

Gestão de custos nas empresas da Região Metropolitana de Curitiba

Cost management inside enterprises of the suburbs of Curitiba

*Cleonice Bastos Pompermayer**
*Jocelino Donizetti Teodoro***

Resumo

O presente artigo busca apresentar os resultados obtidos através da pesquisa sobre as formas de gerenciamento de custos utilizadas nas empresas da Região Metropolitana de Curitiba. Para tanto, a fim de uma melhor compreensão sobre os aspectos inerentes ao gerenciamento dos custos, foi estruturado um referencial teórico com base na teoria geral de custos, abordando os principais aspectos sobre a corrente tradicional e estratégica de métodos e princípios de custeios sugeridos pela literatura. As informações referentes à pesquisa foram obtidas através da aplicação de um questionário semi estruturado, por meio de entrevista sobre gerenciamento de custos e informações resultantes. Este questionário foi elaborado de forma a permitir o cruzamento entre os métodos de custeio utilizados e as informações possíveis de serem obtidas em relação aos métodos apontados. A amostra, composta por 22 empresas, foi selecionada sob os critérios de estar localizada na Região Metropolitana de Curitiba, bem como da existência de um sistema de custos ativo. Em seguida, foram estruturados os resultados da entrevista quanto às informações obtidas. Por fim, constatou-se a utilização em maior escala de métodos pertencentes à corrente tradicional de custos, quando em comparação àqueles preconizados pela corrente estratégica de gerenciamento de custos.

Palavras-chave: gerenciamento de custos; corrente tradicional/estratégico; metropolitana de Curitiba.

Abstract

This article aims at presenting the results obtained through a research about the cost management procedures used by enterprises of the suburbs of Curitiba. To achieve a better understanding of the inherent aspects of cost management, a theoretical reference was made based on the General Costs Theory, concerning the main aspects of the strategic and traditional currents of methods and principles suggested by literature. The information was obtained through the application of a semi-structured questionnaire (interviews about cost management and its results). This questionnaire was thought out in such a way to allow the connection between the cost methods used and the information that could possibly be obtained according to those methods. The sample, composed of 22 companies, was selected under the criteria of being based in the suburbs of Curitiba, as well as having an active system of costs. Then, the results of the interviews were structured according to the information acquired. Finally, it was recognised a broader use of the traditional cost currents, when compared to that of the strategic cost management current.

Keywords: cost management; strategic/traditional current; suburbs of Curitiba.

* Doutora em Engenharia de Produção (UFSC). Professora de Graduação e Pós-Graduação da FAE Centro Universitário. E-mail: cleonicebp@fae.edu

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário. E-mail: jocelinodonizetti@hotmail.com

Introdução

O atual ambiente econômico, caracterizado pela acirrada concorrência entre as entidades empresariais, tem exigido destas a constante busca pela vantagem competitiva como pré-requisito para a eficácia empresarial e, conseqüentemente, para a viabilidade quanto à continuidade das organizações. Um dos elementos amplamente explorados com base nesta necessidade trata-se dos custos, que podem ser gerenciados sob uma ótica mais estratégica, com objetivo de tradução e alocação precisa de sua ocorrência nas atividades que os geraram, para que seja possível a tomada de decisões em bases sólidas, bem como a identificação da cadeia de valor da entidade, ou podem ser gerenciados sob uma ótica mais tradicional e conservadora, objetivando simplesmente o controle destes para atender às exigências fiscais.

Esta nova preocupação, em se tratando dos elementos de custos, pode ser observada através do artigo *Vantagem competitiva por meio de estratégias de redução de custos nas empresas industriais da região metropolitana de Curitiba*, de Flávia Schuartz Maranhão (2007), evidenciando que, entre 148 empresários entrevistados, 89 afirmaram enfrentar a competitividade com as empresas nacionais e internacionais via enxugamento de custos.

A importância atribuída atualmente pelas entidades empresariais aos custos, quando da manutenção da competitividade e principalmente em relação à sobrevivência no atual contexto econômico, deixa em evidência o questionamento sobre a forma que estas empresas têm utilizado os sistemas de gerenciamento de custos preconizados na literatura, destacando se estes são utilizados sob um enfoque mais voltado ao simples controle (corrente tradicional) ou ao gerenciamento estratégico (corrente estratégica).

