

Um estudo sobre o sistema de contabilidade gerencial de uma empresa do ramo de aromas e fragrâncias: da literatura à prática

Aline Moura Costa da Silva

Eliane Cortes Braga

Melissa Christina Corrêa de Moraes

Robson Ramos Oliveira

Resumo:

Os setores de alimentos, de fumo, de medicamentos, de limpeza, de cosméticos, dentre outros, buscam um suporte das indústrias químicas visando tornar os seus produtos mais atrativos para os consumidores. É nesse contexto que surge o ramo de aromas e fragrâncias, cujo mercado está em processo de expansão e tem gerado faturamento mundial na ordem de dezoito bilhões de dólares por ano. O presente artigo tem por objetivo estudar a relação, em termos de proximidade ou afastamento, existente entre a literatura sobre a Contabilidade Gerencial e os sistemas de controle gerencial utilizados por uma empresa industrial desse ramo. Tomando-se por base a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, em que a coleta dos dados se deu por meio de entrevistas estruturadas com o diretor financeiro e o controller da empresa. Os achados obtidos levam a concluir que algumas das práticas adotadas pela empresa são compatíveis com a literatura. Contudo, a empresa necessita rever algumas questões relacionadas, por exemplo, à integração dos sistemas utilizados tanto de Contabilidade Gerencial quanto de Contabilidade Financeira e a mensuração dos custos, sobretudo para fins de controle e precificação.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Um estudo sobre o sistema de contabilidade gerencial de uma empresa do ramo de aromas e fragrâncias: da literatura à prática

Aline Moura Costa da Silva (UERJ) – alinemouracs@yahoo.com.br

Eliane Cortes Braga (UERJ) – eliane_cortes@yahoo.com.br

Melissa Christina Corrêa de Moraes (UERJ) – melissa_moraes2000@yahoo.com.br

Robson Ramos Oliveira (UERJ) – oliveira.robs@terra.com.br

Resumo

Os setores de alimentos, de fumo, de medicamentos, de limpeza, de cosméticos, dentre outros, buscam um suporte das indústrias químicas visando tornar os seus produtos mais atrativos para os consumidores. É nesse contexto que surge o ramo de aromas e fragrâncias, cujo mercado está em processo de expansão e tem gerado faturamento mundial na ordem de dezoito bilhões de dólares por ano. O presente artigo tem por objetivo estudar a relação, em termos de proximidade ou afastamento, existente entre a literatura sobre a Contabilidade Gerencial e os sistemas de controle gerencial utilizados por uma empresa industrial desse ramo. Tomando-se por base a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, em que a coleta dos dados se deu por meio de entrevistas estruturadas com o diretor financeiro e o controller da empresa. Os achados obtidos levam a concluir que algumas das práticas adotadas pela empresa são compatíveis com a literatura. Contudo, a empresa necessita rever algumas questões relacionadas, por exemplo, à integração dos sistemas utilizados tanto de Contabilidade Gerencial quanto de Contabilidade Financeira e a mensuração dos custos, sobretudo para fins de controle e precificação.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Indústrias Químicas. Aromas e Fragrâncias.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1 Introdução

A globalização da economia mundial e a abertura do mercado brasileiro foram dois acontecimentos de grande importância para as empresas nacionais. Esses fatores têm ocasionado uma notável atualização tecnológica em muitos setores industriais brasileiros e nos processos de fabricação. Nesse contexto, torna-se cada vez mais importante ser um produtor de ordem internacional, posicionando-se de maneira competitiva perante os mercados globais.

Como as empresas estão vivenciando, atualmente, uma concorrência acirrada em termos de qualidade e custo de seus produtos, é necessário que as organizações se desenvolvam continuamente para preservarem seu espaço no mercado. Para que isso ocorra, é extremamente importante conhecer bem os custos industriais, de modo a tornar possível um planejamento eficiente e uma correta tomada de decisões. Além dos custos de produção e comercialização, entram nesse panorama despesas de várias naturezas.

Nessa nova conjuntura, as empresas brasileiras encontram-se diante da necessidade de se ajustar a essa tendência, adotando técnicas atuais de administração de produção, mantendo-se no caminho desse novo paradigma mundial, caracterizado por bons preços, melhores prazos de entrega, exigência de qualidade, maior diversificação de produtos e outros.

Este artigo objetiva estudar as características entre os sistemas de contabilidade utilizados por uma empresa do ramo de aromas e fragrâncias, comparando com o referencial

teórico utilizado no estudo.

Vinculadas principalmente ao mercado alimentício, farmacêutico, de cosméticos e de bebidas, as casa de aromas e fragrâncias do país têm crescido cerca de 5% ao ano, segundo análise de seus representantes. Essas estimativas se apóiam em contínuos investimentos em tecnologia e, acima de tudo, no enfoque dado às necessidades dos clientes.

Grandes investidores em pesquisa e desenvolvimento, as indústrias de aromas e fragrâncias criam, anualmente, vários produtos novos. O dinamismo de seus clientes exige sempre algo mais. Cada vez mais próximo a eles, o fabricante de aroma tem tomado para si uma posição pró-ativa, com a apresentação de novos conceitos e produtos. Conhecer as peculiaridades da cultura local de onde querem se estabelecer é condição indispensável para a sobrevivência neste mercado.

Nesse sentido, um sistema gerencial muito bom não será garantia de sucesso para empresa, mas um sistema contábil gerencial ineficiente pode anular a dedicação dos indivíduos de uma organização para torná-la competitiva. O objetivo inicial da informação contábil é auxiliar as pessoas, de dentro e fora das empresas, a tomar decisões.

