

GERAÇÃO, COMUNICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS*

Antônio Robles Júnior
José Carlos Marion

O presente trabalho apresenta o resultado de uma pesquisa desenvolvida por alunos de "Contabilidade" do curso de Comércio Exterior e Administração Diurna da UNIP - Campinas/SP, envolvendo questões relacionadas com a produção, análise, interpretação, comunicação e utilização de informações de custos geradas pelas empresas da região de Campinas/SP. Através da pesquisa foi possível avaliar a necessidade da busca da integração e interdisciplinaridade das diversas disciplinas do curso de Ciências Contábeis, tanto em termos horizontais quanto verticais seja numa visão intracurso bem como na integração com outros cursos de áreas afins.

1 INTRODUÇÃO

Primeiramente esta pesquisa visa proporcionar aos professores da área de Contabilidade de Custos uma visão da realidade do estado da arte, no que diz respeito à geração, comunicação e utilização das informações de custos. O conhecimento dessa realidade também poderá interessar aos professores de outros cursos envolvendo Contabilidade, Administração e Economia.

Como segundo objetivo poderíamos citar o interesse que será despertado em nossos alunos em relação ao assunto, abrindo novas possibilidades de investigações, de estudos e de aprimoramento intelectual.

Para tanto trabalhamos com alunos no papel de entrevistadores do campus Swift da UNIP Campinas, do curso de Comércio Exterior, com duas classes do diurno de Administração na disciplina Contabilidade (em torno de 150 alunos).

Estas classes foram escolhidas porque, no segundo semestre de 1998, estavam tendo Custos dentro da disciplina Contabilidade. Entendemos que estas entrevistas corresponderam a um aprendizado prático, de campo, de grande utilidade para os alunos.

Em função do bom número de alunos envolvidos na pesquisa e da complexidade do formulá-

* Os primeiros resultados deste trabalho foram apresentados, em conjunto com o Prof. Dr. Antônio Robles Júnior, colaborador da pesquisa (analisou e redigiu os resultados) do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, no VI Congresso Brasileiro de Custos, de 29/06 à 03/07 na Universidade de São Paulo na Área Temática (14): Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar.

rio elaborado (necessitando de entrevistador) julgamos ser não aconselhável a coleta de dados via mala direta.

Para elaboração do formulário e obtenção de subsídios para a pesquisa, serviram de base o material bibliográfico constante na bibliografia deste relatório.

O questionário definido para a coleta é facilmente identificado na análise dos resultados. Os alunos foram treinados em sala de aula, durante as aulas sobre custos na disciplina acima referida.

2 O PERFIL DE CAMPINAS E REGIÃO

A Região de Campinas¹, localizada no Estado de São Paulo, constitui-se em um pólo formado por 22 cidades e 2,2 milhões de habitantes, distante 100km da capital, São Paulo, é uma região privilegiada, pois praticamente saem em torno de 9% do Produto Interno Bruto (PIB) e 17% da produção industrial do Estado de São Paulo, é responsável por 10% de toda a produção agroindustrial de São Paulo, assim como é a primeira colocada no país quanto ao uso de sementes de alta qualidade e mecanização agrícola.

A região está incluída no segundo maior mercado consumidor do Brasil, com um total de 14.550 lojas considerando somente o comércio varejista de Campinas.

É a quinta maior praça bancária do país em valor de compensação de cheques, bem como a principal praça para operações cambiais (importação e exportação) do interior do Estado de São Paulo e terceira maior praça cambial do país. Considerando exclusivamente a Cidade de Campinas, há um total de 55 instituições financeiras instaladas, com 132 agências bancárias.

A região caracteriza-se por uma forte atividade no setor de serviços, notadamente liderando aqueles ligados ao desenvolvimento, aplicação e integração de tecnologia.

Apenas como um primeiro indicador pode-se observar a presença de 17 mil empresas neste setor.

Quanto à ocupação da mão-de-obra, 65% está alocada no Setor de Comércio e Serviços, 34% na Indústria e 1% na Agricultura.

No contexto nacional, a Região de Campinas figura como o principal centro econômico e tecnológico regional para operações no Mercosul. A estratégica localização geográfica associada à moderna infra-estrutura de transportes – rodoviário, ferroviário, aéreo e fluvial – garante à região a atração de investimentos cada vez mais direcionados para o Mercosul.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Estaremos apresentando os resultados considerados mais relevantes.

