dados da pesquisa foram obtidos por meio de entrevistas orientadas por um roteiro padrão e aplicadas aos gestores de produção das indústrias analisadas. Os resultados da pesquisa indicam que a utilização da Matriz Importância-desempenho de Slack traz uma contribuição para a análise comparativa em pesquisas apoiadas em estudos multicaseo. No caso específico das indústrias deste estudo, o trabalho demonstra que é possível identificar o grau de importância atribuído pelas empresas ao sistema de Contabilidade de Custos e, ao mesmo tempo, compará-lo com o nível de desempenho de cada empresa em cada um dos itens pesquisados, de tal forma que o uso do instrumento demonstrou-se viável.

Área temática: *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos*

Utilização da matriz de Slack em estudos multicaseos: um estudo da indústria moveleira do oeste do Estado de Santa Catarina

Francisco Carlos Fernandes (FURB) – franciscofernandes@furb.br

Jorge Eidt (FURB) – jorgeeidt@smo.com.br

Resumo

O objetivo do presente trabalho é demonstrar a aplicação da Matriz de Slack como ferramenta de análise para pesquisas amparadas em estratégias de multicaseos, o que é feito por meio de um estudo sobre a gestão dos custos em empresas do setor moveleiro estabelecidas no Oeste do Estado de Santa Catarina. A amostra é não probabilística, do tipo intencional, limitada a um estudo multicaseos aplicado em seis indústrias. Os dados da pesquisa foram obtidos por meio de entrevistas orientadas por um roteiro padrão e aplicadas aos gestores de produção das indústrias analisadas. Os resultados da pesquisa indicam que a utilização da Matriz Importância-desempenho de Slack traz uma contribuição para a análise comparativa em pesquisas apoiadas em estudos multicaseo. No caso específico das indústrias deste estudo, o trabalho demonstra que é possível identificar o grau de importância atribuído pelas empresas ao sistema de Contabilidade de Custos e, ao mesmo tempo, compará-lo com o nível de desempenho de cada empresa em cada um dos itens pesquisados, de tal forma que o uso do instrumento demonstrou-se viável.

Palavras-chave: Matriz de Slack. Custos. Indústria Moveleira.

INTRODUÇÃO

Os pesquisadores da área de administração e contabilidade têm enfrentado grandes dificuldades na realização de pesquisas de campo, sobretudo porque a disponibilização de dados por parte das empresas brasileiras nem sempre é facilitada, o que se deve, entre outros fatores, a questões relacionadas com sigilo ou preocupação com o destino das informações, indisponibilidade de pessoal que possa dedicar tempo na resposta a questionários e fornecimento de dados, número ainda reduzido de empresas que publicam informações contábeis e mesmo a necessidade, por parte do pesquisador, de informações que não são apuradas no dia-a-dia das empresas. Nesse contexto, os trabalhos de campo, na Ciência Contábil, dependem ainda mais da utilização das técnicas de estudo de caso e são necessárias ferramentas que venham a facilitar as tarefas dos pesquisadores na consolidação de dados e na apresentação dos resultados das pesquisas.

O propósito deste trabalho é apresentar uma aplicação da Matriz de Importância-desempenho de Slack em um estudo multicaseos sobre a gestão de custos na indústria moveleira do Estado de Santa Catarina, demonstrando que sua aplicação contribui para a análise comparativa dos participantes da pesquisa. Para atingir este objetivo geral, o trabalho se propõe a: (a) apresentar a Matriz de Slack e demonstrar seu uso específico no estudo conduzido; (b) aferir a importância atribuída pelos gestores das empresas pesquisadas a um conjunto de boas práticas em gestão de custos; (c) aferir o grau de satisfação dos gestores acerca dessas práticas nas suas empresas; e (d) elaborar a matriz de importância-desempenho do multicaseo pesquisado.

Buscou-se nesta pesquisa, verificar se os gestores das empresas desse ramo estão dando a devida importância à gestão de custos, por meio de uma análise de aplicação de um conjunto de boas práticas, estabelecendo níveis de importância relativa para cada prática analisada e confrontando essa importância com a satisfação de cada empresa.

A delimitação do estudo é dada pela escolha das empresas do setor moveleiro da região oeste do Estado de Santa Catarina-Brasil. Conforme a ABIMOVEL – Associação Brasileira das Indústrias do Mobiliário (2006), o setor moveleiro de Santa Catarina participou, no ano de 2004 com 45,00%, e em 2005, com 43,75% no mercado de exportações do ramo moveleiro do Brasil. Esse nível de participação proporciona ao Estado o *status* de maior exportador moveleiro do país, conferindo às indústrias incluídas na delimitação o status de um dos mais importantes segmentos econômicos do Estado. Diante da relevância do segmento no contexto social e econômico de Santa Catarina, torna-se importante desenvolver estudos acerca da gestão de custos nessas indústrias.

No atual cenário econômico, as empresas estão sob constante pressão da concorrência sem fronteiras, transnacional e virtual, expondo-se à constante competição e, para sustentar sua posição na disputa por espaço no mercado, necessitam conhecer perfeitamente os custos e as despesas de suas atividades, o que pode lhes propiciar melhores condições para obterem bom desempenho e, assim, assegurar sua continuidade ao longo do tempo.