Desta forma, a pesquisa do presente artigo trata de uma observação sobre a forma que as empresas da cidade de Curitiba e Região Metropolitana pertencentes ao ramo de comércio, indústrias e serviços têm gerenciado seus custos, destacando se estes foram utilizados

sob um aspecto mais tradicional ou estratégico. Além disso, a seleção das empresas se deu uma vez que estas apresentaram um sistema de custos ativo, bem como em função de contatos pessoais entre os autores da pesquisa e estas empresas. Nestas, foi aplicado um questionário semi-estruturado sobre gerenciamento de custos, constituído por perguntas abertas, perguntas fechadas e principalmente por perguntas de múltipla escolha, obtendo-se o resultado de 22 empresas distribuídas entre os setores industrial, comercial e serviços.

1 Nova dinâmica dos custos

No atual contexto econômico em que as empresas estão inseridas, é de grande importância a constante busca pela evolução tecnológica em todas as áreas que as compõem, a fim de que seja possível manter a competitividade. Com base nesta necessidade, um dos elementos a ser explorado é a gestão estratégica de custos e, por conseqüência, a inovação da estrutura de custos dentro das empresas.

Porém, observa-se que, quando da implantação de um novo sistema de gestão de custos, as empresas normalmente se deparam com algumas dificuldades, como as explicitadas por Pompermayer (1999): questões conceituais inerentes a custos, tais como a correta conceituação de custos, a utilização de informações de custos como ferramenta para gerenciamento estratégico, o conhecimento ou a compreensão dos métodos e sistemas de custos disponíveis e a definição dos objetivos inerentes à implantação do sistema de custo.

Na contramão destas dificuldades, as empresas têm demonstrado uma atenção mais crítica em relação aos elementos que compõem seus custos, como o exemplo já citado do artigo *Vantagem competitiva por meio de estratégias de redução de custos nas empresas industriais da região metropolitana de Curitiba*, de Flávia Schuartz Maranhão (2007), em que entre 148 empresários pesquisados, 89 afirmam que a competitividade com empresas nacionais e internacionais é atribuída principalmente ao enxugamento de custos.

Destaca-se, contudo, uma significativa distinção entre o enxugamento de custos e sua simples redução, uma vez que o primeiro está alicerçado pelo princípio da otimização dos recursos, ou seja, aumento da produtividade através da utilização dos mesmos recursos, o que resultará em uma redução no custo por unidade produzida. A busca indiscriminada pela redução dos custos, sem um embasamento coerente, pode levar à perda de valor na cadeia produtiva, antecipando a perda de competitividade e, por consequência, a extinção da entidade.

Atualmente, os sistemas de custos utilizados pelas entidades empresariais estão alicerçados sobre dois pontos de vista, sendo o primeiro denominado como corrente dos sistemas tradicionais, desenvolvida no período da Primeira Revolução Industrial, e que está mais voltada ao controle da ocorrência dos custos, à apuração de resultados e ao atendimento das exigências fiscais, e o segundo como corrente dos sistemas de gestão estratégica de custos, desenvolvida a partir das novas exigências mercadológicas, a fim de permitir a análise da ocorrência dos custos em bases mais fidedignas, estabelecimento de metas de custos, melhoria contínua e manutenção da cadeia de valor.

1.1 Gestão de custos baseado em métodos tradicionais

Os principais métodos de custeio desenvolvidos no sistema tradicional são: Absorção, Centros de Custo, Ordem de Produção, Custeio Variável, Unidade de Esforço de Produção e Custo-Padrão.

De acordo com Martins (2003), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens fabricados, e somente dos custos de produção. Por apresentar características dos princípios contábeis vigentes hoje em nosso país, trata-se de um método válido para fins legais quanto à publicação do Balanço Patrimonial e da demonstração de resultados do exercício. Para a apropriação dos custos indiretos aos produtos, o principal método utilizado é o Rateio, que consiste na escolha de um critério que torne possível apropriar os custos aos

produtos, em relação à sua participação percentual no total do critério selecionado.

As informações que resultam da aplicação do sistema de custeio por absorção permitem a apuração de demonstrativos de resultado para fins legais, apuração dos custos dos produtos ou serviços por unidade, e servem de base para a formação do preço de venda.

Com relação ao método por Centros de Custos, Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) os definem como a menor unidade empresarial onde serão acumulados os custos indiretos, para posterior apropriação aos produtos fabricados.