Na análise dos resultados obtidos as questões foram agrupadas levando-se em consideração suas relações com os temas tratados nas diversas disciplinas que compõem a Área de Custos. Para tanto, essa área foi considerada como sendo composta pelas disciplinas: Contabilidade de Custos (CC); Análise de Custos (AC); Contabilidade Gerencial (CG); Orçamento Empresarial (OE) e Contabilidade Estratégica (CE). As duas primeiras questões, como são de ordem geral, foram classificadas como Contabilidade Financeira (CF).

3.1 Questões relacionadas à Contabilidade de Custos

– Controle do fluxo físico dos materiais e produtos acabados

Objetivos: Avaliar o grau de substituição do controle baseado em papéis por controles eletrônicos. Inferir o estado da arte de controle nas empresas.

Das 74 respostas tabuladas, 54 empresas baseiam seus controles em papéis (requisições ao almoxarifado, notas de embarque de produtos acabados), e 20 já utilizam meios eletrônicos de controle, inclusive código de barras.

1 Campinas tem a sua origem diretamente ligada à rota dos Bandeirantes rumo ao sertão de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul (1731). Em 1847 foi elevada à categoria de cidade.

– *Sistemas de custeamento*

Objetivos: Avaliar os sistemas de produção e seus respectivos sistemas de custeamento.

21 empresas trabalham por encomenda (ordem), 46 por processo, dessas, 18 utilizam o padrão e 28 o real; das demais, 4 informaram que trabalham por produção conjunta e 2 RKW.

– *A Empresa utiliza a sistemática do DL 1598/77?*

Objetivos: Avaliar quantas empresas estão utilizando as prerrogativas do DL 1598/77, que permite a valoração dos estoques de Materiais e de Produtos em Fabricação, através da aplicação de percentuais arbitrários sobre as Vendas.

Das empresas pesquisadas somente 11 adotam essa prática “perniciosa”, que distorce completamente os resultados e impossibilita a existência plena de uma Contabilidade Gerencial como apoio às decisões empresariais.

– *A empresa aplica o controle seletivo de materiais (ABC do Pareto)? A empresa controla materiais através de padrões convencionais?*

Objetivos: Dimensionar as técnicas de controle utilizadas em Materiais para eventual suporte às decisões que possam influenciar a gestão de custos.

Das 77 respostas, 47 informaram que não utilizam a técnica estatística criada por Pareto. Por outro lado, 30 empresas informaram que utilizam-se das técnicas convencionais para exercerem o controle de materiais (Tabela 1).

Como na amostra havia empresas com faturamento anual de US\$ 120 a US\$ 800.000 (em milhares de US\$), optamos, em alguns casos, fazer análise por quartis, à fim de visualizar-se as respostas em relação ao porte da empresa (Tabela 2).

Quando separadas em quartis, observa-se que no primeiro quartil 15% (3) informaram o uso do ABC-Pareto, enquanto que no último quartil 74% (14) passam a utilizar a técnica.

– *A empresa controla mão-de-obra direta através de padrões convencionais? Qual a periodicidade dos relatórios de controle de mão-de-obra?*

Objetivos: Essas duas perguntas visavam avaliar os controles internos da mão-de-obra Direta.

Das empresas respondentes 55 informaram que adotam controles convencionais, sendo que 28 usam controles diários e outras 29, mensais.

– *Aplica taxas de absorção dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF)?*

Objetivos: Avaliar a quantidade de empresas que calculam e aplicam as Taxas de Absorção dos CIFs.

Tabela 1

	Frequência	%
Sim	30	39,0
Não	47	61,0

Tabela 2

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	3	15,0	17	85,0	20
1.200 a 6.000	5	26,3	14	73,7	19
6.000 a 36.000	8	42,1	11	57,9	19
36.000 a 800.000	14	73,7	5	26,3	19
Total	30	39,0	47	61,0	77

Das 77 empresas respondentes, metade (39) declarou que calcula e aplica e a outra metade (38) informou que não calcula e nem aplicam Taxas de Absorção. Na análise por quartis, a diferença entre as pequenas e as grandes empresas fica patente (Tabela 3 e 4).

– *Avaliação e controle dos estoques*

Objetivos: Avaliar a técnica de inventários utilizada no controle dos estoques.

A maioria (47) informou que usa Inventários Periódicos. 21 empresas informaram que usam Inventários Permanentes e as demais (3) utilizam Inventários Periódicos e Permanentes.

– *Plano de contas de custos*

Objetivos: Constatar como as empresas estruturam seu “Plano de Contas de Custos” (Tabela 5).

