

A definição do sistema de custeio, visando análise gerencial em pequenas e médias empresas: proposta de um método.

Cristian Emilio Bleicher
Fernando Antonio Forcellini

Resumo:

É indiscutível a importância das pequenas e médias empresas (PMEs) no contexto nacional, visto que estas representam 99,7% do total de empresas do país. Contudo, no ambiente no qual estas empresas estão inseridas, poucos são os casos de sucesso, ao passo que muitas são as razões que geram o fechamento das mesmas. Diversas pesquisas têm sido realizadas buscando identificar os fatores geradores do fechamento das PMEs em nosso país. Dentre os resultados observa-se que as falhas gerenciais destacam-se na maioria dos estudos. Em meio a esta constatação, este artigo tem como objetivo fornecer um método de fácil entendimento e aplicação que permita ao pequeno e médio empresário, estruturar um sistema de custeio, visando a análise gerencial, condizente com suas necessidades, expectativas e principalmente capacidades gerenciais. Foram então analisadas as principais características das pequenas e médias empresas, os principais sistemas de custeio presentes na literatura e foram observadas as principais dificuldades encontradas por pequenos e médios empresários quando na gestão dos custos de suas empresas. Com base nas análises realizadas elaborou-se o citado método, que foi aplicado em duas empresas de pequeno porte. Os resultados permitiram concluir que as PMEs devido as suas peculiaridades têm grandes dificuldade em adotar os método de custeio diretamente da forma como estes são apresentados na literatura, e assim sendo, conclui-se que é sempre necessário a avaliação específica e pormenorizada das necessidades, das expectativas e principalmente das capacidades de gestão das PMEs.

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

A definição do sistema de custeio, visando análise gerencial em pequenas e médias empresas: proposta de um método.

Cristian Emilio Bleicher (UFSC) - cristianbleicher@yahoo.com.br

Fernando Antonio Forcellini (UFSC) - forcellini@deps.ufsc.br

Resumo

É indiscutível a importância das pequenas e médias empresas (PMEs) no contexto nacional, visto que estas representam 99,7% do total de empresas do país. Contudo, no ambiente no qual estas empresas estão inseridas, poucos são os casos de sucesso, ao passo que muitas são as razões que geram o fechamento das mesmas. Diversas pesquisas têm sido realizadas buscando identificar os fatores geradores do fechamento das PMEs em nosso país. Dentre os resultados observa-se que as falhas gerenciais destacam-se na maioria dos estudos. Em meio a esta constatação, este artigo tem como objetivo fornecer um método de fácil entendimento e aplicação que permita ao pequeno e médio empresário, estruturar um sistema de custeio, visando a análise gerencial, condizente com suas necessidades, expectativas e principalmente capacidades gerenciais. Foram então analisadas as principais características das pequenas e médias empresas, os principais sistemas de custeio presentes na literatura e foram observadas as principais dificuldades encontradas por pequenos e médios empresários quando na gestão dos custos de suas empresas. Com base nas análises realizadas elaborou-se o citado método, que foi aplicado em duas empresas de pequeno porte. Os resultados permitiram concluir que as PMEs devido as suas peculiaridades têm grandes dificuldade em adotar os método de custeio diretamente da forma como estes são apresentados na literatura, e assim sendo, conclui-se que é sempre necessário a avaliação específica e pormenorizada das necessidades, das expectativas e principalmente das capacidades de gestão das PMEs.

Palavras-chave: Pequenas e médias empresas. Sistemas de custeio. Análise gerencial.

Área Temática: Gestão de custos para micros, pequenas e médias empresas.

1. Introdução

As pequenas e médias empresas (PMEs) assumiram ao longo das últimas décadas um papel de destaque na economia nacional. Felipe et al (2004), argumenta que a importância social e econômica das PMEs é confirmada pelos índices estatísticos: o grande percentual de mão-de-obra ocupada e o número de empresas registradas.

Contudo, mesmo sendo reconhecidas pela sua importância no desenvolvimento do país, estas empresas ainda enfrentam um grande leque de dificuldades na busca pelo sucesso. Zimmerer & Scarborough (1994) apontam como sendo os principais problemas enfrentados pelas PMEs a incompetência administrativa, a falta de experiência, a falta de controle financeiro adequado, a falta de capital de giro, as expansões não planejadas, a falta de planejamento e a falta de controle de estoque.

Em meio a este contexto, este artigo teve com objetivo principal desenvolver um método que permitisse as PMEs, de maneira simples e sistemática, definir a melhor maneira de trabalhar gerencialmente seus custos, auxiliando assim o micro, pequeno e médio empresário na razão tida como principal para o fechamento destas empresas, a falha gerencial.

No intuito de alcançar o objetivo traçado inicialmente buscou-se a caracterização das PMEs de maneira a identificar suas necessidades e potencialidades, na seqüência foram levantados os principais métodos de custeio presentes na literatura os quais foram relacionados com as necessidades e potencialidades das PMEs anteriormente levantadas. Por fim, de maneira a obter resultados mais confiáveis o método foi aplicado em duas pequenas empresas no estado de Santa Catarina e assim, após esta etapa, o mesmo pode ser otimizado.

A estrutura do trabalho pode ser mais bem compreendida com a visualização da figura 1, logo abaixo.