1 FUNDAMENTAÇÃO

1.1 Contabilidade e Gestão de Custos

A Contabilidade de Custos é um sistema que possibilita fornecer instrumentos de gestão aos usuários internos, para que possam tomar decisões gerenciais e administrativas operacionais e de negócios. Acerca do uso gerencial da Contabilidade, Fernandes (1991, p. 54), afirma que “a Contabilidade Gerencial tem quatro funções essenciais: determinação de custos, controle de custos, avaliação de performance e, ainda, o suprimento de informações para planejamento e decisões especiais”.

Em virtude da competitividade nos mercados, o sistema de Contabilidade de Custos ganha importância adicional, devendo ter como foco a informação gerencial, na visão de suportar tomadores de decisões. Hansen e Mowen (2001, p. 28), afirmam que: “a contabilidade de custos tenta satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade gerencial [...], [...] fornece informações de custos sobre produtos, clientes, serviços, projetos, atividades, processos e outros detalhes que podem ser de interesse para a gerência”.

No atual contexto econômico influenciado pela globalização, é premente o desafio pela competitividade, sobrevivência e prosperidade das indústrias, tornando-se necessário estabelecer instrumentos de gestão na área de custos. Para Hansen e Mowen (2001, p. 30), “o ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos”. Em razão da competitividade, os custos devem ser geridos, controlados e reduzidos, sem reduzir a qualidade dos produtos, apesar de emergirem custos da qualidade. Segundo Robles Júnior (1993), a gestão e mensuração dos custos da qualidade são viáveis em um ambiente de gestão estratégica de custos, devendo ser preservado controle, gestão e mensuração.

A Contabilidade de Custos deve ser desenvolvida para que informações não sejam apenas financeiras, mas sim, qualitativas, possibilitando também projeção do futuro. Substituir procedimentos do passado, modernizando e adaptando recursos necessários numa economia globalizada e integrada, possibilita competitividade nos mercados. Para Kaplan (apud FERNANDES, 1991, p. 65), “a maior parte das empresas ainda usa os mesmos sistemas de contabilidade de custos e de controle que foram desenvolvidos décadas atrás, para um ambiente de competição drasticamente diferente do de hoje”.

Entre inúmeras ações e aspectos de boas práticas na gestão de custos descritas e sugeridas na literatura, as indústrias precisam implantar alguns dos seguintes instrumentos básicos:

- a) gerência de volumes mínimos e máximos dos estoques;
- b) gerenciar custos nas compras, observando os melhores preços e condições;
- c) gerência de consumos e perdas de materiais e outros componentes de custos durante o processo produtivo;
- d) eliminar ociosidade da fábrica, aumentando o nível de produção, com a mesma planta industrial, vigiando usos e consumos, para redução dos custos gerais e unitários;
- e) reciclar, incentivar e comprometer os recursos humanos na produção;
- f) fazer manutenções preventivas na estrutura fabril, evitando onerar o processo produtivo com paradas em horas produtivas;
- g) renovar a estrutura fabril com inovação tecnológica, possibilitando produtividade, reduzindo perdas, custos de manutenção, e desenvolvendo melhor acabamento, com design persuasivos e ganhos de mercado;
- i) apurar custos de materiais por linha e unidades de produtos; setores, departamentos, centros de custos, atividades e demais segmentos possíveis e necessários;
- j) utilizar custo padrão de materiais, produtos e processos;
- k) implantar sistema orçamentário, com controle e avaliação de custos reais em andamento versus estabelecidos, com análise das variações e procedimento de ações corretivas;
- l) formular o preço de venda com base nos custos e despesas estabelecidas pelo sistema orçamentário, em comparação aos preços ofertados pelo mercado para análise da possibilidade de competição;
- m) ajustar custos e preços de venda, quando o sistema orçamentário e formulação interna do preço estiverem acima das práticas de preço no mercado;
- n) implantar e manter um sistema de controle para redução dos custos e preço de venda, num plano de competição estratégica.

Empresas americanas estabeleceram as seguintes seis práticas como técnicas habituais que proporcionaram economias anuais em custos de até 3,7%: (1) definição de um centro administrativo que organiza e conduz provisões (orçamentos) do custo de produção; (2) processo (*sourcing*) estratégico de custos; (3) contratação de talentosos profissionais para estabelecer orçamentos e custos; (4) implantação de rígidos processos de orçamentos e controles, para gerar produtividade e ganhos na produção; (5) estabelecimento de metas para redução de custos; e (6) investimento tecnológico na infra-estrutura de produção (ASMITA BARVE, SCRC, 2006).

1.2 Estudos Multicasos como Estratégia de Pesquisa

Yin (1990, p. 14) afirma que

O estudo de caso permite uma investigação para apreender as características significantes e holísticas de eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças de vizinhanças, relações internacionais e a maturação de setores.

Para Triviños (1990, p. 133), “o método do estudo de caso objetiva a obtenção de conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada”. Segundo Schramm (apud YIN 2005, p. 31), “a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que tentam esclarecer uma *decisão* ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados”.

O estudo de caso utiliza algum fenômeno ou componente da população, que tem características próprias, em relação às demais pesquisas, as quais são diferenciadas e

identificadas por meio da descrição e caracterização da ação do pesquisador. Conforme Gil (1999, p. 44) “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

O estudo de caso único consiste em uma descrição de casos isolados, enquanto que no estudo multicase o pesquisador trabalha mais do que um caso em situações semelhantes, em que faz averiguações, análises e conclusões comparativas. Conforme Triviños (1990, p. 136), “sem necessidade de perseguir objetivos de natureza comparativa, o pesquisador pode ter a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos, organizações etc. Trata-se, então, de Estudos Multicasos”. Comparando o estudo de caso único e o estudo multicase, Yin (1990, p. 52) afirma que a evidência obtida através do multicase é “mais determinante e o estudo como um todo é mais robusto”.