– *Há comparações entre custos reais e os padrões? Há análises das variações entre o real e o padrão?*

Objetivos: Constatar a existência do acompanhamento e controle dos custos reais em relação aos padrões.

Das empresas respondentes, 55 informaram que comparam os custos reais aos padrões e 22 informaram que não o fazem. Dessas 55, obteve-se as seguintes informações, a respeito dos itens que são comparados (Tabela 6).

A tabulação possível por quartil apresenta a maior incidência de acompanhamento e controle no último quartil (Tabela 7).

– *A implantação dos sistemas de planejamento e de custos encontrou resistência interna? E, está sendo seguido com plena aceitação?*

Objetivos: Avaliar a questão comportamental e cultural relacionadas à gestão de custos.

Tabela 3

	Frequência	%
Sim	39	50,6
Não	38	49,4

Tabela 4

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	5	25,0	15	75,0	20
1.200 a 6.000	10	52,6	9	47,4	19
6.000 a 36.000	9	47,4	10	52,6	19
36.000 a 800.000	15	78,9	4	21,1	19
Total	39	50,6	38	49,4	77

Tabela 5

Estrutura	Frequência	%
Centro de Custos	38	49,4
Departamentalização	11	14,3
Processos	8	10,4
Departamentalização/Centro de Custos	6	7,8
Atividades	5	6,5
Centro de Custos/Processos	1	1,3
Departamentalização/Atividades	1	1,3
Departamentalização/Centro de Custos/Atividades	1	1,3
Outros Atributos	1	1,3

Tabela 6

Itens Comparados	Frequência	%
Material/mão-de-obra/CIF	20	26,0
Material	19	24,7
Mão-de-obra	8	10,4
Material/mão-de-obra	7	9,1
Mão-de-obra/CIF	3	3,9
Material/CIF	2	2,6
CIF	2	2,6
Outros	1	1,3

Tabela 7

(em milhares de US\$)

	120 a 1.200		1.200 a 6.000		6.000 a 36.000		36.000 a 800.000	
	F	%	F	%	F	%	F	%
CIF	0	0	1	7,1	0	0	1	6,3
Mão de Obra	2	11,8	2	14,3	2	13,3	2	12,5
Mão de Obra/CIF	2	11,8	0	0	1	6,7	0	0
Material	9	52,9	5	35,7	4	26,7	1	6,3
Material/CIF	0	0	0	0	0	0	2	12,5
Material/Mão de Obra	2	11,8	2	14,3	3	20	0	0
Material/Mão de Obra/CIF	2	11,8	4	28,6	5	33,3	9	56,3
Outros	0	0	0	0	0	0	1	6,3
Total	17	100,0	14	100,0	15	100,0	16	100,0

Os obstáculos à implantação de um sistema de controle baseado em custos ainda é pronunciado, pois 29 empresas (38%) apontaram que encontraram dificuldades na implantação. Porém, em compensação 48 empresas (62%) não apontaram dificuldades. Na continuidade, 58 empresas informaram que os gerentes estão seguindo os planos plenamente.

Nessas questões não houve discrepâncias pronunciadas entre as quatro categorias de empresas. A análise por quartil apresenta o comportamento para as duas questões, de acordo com a ordem proposta (Tabela 8 e 9).

Tabela 8

	Frequência	%
Sim	29	37,7
Não	48	62,3

Tabela 9

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	6	30,0	14	70,0	20
1.200 a 6.000	10	52,6	9	47,4	19
6.000 a 36.000	8	42,1	11	57,9	19
36.000 a 800.000	5	26,3	14	73,7	19
Total	29	37,7	48	62,3	77

– *Está sendo seguido com plena aceitação?*

Pela observação das respostas (Tabela 10 e 11), pode-se até arriscar a inferir que o comportamento humano independe da organização para qual se está prestando serviços.

3.2 Questões relacionadas à análise de custos

– *Como são custeados os elementos de custo?*

Objetivos: Visualizar como as empresas estão custeando seus elementos de custos.

Os resultados demonstram que a disponibilidade dos dados levam grande parte das empresas a preferir os custos históricos ou médios (28 empresas), ficando em segundo lugar a utilização do conceito de custos de reposição (22 empresas).

Observações: A resposta a esta questão demonstrou que os conceitos de custos são conhecidos. Todavia, sua utilização estaria condicionada à disponibilização ou não das informações. Pode-se afirmar que a tendência é utilizar o conceito de

custo de reposição, devido ser mais adequado para o nosso País.