A utilização do método por Centros de Custos permite, dentre outras possibilidades, o acompanhamento do comportamento dos custos indiretos e dos custos por departamento a cada período; a avaliação dos desperdícios e sua representatividade nos custos dos processos, bem com a apuração dos custos por produto ou serviço.

Em se tratando do sistema por Ordem de Produção, Martins o conceitua da seguinte forma:

Na Produção por Ordem, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. Essa conta só para de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se terminar um exercício e o produto estiver ainda em processamento, não há encerramento, permanecendo os custos até então incorridos na forma de bens em elaboração; no ativo, quando a ordem for encerrada, será conforme a situação (MARTINS, 2003, p.145).

As empresas que apresentam o método de acumulação dos custos por Ordem de Produção devem apresentar um relatório que contemple os custos e despesas segregadas por encomenda, alterados à medida que a carga de custos for apropriada aos respectivos projetos. Desta forma, podem utilizar as informações resultantes tanto para apuração dos custos de cada produto ou serviço, bem como para apoio à formação do preço de venda.

Sobre o Custeio Variável, Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) o conceituam como aquele em que são segregados os Custos Variáveis dos Custos Fixos, ou seja, entre aqueles que oscilam de forma equivalente

ao volume produzido e aqueles que não apresentam variação direta ao volume de atividades da empresa, oscilando em níveis pequenos. Gerencialmente, este método apresenta relevância, principalmente por apresentar a margem de contribuição total de cada espécie de produto, permitindo a análise quanto à lucratividade. Permite também o acompanhamento das linhas e produtos que mais influenciam nos lucros.

Em relação à técnica de Unidade de Esforço de Produção (UEP), seu principal objetivo, segundo Pompermayer (2004), está em unificar os custos e despesas de uma empresa, independente da natureza dos produtos fabricados, considerando que todos os recursos por ela utilizados podem ser resumidos em um único esforço de produção. Os relatórios que poderão se originar da aplicação do método UEP apresentarão os custos e as despesas globais da empresa, sendo possível também a observação de custos e despesas por produtos, através de outros ajustes, dependendo da necessidade ou preferência da empresa. Este método auxilia de forma básica, permitindo a apuração dos custos dos produtos e serviços, bem como a formação do preço de venda.

Sobre o Custo-padrão, Martins afirma se tratar:

[...] do Custo-padrão Corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termo de qualidade, mão de obra, equipamentos, fornecimentos de energia, etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível (MARTINS, 2003, p.315).

A aplicação do sistema de Custo-padrão permite a identificação, dentre outras informações, dos padrões de comportamento dos custos, bem como a redução de custos nas etapas de manufatura, e finalmente, a avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos. Observa-se, portanto, que dentre os sistemas sob a ótica tradicional de custos, o Custo padrão é o que melhor auxilia a empresa no processo de gerenciamento e tomada de decisões, muito embora não apresente todas as características ideais para funcionar como tal ferramenta.

1.2 Gestão estratégica de custos

As principais técnicas utilizadas, no que diz respeito à gestão estratégica de custos, tratam-se do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custo Alvo, Cadeia de Valor e *Kaizen*.

Nakagawa¹ (1995, *apud* POMPERMAYER, 1999, p. 25) diz que o sistema de Custeio Baseado em Atividades é

[...] um novo método de análise de custos, que busca 'rastrear' os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos 'diretamente identificáveis' com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (1999), na metodologia de desenvolvimento do sistema de Custeio Baseado em Atividades são utilizados alguns conceitos cujo esclarecimento é relevante para a plena compreensão da aplicação deste sistema.

Processo: cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço [...].

Função: conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa. As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa. Um processo pode ser desenvolvido com base em diversas funções [...].

Atividade: conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou entidade [...].

Tarefa: conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve ser realizada. É um detalhamento da atividade [...].

Operações: são as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos. Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização [...].

Direcionador de custos: forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e as atividades [...].

Direcionador de atividades: forma como os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear

¹ NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

os produtos ou serviços. Demonstra a relação entre as atividades e os produtos ou serviços (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999, p.227).

Segundo Martins (2003), o processo de atribuição dos custos às atividades deve ser realizado criteriosamente, de forma a atender aos seguintes itens, nesta ordem de prioridades: Alocação Direta, Rastreamento e Rateio. A Alocação Direta é utilizada quando existe uma relação direta entre os custos e as respectivas atividades, enquanto que o Rastreamento consiste na alocação dos custos nas respectivas atividades, com base na identificação da relação causa-efeito existente entre o desempenho das atividades e a ocorrência dos custos, expressa através de um direcionador de custos; o Rateio é utilizado quando não é possível utilizar a Alocação Direta ou o Rastreamento. Além disso, com relação à identificação dos direcionadores de custos, Martins (2003) diz que são fatores que determinam ou influenciam a forma como os produtos estão relacionados às atividades que os constituíram e, portanto, serão os critérios de associação dos custos das atividades aos produtos.