Os planos da administração precisam ser delineados em orçamentos para cada departamento da empresa e continuamente controlados. Nessa fase a administração procura certificar-se que os planos estejam sendo cumpridos, por intervenção, por exemplo, do sistema de mensuração de desempenho nos quais as informações financeiras e operacionais são consideradas de forma coerente.

As etapas de planejamento e controle anteriormente descritas são imperiosas às empresas em expansão, bem como aos seus gestores. Para que elas possam desempenhar suas atividades com aprovação, a informação contábil gerencial exerce um papel vital.

2 Metodologia

No tocante aos tipos de pesquisa, tomou-se por base a pesquisa bibliográfica, para a fundamentação dos principais conceitos e instrumentos da Contabilidade Gerencial.

Foi realizado um estudo de caso na empresa em questão, tomando-se por base, para coleta dos dados, entrevistas estruturadas com o diretor e o controller da empresa.

Conforme Leenders *et al apud* Gomes (2006), “os casos são também uma excelente ferramenta para testar o entendimento da teoria, conectar com a prática e para desenvolver avanços teóricos. [...] os casos oferecem a oportunidade de ver como a teoria é praticada”.

Além disso, Vergara (2003) classifica o estudo de caso como um tipo de pesquisa que é “circunscrito a uma ou poucas unidades” (pessoa, família, produto, empresa, órgão público, outras), possuindo “caráter de profundidade e detalhamento”.

Assim, é no enfoque da análise da entrevista que serão conduzidos os esforços do estudo de caso, em que será possível comparar se as práticas utilizadas, no âmbito dos sistemas de Contabilidade Gerencial, são as que se fazem presente na literatura informada.

Vale frisar que esse estudo está delimitado ao caso de uma empresa do ramo de aromas e fragrâncias, apenas a filial Rio de Janeiro. Portanto, os resultados que serão discutidos, podem não representar a realidade da filial São Paulo, a de sua matriz na França, nem a de outras empresas do mesmo setor.

3 Referencial teórico

3.1 A importância do gerenciamento de custos

O atual cenário econômico promoveu a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. Forças competitivas mundiais, os progressos na tecnologia da informação e de manufatura transformaram a natureza de nossa economia e influenciaram muitas empresas a

mudar radicalmente a forma de operar seu empreendimento. Todavia, essas mudanças incentivaram o desenvolvimento de práticas inovadoras e relevantes para a gestão de custos. Além disso, o escopo dos sistemas de contabilidade gerencial tornou-se amplo para munir os gestores com alternativas que pudessem melhor atender as necessidades dos clientes e administrar a cadeia de valores das empresas. Adicionalmente, para garantir e conservar uma vantagem competitiva, os gestores priorizam o tempo, a qualidade e a eficiência.

Muitos gestores inferiram que métodos tradicionais de fazer negócio não têm mais aplicabilidade, e que são necessárias mudanças intensas na forma de administrar as organizações.

A introdução de gestão da manufatura tais como o *Just-in-time* e qualidade total, possibilitou as empresas melhorarem a qualidade, diminuírem estoques, suprimirem desperdícios e reduzirem custos. O efeito produzido da melhora em tecnologia e dessas técnicas de manufatura sobre a gestão de custos é expressivo. Os sistemas de custeio de produtos, os sistemas de controle, alocação, gestão de estoque, estrutura de custos, orçamentos de capital, custeio variável e muitos outros métodos contábeis estão sendo influenciados.

3.1.1 Sistemas de custeio por ordem ou encomenda

Os sistemas de custeio procuram gerar informações que contribuam para decisões oportunas e razoáveis na gestão da empresa. A adoção desses sistemas não depende da anuência do contador, ele traduz a interação da empresa com o mercado, isto é, está relacionado ao controle de produção.

Segundo Carvalho *apud* Afonso (2002) “um sistema de custeio terá de satisfazer três objetivos básicos: acumulação, medida e imputação de custos”. Ainda o mesmo autor classifica os sistemas de custeio de duas maneiras, a primeira quanto ao processo de obtenção dos custos e, a segunda, quanto à natureza desses mesmos custos.

Um desses sistemas utilizados nas empresas industriais é o por ordem de produção ou por encomenda, que pode ser caracterizado e denominado como sistema de acumulação de custos por ordem. A fabricação é elaborada para produtos individuais ou em lotes, no entanto, esta é requisitada pelos clientes.

Horngren *et al* (2004) citam que o sistema por ordem de serviço “aloca custos aos produtos que são prontamente identificados pelas unidades individuais ou por lotes, cada um dos quais exigindo graus de variáveis de atenção e habilidade”.

Sistema de custeio por ordem de serviço é um método comum para estimar os custos de produção em firmas que têm vários produtos distintos. Um sistema de ordem por serviço estima os custos dos produtos industriais para diferentes serviços específicos solicitados por clientes (ATKINSON *ET AL*, 2000).

O processo se inicia através de um orçamento, que compreende os custos estimados para cada encomenda e o preço de venda convencionado. Os recursos são adquiridos exclusivamente para atender cada requisição e são controlados individualmente conforme forem sendo consumidos. A determinação do preço de venda de cada ordem tem fundamental importância, pois a lucratividade dos produtos garante a continuidade da empresa.

O relatório utilizado por esse tipo de sistema de acumulação é a ordem de produção. Nesta ordem, à medida que o produto vai sendo elaborado, todos os custos são registrados, conseqüentemente, ao final da produção tem-se o custo de cada ordem no relatório ou folha de custo.

Finalizando a produção antes da entrega dos bens, deve-se transpor esses valores acumulados para a conta identificadora dos produtos acabados, por meio de boletins de produção acabada.