– *A empresa costuma apresentar: “Análise dos Custos Unitários dos Produtos”?*

Objetivos: Avaliar a prática da análise unitária dos custos dos produtos em confronto com seus respectivos preços de venda unitários, bem como a periodicidade dessa informação.

55 empresas têm por prática efetuar a análise dos custos unitários de seus produtos e dessas 32 o fazem mensalmente, 6 semestralmente, 5 trimestralmente e 2 bimensalmente.

– *Quem são os maiores solicitantes de levantamentos e análise de custos?*

Objetivos: Avaliar os maiores usuários das informações de custos.

De acordo com a Tabela 12, os maiores usuários são: Produção, Alta Administração e Gerência de Vendas.

Tabela 10

	Freqüência	%
Sim	58	75,3
Não	19	24,7

Tabela 11

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	13	65,0	7	35,0	20
1.200 a 6.000	16	84,2	3	15,8	19
6.000 a 36.000	13	68,4	6	31,6	19
36.000 a 800.000	16	84,2	3	15,8	19
Total	58	75,3	19	24,7	77

Tabela 12

Colocação	Vendas	Produção	Engenharia	Administração	Qualidade	Controladoria
1ª	20	31	2	29	5	5
2ª	17	7	1	7	1	9
3ª	11	10	1	5	5	4
4ª	4	10	3	3	2	4
5ª	1	11	10	0	3	2
6ª	0	3	8	1	9	1
7ª	1	3	2	3	2	4

– *Análise do desempenho dos departamentos e periodicidade do controle das despesas gerais, administrativas e de vendas*

Objetivos: Avaliar e constatar as empresas que efetuam análise de desempenho e qual a sua periodicidade.

68% das empresas (52) informaram que efetuam análise de desempenho dos departamentos (Tabela 13). Com relação ao controle das despesas, praticamente todas informaram que emitem relatórios de controle (69 das 71).

Quando procede-se a quarteirização (Tabela 14), nota-se novamente a diferença na ênfase de controle entre as pequenas e as grandes empresas, nessas, 95% informaram que procedem a análise de desempenho dos departamentos e controlam suas despesas em bases mensais.

3.3 Questões relacionadas ao orçamento empresarial

– *A empresa elabora orçamentos periodicamente?*

Objetivos: Tomar conhecimento das empresas que aproveitam sua estrutura de Contabilidade de Custos para elaborar outros instrumentos de gestão econômico-financeira, bem como avaliar a periodicidade e a quantidade de meses ou anos futuros orçados.

Das 77 respondentes 55 informaram que elaboram orçamentos. Dessas empresas 19 fazem orçamento anualmente e outras 19 fazem mensalmente, as demais elaboram orçamentos diários, quinzenais, bimestrais, trimestrais ou semestrais. Essas empresas informaram também o número de meses e anos futuros orçados. A maior incidência foram 6 e 12 meses futuros. A informação relevante é de que 5 empresas elaboram orçamentos para períodos de 5 anos à frente.

– *A empresa adota orçamentos flexíveis?*

Objetivos: Constatar a utilização de orçamentos, bem como quantos são flexíveis.

55 empresas adotam orçamento, e dessas (29) informaram que seus orçamentos são flexíveis (Tabela 15).

A análise por quartil (Tabela 16) apresenta informações coerentes com o porte da empresa. Porém, essa tabulação foi efetuada somente para aquelas empresas que declararam elaborar orçamentos, o que denota a adoção de modernas técnicas administrativas, independentemente do porte da empresa.

– *A empresa adota Plano Econômico-Financeiro?*

Objetivos: Avaliar a adoção de planos e sua abrangência.

Os resultados são demonstrados nas Tabelas 17 e 18.

Tabela 13

	Frequência	%
Sim	52	67,5
Não	25	32,5

Tabela 14

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	9	45,0	11	55,0	20
1.200 a 6.000	15	78,9	4	21,1	19
6.000 a 36.000	10	52,6	9	47,4	19
36.000 a 800.000	18	94,7	1	5,3	19
Total	52	67,5	25	32,5	77

Tabela 15

	Frequência	%
Sim	55	71,4
Não	22	28,6
Flexível	29	37,7
Rígido	20	26,0

Tabela 16

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Rígido	%Rígido	Flexível	%Flexível	Total de Empresas
120 a 1.200	10	18,2	10	45,5	7	25,0	2	9,5	20
1.200 a 6.000	13	23,6	6	27,3	4	14,3	8	38,1	19
6.000 a 36.000	13	23,6	6	27,3	7	25,0	4	19,0	19
36.000 a 800.000	19	34,5	0	-	10	35,7	7	33,3	19
Total	55	100,0	22	100,0	28	100,0	21	100,0	77