Um sistema de custeio ABC deve ser capaz de gerar relatórios com informações de custos fixos e variáveis, direcionados primeiramente às atividades relevantes e, posteriormente, aos produtos, propiciando a avaliação de desempenho e melhoria contínua, bem como a identificação das linhas de produtos que mais influenciam nos lucros.

Com relação ao Custo Alvo, também conhecido como Custo-Meta, "é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto" (SAKURAI², 1997 *apud* POMPERMAYER, 1999, p.6). Monden (1999) propõe que "o custo-alvo incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto". Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) explicam que o processo de Custeio-Alvo se inicia com o departamento de *Marketing*, através da estimativa quanto ao preço que o produto deverá ser vendido, e, em seguida, equipes interdepartamentais se reúnem para a definição do custo-alvo a ser alcançado. Entende-se, portanto, que o Custo-Alvo, conceitualmente, trata-se da diferença entre o preço de venda

estimado para determinado projeto e o lucro esperado quando da conclusão deste. Uma das principais características da aplicação do Custo-Alvo está na redução dos custos, nas etapas de manufatura.

Cadeia de valor, segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (1999, p.221), pode ser compreendida como

[...] o conjunto de atividades criadoras de valor, desde a fonte de suprimentos de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto final, entregue aos clientes.

A identificação da cadeia de valor por parte das empresas e o desenvolvimento da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) vêm a ser metodologias mais do que simplesmente complementares, isto porque, atualmente, o ABC é utilizado para duas finalidades (MARTINS, 2003, p.286):

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

Segundo Monden³ (1999, *apud* POMPERMAYER, 1999, p.26), o custo *Kaizen* trata-se da metodologia de "constante busca de reduções de custos em todas as etapas da manufatura". Um dos objetivos inerentes ao Sistema de Custo *Kaizen* (MONDEN⁴, 1999, *apud* GUARNIERI *et al.*, 2007) seria o da redução das perdas e dos desperdícios decorrentes do processo produtivo e da melhoria contínua, configurados em quatro níveis de causa e efeito:

- excesso de recursos produtivos;
- superproduções quantitativas ou por antecipação;
- excesso de estoque;
- excesso de transporte, de estoque no almoxarifado, custos excessivos de administração e manutenção com excesso de qualidade.

² SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

³ MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

⁴ MONDEN, Yasuhiro, *op. cit.*

QUADRO 1 - RESUMO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO E INFORMAÇÕES RESULTANTES

CORRENTE/ VISÃO	SISTEMAS DE CUSTEIO	INFORMAÇÕES/ BENEFÍCIOS
TRADICIONAL	Absorção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ apuração de demonstrativos de resultado; ▪ apuração dos custos dos produtos ou serviços por unidade; ▪ formação do preço de venda.
	Centros de Custos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ comportamento dos custos indiretos; ▪ custos por departamento a cada período; ▪ avaliação dos desperdícios nos custos dos processos; ▪ apuração dos custos por produto ou serviço.
	Ordem de Produção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ custos de cada produto ou serviço; ▪ apoio à formação do preço de venda.
	Custeio Variável	<ul style="list-style-type: none"> ▪ análise quanto à lucratividade; ▪ linhas e produtos que mais influenciam nos lucros.
	Unidade de Esforço de Produção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ apuração dos custos dos produtos e serviços; ▪ formação do preço de venda.
	Custo Padrão	<ul style="list-style-type: none"> ▪ padrões de comportamento dos custos; ▪ redução de custos nas etapas de manufatura; ▪ avaliação de desperdícios nos custos dos processos.
ESTRATÉGICA	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ avaliação de desempenho e melhoria contínua; ▪ identificação das linhas de produtos que mais influenciam nos lucros.
	Custo Alvo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ redução dos custos, nas etapas de manufatura.
	Custo Kaizen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ redução dos desperdícios/ melhoria contínua.

