

O perfil do administrador de empresas na gestão de custos das empresas modernas

Elizabete Ribeiro Sanches Da Silva

Rafael Prudenciano Da Silva

Resumo:

Os atuais sistemas de gestão de custos estão cada vez mais sintonizados com a questão tecnológica e do conhecimento nas empresas modernas. O papel do administrador, que é de planejar, coordenar, controlar e executar os processos tomando decisões, exige competência para utilizar as informações geradas por estes sistemas. Neste sentido, o administrador precisa agregar valor na sua tarefa de facilitador no processo de tomada de decisão destas organizações. O objetivo deste trabalho é comparar os ensinamentos de custos fornecidos, pelo meio acadêmico, e a formação requerida do administrador pelo ambiente empresarial, na área de custos. Sendo assim, realizou-se uma pesquisa exploratória no ambiente acadêmico e empresarial, a fim de se atingir o objetivo esperado e proporcionar insights sobre o polêmico assunto da qualidade do ensino, descrevendo os aspectos relevantes, apontados pelas empresas pesquisadas, no que diz respeito à formação do administrador de empresas, na área de gestão de custos. Utilizou-se de pesquisa bibliográfica e de levantamento, pela investigação de pessoas envolvidas no processo de gestão de custos de empresas situadas na região Sul de Minas Gerais e pela análise dos programas de ensino de Gestão de Custos de instituições de ensino de Administração de Empresas, consideradas exemplo, no meio acadêmico.

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

O perfil do administrador de empresas na gestão de custos das empresas modernas

Rafael Prudenciano da Silva (Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas- Brasil)
rafaelprudenciano@hotmail.com

Elizabeth Ribeiro Sanches da Silva (Universidade Federal de Santa Catarina - Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas- Brasil) beribeiro@uol.com.br

Resumo

Os atuais sistemas de gestão de custos estão cada vez mais sintonizados com a questão tecnológica e do conhecimento nas empresas modernas. O papel do administrador, que é de planejar, coordenar, controlar e executar os processos tomando decisões, exige competência para utilizar as informações geradas por estes sistemas. Neste sentido, o administrador precisa agregar valor na sua tarefa de facilitador no processo de tomada de decisão destas organizações. O objetivo deste trabalho é comparar os ensinamentos de custos fornecidos, pelo meio acadêmico, e a formação requerida do administrador pelo ambiente empresarial, na área de custos. Sendo assim, realizou-se uma pesquisa exploratória no ambiente acadêmico e empresarial, a fim de se atingir o objetivo esperado e proporcionar insights sobre o polêmico assunto da qualidade do ensino, descrevendo os aspectos relevantes, apontados pelas empresas pesquisadas, no que diz respeito à formação do administrador de empresas, na área de gestão de custos. Utilizou-se de pesquisa bibliográfica e de levantamento, pela investigação de pessoas envolvidas no processo de gestão de custos de empresas situadas na região Sul de Minas Gerais e pela análise dos programas de ensino de Gestão de Custos de instituições de ensino de Administração de Empresas, consideradas exemplo, no meio acadêmico.

Palavras chave: Gestão de Custos, Ensino de Custos, Qualidade do ensino.

Área Temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos.

1. Introdução

Segundo Kaplan e Cooper (1998) “As mudanças nos negócios ocorridos desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenhos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes”.

As informações de custos, que representam o escopo deste artigo, sofreram forte impacto de mudanças ao longo das últimas décadas, em função da competição global no meio empresarial. Este fato não deve ser negligenciado pelo meio acadêmico, formando administradores desqualificados e incapazes de tomar decisões coerentes, nem mesmo pelo meio empresarial, utilizando sistemas de gestão de custos inadequados e incapazes de gerar informações que realmente agreguem valor para o contexto que presenciam.

Sendo assim, este artigo aborda a seguinte questão: O profissional, recém-formado em administração de empresas, está qualificado para atuação na área de Custos, executando plenamente as suas funções, lidando com os sistemas adequados de custeio, a fim de gerar as informações necessárias ao processo de tomada de decisão das empresas?