Tabela 17

Prazo	Sim	Não	% - Sim	% - Não
Curto	44	33	57,1	42,9
Médio	32	45	41,6	58,4
Longo	13	64	16,9	83,1

Tabela 18

Meses	Curto Prazo	Médio Prazo	Longo Prazo
1	13	1	-
2	6	2	-
3	11	3	-
4	2	-	-
6	3	11	-
8	-	1	-
12	2	10	2
24	-	1	-
36	-	-	1
60	-	-	7

– As análises entre o Real e o Previsto têm sido acolhidas pela Alta Direção?

Objetivos: Verificar a atenção que os altos dirigentes dedicam ao controle orçamentário.

57 empresas informaram que a Diretoria importa-se com os resultados do acompanhamento orçamentário, ou seja, no geral 74% das empresas responderam afirmativamente a esta questão. Porém, na análise quarteirizada, observa-se que

a maior incidência nas grandes empresas, distorce a média, pois nas pequenas 45% importam-se com esse assunto, enquanto que nas grandes a preocupação dobra para quase 90% (Tabela 19).

– Os executivos das diversas áreas participam ativamente da elaboração do Planejamento e do Orçamento?

Objetivos: Avaliar se o Planejamento/Orçamento é participativo.

Tabela 19

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	9	45,0	11	55,0	20
1.200 a 6.000	17	89,5	2	10,5	19
6.000 a 36.000	14	73,7	5	26,3	19
36.000 a 800.000	17	89,5	2	10,5	19
Total	57	74,0	20	26,0	77

58 empresas informaram que adotam a participação em seus processos de planejamento e de orçamento. A análise por quartis, nessa questão, não mostrou discrepâncias entre as quatro categorias (Tabela 20).

3.4 Questões relacionadas à contabilidade gerencial

– A empresa elabora “Análise de Lucro por Produto”?

Objetivos: Avaliar se essa prática é usual entre as empresas.

46 informaram que realizam a análise periodicamente.

– A análise do ponto de equilíbrio é feita periodicamente?

Objetivos: Observar na prática se as empresas tomam conhecimento do ponto de equilíbrio de seus produtos e operações.

49 informaram que utilizam periodicamente essa informação, sendo que a maior incidência (21) o fazem mensalmente.

– Qual das três informações a empresa julga mais importante?

Objetivos: Aquilatar a noção da navegabilidade entre os sistemas societários, gerenciais e fiscais.

Os resultados são demonstrados de acordo com a Tabela 21.

– O sistema de contabilidade gera essas informações?

Objetivos: Averiguar o suporte do Sistema de Contabilidade.

47 empresas (61%) responderam que sim e 30 responderam que não (39%).

– Para a contabilidade gerencial qual o critério para cálculo das depreciações?

Objetivos: Avaliar se as empresas efetuam ajustes nas depreciações para efeitos gerenciais.

33 empresas não efetuam ajustes (42,9%), já 38 informaram que adotam outros critérios (57,1%). Conforme Tabela 22.

Tabela 20

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	14	70,0	6	30,0	20
1.200 a 6.000	15	78,9	4	21,1	19
6.000 a 36.000	13	68,4	6	31,6	19
36.000 a 800.000	16	84,2	3	15,8	19
Total	58	75,3	19	24,7	77

Tabela 21

Colocação	Societária	Fiscal	Gerencial	% Societária	% Fiscal	% Gerencial
1ª	4	11	47	5,2	14,3	61,0
2ª	9	37	10	11,7	48,1	13,0
3ª	43	12	1	55,8	15,6	1,3

Tabela 22

Critério	Frequência	%
Vida Legal (RIR)	33	42,9
Vida Útil	28	36,4
Vida Tecnológica	7	9,1
Outros	2	2,6
Vida Econômica	1	1,3

– *A empresa efetua outros ajustes para efeito da contabilidade gerencial?*

Objetivos: Avaliar se as empresas efetuam outros ajustes para efeito da Contabilidade Gerencial.

13 empresas informaram que sim (16,9%) e 64 que não (83,1%).

3.5 Questões relacionadas à contabilidade estratégica

– *Quais são as prioridades estratégicas da empresa?*

Dos quesitos: Qualidade, Produtividade, Redução de Custos e Outros, 50% das empresas

apontaram como sua primeira prioridade estratégica a busca da qualidade, conforme Tabela 23.