FONTE: Os Autores (2009)

2 Resultados da pesquisa

As empresas tomadas como amostra para a realização da presente pesquisa foram classificadas em relação ao ramo de atuação, bem como em relação ao porte, sendo estas características observadas no gráfico 1.

A classificação das empresas com relação ao porte foi realizada através do critério adotado pelo SEBRAE, com base no número de funcionários. Assim, observa-se que ao todo foram pesquisadas 22 empresas, sendo dentre estas 15 indústrias, 2 prestadoras de serviços e 5 comércios; destas, 9 são consideradas de porte médio e 13 consideradas de grande porte.

Com relação ao tempo de utilização do sistema de custos por parte das empresas, o resultado desta questão pode ser observado no gráfico 2.

Observa-se que grande parte das empresas possui um sistema vigente há mais de 52 meses (36%), sendo, desta forma, um sistema consolidado para fins de atendimento das necessidades do cotidiano.

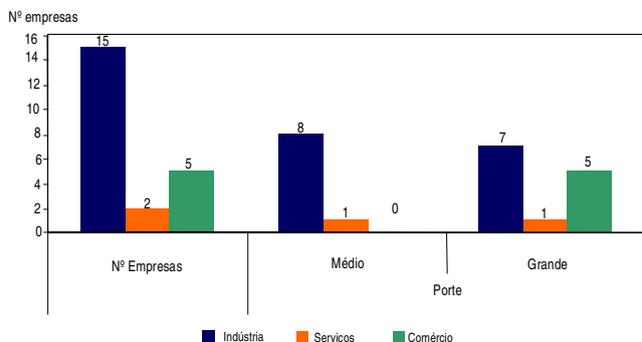
Com relação à informação sobre os métodos de custeio mais utilizados pelas empresas, foi aberto a estas

a possibilidade de responder sobre a utilização de mais de um método. Desta forma, o uso de tais métodos, por parte das empresas, ficou distribuído conforme a tabela 1.

Pode-se observar nos dados supramencionados que 77% das empresas pesquisadas afirmam utilizar o método de custeio por absorção. Em relação ao gerenciamento dos custos em um enfoque mais estratégico, a maior representatividade foi em relação ao Custeio Baseado em Atividades, com 22% das empresas.

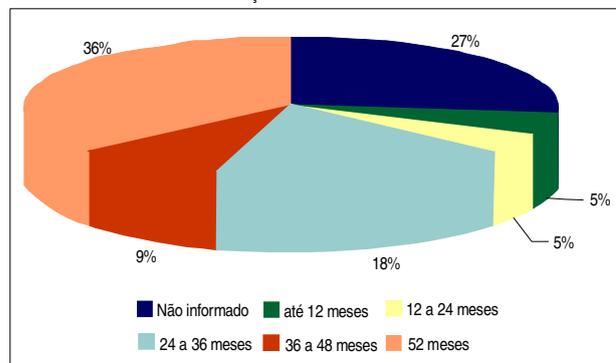
Sobre as informações possíveis de serem obtidas através dos métodos de custeio empregados, buscou-se estabelecer uma relação entre o número de empresas que afirmaram a utilização de cada método e as informações que estas afirmaram extrair a partir da aplicação destes métodos, e ainda as informações efetivamente possíveis de serem obtidas a partir da aplicação destes, de acordo com a teoria sobre o assunto. Isto posto, o resultado da pesquisa quanto às informações obtidas através dos sistemas de custos, sob um aspecto tradicional, pode ser observada na tabela 2.

GRÁFICO 1 - CARACTERÍSTICAS GERAIS DA AMOSTRA - RAMO DE ATIVIDADE E PORTE



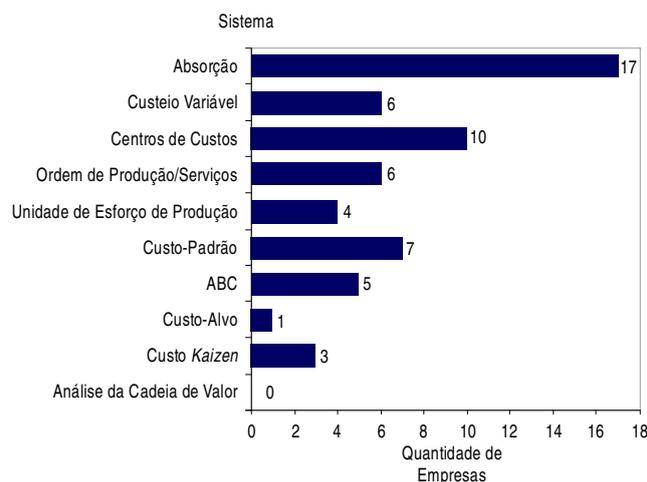
FONTE: Pesquisa de campo (2008)