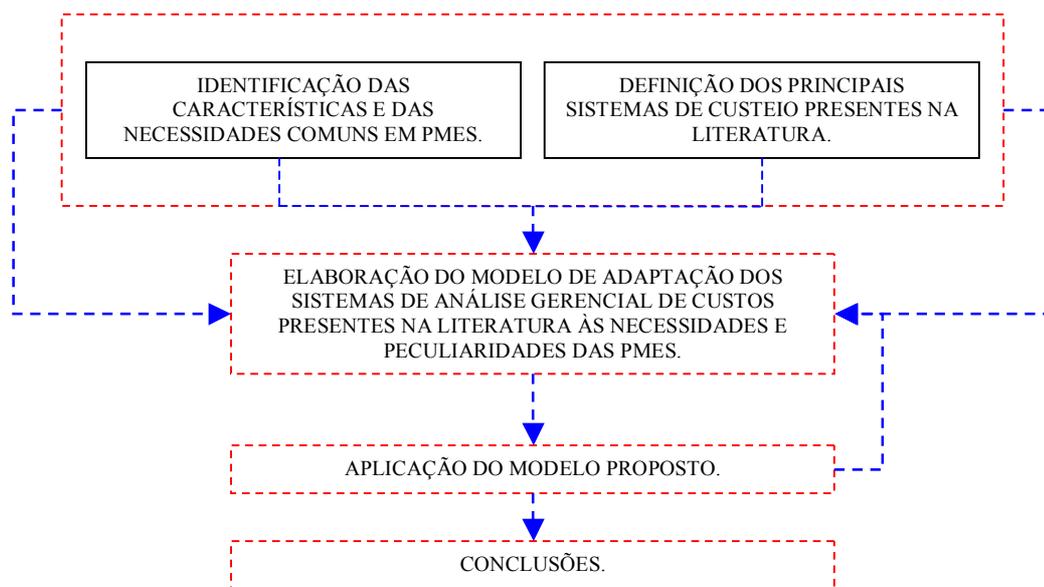


Figura 1. Estrutura do trabalho.

2. Importância das pequenas e médias empresas

Antes de desenvolver um método voltado especificamente para pequenas e médias empresas (PMEs), é necessário analisar o contexto no qual estas estão inseridas e a importância econômica, financeira e social destas empresas.

O papel desempenhado pelas PMEs no cenário nacional e internacional vem aumentando significativamente nas últimas décadas. Segundo La Rovere (1999), até meados dos anos 70, as pequenas e médias empresas tinham papel pequeno sobre o desenvolvimento econômico devido ao predomínio do paradigma de produção em massa. Oliveira e Bertucci (2003) salientam que a partir dos anos 80, influenciado por uma nova conjuntura política e econômica, movido pelo movimento da globalização financeira, e associado às novas tecnologias de informação e comunicação, surge um novo modelo econômico, que permite a coexistência de diferentes sistemas de produção: a produção em escala em alguns setores e, em outros, o modelo de especialização flexível, baseada numa economia personificada, conforme o perfil do cliente e cujo principal capital está baseado em informação. É a partir deste novo modelo econômico que as micros, pequenas e médias empresas assumiram um caráter importante na economia mundial.

Souza (1995) destaca a importância das pequenas e médias empresas argumentando que:

- São os amortecedores dos efeitos das flutuações na atividade econômica;

- Mantém o patamar de atividades econômicas em certas regiões;
- Apresentam potencial de assimilação, adaptação, introdução e, algumas vezes, geração de novas tecnologias de produto e processo;
- Contribuem para a descentralização da atividade econômica, em especial na função de complementação às grandes empresas.

Pesquisas realizadas no Brasil pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), no ano de 2002, reforçam a importância econômica e social das PMEs informando que em conjunto, as micros, pequenas e médias empresas responderam por 99,7% do número total de empresas formais, por 67,0% dos empregos totais e por 38,7% da massa salarial.

Segundo Kassai, apud Motta (2000), as pequenas e médias empresas funcionam como motores do crescimento de emprego devido às maiores flexibilidades e às menores necessidades de capital, gerando novos postos de trabalho.

3. O conceito de pequenas e médias empresas

Contudo, a definição do que é uma micro, uma pequena ou uma média empresa não é uma tarefa simples, pois trata-se de um universo altamente heterogêneo e dependendo dos objetivos e dos critérios utilizados diversas são as definições encontradas, variando de país para país e mesmo de região para região.

O SEBRAE seguindo a Lei Federal nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, (atualizada pelo Decreto nº 5.028/2004, de 31 de março de 2004), define:

- Micro-empresa como aquela que possui uma receita bruta anual com valor igual ou inferior à R\$ 433.755,14 reais;
- Empresa de pequeno porte como aquela que possui receita bruta anual variando entre os valores de R\$ 433.755,14 reais e R\$ 2.133.222,00 reais.

O SEBRAE destaca ainda que, além do critério de receita bruta anual, um critério muito utilizado em pesquisas e levantamentos é o de pessoas ocupadas e setor de atuação das empresas, critério este que adota os seguintes números:

Microempresa:

- Na indústria e construção: até 19 pessoas ocupadas;
- No comércio e serviços, até 09 pessoas ocupadas.

Pequena empresa:

- Na indústria e construção: de 20 a 99 pessoas ocupadas;
- No comércio e serviços, de 10 a 49 pessoas ocupadas.

Média empresa:

- Na indústria, de 100 a 499 pessoas ocupadas;
- No comércio e serviços, de 50 a 99 pessoas ocupadas.