– *A empresa pretende implantar o “ABC – Activity Based Costing”?*

Objetivos: Avaliar a intenção da empresa vir a adotar o ABC, e em que base.

52 empresas (67,5%) declararam que não pretendem adotar o ABC. 25 empresas (32,5%) informaram que têm intenção de adotá-lo e dessas 10 em estudos esporádicos e 12 como um sistema recorrente. As 3 demais nada adiantaram, quanto a base do estudo (Tabela 24).

A análise por quartil já revelou que das pequenas só 15% pretendem implantar o “ABC”, enquanto que no quartil superior 74% pretendem fazê-lo, sendo que o sistema recorrente foi apontado como o ideal dessas empresas (Tabela 25).

Tabela 23

Prioridade	Qualidade	Produtividade	Custos	Outros	% Qual.	% Prod.	% Custos	% Outros
1ª	38	16	20	-	49,4	20,8	26,0	-
2ª	13	20	18	-	16,9	26,0	23,4	-
3ª	7	21	22	-	9,1	27,3	28,6	-
4ª	-	-	-	5	-	-	-	6,5

Tabela 24

	Frequência	%
Sim	25	32,5
Não	52	67,5
Estudos esporádicos	10	13,0
Sistema recorrente	12	15,6

Tabela 25

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Sistema esporádico	% Sistema esporádico	Sistema recorrente	% Sistema recorrente	Total de Empresas
120 a 1.200	3	15,0	17	85,0	1	10,0	1	8,3	20
1.200 a 6.000	5	26,3	14	73,7	1	10,0	3	25,0	19
6.000 a 36.000	8	42,1	11	57,9	5	50,0	3	25,0	19
36.000 a 800.000	14	73,7	5	26,3	3	30,0	5	41,7	19
Total	30	39,0	47	61,0	10	100	12	100	77

– *A empresa pretende apurar os custos da qualidade?*

68% das empresas (52) responderam afirmativamente. Todavia a grande concentração está no terceiro e quarto quartil, ou seja, empresas que faturam de seis a oitocentos milhões de dólares ao ano (Tabela 26).

– *A empresa se utiliza da análise estratégica de custos para suas decisões?*

Objetivos: Constatar a utilização de instrumentos modernos de gestão nas decisões empresariais.

Os resultados podem ser avaliados pela Tabela 27.

A análise por quartil revela distorções entre as diversas categorias de empresas, tanto no geral quanto no específico (Tabela 28 e 29).

– *A empresa utiliza o conceito de custo meta para planejamento?*

34 empresas responderam que sim (44,2%). 43 responderam que não (55,8%) – Tabela 30.

A análise por quartis não revelou discrepâncias sensíveis entre as diferentes faixas de faturamento. Todavia, em relação à média geral encobre sérias diferenças entre as classes, pois na superior 58% das empresas informaram que adotam o custo meta, contra 30% (6) que informaram adotar essa técnica (Tabela 31).

Tabela 26

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	8	40,0	12	60,0	20
1.200 a 6.000	13	68,4	6	31,6	19
6.000 a 36.000	16	84,2	3	15,8	19
36.000 a 800.000	15	78,9	4	21,1	19
Total	52	67,5	25	32,5	77

Tabela 27

Decisões	Sim	% Sim	Não	% Não
Planejamento Estratégico	52	67,5	25	32,5
Investimentos	51	66,2	26	33,8
Ciclo de Vida dos Produtos	29	37,7	48	62,3
Avaliação de Desempenho	47	61,0	30	39,0
Custo dos Produtos	55	71,4	22	28,6
Pricing	29	37,7	48	62,3
Segurança	26	33,8	51	66,2

Tabela 28

Faturamento em milhares US\$	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	3	15,0	17	85,0	20
1.200 a 6.000	5	26,3	14	73,7	19
6.000 a 36.000	8	42,1	11	57,9	19
36.000 a 800.000	14	73,7	5	26,3	19
Total	30	39,0	47	61,0	77

Tabela 29

(em milhares de US\$)