3.1.2 Cadeia de valor e filosofia *just-in-time*

Todas as empresas, independente de suas atividades, possuem uma seqüência produtiva (etapas) que adicionam valor ao produto ou serviço, iniciando pela pesquisa e desenvolvimento até chegar ao consumidor final ou cliente. Esse processo é denominado cadeia de valor. Segundo Horngren (2006), esse encadeamento é composto pelas seguintes funções: pesquisa e desenvolvimento; projeto de produtos, serviços ou processos; produção; marketing; distribuição; serviços ao cliente e funções de apoio.

No entanto, devido ao mercado competitivo, as empresas estão avaliando suas atividades de forma estratégica, não somente no limite das organizações, mas em todas as suas atividades operacionais, desde a contratação de insumos e serviços até a distribuição do produto final ao cliente. Esse formato mais amplo é descrito por Ching, 2006 “uma organização deve ser vista e entendida como uma seqüência de atividades dispostas em diferentes processos que correm horizontalmente e cruzam as barreiras funcionais”.

Com o aumento conceitual da dimensão da estrutura da cadeia de valores, é necessário planejar o fluxo de atividades criando um ganho para todos os participantes. Ao invés de defender a própria margem, o foco é a eliminação do desperdício conjunto, desenhando uma cadeia de valores integrada. Cada participante deve compreender que afeta a estrutura de custos do outro.

Esse conceito é amplamente utilizado no ciclo planejamento – controle para a redução de desperdícios e cálculo dos custos em cada elo da cadeia. Destacando sistematicamente pontos com problemas, implementam-se melhorias contínuas nas atividades da organização.

De acordo com Porter apud Rocha (2002), “para atender às expectativas de um cliente é necessário estabelecer um conjunto de atividades vinculadas ao desenvolvimento de suas necessidades. Desta maneira, toda empresa possui um conjunto de atividades que são executadas para desenvolver a sua missão, qualquer que seja, constituindo sua cadeia de valor”.

O desenvolvimento tecnológico utilizado nos processos de fabricação tem sido influenciado pela globalização da economia mundial. Nessa conjuntura, as empresas observam a necessidade de adequação a essa tendência, adotando técnicas modernas de administração de produção, enquadrando-se no novo modelo exposto.

A filosofia *Just-in-time* permite a redução dos estoques de materiais em processo e produto acabado, e proporciona ao sistema de manufatura maior flexibilidade no atendimento das variadas demandas e, também, a possibilidade de preços adequados, pelo decréscimo dos custos de produção.

Taiichi Ohno apud Peinado (1999), em sua obra Sistema Toyota de Produção, explica que “*Just in time* significa que, em um processo de fluxo, as partes corretas necessárias à montagem alcançam a linha de montagem no momento em que são necessárias e somente na quantidade necessária. Uma empresa que estabeleça este fluxo pode chegar ao estoque zero (...) para produzir usando o just in time de forma que cada processo receba o item exato necessário, quando ele for necessário, e na quantidade necessária, os métodos convencionais de gestão não funcionam bem”.

Na abordagem *Just-in-time*, os produtos são fabricados à medida que ocorre o requerimento, o fluxo de bens é controlado pela demanda real. Logo, uma consequência do *Just-in-time* é a redução dos custos pelo decréscimo dos estoques, sendo este seu principal objetivo, dos custos dos pedidos e de armazenagem. A busca por quantidades mínimas de estoque é imprescindível para o sucesso deste sistema.

Para que o sistema *Just-in-time* seja eficiente tornam-se necessárias algumas considerações. A primeira consiste na eliminação de todas as causas das falhas ocorridas no sistema da empresa. A segunda relaciona-se com a maior necessidade de treinamento fornecido ao pessoal da produção, visando diminuir os erros ocorridos na fabricação dos

produtos demandados pelos clientes. A terceira consideração refere-se aos fornecedores, pois eles devem entregar seus materiais, quando solicitados, sem defeitos e as falhas em seus equipamentos precisam ser prontamente corrigidas.

A localização geográfica entre os fornecedores e a empresa compradora também é considerada outro ponto de grande importância no *Just-in-time*. Como a produção é elaborada conforme a solicitação, uma curta distância entre a empresa e os fornecedores e a facilidade da locomoção entre eles tornam-se fundamentais para uma eficiente atuação deste sistema.

Na filosofia *JIT* há a necessidade de um processo de reabastecimento contínuo, por parte dos fornecedores de matérias-primas. Os fabricantes assumem a função de gestão dos estoques. Essa ligação, em muitos casos, é obtida pelo intercâmbio eletrônico de dados, que permite o acesso, pelo fornecedor, do banco de dados do comprador, trabalhando, dessa forma, como se fossem uma única empresa.

A empresa se relaciona com poucos, porém confiáveis fornecedores. Ao invés de optar por preços mais baixos, a organização prefere fornecedores de confiança e que entreguem produtos sem defeito, com qualidade e prontamente. Muitas vezes é necessário que tais fornecedores disponibilizem com frequência materiais em lotes pequenos. Qualquer interrupção se torna impactante, principalmente, se frustrar os clientes. A confiabilidade, neste caso, é essencial.

De acordo com Garrison (2001) “além da compra *JIT*, a operação bem-sucedida do sistema de produção *JIT* geralmente requer quatro elementos básicos: aprimoramento do layout, ou arranjo físico, da fábrica, redução do tempo de *setup* necessário para as séries de produção, empenho pela busca do defeito zero e desenvolvimento de uma força de trabalho flexível”.

3.1.3 Métodos de Custeio: Variável e Absorção

O controle dos custos é um dos objetivos principais da Contabilidade Gerencial. O alcance deste torna-se possível à medida que os gestores compreendem o seu comportamento.