GRÁFICO 2 - TEMPO DE UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS



FONTE: Pesquisa de campo (2008)

GRÁFICO 3 - MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELAS EMPRESAS



FONTE: Pesquisa de campo (2008)

TABELA 1 - MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELAS EMPRESAS

MÉTODO	Nº EMPRESAS	%
Sistemas de Gerenciamento de Custos Tradicionais		
Absorção	17	77,27
Custeio Variável	6	27,27
Centros de Custos	10	45,45
Ordem de Produção/Serviços	6	27,27
Unidade de Esforço de Produção	4	18,18
Custo-Padrão	7	31,82
Sistemas de Gerenciamento de Custos Estratégicos		
ABC	5	22,73
Custo-Alvo	1	4,55
Custo Kaizen	3	13,64
Análise da Cadeia de Valor	0	0,00

FONTE: Pesquisa de campo (2008)

NOTA: Percentual em relação ao total de 22 empresas pesquisadas.

TABELA 2 - INFORMAÇÕES OBTIDAS ATRAVÉS DO SISTEMA DE CUSTO - MÉTODO TRADICIONAL

INFORMAÇÃO	ABSORÇÃO		CUSTEIO VARIÁVEL		CENTROS DE CUSTOS		ORDEM DE PRODUÇÃO		UNIDADE DE ESFORÇO		CUSTO-PADRÃO	
	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)
Demonstrativo de resultados	14	82,35	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Apuração dos custos de cada produto/serviço	7	41,18	-	-	7	70,00	6	100,00	4	100,00	-	-
Apoio à formação do preço de venda	6	35,29	-	-	-	-	5	83,33	2	50,00	-	-
Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros	-	-	4	66,67	-	-	-	-	-	-	-	-
Análise da margem de contribuição e lucratividade	-	-	3	50,00	-	-	-	-	-	-	-	-
Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos	-	-	-	-	4	40,00	-	-	-	-	-	-
Redução de custos do departamento a cada período	-	-	-	-	3	30,00	-	-	-	-	-	-
Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos	-	-	-	-	2	20,00	-	-	-	-	-	-
Identificação de padrões de comportamento de custos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	71,43
Redução de custos nas etapas de manufatura	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	28,57
Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	28,57
Avaliação de desempenho e melhoria contínua	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

FONTE: Pesquisa de campo (2008)

NOTA: Percentual em relação ao total de empresas por método de custeio.

Observa-se que 100% das empresas que afirmaram a utilização dos métodos de custeio por Ordem de Produção e por Unidade de Esforço de Produção são capazes de obter informações sobre os custos de cada produto ou serviço, informações estas perfeitamente possíveis de se obter a partir desses métodos. Destacam-se também as empresas que informaram a utilização do método de custo padrão, sendo que 71% destas afirmaram obter informações de identificação dos padrões de comportamento dos custos.

Com relação às informações que as empresas afirmaram obter, a partir da utilização dos sistemas de custos sobre um enfoque estratégico, obteve-se pouca representatividade das empresas pesquisadas, como pode ser observado na tabela 3.

A única relação observada entre as informações originadas pelo sistema de custos e o método de custeio foi com base no Custeio Baseado em Atividades, embora os números observados não tenham sido representativos, uma vez que apenas 3 das 5 empresas que afirmaram utilizar o ABC apontaram as informações que efetivamente se obtêm através da aplicação deste método. Para os demais métodos de custeio de cunho estratégico (Custo-alvo, Custo *Kaizen* e outros), embora 4 empresas afirmem utilizar estes métodos, não foi indicada a apuração de informações possíveis através da aplicação destes sistemas.

TABELA 3 - INFORMAÇÕES OBTIDAS ATRAVÉS DO SISTEMA DE CUSTO - SISTEMA ESTRATÉGICO

INFORMAÇÃO	ABC	
	Quant.	(%)
Demonstrativo de resultados	-	-
Apuração dos custos de cada produto/serviço	-	-
Apoio à formação do preço de venda	-	-
Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros	-	40,00
Análise da margem de contribuição e lucratividade	-	-
Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos	-	-
Redução de custos do departamento a cada período	-	-
Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos	-	-
Identificação de padrões de comportamento de custos	-	-
Redução de custos nas etapas de manufatura	-	-
Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos	-	-
Avaliação de desempenho e melhoria contínua	1	20,00

FONTE: Pesquisa de campo (2008)

NOTA: Percentual em relação ao total de empresas por método de custeio.