Com o propósito de responder esta questão, realizou-se uma pesquisa exploratória em ambientes acadêmicos e empresariais, a fim de se elaborar uma abordagem comparativa entre os ensinamentos de custos e o perfil exigido do administrador de custos e proporcionar insights sobre o polêmico assunto da qualidade do ensino, descrevendo os aspectos mais importantes apontados pelas empresas pesquisadas, no que diz respeito à formação do administrador de empresas, na área de gestão de custos. Utilizou-se de pesquisa bibliográfica e de um levantamento caracterizado pela investigação direta das pessoas envolvidas no processo de gestão de custos das empresas e pela análise dos programas de ensino de Gestão de Custos de instituições de ensino de Administração de Empresas.

Este artigo se limita ao perfil técnico do administrador de empresas, especificamente atuante na área de Custos, pois é o escopo deste trabalho. Não se discute, portanto, assuntos relacionados com questões multidisciplinares e comportamentais, as quais, indubitavelmente, também são importantes para a atuação do profissional.

2. Evolução do pensamento contábil gerencial

Desde o início do século 20, pesquisadores acadêmicos já defendiam o desenvolvimento de sistemas de custos para auxiliar nas decisões gerenciais. A contabilidade, que era praticamente desconhecida pelos acadêmicos antes de 1900, era pautada somente em informes financeiros, mas não em contabilidade gerencial. As informações financeiras foram a principal fonte de informações para tomada de decisões gerenciais, desde antes da primeira guerra mundial. O pensamento dos contadores e gerentes sobre a gerência de custos ficou distorcido por muitos e muitos anos, pois se acreditava que somente o custo dos estoques era um guia suficiente e preciso dos custos de seus produtos finais.

O quadro 1 aborda a crescente busca pela evolução dos sistemas de custos e a grande preocupação pelo auxílio nas decisões gerenciais.

LIMITAÇÕES IDENTIFICADAS NOS SISTEMAS DE CUSTOS:		ESTUDOS DE DESTAQUE:
ANOS 20	Administração incapaz de definir Custos Fixos e Custos Variáveis	Estudo dos custos fixos e variáveis; identificação de dez funções da contabilidade de custos; busca por estudos e uma área específica de custos, desvinculada da contabilidade financeira (J. Maurice Clark)
ANOS 30	Os métodos usados não forneciam custos de oportunidades nem os custos evitáveis, para detectar se tal atividade era ou não lucrativa.	Introdução da análise do custo de oportunidade (Ronald Coase)
ANOS 40	Dificuldades quando se tratava de implantar idéias inovadoras em ambientes complexos, devido ao enfoque financeiro da contabilidade de custos.	Revisão de sete compêndios de contabilidade de custos que resultaram na seguinte conclusão, com relação aos enfoques dados: 73%= Avaliação de estoques; 21% = controle; 6% = tomada de decisão (George Foster). Tentativa de introdução do uso gerencial de dados financeiros, através de orçamento e controle gerencial, pois o grande propósito da contabilidade gerencial deveria ser o auxílio à administração (William Vatter).
ANOS 50	Método de avaliação de estoques limitado para auxiliar em decisões gerenciais.	Tomada de decisões gerenciais: análises do mix de produtos, fixação dos preços de transferência e controle de custos, controle e avaliação divisional, abordagem do fluxo de caixa descontado.
ANOS 60	Ausência do uso da contabilidade gerencial para fins de planejamento e controle.	Proposta de um sistema hierárquico para as atividades de planejamento e controle: conceitos de controle gerencial (eficiência na obtenção e no uso dos recursos), controle

		operacional (eficiência na realização das tarefas) e planejamento estratégico. Distinção entre a contabilidade para fins gerenciais e de controle e a contabilidade para atender o público externo (Robert Anthony).
--	--	--

Fonte: (Baseado em Johnson e Kaplan, 1996)

Quadro 1 - Evolução da contabilidade de custos

Segundo Johnson e Kaplan (1996), as pesquisas feitas na área gerencial, pelos acadêmicos citados anteriormente, não eram motivadas por fenômenos organizacionais reais, nem mesmo era testada em organizações da época. Dessa forma, os sistemas de contabilidade gerencial da época forneciam poucos benefícios às organizações e às vezes, até mesmo inibiam uma boa tomada de decisões, induzindo a decisões equivocadas. O autor acrescenta que “compêndios de contabilidade de custos e pesquisas acadêmicas continuam se concentrando em representações altamente simplificadas e geralmente abstratas, dos sistemas de custos. O desequilíbrio entre o razoável conhecimento dos sistemas de custos gerencial das firmas e a ignorância dos seus sistemas de custos é um fenômeno curioso, para o qual não possuímos uma explicação satisfatória” (JOHNSON e KAPLAN, 1996). Para o autor, a análise dos estudos no âmbito da contabilidade gerencial, publicados entre 1955 e 1980, não revela quaisquer inovações práticas surpreendentes sobre custos.