Porém, tanto o critério de faturamento bruto, como o de número de pessoas ocupadas mostra-se pouco eficiente quando se busca verificar com clareza o porte de uma empresa, pois, em meio a uma grande diversidade de mercados e empresas, existem aquelas com grandes faturamentos ou grande número de funcionários que apresentam características de pequena empresa como, por exemplo, empresas de tecnologia que possuem grandes

faturamentos e ainda possuem uma estrutura administrativa pouco hierarquizada. Em contrapartida percebe-se a existência de empresas com pequenos faturamentos ou baixo número de funcionários que se mostram bem estruturadas financeiramente e administrativamente e apresentam um comportamento semelhante ao observado nas empresas de grande porte.

Terence (2002), referenciando Drucker (1981), ressalta que a única forma de classificar corretamente o tamanho de uma empresa é através da sua estrutura administrativa. E assim, apresenta a partir da estrutura administrativa, quatro estágios do tamanho de uma empresa, os quais são descritos na tabela 1.

Tabela 1. Classificação do porte das empresas através das características da estrutura administrativa da mesma.

| Porte | Características |
|----------------|--|
| Micro | Não existe separação de níveis hierárquicos. O dirigente utiliza a maior parte do tempo em tarefas operacionais de empreendimento. O restante do tempo é utilizado em funções do empreendimento (compras, contabilidade, etc.). |
| Pequena | A empresa já necessita de uma organização administrativa, exige um nível administrativo entre o “chefe” e os trabalhadores. |
| Média | O cargo de cúpula exige dedicação em tempo integral e os objetivos empresariais globais não podem ser estabelecidos pelo ocupante deste cargo. A inaptidão, na resolução dos problemas de organização administrativa, é uma das causas mais freqüentes e graves de dificuldades deste estágio. |
| Grande | A função de direção suplanta a capacidade de uma pessoa, dividindo-se em coordenação de níveis médios e estabelecimento de objetivos empresariais. |

Fonte: adaptado de Terence (2002).

Neste artigo, será adotado os critérios de estrutura administrativa sugeridos por Drucker (1981) e explicitados na tabela 1, por se entender que esta classificação define de modo mais realista o que seja uma micro, uma pequena e uma média empresa.

4. Características das pequenas e médias empresas

Todavia, para que se possa entender a realidade das PMEs deve-se dedicar uma atenção especial às suas características específicas.

Bortoli (1980), citado por Carmo e Pontes (1999), esclarece que as micros, pequenas e médias empresas pertencem normalmente a um indivíduo, a grupos familiares ou a pequenas sociedades comerciais. Geralmente não recorrem ao mercado de capitais, possuem um tipo de administração pouco especializada e são muito ligadas às características e personalidade de seus proprietários, como talento, sensibilidade, vontade de realização, dentre outras. Braga (1988) expressa, em seu trabalho sobre a origem familiar das empresas privadas brasileiras, que posições estratégicas são ocupadas primeiramente pelo quesito parentesco e não pela

qualificação e competência, o que faz com que as decisões mais importantes se restrinjam ao controle familiar.

Segundo Leone (1991) e Rattner (1982) as empresas de pequeno e médio porte:

- Possuem uma gestão centralizada e pouco especializada. A administração se caracteriza assim, por ser paternalista, centrada na pessoa do proprietário ou dos membros de sua família. Há pouca especialização dos cargos administrativos e as atribuições de funções são pouco explicitadas. Em função disso, e ainda por razões de custo e complexidade, as técnicas organizacionais raramente são empregadas. Em consequência, seus instrumentos de planejamento e controle como: programação de produção, controle de estoques, levantamento de custos e estabelecimento de estratégias, assim como as demais necessidades gerenciais são elementares e superficiais. Isso acaba por dificultar a comunicação e a integração entre os departamentos da empresa, refletindo na morosidade do processo de tomada de decisão.
- Tem área de ação limitada. Nesse sentido, tais empresas se caracterizam por ter uma integração bastante estreita na cidade onde está instalada, limitando o seu raio de atuação comercial normalmente, às regiões circunvizinhas.
- Apresentam dificuldade de obtenção de capital. O seu capital é limitado e financiado basicamente pelos proprietários. Devido às limitações de recursos são obrigadas a obterem financiamento a curto prazo, pagando altas taxas de juros, o que acaba dificultando ainda mais a obtenção de crédito.
- Possuem pouco poder de negociação com compradores e vendedores. Muito frequentemente, os preços são impostos por parte de grandes fornecedores e clientes.

Ainda em relação as características das PMES, Oliveira e Bertucci (2003) destacam as vantagens e desvantagens destes em relação: ao ambiente externo, à gestão e estrutura, ao ambiente interno, à área de recursos humanos, à área de recursos financeiros e em relação ao fatores potenciais para o crescimento. A tabela 2 apresenta estas vantagens e desvantagens mencionadas.