A lógica de utilização do método de estudo multicase diz respeito à replicação e não à amostragem (ROBLES, 2001, p. 80). Depreende-se daí que o uso dessa técnica interessa mais pela possibilidade de que os resultados encontrados possam se repetir em situações semelhantes do que pela possibilidade de generalização para uma determinada população.

Conforme Boyd (1987, p. 73), o uso do método do multicase é conveniente na identificação de 3 fatores: (a) fatores comuns a todos os casos do grupo estudado; (b) fatores não comuns a todos, mas apenas a alguns componentes do grupo; e (c) fatores exclusivos de um indivíduo pertencente ao grupo estudado.

Na pesquisa contábil, como de resto para todas as ciências sociais aplicadas, o uso da técnica de multicase é de grande utilidade, pois oferece um recurso interessante para a análise comparativa entre a realidade de um conjunto específico de organizações que se pretende estudar e permite a elaboração de estudos concentrados em um pequeno número de casos. Entretanto, seu uso deve ser cercado por um conjunto de cuidados relativos à expressão dos resultados, já que relatórios e tabelas nem sempre tem o poder de comunicação necessário. É neste sentido que o uso da matriz de importância-desempenho de Slack pode trazer uma contribuição para a aplicação do método de multicase na ciência contábil.

1.3 A Matriz de Importância-desempenho de Slack

Uma matriz de importância-desempenho é uma ferramenta de controle, normalmente utilizada para avaliar o desempenho de um produto ou de um processo produtivo. Ela é construída a partir do nível de importância e do nível de desempenho de critérios competitivos associados aos produtos (PAULO et. al. 2007). Os critérios competitivos podem ser do tipo: rapidez e confiabilidade na entrega dos produtos; flexibilidade no projeto ou no mix de produção dos produtos; e o custo reduzido dos bens fabricados (SLACK, 1993). Além da avaliação de processos produtivos, a matriz de importância-desempenho poderá ser utilizada para medir o desempenho de processos em empresas prestadores de serviço (GIANESI & CORRÊA, 1996).

O conceito de matriz de importância-desempenho para a estruturação de uma matriz que permita comparar a importância atribuída a um aspecto pesquisado (dada pela opinião média do conjunto dos entrevistados no estudo multicase), com a satisfação de cada indivíduo pesquisado em relação à realidade de sua empresa naquele mesmo aspecto (dada pela opinião individual). Neste trabalho propõe-se o uso da Matriz de Slack como um recurso para análise dos dados obtidos por meio da pesquisa em relação ao “grau de **importância** das boas práticas em gestão de custos” *versus* o “grau de **satisfação** das boas práticas em gestão de custos”. Com este recurso pretende-se mapear os resultados obtidos de cada indústria, identificando regiões de “melhoria urgente”, “melhoramento”, “situação adequada” e “excesso”. Exemplos de aplicações da matriz de importância-desempenho de Slack em

diferentes situações podem ser encontrados em Giancesi (1994) e Estéfano (1994), Paulo (1999); Souza & Arbage (2001), Falcão & Medeiros (2004), e Paulo et. al. (2007).

Na visão de Slack (1993), o nível de desempenho poderá ser julgado em função de ser melhor, igual ou pior do que o mercado, criando-se escalas para mensurar o nível de importância e o nível de desempenho dos critérios competitivos. Após atribuir a pontuação relativa para cada critério, os resultados são plotados em uma matriz importância-desempenho. Esta matriz é dividida em 4 regiões análise, conforme mostra a Figura 1.

Na apresentação da interface “importância” e “desempenho” Slack (2002, p. 203) explica que “a escala de ‘importância’ indica como os clientes vêem a importância relativa de cada objetivo de desempenho, a de ‘desempenho’ classifica cada objetivo de desempenho segundo níveis atingidos pelos concorrentes”. Neste estudo, a matriz foi aplicada num processo de entrevistas de gestores de custos ao invés de clientes; o uso do procedimento proposto por Slack vai produzir um meio de comparação entre a importância atribuída a cada quesito na opinião média do grupo estudado e o desempenho de cada empresa naquele quesito, permitindo-se, assim, que sejam identificados, entre outros, os pontos de grande importância com fraco desempenho, pontos de alto desempenho, mas de pouca importância e pontos.

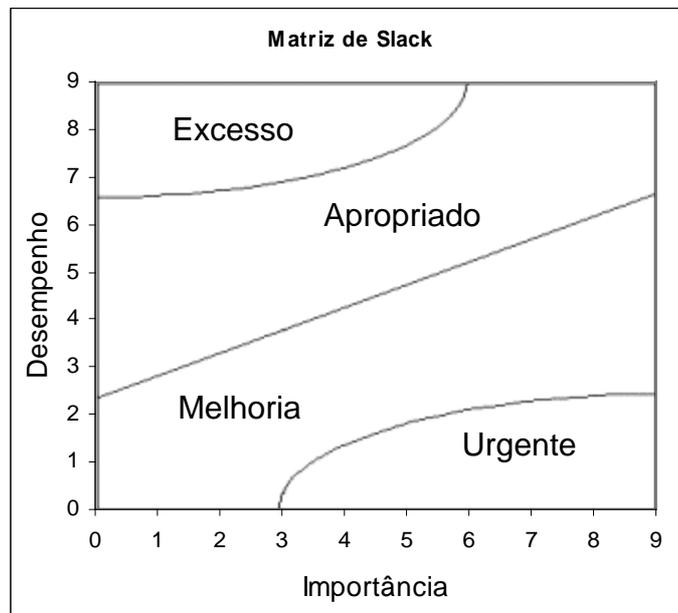


Figura 1 – Matriz Importância-desempenho
 Fonte: adaptado de Slack (1993)