De acordo com Johnson e Kaplan (1996), o ambiente bem mais competitivo, a partir dos anos 80, tem profundas implicações sobre os sistemas de gerência de custos. Isto implica dizer que o conhecimento exato dos custos dos produtos, assim como o perfeito controle destes custos, tornam-se extremamente relevantes nos dias de hoje.

3. Sistemas de custos

Nos dias atuais, para que os sistemas de custeio auxiliem efetivamente no processo gerencial das empresas, é necessário que estejam conectados não só ao custeio dos produtos, para avaliação dos estoques e apuração do resultado, como também aos processos de planejamento e controle de operações e, sobretudo, aos processos de auxílio às decisões gerenciais. O sistema precisa estar, sobretudo, em conformidade com as necessidades da alta administração, pois do contrário, as informações geradas não serão úteis ao processo decisório. As informações de um sistema de custeio são relevantes, na medida em que atendem aos objetivos gerais da gestão da organização.

Segundo Martins (2003), nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas e, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. Player et al. (1997) referem-se aos objetivos dos sistemas de custos como se fossem três propósitos distintos: financeiro, operacional e estratégico. Para eles, seria muito difícil um único sistema atender aos três objetivos, simultaneamente. O quadro 2 mostra as três visões de custos.

VISÃO:	FINANCEIRA	OPERACIONAL	ESTRATÉGICA
PERÍODO ENFOCADO:	ONTEM	HOJE	AMANHÃ
Usuários das informações	<i>Controllers</i> , gerentes de impostos, acionistas externos, financiadores, autoridades fiscais.	Gerentes de linha, equipes de melhoria de processos, equipes de qualidade.	Planejadores estratégicos, engenheiros de custo, encarregados de orçamentos de capital, fontes de produto, gerentes de produto.
Finalidades	Contabilidade financeira, avaliação de estoques, orçamento.	Indicadores-chave de desempenho, indicadores de valor agregado e não-agregado, análise de atividades para melhoria de processos.	Custeio baseado em atividades (ABC), custeio alvo, justificativa de investimento, custeio de ciclo de vida, análise fazer <i>versus</i> comprar.
Nível de agregação	Agregação elevada, dados freqüentes de toda a empresa.	Muito detalhado, baixa contribuição, imediata.	Agregação da linha de produto ou da fábrica. O que é necessário para decisões específicas
Freqüência de relatórios	Periódica, em geral mensal. Provavelmente poderia ser trimestral ou anual.	Às vezes a cada hora ou diariamente	<i>Ad hoc</i> , conforme necessário. Geralmente estudos específicos.
Tipos de medidas necessárias	Financeiras	Físicas	Tanto físicas quanto financeiras

Fonte: Player et al. (1997).

Quadro 2 – As três visões de custos.

É necessário que os sistemas de gestão (planejamento) e de informações gerenciais (controle e avaliação) adaptem-se ao novo ambiente, desenvolvendo-se novos princípios e métodos apropriados ao novo contexto. A integração entre os sistemas de planejamento e controle é essencial para o bom desempenho da empresa (Bornia, 2002).

4. Princípios de custeio

Na visão de Bornia (2002), a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista: os princípios e os métodos de custeio. Os princípios analisam quais os tipos de informações são relevantes ao sistema de custeio. Já os métodos de custeio analisam como os dados são processados para a apuração do custo final do produto. A empresa precisa definir, primeiramente, qual informação é importante para a sua administração, para, em seguida, decidir de que forma será feita a operacionalização do seu sistema de custos.

De uma forma restrita, os princípios de custeio podem identificar o tratamento dado aos custos fixos, conforme descreve o quadro 3:

PRINCÍPIO:		PROCEDIMENTO:		ENFOQUE PREDOMINANTE:
Custeio por absorção integral	⇒	Custos fixos e variáveis são alocados aos produtos	⇒	Avaliação do estoque, atendendo as exigências da contabilidade financeira.
Custeio variável	⇒	Custos variáveis são alocados aos produtos.	⇒	Apoio às decisões de curto prazo, sendo que os custos variáveis tornam-se relevantes.
Custeio por absorção ideal	⇒	Todos os custos utilizados de forma eficiente na produção, são alocados ao produto.	⇒	Controle dos custos e processo de melhoria contínua da empresa, facilitando a mensuração e controle dos desperdícios.