Tabela 2. Características das Pequenas e Médias Empresas.

| Características | Vantagens | Desvantagens |
|---------------------------|--|--|
| Ambiente Externo | Reagem rapidamente ao mercado devido à estrutura simples e agilidade (LA ROVERE, 1999) | Falta de informações sobre o ambiente externo, oportunidades e ameaças. Dificuldade de acesso à tecnologia. Maior propensão ao risco (OCDE, 2000; CARMO; PONTES, 1999) |
| Gestão e estrutura | Ausência de burocracia, ciclo decisório curto, estrutura informal (LA ROVERE, 1999, ALVIN, 1998). | Processo de produção dá-se de forma empírica. (ALVIN, 1998) Processo decisório dá pouca atenção ao ambiente externo (CARMO; PONTES, 1999). |
| Ambiente Interno | Sistema de comunicação informal e eficiente. (ALVIN, 1998) Adaptação mais rápida às mudanças externas (LA ROVERE, 1999; CARMO; PONTES, 1999). | Pouco controle sobre recursos físicos e informacionais. Ausência de divisão e limitação de atribuições funcionais. (CARMO; PONTES, 1999) |
| Recursos Humanos | Fortalecimento da relação direção – propriedade, pois os proprietários | Falta pessoal especializado para atender a todas as necessidades |

| | | |
|-----------------------------|--|--|
| | assumem várias atribuições simultâneas (CRAGG; ZINNATELLI, 1995; BORTOLI, 1980) | internas (ALVIN, 1998) |
| Recursos Financeiros | Não mencionados | Escassos, ausência de capital de risco. Maior sensibilidade aos ciclos econômicos devido a condições de crédito pouco favoráveis. (LA ROVERE, 1999; CRAGG; ZINATELLI, 1995; FINK, 1998). |
| Crescimento | A agilidade, flexibilidade, relação próxima com os clientes são apontadas como fatores potenciais para o crescimento, através da inovação e da difusão de novas tecnologias. (COUTINHO; FERRAZ, 1994, LA ROVERE, 1999) | Estagnado. Dificuldade de capital para expansão no Brasil. (ALVIN, 1998). Lideranças com pouca experiência para lidar com situações mais complexas. (CARMO; PONTES, 1999) |

Fonte: adaptado de Oliveira & Bertucci (2003).

Observando o cenário econômico mundial e analisando as características e especificidades das PMEs infere-se que:

- Os grandes diferenciais competitivos destas empresas estão ligados a maior proximidade com seus clientes, fato que facilita a fidelização e o levantamento das necessidades dos mesmos, e as características de agilidade e flexibilidade, que permitem rápidas respostas ao mercado e facilitam a adaptação destas empresas a novas realidades.
- Embora estas empresas se mostrem ágeis e flexíveis e estejam próximas de seus clientes, estas mostram-se reativas em relação ao mercado, fato que ocasiona defasagem em relação às necessidades de seus clientes e fundamentalmente defasagem com relação as novas ferramentas técnicas e gerenciais.
- As PMEs como todas as organizações estão inseridas em um ambiente de constantes mudanças, contudo frequentemente sentem a necessidade de mudança tardiamente, ou quando a diagnosticam à tempo não executam as modificações necessárias eficientemente.

Desta maneira, nota-se que para se manterem constantemente competitivas no mercado as PMEs necessitam de mecanismos que permitam, além da identificação de oportunidade de negócios, técnicas e métodos condizentes com as suas realidades e que facilitem o seu correto e efetivo gerenciamento

5. Importância dos sistemas de custeio, visando análise gerencial da empresa

Identificadas as principais características e potencialidades das pequenas e médias empresas, tornou-se necessário a identificação dos principais métodos de custeio, presentes na literatura, de maneira a obter subsídios para a elaboração do método ao qual este artigo se propôs a desenvolver, considerando neste desenvolvimento as características e peculiaridades das PMEs.

A importância da análise gerencial dos custos para qualquer tipo de empresa se fundamenta na medida em que este tipo de análise fornece informações sobre as reais condições da empresa. As informações obtidas com a análise dos custos são fundamentais para que os gestores possam tomar qualquer tipo de decisão, sejam estas de curto, médio ou longo prazo.

Callado et al (2002) destaca que um sistema de custos bem organizado e apropriado aos objetivos da empresa, que seja preciso e atualizado, mostra à empresa o que esta acontecendo, servindo de base para a administração tomar decisões sobre como melhor alocar os recursos disponíveis, com o objetivo de otimizar os resultados.

Pizzolato (2000) argumenta ainda que a massa de dados utilizada para a determinação de custos oferece uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular um largo espectro de decisões gerenciais.

Nas pequenas e médias empresas a importância da análise gerencial de custos mostra-se ainda de maneira mais precíua tendo em vista entre outros problemas a falta de capital de giro, dificuldade de obtenção de crédito, a inadimplência de clientes e fornecedores, o pouco poder de barganha e a forte concorrência. Nestas empresas a ausência da análise gerencial de custos acaba determinando uma gestão administrativa deficitária e muitas vezes ineficiente.

6. Os sistemas de custeio

Destacada a importância da análise gerencial de custos para pequenas e médias empresas torna-se necessário analisar quais são os principais sistemas de custeio. Castro et al (2004) argumenta que os sistemas de custeio compreendem a associação de um princípio com um método de custeio. Bornia (2002) destaca que o princípio esta ligado à finalidade do sistema de custo, enquanto que o método esta relacionado com a forma através da qual o sistema irá processar os dados obtidos para gerar as informações.

Castro (2004) destaca que existem três princípios de custeio: absorção total, absorção parcial e custeio variável. Os três tratam da mesma forma os custos variáveis, porém diferem quanto aos critérios utilizados na alocação dos custos fixos. No custeio por absorção total todos os custos fixos são distribuídos à produção do período, no custeio por absorção parcial somente uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída à produção. No custeio variável os custos fixos não são considerados

Em relação aos métodos de custeio, Bornia (2002) apresenta como sendo os principais: Custo Padrão, Método de Centro de Custos, Método das Unidades de Esforço de Produção (UPEs) e o Método do Custeio Baseado por Atividade (ABC). Os quais serão resumidamente descritos a seguir.