Conforme Slack (2002, p. 207), “colocar em um gráfico a comparação entre a importância e o desempenho dos objetivos de desempenho é um guia importante para se saber quais, e quão urgentemente, dentre os vários aspectos do desempenho, precisam ser melhorados”. Na Figura 1, identificam-se zonas de interfaces do grau de boas práticas em gestão de custos e do grau de satisfação individual em boas práticas em gestão de custos.

Neste estudo multicase, mapeou-se, para cada uma das indústrias, a pontuação das interfaces estudadas, nas quais foram identificadas as áreas que Slack (2002, p. 204) identifica como “zona de ação urgente, zona de melhoramento, zona apropriada e zona de excesso”.

A zona de ação urgente representa, segundo Slack (2002), uma área que necessita de ações de melhoria imediata, de forma a corrigir distorções e propiciar melhor grau de desempenho para a empresa. A região denominada de “zona de melhoramento” indica que são necessárias ações de melhoria, mas numa escala menos urgente. Na região denominada como “zona apropriada” encontram-se os pontos que têm uma relação de equilíbrio entre

importância e desempenho; numa situação ideal, todos os pontos analisados estariam nessa região. Note-se que a inclinação da reta que separa a zona apropriada da zona de melhoramento exige desempenho melhor para pontos considerados mais importantes. Na região denominada como “zona de excesso”, estão os pontos em que a empresa pode estar exagerando, uma vez que o desempenho é excelente, mas a importância do item não é proporcional. Características coletivamente pontuadas como de menor importância não necessitam proporcionar elevada desempenho, uma vez que isto poderia consumir recursos que seriam melhor empregados em outros pontos onde o desempenho é pior.

Na matriz obtida como resultado desta pesquisa, a linha intermediária que separa as regiões “melhoramentos” e “adequado” indica os limites mínimos de desempenho.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa consiste em um estudo multicase, aplicado em seis indústrias do setor moveleiro, estabelecidas no extremo oeste de Santa Catarina. A pesquisa caracteriza-se como do tipo estudo multicase, utilizando uma abordagem qualitativa e quantitativa.

Nesta pesquisa, utilizou-se o processo de levantamento de dados para todos os casos pertencentes ao multicase, sem a exclusão de nenhuma das indústrias pesquisadas. O método utilizado para obtenção das informações foi o da aplicação de entrevista com uso de roteiro predeterminado. A aplicação das entrevistas foi efetuada pelos próprios autores, durante o mês de março de 2006, tendo sido entrevistado um responsável pela gestão dos custos de produção em cada indústria pesquisada. Assim, o presente estudo multicase utilizou-se de seis indústrias do setor moveleiro, para verificar como utilizam os instrumentos de gestão em custos para a eficiência e eficácia de suas atividades produtivas, e também, observar, por meio da investigação, se essas indústrias utilizam diferentes métodos de gestão em custos, em virtude de sua diferente classificação. Para a análise comparativa das práticas de gestão de custos nas empresas estudadas utilizou-se a Matriz de Importância-desempenho de Slack.

Os roteiros de entrevista foram constituídos por perguntas fechadas, todas relativas a um conjunto de procedimentos de gestão de custos, nos quais disponibilizou-se opções de respostas em relação ao grau de importância atribuído pelo entrevistado a cada um dos procedimentos. Da mesma forma, numa segunda fase da entrevista, aplicou-se o mesmo conjunto de práticas, oferecendo-se opções de respostas em relação ao grau de satisfação dos controles de gestão. Cada entrevistado, portanto, apresentou sua opinião sobre: (a) a importância que atribui a cada um dos procedimentos; e (b) sobre seu nível de satisfação, em termos de aplicação na empresa, com cada um dos procedimentos. Ofereceu-se aos entrevistados também a possibilidade de não responder ou optar em responder que não dispõe de determinados controles.

A pesquisa desenvolveu-se de acordo com as seguintes etapas:

- a) identificação dos tópicos de interesse em gestão de custos;
- b) desenvolvimento do questionário, incluindo a definição das métricas ou critérios de pontuação a utilizar;
- c) aplicação das entrevistas de levantamento;
- d) consolidação das respostas e cálculo das médias para aferição da importância atribuída a cada tópico;
- e) seleção dos pontos a destacar e elaboração das matrizes de importância-desempenho; e
- f) análise dos dados e redação do relatório de pesquisa.

3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Antes de se iniciar a apresentação das análises, demonstra-se, no Quadro 1, os itens representativos de boas práticas em gestão de custos que foram apresentados nos questionários aplicados.