Para um bom entendimento desse comportamento, torna-se necessária a identificação dos direcionadores de custos, pois a eficácia na identificação destes demonstra o grau de compreensão, por parte dos gestores, do comportamento dos mesmos.

De acordo com Hansen e Mowen (2003), “os direcionadores são fatores que causam mudanças no consumo de recursos, no consumo de atividades, nos custos e nas receitas”.

Os métodos de custeio são alternativas para valoração de produtos em processo e acabado, e para reconhecer o resultado. Esses métodos consideram os aspectos da variação dos custos e despesas, em relação ao volume de atividade da empresa. É um processo que torna possível a coleta de informações para o controle, avaliação, organização e análise da estrutura organizacional, por meio da apropriação dos custos aos produtos.

Para a apropriação de custos são utilizados mecanismos que englobam as diferentes formas de alocar os custos aos produtos e serviços resultantes da atividade da empresa. O custeio variável e o custeio por absorção são métodos de custeio de um objeto de custo.

Hornngren *et al* (2004) afirmam que “esses métodos diferem em apenas um aspecto: o custo indireto de manufatura fixo é excluído do custo dos produtos sob o custeio variável, mas é incluído no custo dos produtos sob o custeio por absorção”. O momento do reconhecimento dos custos fixos difere de um método para o outro.

Leone *apud* Pompermayer (2000) descreve o procedimento básico do sistema de custeio variável ao citar que “somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que representa o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação de base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período”.

No custeio variável, os custos indiretos fixos são tratados como despesa do período e,

os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos indiretos variáveis são estocados. Os custos variáveis são controláveis e, conseqüentemente mais susceptíveis a melhorias contínuas. O custeio variável oferece melhores medidas para a avaliação do desempenho da empresa.

Esse sistema não é aceito para fins de relatórios externos, pelo fisco, por exemplo. As vendas de um período não são necessariamente relacionadas à produção desse mesmo lapso temporal, portanto esse método não atende ao Princípio Contábil denominado Competência.

No custeio variável, o lucro não é influenciado pelas variações dos estoques. O lucro líquido está mais semelhante ao fluxo líquido de caixa do que o lucro líquido resultante do custeio por absorção.

Apesar de não ter sido recepcionado pela legislação, a ampliação da utilização da margem de contribuição tem aumentado o uso desse sistema para fins de relatórios internos, pois essa abordagem é muito útil para a tomada de decisões gerenciais. Um exame gerencial baseando-se na margem de contribuição demonstra a participação de cada produto nos custos fixos. Para a composição do orçamento esse método é mais indicado devido à eficiência no sistema de simulação de cenários.

O emprego do custeio variável consente a identificação da margem de contribuição de cada produto ou segmento da empresa. Ela corresponde à diferença entre a receita gerada pelo produto (preço de venda) e a soma dos custos e despesas variáveis. A margem de contribuição usualmente é calculada de duas formas: unitária ou total.

Isoladamente a margem de contribuição não determina que a redução das vendas implique diretamente em lucro ou prejuízo. Um elemento que condiciona a rápida passagem de lucro para prejuízo (ou de prejuízo para lucro) é o valor elevado de custos fixos. Quando não existe custo fixo, a margem de contribuição pode assumir qualquer valor positivo, que nunca haverá prejuízo.

Mantendo-se todos os dados constantes, a cada venda adicional acima do ponto de equilíbrio (o ponto de lucro é zero, receitas igual a despesas) a empresa adiciona ao lucro o equivalente à sua margem de contribuição, pois os custos fixos já são cobertos.

Por outro lado, no sistema de custeio por absorção todos os custos são alocados a cada unidade de produto. Conseqüentemente, independente da característica (fixos, variáveis, diretos, indiretos), parte dos custos incorridos na fabricação de um produto, é absorvida em cada unidade produzida. Todo esforço de fabricação mensurado através de custos é absorvido pela produção e ativado nos estoques, e as despesas administrativas e de comercialização vão diretamente ao resultado do exercício.

Para Leone *apud* Pompermayer (2000), “a expressão custos por absorção é usada para identificar qualquer sistema de acumulação onde os custos fixos são aplicados à produção e incluídos nos estoques”.

O custeio por absorção, ao contrário do custeio variável, é aceito para fins de relatórios externos. Independente de a empresa manter outros métodos, a lei obriga a conservação dessa forma para avaliar estoques e resultados, pois quando essa adota o custeio por absorção continuamente, os Princípios Fundamentais de Contabilidade são respeitados.

Visando a tomada de decisão, este sistema não apresenta um formato muito útil. O tratamento dos custos indiretos fixos como custos variáveis, em nível de unidade, torna complicada a identificação precisa do custo incremental. Por isso, como exposto anteriormente, para fins de tomadas de decisões gerenciais, o sistema de custeio variável é o mais utilizado.

3.2 Orçamento, Planejamento e Controle

Oliveira *apud* Santos (1999) ressalta que “o trabalho gerencial é um processo administrativo que envolve planejamento, organização, direção e controle voltados para

resultados”.

O planejamento de uma ação coopera para uma definição do que a organização espera alcançar, com que ferramentas e em que momento tal objetivo deverá ser conquistado.

Os programas da administração são convencionalmente expressos em orçamentos, e em geral utiliza-se o termo orçamentação para representar essa fração do processo de planejamento.

Os orçamentos são instrumentos de controle muito utilizados por algumas empresas, contribuindo para a avaliação do desempenho da organização. Para a elaboração dos orçamentos, torna-se necessário a determinação, pelos gestores, dos padrões a serem alcançados.

Hansen e Mowen (2003) citam que o orçamento-mestre é essencial para o planejamento, mas menos útil para o controle, em face de “os custos e as despesas associadas com o nível antecipado de atividade não poderem ser prontamente comparados com os custos e as receitas reais para um nível diferente de atividade”.