	120 a 1.200				1.200 a 6.000				6.000 a 36.000				36.000 a 800.000			
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
Planejamento Estratégico	12	8,6	8	5,7	14	10,5	5	3,8	15	11,3	4	3,0	11	8,3	8	6,0
Investimentos	9	6,4	11	7,9	12	9,0	7	5,3	14	10,5	5	3,8	16	12,0	3	2,3
Ciclo de Vida dos Produtos	5	3,6	15	10,7	7	5,3	12	9,0	5	3,8	14	10,5	12	9,0	7	5,3
Avaliação de Desempenho	10	7,1	10	7,1	14	10,5	5	3,8	11	8,3	8	6,0	12	9,0	7	5,3
Custos dos Produtos	11	7,9	9	6,4	14	10,5	5	3,8	16	12,0	3	2,3	14	10,5	5	3,8
Pricing	4	2,9	16	11,4	4	3,0	15	11,3	8	6,0	11	8,3	13	9,8	6	4,5
Segurança	5	3,6	15	10,7	6	4,5	13	9,8	6	4,5	13	9,8	9	6,8	10	7,5
Total	56	40,0	84	60,0	71	53,4	62	46,6	75	56,4	58	43,6	87	65,4	46	34,6

Tabela 30

	Freqüência	%
Sim	34	44,2
Não	43	55,8

Tabela 31

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	6	30,0	14	70,0	20
1.200 a 6.000	10	52,6	9	47,4	19
6.000 a 36.000	7	36,8	12	63,2	19
36.000 a 800.000	11	57,9	8	42,1	19
Total	34	44,2	43	55,8	77

– A empresa está implantando o *Just-in-Time*?

28 responderam que sim (36,4%) e 49 responderam que não (63,6%). A maior incidência, foi observada no quartil superior (Tabela 32 e 33).

– A empresa pretende implantar o “*Total Quality Control – TQC*”?

37 responderam que sim (48,1%) e 40 que não (51,9%) – Tabela 34 e 35.

Tabela 32

	Freqüência	%
Sim	28	36,4
Não	49	63,6

Tabela 33

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	2	10,0	18	90,0	20
1.200 a 6.000	8	42,1	11	57,9	19
6.000 a 36.000	6	31,6	13	68,4	19
36.000 a 800.000	12	63,2	7	36,8	19
Total	28	36,4	49	63,6	77

Tabela 34

	Freqüência	%
Sim	37	48,1
Não	40	51,9

Tabela 35

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	4	20,0	16	80,0	20
1.200 a 6.000	11	57,9	8	42,1	19
6.000 a 36.000	10	52,6	9	47,4	19
36.000 a 800.000	12	63,2	7	36,8	19
Total	37	48,1	40	51,9	77

Com relação ao "TQC" as empresas maiores apresentam uma conscientização três vezes superior às pequenas, isso quando comparado com as quatro pequenas que responderam afirmativamente. A análise é mais contundente quando mostra que dezesseis pequenas empresas não chegaram ao nível de se preocuparem com esse assunto.

– *A empresa pretende implantar o benchmarking?*

24 responderam que sim (31,2%) e 53 que não (68,8%) – Tabela 36 e 37.

A comparação dos grupos de empresas em cada quartil mostra a preocupação crescente com o assunto. Enquanto 85% das pequenas empresas não estão interessadas no mesmo, ou ainda nada fizeram a respeito e talvez nem pretendam fazê-lo, 58% das grandes já estão praticando essa técnica.

A conscientização da competitividade espedhada nos exemplos das empresas líderes, deve, com o tempo, modificar o comportamento empresarial, levando-o a prestar mais atenção aos melhores de cada setor.

– *A empresa organizou a fábrica em células de produção?*

38,9% responderam que sim e 61,1% ainda não dispõem deste tipo de organização (Tabela 38 e 39).

Das 30 empresas que trabalham com células de produção, quase 50% pertencem ao último quartil, o que demonstra que a competitividade tem compelido as grandes empresas a alterarem e inovarem seus processos produtivos, tanto operacionais quanto administrativos.

Tabela 36

	Frequência	%
Sim	24	31,2
Não	53	68,8

Tabela 37

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	3	15,0	17	85,0	20
1.200 a 6.000	4	21,1	15	78,9	19
6.000 a 36.000	6	31,6	13	68,4	19
36.000 a 800.000	11	57,9	8	42,1	19
Total	24	31,2	53	68,8	77

Tabela 38

	Frequência	%
Sim	30	38,9
Não	47	61,1

Tabela 39

Faturamento (em milhares US\$)	Sim	% Sim	Não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	6	30,0	14	70,0	20
1.200 a 6.000	3	16,0	16	84,2	19
6.000 a 36.000	7	36,8	12	63,2	19
36.000 a 800.000	14	73,7	5	26,3	19
Total	30	38,9	47	61,1	77

4 CONCLUSÃO

4.1 Comentários específicos

As técnicas de Contabilidade de Custos estão mais disseminadas entre as empresas independente de seu porte, talvez pela longa existência deste ramo da gestão empresarial industrial. Contudo, a revelação interessante foi a existência da utilização da sistemática das facilidades proporcionadas pelo Decreto Lei 1.598/77 por 11 empresas, o que realmente desacredita a Contabilidade de Custos. Esta questão, poderia levar futuros pesquisadores a questionar se essas empresas mesmo não tendo uma Contabilidade de Custos ortodoxa, teriam um Sistema de Custos em paralelo para dar respaldo às suas decisões gerenciais.