Item	Questão
	Administrar e organizar os Custos por Orçamento de Produção:
Q1	Gerenciar quantidades de materiais em estoque.
Q2	Gerenciar custos (preços) na compra.
Q3	Eliminar excessos de consumos e perdas de materiais.
Q4	Eliminar ociosidade na fábrica.
Q5	Reduzir custos gerais na fabricação.
	Implementar visão estratégica de custos, como competitividade e permanência no mercado:
Q6	Reduzir Custos, Preços e Margem de Contribuição.
Q7	Gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado.
Q8	Aceitar preços do mercado e adequar os custos dos produtos e da empresa.
Q9	Formular o preço de venda com base nos custos e despesas.
	Contratar profissionais qualificados:
Q10	Contratar gestores com experiência em orçamentos e controles.
Q11	Contratar profissionais experientes para a produção.
Q12	Reciclar, incentivar e comprometer trabalhadores.
	Implantar rígidos processos de orçamentos e controles:
Q13	Apurar custos de materiais por linha e unidades de produtos..
Q14	Segmentar a produção em departamentos, centros de custos, e atividades.
Q15	Implantar orçamentos, com uso do custo-padrão e custos estimados.
Q16	Conceder autonomia aos gestores de departamentos, centros de custos etc., cobrando resultados.
	Estabelecer metas para redução de custos:
Q17	Apurar custos por setores, departamentos, centros de custos e produtos.
Q18	Apurar custos gerais em único departamento de custos.
Q19	Apurar custos por atividades (modelo ABC).
Q20	Utilizar custo-padrão de materiais e produtos.
Q21	Utilizar orçamento para estabelecer custos de produção.
Q22	Avaliar a variação entre custos orçados e realizados.
	Investir em tecnologia e infra-estrutura de produção:
Q23	Fazer manutenção preventiva na estrutura fabril.
Q24	Renovar a estrutura fabril, para modernizar a produção.
Q25	Utilizar automação na programação e execução do processo produtivo.

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 1 – Itens de boas práticas de gestão de custos utilizados para a verificação de importância e desempenho nas indústrias pesquisadas

Convém mencionar que cada item foi apresentado em dois momentos distintos: o primeiro questionário pedia ao entrevistado que indicasse um grau de importância (de 1 a 5) para cada item em termos de gestão de custo em empresas industriais. Num segundo momento, a lista era apresentada para que o entrevistado atribuísse um grau de satisfação (também de 1 a 5) para a situação da sua empresa em relação àquele item. Esta forma de proceder não era informada antecipadamente ao entrevistado para evitar distorções na sua interpretação da importância e do desempenho da empresa em cada um dos itens.

Para efeito de apresentação neste artigo, onde o mais importante é ilustrar o desenvolvimento e o uso da matriz de Slack, a Matriz Importância-desempenho com a análise individual de cada indústria do multicaso foi elaborada apenas com as 5 questões em que ocorreu a maior divergência entre o grau de importância média (conjunto das 6 empresas) e o nível de satisfação específico de cada empresa. Eventualmente são apresentados 6 ou 7 pontos, nos casos em que houve “empate” no nível de divergência calculado. Os dados

coletados, entretanto, permitiriam a apresentação de todos os 25 itens pesquisados.

3.1. Indústria 1

Na Tabela 1, apresenta-se o resumo da localização dos pontos da Indústria 1. Observe-se que, de um questionário com 25 itens, a Indústria 1 respondeu somente 18 questões.

Tabela 1 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 1

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	6	12	0	18
Percentuais por região	0,00%	33,33%	66,67%	0,00%	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Dos 18 pontos cartesianos, 6 (33,33%) encontraram-se na zona de melhoramento e 12 (66,67%) na zona adequada. Isto significa que a indústria apresenta baixo grau de satisfação das práticas em gestão de custos em 1/3 dos itens analisados, que ficaram localizados abaixo do limite mínimo de desempenho. Por outro lado, tem 2/3 dos itens analisados dentro dos padrões esperados. Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 1 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foram destacados os pontos constantes da matriz apresentada na Figura 2:

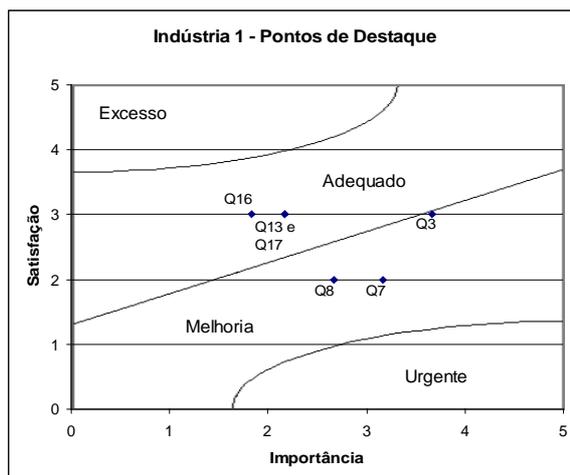


Figura 2 - Matriz de desempenho da Indústria 1

Fonte: dados da pesquisa

Vê-se que a Indústria 1, quando comparada com o conjunto analisado no multicaso, precisa de melhorias nos itens eliminar excessos de consumos e perdas de materiais (Q3), gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado (Q7) e aceitar preços do mercado e adequar os custos dos produtos e da empresa (Q8).