Desta forma, tratando-se de orçamento para controle, Hansen e Mowen (2003) apresentam os conceitos de orçamentos estáticos e orçamentos flexíveis, que servem, em muitos casos, como motivadores para os gestores engajarem-se em um comportamento que esteja em conformidade com os objetivos da empresa.

Os orçamentos estáticos são demonstrados através de relatórios de desempenho que comparam, por exemplo, os custos realizados de uma produção com os orçados. A variação será considerada favorável se os custos incorridos forem inferiores ao orçado; conseqüentemente, será considerada desfavorável se os custos reais forem superiores aos orçados.

Uma crítica ao orçamento estático é que, em sua maioria, a comparação entre o orçado e o real ocorre pelos seus totais. Logo, o desempenho das atividades, das tarefas e dos serviços específicos fica mascarado, pois o foco são os desempenhos totais.

Os orçamentos flexíveis permitem que os gestores trabalhem com incertezas. Os resultados desejados estão inseridos em diversos cenários aceitáveis, fornecendo uma avaliação da eficiência do gestor. Logo, este orçamento pode ser utilizado no planejamento, ao evidenciar os custos para diferenciados níveis de atividades, e no controle, ao calcular as variações ocorridas entre o real e o orçado, identificando as ineficiências. Os orçamentos flexíveis permitem focar as áreas que carecem de atenção através de um *feedback* freqüente sobre o desempenho.

Existem, também, os chamados orçamentos contínuos, muito utilizados em algumas empresas. Nos orçamentos contínuos, assim que o mês anterior encerra-se, é adicionado um mês no futuro, obtendo-se, desta maneira, um plano em constante andamento. Este orçamento leva em consideração os próximos doze meses e não apenas um ciclo fixo.

Algumas empresas adotam os orçamentos participativos. Nesses orçamentos, o ponto de vista dos empregados é considerado em sua elaboração, incentivando a criatividade e a responsabilidade perante as atividades da empresa.

Os orçamentos, geralmente, quando empregados com finalidade de controle e avaliação de desempenho, realizam um impacto no comportamento das pessoas, pois elas são afetadas emocionalmente por terem que conquistar metas, algumas vezes utópicas.

Diante disso, os orçamentos, com finalidades de medição do desempenho, devem ser elaborados em consonância com padrões que contemplem a realidade da empresa. As metas devem ser feitas de forma a serem atingidas, e a congruência dos objetivos da empresa precisa estimular a todos, dos funcionários aos administradores, e os meios para alcançar as metas devem ocorrer em campo produtivo, ético e saudável.

O controle assessora a implantação dos planos, na medida em que há uma confrontação entre o previsto e o realizado, colaborando para o aprimoramento das ações

quando necessário.

De acordo com Anthony (2002), o controle de gestão é o procedimento pelo qual os administradores certificam que os recursos sejam obtidos e utilizados com eficiência e eficácia. Para o autor, o controle de gestão refere-se à combinação de atividades de planejamento e controle e é relativo à satisfação das motivações individuais.

Um instrumento de uso essencial no processo de planejamento e controle é o *feedback*, pois durante todo esse ciclo ele proverá um retorno sobre as ações planejadas e executadas.

Para Strumiello (1999) “o planejamento e controle da produção, ao fornecer informações para comandar e controlar o sistema produtivo e proporcionar o *feedback*, torna possível uma criteriosa análise, não somente do processo produtivo, mas de toda a empresa, ao comparar o planejado com o efetivamente realizado”.

Hornngren *et al* (2004) cita que “os relatórios sistemáticos e oportunos fornecidos pelo sistema de contabilidade interno são a principal fonte de *feedback* útil”.

3.2.1 Precificação

A precificação é outra importante decisão a ser tomada pelos gestores. Para tal, geralmente as empresas baseiam-se em diversas estratégias, elaborando, conseqüentemente, várias formas de precificar seu produto.

Para que a empresa obtenha lucro é essencial a cobertura dos custos pelas receitas, por isso, muitas organizações alicerçam seus preços com base nos custos. Os artifícios para esse formato são diretos.

Uma das opções para definir o preço do produto é a identificação de um custo base e uma margem ou *markup*. Hansen e Mowen (2003) afirmam que o *markup* “é uma porcentagem aplicada ao custo base; inclui o lucro desejado e quaisquer custos não incluídos no custo base”. Ele é o valor pelo qual o preço excede os custos, fornecendo um retorno-alvo sobre os investimentos. O tamanho da ‘margem’ e o custo base dependem da conveniência.

Outra alternativa, é o custo-alvo ou custo-meta, segundo Sakurai *apud* Pompermayer (1999), “é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto”. Essa técnica compreende muito mais trabalho prévio do que a precificação baseada no custo. Estimula a inovação, promove a integração de todas as áreas da empresa em busca dos mesmos objetivos: o lucro programado obtido através de produtos que atendam todas as necessidades dos clientes, incluindo qualidade, tempo e preço.

Hansen e Mowen (2003) afirmam que o custeio-alvo (custo-meta) é um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço (preço-alvo) que os consumidores estejam dispostos a pagar. A redução dos custos totais e a manutenção da alta qualidade dos produtos é o principal objetivo do custeio-alvo.

A diferença entre o preço-alvo e a margem-alvo do lucro, consiste no custeio-alvo. O custeio-alvo (*Target Cost*) é uma ferramenta de precificação útil no auxílio à gestão em suas decisões, considerando que o mercado, muitas vezes, estabelece o preço.