6.1 Custo Padrão

O método do custo padrão, segundo Bornia (2002), tem como principal objetivo fornecer suporte para o controle dos custos da empresa e consiste basicamente em comparar os custos ocorridos com um padrão previamente fixado.

6.2 Método de Centro de Custos

Este método opera através da divisão da empresa em centros de custos e posterior rateio dos custos fixos, ocorridos no período em análise, nos centros de custos da empresa. Em uma etapa final os custos de cada um dos centros de custos são repassados aos produtos da empresa.

6.3 Método das Unidades de Esforço de Produção (UPEs)

Castro et al (2004), apud Bornia (1995), comenta que o método de unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção através da definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa. Por meio de uma única unidade de medida, é possível medir qualquer produção, por mais diversificada que seja.

6.4 Método do Custeio Baseado por Atividade

O método do custeio baseado por atividade, segundo Castro et al (2002) relaciona os gastos da empresa às suas atividades e posteriormente relaciona os produtos às atividades que os geraram ou que contribuíram para sua elaboração.

O citado autor, referenciando Motta (2000), destaca que o objetivo da análise das atividades é identificar aquelas que não agregam valor ao produto e avaliar sua importância para os clientes.

7. As dificuldades encontradas por empresas de pequeno e médio porte quando na utilização de sistemas de análise de gerencial de custos

Analisando primeiramente os sistemas de custeio infere-se que estes possuem limitações e restrições quanto a sua utilização. Castro et al (2004), apud Bornia (1995), destaca que o método de custo-padrão é útil somente para a análise dos custos e perdas relacionadas com matérias-primas e materiais diretos. Sobre o método dos centros de custos, ele cita que o método é impróprio para o estudo de perdas. Já o método das UEPs possibilita a mensuração e análise de perdas relacionadas com custos de transformação, porém não trata as despesas administrativas, financeiras e comerciais. O método ABC, por sua vez, embora se mostre amplamente eficiente, exige um esforço considerável por parte da empresa para sua implantação e utilização e, na grande maioria dos casos, as pequenas e médias empresas não possuem tempo e estrutura que permita a utilização deste método.

Desta forma, considerando que os sistemas de custeio presentes na literatura foram desenvolvidos sem analisar as peculiaridades das pequenas e médias empresas, infere-se que a implantação destes sistemas em PMEs é sempre um processo complexo, com grande probabilidade de insucesso.

Analisando, de outra maneira, as características e o contexto no qual estão inseridas as PMEs percebe-se que a falta de capacitação da grande maioria dos pequenos e médios empresários, assim como, os aspectos relacionados com aptidão e experiência dos mesmos, contribui de maneira significativa para a não utilização de um sistema de custeio.

Contudo, infere-se ainda, que o principal dificuldade observada quanto a utilização de um análise gerencial dos custos, em PMEs, diz respeito a definição ou criação de controles que serão necessários para a obtenção de dados, tendo em vista o fato que umas das maiores virtudes das pequenas e médias empresas esta na flexibilidade que estas possuem, e esta flexibilidade é na grande maioria dos casos gerada pela flexibilidade de sua mão de obra. Assim, a implantação de sistemas para análise de custos impreterivelmente exigem a criação de controles dos quais os colaboradores não estão habituados e que em uma primeira análise podem diminuir a flexibilidade da empresa.

8. Proposta do Método.

Tendo como base o levantamento sobre as principais características de PMEs, considerando os principais sistemas de custeio presentes na literatura e analisando as dificuldades quanto a utilização destes sistemas em PMEs, apresenta-se na seqüência, o método denominado Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial (MSCG), do qual pode se ter uma visão geral na figura 02.

O método MSCG é composto por sete etapas e seu principal objetivo é facilitar a definição de sistemas de custeio a ser utilizado pela empresa, visando a análise gerencial da empresas.

A idéia do método é desenvolver um sistema de custeio híbrido, através da análise das diversas possibilidades análise de custos fornecidas pelo diversos sistemas de custos, e que seja facilmente adaptado pela empresa.

As etapas do método são detalhadas a seguir.

ETAPA 01: Definição dos Objetivos do Método.

Descrição da Etapa: Definir a partir dos objetivos estratégicos da organização quais devem ser os objetivos do método e do novo sistema de custeio (SC) da empresa. Nesta etapa o proprietário da empresa deve definir claramente quais serão os resultados que o sistema de custeio deverá fornecer, tendo em mente quais são as informações estratégicas para a empresa e analisando as principais características da empresa (recursos técnicos, financeiros, intelectuais,...).

Deve-se, nesta etapa, elaborar o escopo do método e ainda definir um responsável pela estruturação do novo sistema de custeio. Por fim, deve-se definir também um responsável pelo suporte necessário para aplicação do MSCG e ainda elaborar um plano de trabalho para aplicação do MSCG.

Responsável: Proprietário ou diretor da empresa.