3.2 Indústria 2

Na Tabela 2, apresenta-se o resumo da localização dos pontos da Indústria 2:

Tabela 2 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 2

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	2	16	7	25
Percentuais por região	0%	8%	64%	28%	100%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que dos 25 pontos cartesianos, 2 (8%) encontraram-se na zona de melhoramento, 16 (64%) na zona adequada e 7 (28%) na zona de excesso. Isto significa que a indústria está com 8% dos itens avaliados com baixo grau de satisfação das práticas em gestão de custos, localizados abaixo do limite mínimo de desempenho preconizado por Slack. Por outro lado, tem 28% dos itens avaliados na região de excesso. Isto significa que, na opinião média dos entrevistados, a Indústria 2 está possivelmente investindo excessivamente em práticas que não tem importância suficiente para justificar esse investimento.

Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 2 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foi elaborada a matriz apresentada na Figura 3:

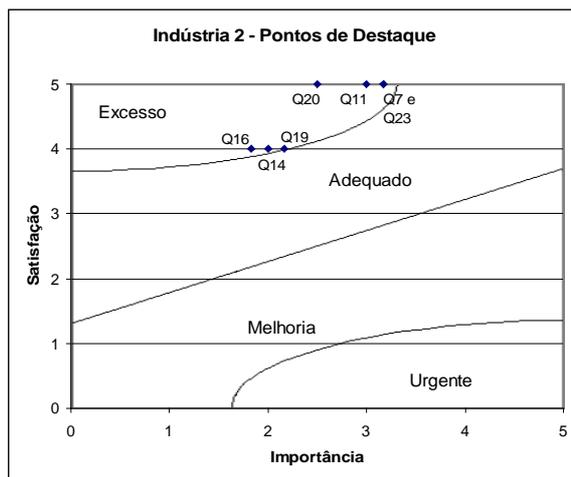


Figura 3 - Matriz de desempenho da Indústria 2

Fonte: dados da pesquisa.

Com apenas 2 itens na região de melhoramento, a Indústria 2 apresentou problema bem diferente da Indústria 1, pois possui 7 itens na região de excesso. Quer dizer, a empresa está, na opinião dos pesquisados, com desempenho superior ao nível ótimo nos seguintes itens: gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado (Q7), contratar profissionais experientes para a produção (Q11), segmentar a produção em departamentos, centros de custos, e atividades (Q14), conceder autonomia aos gestores de departamentos, centros de custos etc., cobrando resultados (Q16), apurar custos por atividades (modelo ABC) (Q19), utilizar custo-padrão de materiais e produtos (Q20) e fazer manutenção preventiva na estrutura fabril (Q23).

3.3 Indústria 3

Essa indústria respondeu 23 questões da pesquisa. Na Tabela 3 demonstra-se o nível de desempenho que a Indústria 3 obteve em relação a cada zona da Matriz de Slack:

Tabela 3 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 3

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	0	20	3	23
Percentuais por região	0,00%	0,00%	86,96%	13,04%	100,00%

Fonte: dados da pesquisa.

A indústria não pontuou na zona de ação urgente e nem na zona de melhoramento. Nenhum ponto foi plotado abaixo do limite mínimo de desempenho. Vinte pontos, representando 86,96% estão na zona apropriada, e três pontos, representando 13,04% na zona de excesso. Significa que a Indústria 3, apesar do excesso verificado em 3 itens, apresenta um

apropriado grau de desempenho entre boas práticas e satisfação em gestão de custos. Do ponto de vista da opinião média, a Indústria 3 tem o melhor equilíbrio entre desempenho e satisfação na aplicação de boas práticas em gestão de custos.

Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 3 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foi elaborada a matriz apresentada na Figura 4:

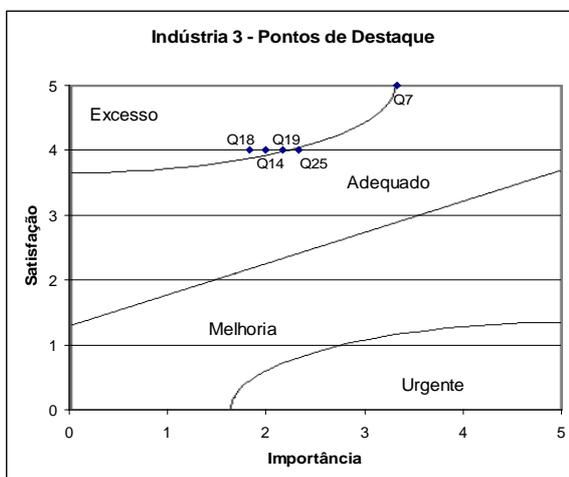


Figura 4 - Matriz de desempenho da Indústria 3
Fonte: dados da pesquisa

O desempenho da Indústria 3 também se demonstrou de qualidade superior de acordo com as respostas dos pesquisados. O desempenho está na região de excesso para os seguintes itens: segmentar a produção em departamentos, centros de custos, e atividades (Q14), apurar custos gerais em único departamento de custos (Q18) e apurar custos por atividades (modelo ABC) (Q19). Os itens gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado (Q7) e utilizar automação na programação e execução do processo produtivo (Q25) encontram-se na região adequada, mas muito próximos do limite para entrar na região de excesso.

3.4 Indústria 4

Na Tabela 4, apresenta-se o resumo da localização dos pontos da Indústria 4. Observe-se que, de um questionário com 25 itens, a Indústria 4 respondeu somente 23 questões.

Tabela 4 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 4

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	14	9	0	23
Percentuais por região	0,00%	60,87%	39,13%	0,00%	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que dos 23 pontos cartesianos, 14 (60,87%) encontraram-se na zona de melhoramento e 9 (39,13%) na zona apropriada.. Isto significa que a indústria está com 60,87% de baixo grau de satisfação das práticas em gestão de custos, localizados abaixo do limite mínimo de desempenho preconizado por Slack.

Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 4 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foi elaborada a matriz apresentada na Figura 5:

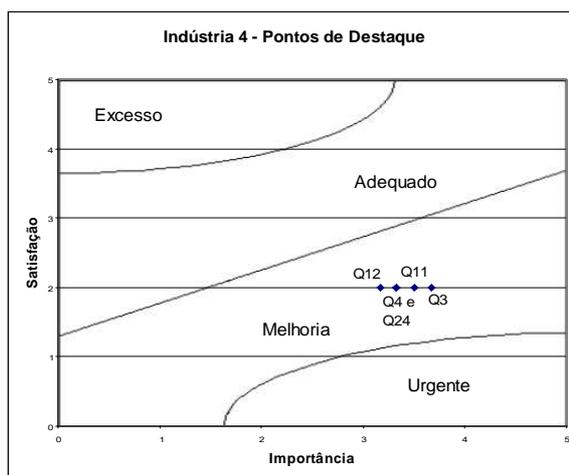


Figura 5 - Matriz de desempenho da Indústria 4
 Fonte: dados da pesquisa

A Indústria 4, para os pontos destacados e de acordo com a opinião dos pesquisados, demonstra necessidade de melhoria nos itens: eliminar excessos de consumos e perdas de materiais (Q3), eliminar ociosidade na fábrica (Q4), contratar profissionais experientes para a produção (Q11), reciclar, incentivar e comprometer trabalhadores (Q12) e renovar a estrutura fabril, para modernizar a produção (Q24).

3.5 Indústria 5

Na Tabela 5, apresenta-se o resumo da localização dos pontos da Indústria 5.

Deve-se observar que, de um questionário com 25 itens, a Indústria 5 respondeu somente 24 questões.

Tabela 5 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 5

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	7	16	1	24
Percentuais por região	0,00%	29,17%	66,67%	4,16%	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que dos 24 pontos cartesianos, 7 (29,17%) encontraram-se na zona de melhoria, 16 (66,67%) na zona adequada e 1 (4,16%) na zona de excesso. Isto significa que a indústria está com 29,17% de baixo grau de satisfação das práticas em gestão de custos, localizados abaixo do limite mínimo de desempenho preconizado por Slack. Por outro lado, tem 4,16% de boas práticas em gestão de custos caracterizadas com excesso de desempenho.

Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 5 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foi elaborada a matriz apresentada na Figura 6, onde verifica-se que, entre os pontos selecionados, a Indústria 5 possui apenas 2 na região de melhoria: gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado (Q7) e reciclar, incentivar e comprometer trabalhadores (Q12).

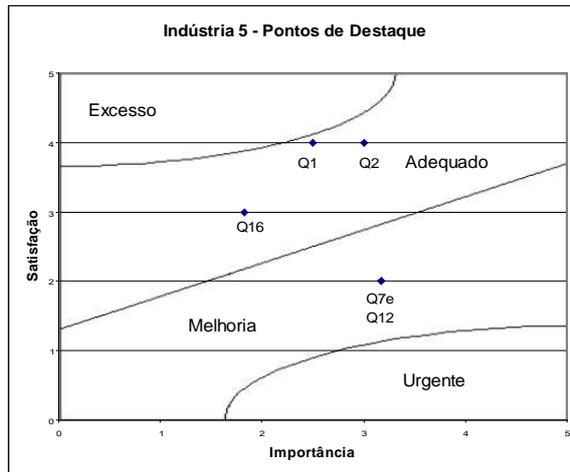


Figura 6 - Matriz de desempenho da Indústria 5
Fonte: dados da pesquisa

3.6 Indústria 6

Na Tabela 6, apresenta-se o resumo da localização dos pontos da Indústria 6.

Tabela 6 - Número de pares ordenados por zona na Matriz de Slack, Indústria 6

Regiões da Matriz	Urgente	Melhoramento	Adequada	Excesso	Total
Quantidades	0	15	10	0	25
Percentuais por região	0,00%	60,00%	40,00%	0,00%	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que dos 25 pontos cartesianos, 15 (60%) encontraram-se na zona de melhoramento e 10 (40%) na zona apropriada, significando que a indústria está com 60% de baixo grau de satisfação das práticas em gestão de custos, localizados abaixo do limite mínimo de desempenho preconizado por Slack. Analisando-se as maiores divergências entre a satisfação da Indústria 6 e a importância média atribuída aos itens pesquisados, foi elaborada a matriz apresentada na Figura 7:

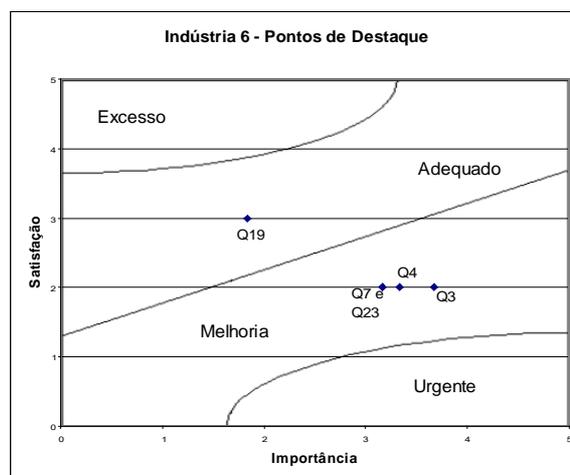


Figura 7 - Matriz de desempenho da Indústria 6
Fonte: dados da pesquisa

A Indústria 6 demonstrou necessidade de melhoria nos itens: eliminar excessos de consumos e perdas de materiais (Q3), eliminar ociosidade na fábrica (Q4) gerenciar ganhos,

reduzindo custos, e aceitar preços de mercado (Q7) e fazer manutenção preventiva na estrutura fabril (Q23).