4 O caso da indústria de aromas e fragrâncias

4.1 O mercado mundial do ramo de aromas e fragrâncias

As indústrias de alimentos, de fumo, de medicamentos, de limpeza, de cosméticos, dentre outras, buscam um suporte das indústrias químicas com objetivo de tornar os seus produtos mais atrativos para os consumidores. O fato é que os aromas, aditivos alimentares, são os responsáveis por grande parte do cheiro e do sabor dos alimentos industrializados. Sem os quais, embutidos, congelados, empacotados e desidratados não teriam o menor encanto, já que os processos industriais e de armazenamento acabam em grande parte com o sabor

original.

Esse setor requer alta tecnologia e especialização, mas também se baseia em importantes transações financeiras, como muitas fusões e aquisições das principais empresas internacionais do ramo.

A página, na internet, da “Leffingwell & Associates”, órgão dedicado a servir à comunidade do perfume, do sabor, do alimento e da bebida com informações sobre produtos e serviços relacionados à química do perfume e do sabor, relata alguns casos de concentração de empresas. Assim, vejamos: “A partir do objetivo de estar entre as cinco maiores empresas do segmento, a Danisco, desde 1997, soma, ano a ano, aquisições de casas de aroma espalhadas pelo mundo. Começou com a inglesa Borthwicks; em 1998, adquiriu a norte-americana Beck Flavors e no ano seguinte, a Cultor Food Science (Flavouring AB, da Suécia; Flavour Tech. Corp, dos Estados Unidos, e a Calchauvet, da França). As compras mais recentes dão conta da Florida Flavors, dos Estados Unidos, em 2001, e da Perlarom, da Bélgica, em 2002. Esta última se refletiu no fortalecimento da linha de salgados da marca. Para alavancar sua participação também no ramo de salgados, a Givaudan, em maio de 2002, adquiriu o segmento de aromas da Nestlé, Food Ingredients Specialities (FIS). Nos últimos 30 anos, a FIS alcançara uma posição de excelência em aromas culinários pela dedicação ao desenvolvimento de produtos aromáticos para alimentos, como sopas, molhos e pratos preparados. No mesmo ano de 2002, a Symrise adquiriu as companhias alemãs Dragoco e Haarmann & Reimer”.

A empresa Danisco ainda não conseguiu atingir o seu objetivo, mas está na décima terceira posição no mercado. Uma pesquisa da “Leffingwell & Associates” revela que as treze maiores empresas desse ramo de negócio, no mundo, obtiveram faturamento de aproximadamente 12 bilhões de dólares, em 2006. A Tabela n.º 1 relaciona as treze maiores empresas de aromas e fragrâncias do mundo em faturamento e participação de mercado.

Tabela 1 – Mercado mundial de aromas e fragrâncias

Posição no Mercado	Empresa	2006 – US\$	Fatia do Mercado
1	Givaudan	2.387,9	13,3%
2	IFF	2.100,0	11,7%
3	Firmenich	1.999,0	11,1%
4	Symrise	1.623,0	9,0%
5	ICI	1.151,8	6,4%
6	Takasago	955,7	5,3%
7	Tecnologias de Sensient	565,0	3,1%
8	T. Hasegawa	394,4	2,2%
9	Mane SA	366,8	2,0%
10	Robertet	291,8	1,6%
11	Frutarom	287,2	1,6%
12	Cargil	269,3	1,5%
13	Danisco	265,4	1,5%
	As 13 Maiores	12.657,3	70,3%
	Total do Mercado	18.000,0	100%

Fonte: Leffingwell & Associates (www.leffingwell.com)

A estratégia de se manter neste mercado caracteriza-se pelo sigilo e a discrição. Esses são requisitos fundamentais para a conquista de uma fatia expressiva neste setor. Outras condições exigidas para a consecução desse fim são os constantes e significativos investimentos tecnológicos, priorizando as necessidades do cliente.

No Brasil, esse mercado é promissor em decorrência da diversidade de frutas, plantas e ervas, que são matérias-primas para a produção dos aromas e fragrâncias.

Diferentemente das *commodities* que são produzidas uniformemente e em grande escala por vários produtores, os aromas e fragrâncias são fabricados sob encomenda, denominando-se *tailor-made*. Por exemplo, quando o Boticário, a Avon e outras empresas do ramo de perfume desejam lançar um novo produto, elas enviam um *briefing* para as empresas de fragrâncias que constam em sua lista de fornecedores (*core list*).

O *briefing* contém informações detalhadas sobre o público-alvo que se pretende atingir, tipo de fragrância (floral, amadeirada, cítrico), e o valor que os clientes estão dispostos a pagar pelo produto. Em face disso, a empresa trabalha em função do valor que o cliente se propõe a desembolsar.

Na medida em que os elementos entram no composto de um aroma, não é elaborada uma simples mistura de componentes químicos. As fórmulas exigem competência dos aromistas e em sua maioria são manipuladas através de muitos componentes (até 40 substâncias). Equipara-se a uma “receita de bolo”, porém mais complexa. No entanto, mesmo sendo apenas reação de compostos químicos, a empresa não põe à parte a exclusividade dessas fórmulas, pois esse é um modo de agregar valor ao produto.

As empresas desse ramo de atividade se adaptam às exigências das indústrias farmacêutica, alimentícia, de cigarros e perfumarias, seus potenciais clientes. As casas de aromas têm como foco atender oportunamente e qualitativamente as solicitações de seus clientes. Como os custos das matérias primas são adquiridos por valores equivalentes aos dos concorrentes, a prestação do serviço é o diferencial desse tipo de mercado.

4.2 Caracterização da empresa

A empresa objeto de estudo é uma indústria química que produz aromas e fragrâncias. Os aromas estão relacionados ao paladar, sendo utilizados nos mais diversos produtos, como, por exemplo, balas, iogurtes, biscoitos, remédios, cigarros. Já as fragrâncias destinam-se, principalmente, aos perfumes.