A Análise de Custos que é a utilização das informações básicas de custos passaram a ser utilizadas pelas empresas, aumentando a relação

custo/benefício de uma gestão de custos. Com relação ao Orçamento Empresarial algumas empresas estão reformulando seus pontos de vista em relação aos moldes tradicionais dessa ferramenta gerencial. Entretanto, essa postura não foi captada pela presente pesquisa, quiçá, também, futuros pesquisadores possam fazê-lo.

O conceito de Contabilidade Gerencial ou Controladoria como corpo de conhecimentos está cada vez mais se formando no meio empresarial, conforme poderíamos inferir das questões enquadradas neste tópico. Dada a amplitude dessa matéria específica, somente ela poderia constituir um ou vários estudos e pesquisas a respeito, principalmente levando em consideração seu caráter altamente integrador entre as várias profissões que atuam na empresa.

A Contabilidade Estratégica que aponta as várias formas de gerenciar a viagem empresarial pelos caminhos estratégicos que a empresa tem que trilhar para competir e sobreviver através do

atingimento de seus objetivos, também demonstrou ser de grande valia, visto que os instrumentos ou ferramentas de apoio proporcionados pela nova Contabilidade, já começam a chamar a atenção dos dirigentes empresariais, evidentemente com maior incidência nas grandes corporações, porém já se estendendo para as pequenas empresas, que a nosso ver deveria ser no sentido oposto, pois a grande "mortalidade empresarial" incide sobremaneira nas empresas situadas nos primeiros quartis de qualquer análise semelhante à ora efetuada.

4.2 Comentários Gerais

Esta pesquisa teve por objetivo avaliar o estado da arte dos instrumentos ou ferramentas de apoio à gestão, junto as empresas localizadas na área de abrangência da cidade de Campinas no Estado de São Paulo. Esse estudo, escolheu essa região em virtude de ser considerada o "Vale do Silício Brasileiro", onde estão localizadas as empresas de ponta de alta tecnologia.

As questões agrupadas de acordo com os assuntos cobertos pelas diferentes disciplinas da área gerencial de um Curso de Ciências Contábeis, demonstraram a geração, comunicação e utilização das informações básicas para os diferentes processos decisórios.

A pesquisa pode ser estendida ou aplicada em outras regiões. Para tanto, os pesquisadores poderão se valer de perguntas semelhantes e confrontar seus resultados com os ora apresentados. Apesar da amplitude dessa pesquisa, pode-se adiantar que não houve a pretensão de esgotar o assunto.

Essa pesquisa poderia aprofundar os resultados obtidos, caso houvesse aplicações setorializadas, ou com atributos associados a origem do capital da empresa, a fim de propiciar a avaliação de acordo com a nacionalidade e cultura gerencial empresarial.

Como resultado subjacente dessa pesquisa pode-se avaliar a necessidade de implantar ou ampliar a integração e a interdisciplinaridade das diversas disciplinas do Curso de Ciências Contábeis, tanto em termos horizontais quanto verticais, dentro de uma visão integrada intracurso, ou até mesmo viabilizar a integração com outros cursos dentro do guarda-chuva maior das chamadas Ciências Gerenciais, proporcionando condi-

ções efetivas para o aluno cursar as disciplinas optativas de acordo com o nível de interesse de formação acadêmica e profissional.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BAKER, M., JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1976.
- BERLINER, C., BRIMSON, J. A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. T. A. São Paulo: Queiroz Editor, 1992.
- CASHIN, J. A., POLIMENI, R. S. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- CHING, Y. H. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 8.ed. Englewood Cliff: Prentice Hall, 1994.
- JOHNSON, T. H., KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MARCONI, M. A., LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATZ, A., CURRY, O. J., FRANK, G. W. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1974.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.
- *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- ROBLES JR, A. *Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- SÁ, E. S. et al. *Manual de normalização de trabalhos técnicos, científicos e culturais*. Petrópolis: Vozes, 1996.
- SCHMIEDICKE, R. E., NAGY, C. F. *Princípios de contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Saraiva, 1978.