4 CONCLUSÕES

O artigo objetivou demonstrar o uso da Matriz de Importância-desempenho de Slack para análise comparativa entre o “grau de importância das boas práticas em gestão de custos”, e o “grau de satisfação das boas práticas em gestão de custos” das indústrias moveleiras pesquisadas. Para obtenção dessas informações e resultados, procedeu-se a uma pesquisa do tipo estudo multicase, utilizando-se uma abordagem qualitativa e quantitativa, aplicada a uma amostra não probabilística em seis indústrias, escolhidas de forma intencional.

A elaboração de uma matriz importância-desempenho permitiu estabelecer uma comparação visual entre as empresas pesquisadas, oferecendo constatação imediata da situação de cada empresa comparativamente aos demais componentes do grupo estudado. Neste sentido, o método de Slack provou-se um instrumento eficaz para uso em estudos multicase, contribuindo com o *benchmarking* do desempenho das indústrias analisadas. Como demonstração deste ponto, pode-se analisar, por exemplo, o item de pesquisa Q7 – “gerenciar ganhos, reduzindo custos, e aceitar preços de mercado”, cuja análise comparativa revela que, enquanto as indústrias 1, 5 e 6 precisam de melhorias, as indústrias 2 e 3 revelaram-se na região de excesso, demonstrando nível de importância-desempenho superior às demais.

O uso da ferramenta mostrou-se oportuno e seu potencial para aplicação em estudos do tipo multicase, tanto para a Contabilidade como muito provavelmente também para outras ciências sociais aplicadas, pode ser avaliado como promissor.

Estudos mais aprofundados podem ser necessários para se testar a necessidade e viabilidade de desenvolvimento de métodos padronizados para delimitação das regiões da matriz importância-desempenho, o que pode ser obtido pela repetição da experiência aqui relatada.

REFERÊNCIAS

- ABIMOVEL - Associação Brasileira das Indústrias do Mobiliário. Disponível em: <www.abimovel.com>. Acesso em: 12 jul. 2006.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARVE, A., SCRC. **The Six Best Practices of Costing**. Disponível em: <<http://scm.ncsu.edu/public/lessons/less020715.html>>. Acesso em: 14 mar. 2006.
- BOYD, H. W.; WESTFALL, R. **Pesquisa mercadológica: texto e casos**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: FGV, 1987.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CALLADO, A. L. C.; MACHADO, M. R.; CALLADO, A. A. C.; MACHADO, M. A. V. Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindustriais paraibanas. In: **V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; II Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 2005, São Paulo. Anais... CD-ROM.
- CHRISTENSEN, C.; BROWN J. S. Gestão da inovação: a hora, o ritmo e a maneira certa de inovar. **HSM Management - Informação e Conhecimento para Gestão Empresarial**, v. 2,

n. 49, p. 42-49, mar./abr. 2005.

ESTÉFANO, M. **Desenvolvimento de uma Estratégia de Manufatura para uma Empresa Fabricante de Meias**. São Paulo (SP). Trabalho de Formatura – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, 1994.

FALCÃO Filho, J. N.; MEDEIROS, J. X. **Análise da relação entre o produtor de ovos férteis e a agroindústria sob o aspecto tecnológico da produção: estudo de caso da empresa Asa Alimentos - DF**. Trabalho apresentado ao Congresso ABIPTI 2004, disponível em <http://intranet.planejamento.fiocruz.br/abpti/trabalhos/subtema01/t01.PDF>, acesso em 10.02.2006

FERNANDES, F. C. **Estudo de um sistema de custos para a competitividade de bancos comerciais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Atuária da FEA/USP, São Paulo, 1991.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, D R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

ROBLES, L. T. **A prestação de serviços de logística integrada na indústria automobilística no Brasil: em busca de alianças logísticas estratégicas**. Tese (Doutorado em Administração) – Departamento de Administração da FEA/USP, São Paulo, 2001.

ROBLES JÚNIOR, A. **Contribuição ao estudo da gestão e mensuração de custos de qualidade, no contexto da gestão estratégica de custos**. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, 1993.

SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

PAULO, W. L. **Análise da Avaliação da Produção na Pequena Empresa Têxtil**. São Paulo (SP). Dissertação (Mestrado) – EESC, Universidade de São Paulo (SP), 1999.

_____; FERNANDES, F.C.; RODRIGUES, L. G. B.; EIDT, J. Riscos e Controles Internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 43, p. 49-60, Jan-Abr/2007.

SLACK, N. **Vantagem Competitiva em Manufatura**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, R.S.; ARBAGE, A. P. **Processo de Formação de Estratégia: Um estudo de caso utilizando a matriz de Slack**. Trabalho apresentado ao IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE ECONOMIA E GESTÃO DE REDES AGROALIMENTARES, 2001, disponível em www.fearp.usp.br/egna/eng/year2001.htm. acesso em 10.02.2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais. A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1990.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. São Paulo: Bookman, 2005.

_____. **Case study research. Design and methods**. Rev. ed. USA: Sage, 1990.