Tabela 3. Dados de entrada e saída da etapa 01 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|--|---|
| Informações Históricas; Indicadores atuais; Responsáveis; Objetivos Estratégicos; Restrições do SC ¹ . Características da Empresa; | Objetivos claramente definidos; Responsável pelo SC ¹ e pelo MSCG ² ; Estimativa de duração do MSCG ² ; Estimativa de custo do MSCG ² ; Responsável pelo suporte do MSCG ² ; Indicadores pretendidos. |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 02: Diagnóstico do atual sistema de custos adotado pela empresa.

Descrição da Etapa: Conhecer detalhadamente o sistema de custeio atual, de modo a avaliá-lo em termos dos dados utilizados e das informações geradas. Procura-se também nesta etapa estabelecer um senso comum sobre como a empresa esta trabalhando com seus custos e quais são os controles utilizados pela empresas.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCAG.

Tabela 4. Dados de entrada e saída da etapa 02 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|--|---|
| Objetivos claramente definidos; Resp. pelo SC ¹ e pelo MSCG ² ; Estim. de duração do MSCG ² ; Estim. de custo do MSCG ² ; Resp. pelo suporte do MSCG ² ; Indicadores pretendidos; Características da Empresa. | O SC ¹ atual detalhado; Os controles utilizados detalhados; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 03: Análise do Sistema de Custos atualmente utilizado.

Descrição da Etapa: Nesta etapa o sistema de custeio atual, bem como os dados e os controles atualmente utilizados são analisados buscando verificar a possibilidade de adaptação deste sistema de maneira a fornecer os indicadores pretendidos pelo empresário. As

deficiências e as virtudes do sistema de custeio atual são estudadas de maneira a não repetir erros e não negligenciar conhecimento já adquirido pela empresa no momento de propor um novo sistema de custeio.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCAG.

Tabela 5. Dados de entrada e saída da etapa 03 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|--|---|
| O SC ¹ atual detalhado; Os controles utilizados detalhados; Características da Empresa; Etapa 05. Reprov. das propostas; Etapa 06. Result. insatisfatórios; | Possibilidades de adapt. do SC ¹ ; Deficiências e virtudes do SC ¹ ; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 04: Definição do novo sistema de custos da empresa (propostas).

Descrição da Etapa: Nesta etapa busca-se definir a nova estrutura do sistema de custeio da empresa, visando a análise gerencial da empresa. Nesta etapa são também definidos os novos controles necessários para a obtenção dos dados geradores de informações e indicadores gerenciais.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCAG.

Tabela 6. Dados de entrada e saída da etapa 04 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|---|---|
| Possibilidades de adapt. do SC ¹ ; Deficiências e virtudes do SC ¹ ; Característica da Empresa. | Proposta de um novo SC ¹ ; Propostas de novos controles; Definição de responsabilidades; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 05: Análise dos dados e controles necessários

Descrição da Etapa: Nesta etapa busca-se analisar a proposta do novo sistema de custeio e os controles propostos visando a obtenção dos dados necessários para a operacionalização do citado sistema. Nesta etapa é fundamental a participação do diretor ou proprietário da empresa, pois as opiniões desta pessoa são fundamentais para aprovação do novo sistema de custeio. É também necessário nesta etapa apresentar os novos controles necessários para as pessoas que irão realizar estes controles e para aquelas que serão alvo dos controles, se for o caso. O aval destas pessoas é fundamental para que o novo sistema de custeio da empresa atinja os objetivos pretendidos.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCAG.

Tabela 7. Dados de entrada e saída da etapa 05 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|---|--|
| Proposta de um novo SC ¹ ; Propostas de novos controles; Definição de responsabilidades; | Aprovação das propostas; Reprovação das propostas; Aprovação ou reprovação dos nomes responsáveis pelos controles e pelo SC ¹ ; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 06: Implantação do novo sistema de custeio e dos novos controles.

Descrição da Etapa: Nesta etapa o novo sistema de custeio deverá ser implementado. Inicialmente serão implantados os novos controles. Posteriormente os dados obtidos através dos controles deverão coletados. Na seqüência os dados coletados deverão ser cadastrados e posteriormente os indicadores e os relatórios deverão ser gerados.

Caso os resultados desta etapa não sejam satisfatórios, deve-se retornar a etapa 03. Em caso de sucesso o processo se encerra.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCAG.

Tabela 8. Dados de entrada e saída da etapa 06 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|---|---|
| Aprovação das propostas; Reprovação das propostas; Aprovação ou reprovação dos nomes responsáveis pelos controles e pelo SC ¹ ; Características da Empresa. | Indicadores de desempenho; Relatórios; Informações Gerenciais; Resultados insatisfatórios; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

ETAPA 07: Construção de uma Infra-estrutura de apoio ao MSCG.

Descrição da Etapa: Esta etapa do MSCG é integrada a todas as demais etapas do método, pois preocupa-se com o fornecimento de treinamentos, com a conscientização para a mudança e com o fornecimento de recursos materiais e humanos de maneira a facilitar a utilização do método.

Responsável: Definido no plano de execução do MSCG.

Tabela 9. Dados de entrada e saída da etapa 07 do MSCG.

| Entradas | Saídas |
|--|---|
| Objetivos claramente definidos; Responsável pelo SC ¹ e pelo MSCG ² ; Estimativa de duração do MSCG ² ; Estimativa de custo do MSCG ² ; Responsável pelo suporte do MSCG ² ; Indicadores pretendidos. Objetivos claramente definidos; Responsável pelo SC ¹ e pelo MSCG ² ; Características da Empresa. | Treinamentos; Suporte material e humano; Resolução de conflitos; Integração entre as etapas; |

¹ Sistema de Custeio.

² Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial.

A figura 2 permite a visualização de como o método está organizado.

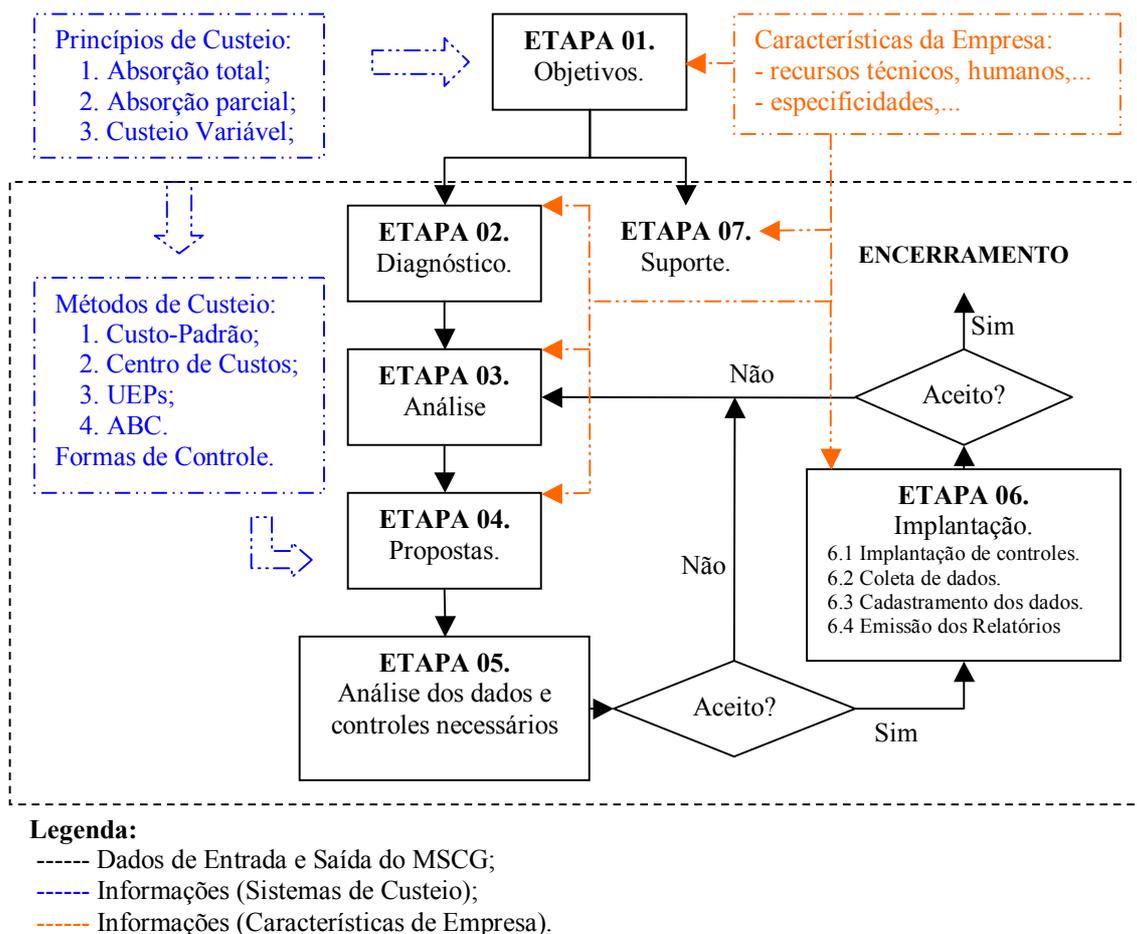


Figura 2. Estrutura do Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial (MSCG).

9. Aplicação do Método.

Buscando verificar as deficiências do método em casos práticos o mesmo foi testado em duas empresas do setor de comunicação do sul do país. Empresas estas que serão definidas como empresa A e empresa B, considerando que a identificação das mesmas foge do escopo deste artigo. Ambas as empresas possuem menos do que 49 funcionários e percebe-se apenas um nível hierárquico dentro das mesmas, sendo assim podem ser consideradas pequenas empresas.

9.1 Consideração sobre a aplicação do método.

Durante a aplicação do método perceberam-se dificuldades na execução do diagnóstico (etapa 02), na análise dos dados e controles necessários (etapa 05) e na etapa de implantação dos controles (etapa 6.1).

Houveram dificuldades durante a execução do diagnóstico (etapa 02) na empresa A, tendo em vista o fato de que os colaboradores da empresa, principalmente aqueles responsáveis pelo setor financeiro, não visualizavam a necessidade de mudança na forma como o trabalho estava sendo realizado. Assim, a obtenção das informações para detalhamento sobre a forma atual do sistema de custeio mostrou-se complexa e foram necessárias varias reuniões para que as informações fossem transmitidas de maneira correta. O tempo necessário para a realização desta etapa foi muito maior do que o planejado. Na empresa B não foram encontradas dificuldades no detalhamento do sistema de custeio da

empresa, tendo em vista, a simplicidade do mesmo e as poucas informações geradas e utilizadas.

As empresas A e B tiveram problemas durante a execução da etapa 05. Estes problemas foram gerados principalmente pela dificuldade de convencimento acerca da necessidade de utilização de novos controles geradores de dados e conseqüentemente de informação. Esta mesma dificuldade foi encontrada novamente quando na implantação deste controles.