Com a matriz localizada na França e filiais em várias partes do mundo, como por exemplo, México e Brasil, a empresa posiciona-se entre as treze maiores empresas do mundo no setor. Foi fundada em 1871, quando seu instituidor iniciou a produção de fragrâncias utilizando flores e plantas da região. Entre os anos de 1916 e 1958, seus sucessores modernizaram e desenvolveram internacionalmente seus negócios. A partir de 1959, sob uma nova direção, a empresa aumentou sua capacidade produtiva, iniciando pesquisas de análises laboratoriais com finalidade de diversificação dos aromas para a indústria alimentícia e desenvolveu sua rede internacional de subsidiárias.

No Brasil, a referida empresa encontra-se em processo de crescimento. Ela possui um escritório em São Paulo, para a execução das atividades de marketing, vendas e criação, e uma fábrica no Rio de Janeiro, voltada à produção e controle de qualidade, contando no conjunto com 160 funcionários. Em relação ao mercado nacional a empresa é fornecedora de grandes companhias, tais como: Souza Cruz, Natura, Boticário, Avon, Adam's, L'Oréal.

4.3 Sistema de controle da empresa

O orçamento da empresa é elaborado no início de setembro do ano anterior ao período orçado de 12 (doze meses). Esse instrumento de planejamento e controle é preparado com apoio de um sistema informatizado, o *Access*. Após sua aprovação, não há alteração dos valores estabelecidos. Ele exerce a função de direcionador e base para a valoração das diferenças reais e projetadas durante o período em análise.

A primeira etapa para a composição do orçamento é a coleta de informações sobre as

vendas estimadas para o exercício seguinte, com a participação da área correlata. Em seguida começa a se estruturar o orçamento de vendas, e a partir deste configura-se o de resultado, contendo as demonstrações contábeis orçadas.

A empresa também trabalha com orçamento financeiro simplificado. Não são analisados os fluxos de caixa, as taxas de retorno desses investimentos almejados. Portanto não se mensura o custo de oportunidade ou vantagens financeiras para tomadas de decisão.

A matriz francesa exige relatórios trimestrais (maio/setembro/dezembro) contendo as variações, por exemplo, entre os quatro meses reais e os orçados; e o projetado para os oito meses restantes e o orçado para o mesmo período. As diferenças são examinadas e necessariamente justificadas.

Muitas das informações referentes à contabilidade gerencial só são elaboradas quando solicitadas pela matriz.

Inicialmente, a empresa participa de um processo “licitatório”, onde o cliente determina as características do produto e o preço que está inclinado a pagar. Nesse processo, o cliente escolhe o fornecedor que melhor se aproxima de suas expectativas. Posteriormente, a empresa vencedora passa a ser a fornecedora da referida encomenda.

Neste ramo de atividade, um método muito utilizado para a precificação do seu produto é o custeio-alvo. A empresa deve desenvolver o aroma ou a fragrância de acordo com a solicitação do cliente, partindo do preço de venda até chegar ao custo do produto. Neste contexto, a empresa determina a sua margem almejada, atingindo dessa forma custo-meta.

A empresa utiliza o sistema de acumulação de custos por ordem. A produção dos aromas e fragrância só é iniciada a partir de uma solicitação do cliente, via e-mail ou telefone. O pedido é informado ao departamento de produção através da inserção dos dados no sistema de faturamento, o supervisor de produção verifica esse novo requerimento, por intermédio de relatório impresso, e direciona seus funcionários para essa nova encomenda.

A filosofia *Just in Time* é conhecida pela companhia e a iniciativa de sua aplicabilidade é tanto em relação aos clientes como com seus fornecedores. A empresa mantém estoque de matéria prima para 7 (sete) meses. O sistema de controle de estoques indica quando este está abaixo e acusa a necessidade de uma nova requisição de insumos.

O custo dos produtos fabricados pela empresa é composto apenas pelo valor da matéria prima. Com base nesse critério, acrescenta-se um fator percentual que suplanta outros custos de produção, promovendo um lucro aceitável. No entanto, os valores agregados ao produto, durante o processo produtivo, não comportam somente materiais diretos.

Os departamentos de produção são inspecionados por um chefe de produção com formação em química. Subordinados a ele estão dois supervisores; um dirigindo a área de aromas, e outro a de fragrâncias. Cerca de 12 (doze) operários trabalham na composição das fragrâncias, e 6 (seis) na fabricação dos aromas. Todos os produtos acabados, incontestavelmente, passam pelo controle de qualidade, fazendo com que o gasto dispensado com essa atividade componha a formação do custo do objeto.

A mão de obra e os custos que não são diretamente identificados na manufatura do produto são lançados como despesa, no resultado do exercício.

A empresa em estudo, anualmente, submete-se a uma auditoria de certificação de qualidade, para verificação do cumprimento da ISO 9001. Essa norma estabelece que seja elaborado o controle do processo antes e durante, incluindo procedimentos de melhoria contínua do sistema. Ela também exige o envolvimento da direção da empresa para disseminar esses conceitos de qualidade internamente, definindo um responsável por essa atividade. Outro objetivo é aperfeiçoar o processo através de avaliação de *performance* e indicadores que mensurem a efetividade das ações e atividades desenvolvidas.