Considerações finais

Com base nos resultados obtidos, observa-se que a grande maioria das empresas tem preferência pela utilização de métodos de custeio voltados à corrente tradicional, focalizando o uso dos sistemas de custos voltado ao controle de sua ocorrência e para o atendimento das exigências legais.

Faz-se esta afirmativa uma vez que se observa o número consideravelmente superior de empresas que afirmam utilizar os sistemas de custeio tradicionais, em relação aos sistemas de custeio estratégicos, corroborando com as informações possíveis de se obter dos sistemas de custeio vigentes nas empresas, uma vez que estas demonstraram obter informações inerentes aos sistemas de custeio tradicionais em nível superior.

Observa-se, pois, uma situação controversa às novas exigências mercadológicas, uma vez que, como já evidenciado, as empresas têm apresentado considerável preocupação em relação aos itens de custos para a manutenção da competitividade e, por outro lado, utilizam-se de ferramentas de gerenciamento de custos voltadas ao simples controle para atendimento das exigências legais.

Considerando que a redução de custos é o principal eixo norteador da Gestão Estratégica de Custos, redução esta fundamentada na manutenção da cadeia de valor da empresa, pode-se afirmar a possível obtenção de resultados interessantes, caso as entidades promovessem a utilização dos métodos de gerenciamento estratégico de custos, uma vez que a preocupação em relação aos níveis destes gastos pode ser facilmente observada atualmente nas entidades.

- Recebido em: 15/12/2008
- Aprovado em: 10/02/2009

Referências

- ALVARENGA, Luiz Antonio. **O sistema de gerenciamento dos objetivos das células de produção**. Disponível em: <http://www.unitau.br/prppg/cursos/ppga/mba/2002/alvarenga_luis_antonio.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2007.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Comprovante de inscrição e situação cadastral**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Pessoajuridica/CNPJ/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp>. Acesso em: 22 mar. 2008.
- COGAN, Samuel. **Activity base costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1994.
- _____. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Definir preço com rentabilidade. **HSM Management**, São Paulo, v.3, n.18, p.86-94, jan./fev. 2000.
- _____. Gestão de custos de ciclo total. **HSM Management**, São Paulo, v.9, n.49, p.42-49 mar./abr. 2005.
- _____. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**, São Paulo, v.7, n.40, p.32-38, set./out. 2003.
- GIL, Antonio. C. **Como elaborar textos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUARNIERI, Patrícia et al. **Sistema de custo kaizen**. Disponível em: <http://www.aeapg.org.br/encontro/anais/artigos/eng_producao/53%20SISTEMA%20DE%20CUSTO%20KAIZEN.pdf>. Acesso em: 21 out. 2007.
- HANSEN, Don. R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.
- IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades - FIPECAFI**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARANHO, Flávia Schwartz. **Vantagem competitiva por meio de estratégias de redução de custos nas empresas industriais na Região Metropolitana de Curitiba**. 2007. 51p. Projeto (Programa de Apoio à Iniciação Científica) - UNIFAE Centro Universitário Franciscano, Curitiba, 2007.
- MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- NASON, Robert; PLUMRIDGE, Neil. Uma nova geração de estruturas de custos. **HSM Management**, São Paulo, v.6, n.32, p.68-76, maio/jun. 2002.
- OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira, 2003.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da Fae**, Curitiba, v.2, n.3, p.21-28, set./dez.1999.
- _____. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos**. 2004. 257p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS4038.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2007.
- PORTER, Michael. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 12.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

_____. **A revolução dos custos: como reivindicar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Christian Luiz da. **Competitividade na cadeia de valor: um modelo econômico para tomada de decisão empresarial**. Curitiba: Juruá, 2002.

SILVA, Ediney Lopes da. **Custo-padrão e produtividade**. Rio de Janeiro: CNI, 1981.

TSUTSUMI, Yasuhiko. **Kaizening e suas aplicações**. Curitiba: IBQP, 1997.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

YU-LEE, Reginald Tomas. É preciso corrigir o custeio-alvo. **HSM Management**, São Paulo, v.7, n.37, p.127-137, mar./abr. 2003.