Percebeu-se também, em ambas as empresas, que os rateios utilizados pelos métodos para trabalhar com os custos fixos despertaram muita resistência por parte de todos os envolvidos na elaboração do novo sistema de custos, tendo em vista o fato de que as atividades e os setores nas PMEs confundem-se não são facilmente identificáveis.

Todavia, em ambas as empresas um novo sistema foi implantado considerando agora as necessidades e os objetivos específicos de cada uma.

10. Conclusão.

A importância que as pequenas e médias empresas possuem é claramente percebida em função do número trabalhos gerados, do número de empresas existentes e pode ser confirmada neste artigo pela grande quantidade de estudos e trabalhos científicos voltados exclusivamente para estas empresas.

Contudo, as PMEs por possuírem uma série de características peculiares deparam-se com uma grande quantidade de barreiras ao longo da sua existência.

Em meio a estas dificuldades este artigo chamou a atenção para o fato de que uma grande quantidade de técnicas e ferramentas gerenciais que foram desenvolvidas para grandes empresas são adaptadas para as PMEs, sem que antes sejam consideradas as características próprias deste tipo de empresa. Este aspecto é percebido também nos principais sistemas de custeio: custo-padrão, método de centro de custo, método de esforço por unidade de produção, método baseado em atividades (ABC).

Inferre-se a partir dos resultados deste artigo que as PMEs, pela pouca diferenciação entre seus setores de operação, pelo alto grau de flexibilidade de seus funcionários, pela baixa quantidade de níveis hierárquicos e aliadas muitas vezes a falta de capacitação administrativa de seus gestores, acabam por não realizarem um efetivo controle gerencial de seus custos.

O método proposto neste artigo, em meio as dificuldades enfrentadas pelas PMEs, analisou as características destas e os principais sistemas de custeio de forma a oferecer uma sistemática que permitisse aos empresários das PMEs estruturarem um sistema de custeio, com foco gerencial, condizente com as características de suas empresas, suas necessidades e suas aptidões profissionais, contudo percebe-se que a falta de capacitação por parte dos empresários ainda dificulta muito a utilização de qualquer ferramenta gerencial.

A aplicação do método permitiu também verificar que antes que qualquer mudança venha a ser proposta em uma empresa, seja qual for seu porte, é fundamental um consenso acerca da necessidade de mudança por parte de todos os funcionários envolvidos. Ressalta-se desta forma que etapa 07 do método aqui proposto constitui-se na mais importante etapa do método, pois esta é responsável por criar na empresa um sentimento de necessidade de mudança, ou ainda irá preparar as pessoas, para que estas estejam abertas para um processo de mudança.

Referências

BORNIA, A. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Bookman. Porto Alegre. 2002.

BRAGA, N. **O processo decisório em organizações brasileiras: comportamentos comunicativos.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 22, n. 4, p. 34-51, out./dez., 1988.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. ; MIRANDA, L. C. . **Fatores característicos da gestão de custos: Um estudo nas micro e pequenas empresas da indústria de confecção.** In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo.2002.

CARMO, V. B.; PONTES, C. C. C. **Sistemas de informações gerenciais para programa de qualidade total em pequenas empresas da região de Campinas.** Ciência da Informação, Brasília, v. 28, n. 1, p. 49-58, jan./abr. 1999.

CASTRO, A.G.; PERREIRA, M.L., NETO, F.J.K. **Desenvolvimento de um sistema de custos para um empresa do ramo metal-mecânico.** In: ENEGEP, 2004, Florianópolis. Anais do ENEGEP 2004.

DRUCKER P. F. **Práticas de Administração de Empresas.** São Paulo, Pioneira. 1981.

FELIPPE, M. C.; ISHISAKI, N.; KROM, V. **Fatores condicionantes da mortalidade das pequenas e médias empresas na cidade de São José dos Campos.** Estudo de caso político dos negócios e economia de empresas. VII Seminário em Administração FEA-USP. 2004.

LA ROVERE, R. L. **As pequenas e médias empresas na economia do conhecimento.** In: LASTRES, H. M., ALBAGLI, S. (org.) Informação e globalização na era do conhecimento, Rio de Janeiro: Campus, 1999. p. 145-163.

LEONE, N. M. C. P. G., **A dimensão física das pequenas e médias empresas: à procura de um critério homogeneizador.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 31, nº2, p. 53-59, abr./jun. 1991.

MOTTA, F.G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas.** Dissertação de Mestrado, São Paulo: Universidade de São Paulo, 2000.

OLIVEIRA, M.; BERTUCCI, M. G. E. S. **A pequena e média empresa e a gestão da informação.** Informação e Sociedade, Paraíba, v.13, n.2, jul./dez. 2003, jan./abr. 1999.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

RATTNER, H. **Inovação tecnológica e pequenas empresas: uma questão de sobrevivência.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v.24, nº3, p.70-73, jul./set. 1984.

SEBRAE. **Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa.** Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>> . Acesso em: 22 de maio de 2007.

SOUZA, M.C.A.F. **Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial.** Brasília: Ed. SEBRAE, 1995.

TERENCE, A. C. F. **Planejamento Estratégico como Ferramenta de Competitividade na Pequena Empresa.** Tese (Mestrado). São Carlos, Escola de Engenharia USP. 2002.

ZIMMERER, T. W.; SCARBOROUGH, N. M. **Essentials of Small Business Management.** New York – USA: Macmilan College Publishing Co., 1994.