Alguns clientes exigem certificados emitidos pelos auditores da ISO 9001 para que a indústria produtora permaneça na sua lista de fornecedores. A observância dessa norma é

rigorosa e traduz os objetivos da empresa, em vista disso, há tempos essa qualificação vem sendo conservada pela companhia analisada. A organização deve seguir alguns passos para atender certos requisitos da ISO 9001 para serem certificadas, dentre esses requisitos podemos citar:

- Padronização de todos os processos chaves do negócio, processos que afetam o produto e conseqüentemente o cliente;
- Monitoramento e medição dos processos de fabricação para assegurar a qualidade do produto/serviço, através de indicadores de performance e desvios;
- Implementar e manter os registros adequados e necessários para garantir a rastreabilidade do processo;
- Inspeção de qualidade e meios apropriados de ações corretivas quando necessário; e
- Revisão sistemática dos processos e do sistema da qualidade para garantir sua eficácia. (wikipedia)

Mas o principal intuito dessa norma é o foco no cliente. Antes, ele era considerado um elemento externo à organização, agora está inserido no contexto da estrutura organizacional. A qualidade é uma condição subjetiva e definida pelo consumidor, por suas necessidades e anseios. Além disso, não são considerados como clientes apenas os consumidores finais do produto, mas todos aqueles envolvidos na cadeia de produção.

Pode-se observar, inclusive, uma integração entre os fornecedores de aromas e fragrância e seus compradores. O consumidor desses produtos acompanha e monitora periodicamente os processos produtivos dessas empresas.

5 Considerações finais

A partir das informações coletadas no estudo em questão, observou-se a carência de um controle de custos apropriado por parte da empresa. Para a efetiva implantação de um sistema de custo de produção, deve-se levar em consideração os custos em sua totalidade, caso que não ocorre na companhia analisada. Não há, portanto, um controle de gastos na produção de aromas e fragrâncias, que são produtos com margens de lucro diferenciadas, que devem ser analisados em separado.

Devido às dificuldades de determinar direcionadores para a alocação de custos indiretos e mão-de-obra, a organização emprega uma sistemática com base no valor da matéria-prima, por facilitar e agilizar a valoração dos custos e, conseqüentemente, apurações de resultado.

A grande ênfase nos controles de qualidade e os esforços concentrados em programas de melhoria contínua proporcionam a diferenciação no mercado. Neste caso, os sistemas de gestão em geral, a serem implantados, deverão estar dotados de maior flexibilidade, característica imprescindível para sua adequação a um ambiente cuja predominância é a inovação. Esses mecanismos permitirão à empresa atuar, no mercado, com margens de lucratividade superiores à média de seus concorrentes.

Cabe enfatizar que os sistemas citados produzem informações que assessoram as tomadas de decisões. Não existe hierarquia entre eles e a adequação desses depende da necessidade da empresa e do tipo de informação que precisam.

Quanto mais competitivo o ambiente em que a empresa se encontra, mais importante será dispor de instrumentos integrados de gestão que lhe propiciem o auto conhecimento, para, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus competidores.

A concorrência tem induzido as empresas a buscarem diferenciais e a logística é um

artifício importante para este objetivo, uma vez que, a qualidade e presteza no ato de suprir suas necessidades e de seus clientes, passam a ser fatores cruciais na estrutura da empresa. É necessário entender de que forma cada etapa da cadeia de valor impacta o objeto de custeio, com o intuito de gerenciar seus custos e eliminar desperdícios.

Este trabalho pretendeu evidenciar a importância da identificação dos custos e despesas fixas e variáveis de forma segregada nos relatórios gerenciais, onde o mesmo proporcionará aos gestores a maior transparência possível dos fluxos físicos e econômicos, que ocorrem desde a entrada dos recursos produtivos até a entrega dos produtos aos clientes, visando a satisfação de suas necessidades e expectativas.

O estudo buscou demonstrar o sistema de controle gerencial em uma indústria de produção por encomenda de aromas e fragrâncias. Embora haja algumas incongruências, a maior parte da estrutura gerencial é compatível com a literatura abordada.

Faz-se necessário, o aprimoramento da alocação dos custos e a preparação de relatórios gerenciais com informações mais detalhadas sobre o processo produtivo. Estimados os custos, estes influenciam diversas decisões, muitas delas vitais para a longevidade dessa empresa.

Referências

AFONSO, P. S. L. P. **Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos**. Fevereiro, 2002.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

CHING, H. Y.. **Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006. 304 p.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E.. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC. 2001. 643 p.

GOMES, J. S.. **O método de estudo de caso aplicado à gestão de negócios – Textos e casos**. Editora Atlas. São Paulo, 2006. 97 p.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custo: Contabilidade e Controle**. 3. ed. São Paulo: Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003. 783 p.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W. O.. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 560 p.

Flavor & Fragrance Industry Leaders. **Leffingwell & Associates**. Disponível em <http://leffingwell.com/top_10.htm>. Acesso em 15 jun. 2007.

PEINADO, J.. O papel do sistema de abastecimento kanban na redução dos inventários. **Revista FAE**, Curitiba, 15 jun. 2007. Disponível em: <http://www.sfrancisco.edu.br/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n2/o_papel_do_sistema_de.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2007.

POMPERMAYER, C. B.. **Sistemas de Gestão de Custos: Dificuldades na implantação**. Revista FAE. Curitiba, 1999.

POMPERMAYER, C. B.. Estruturas Organizacionais e sistemas de gestão de custos: proposta de um modelo conceitual de gestão de custos para estruturas contemporâneas. Curitiba, 2000.

ROCHA, A. C. B.. **Configuração de um sistema de avaliação de desempenho alicerçado no Balanced Scorecard para uma indústria de confecções de porte médio.** 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SANTOS, N. J.. **Análise do uso da informação contábil para fins gerenciais:** o caso da avaliação econômico-financeira da Gerasul. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

STRUMIELLO, L. D. P.. **Proposta para o planejamento e controle da produção e custos para pequenas empresas do vestuário.** 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

VERGARA, S. C.. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 92 p.