Fonte: Baseado em Bornia (2002)

Quadro 3 – Os princípios de custeio.

Nota-se que o princípio de custeio será adotado pela empresa, para análise de seus custos, quando os objetivos do sistema de custo já estão claramente definidos, ou seja: se o sistema serve para avaliar os estoques e apurar resultados, para apoiar decisões gerenciais, ou para controlar os custos dos processos. Para cada objetivo, a empresa deverá adotar princípios diferentes. O fato de maior relevância, que se deve lembrar, é que o sistema de custos deve estar em conformidade com as necessidades de gestão de cada empresa, para que as informações sejam efetivamente úteis à alta administração.

5. Métodos de custeio

Já os métodos de custeio (a forma como os custos serão alocados aos produtos) analisados por este artigo são: centros de custos, custo padrão, ABC e UEP, os quais estão resumidos a seguir:

Método dos Centros de Custo ou RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit):

Representa os procedimentos da contabilidade de custos tradicional, que tem como característica a apropriação de custos em três fases:

- 1. Bases de relação primária: rateio dos itens de custo para os centros de custo;
- 2. Bases de relação secundárias: rateio dos centros de custo de apoio aos centros de custos produtivos.
- 3. Bases de relação final: rateio dos centros de custos produtivos aos produtos.

Os sistemas tradicionais de custos apresentam algumas inadequações, como por exemplo: o enfoque das demonstrações financeiras; a falta de informações para análise de desempenho; bases arbitrárias de rateio dos custos indiretos de fabricação; falta de visibilidade do valor das perdas do processo e da eficácia das atividades realizadas. Antes, quando, quando os custos indiretos tinham pouca representatividade perante os custos totais da empresa, as bases de rateio tradicionais eram suficientes. Hoje, no entanto, com o avanço da tecnologia e das novas formas de gestão, os custos indiretos passaram a assumir uma alta representatividade.

O estudo de novas abordagens é imprescindível para o sucesso gerencial de qualquer empresa que deseja perpetuar neste mercado competitivo. O surgimento de modernas técnicas administrativas e de novos métodos de custeio pode oferecer maior precisão no valor dos custos, assim como informações mais consistentes para apoio às tomadas de decisões gerenciais (SILVA, 2000).

Método do custo padrão:

Este método serve mais para controlar e acompanhar a produção do que propriamente para medir seus custos, devendo ser encarado como um instrumento de apoio gerencial. Seu objetivo é estabelecer medidas de comparação (padrões) concorrentes à eficiência da utilização dos meios de produção e seus custos associados (MP, MOD, CIF). Estes padrões são custos predeterminados, cuidadosamente apurados, que deveriam ser atingidos dentro de condições operacionais eficientes;

Método do custeio baseado em atividades ou ABC (*Activity Based Costing*):

Conforme Kaplan e Cooper (1998), os sistemas de custeio tradicionais respondem à seguinte pergunta: “Como a organização pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais?” Os sistemas ABC abordam um conjunto inteiramente diverso de perguntas:

- Quais as atividades organizacionais que estão sendo executadas?
- Quanto custa executar essas atividades e processos de negócios?
- Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

O método ABC adequadamente construído oferece as respostas a essas perguntas. Um método ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Referir-se a ele como um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito (Kaplan e Cooper, 1998).

Método das unidades de esforço da produção – UEP:

O método da UEP define uma unidade de medida comum para o conjunto de atividades desenvolvidas pela estrutura produtiva da empresa. Esta unidade, que é um padrão físico que descreve o trabalho realizado por uma fábrica, tem diversas aplicações para o planejamento e controle de processos de fabricação. Este método é baseado em três princípios: princípio do valor agregado; princípio das relações constantes; princípio das estratificações.

6. A Pesquisa

A pesquisa foi realizada em algumas empresas industriais, consideradas de destaque na economia do sul de Minas Gerais. Elaborou-se também uma comparação dos programas de ensino de custos, entre uma instituição de ensino da região, com outras instituições de ensino, consideradas exemplares no âmbito nacional, em Administração de Empresas. O resultado será a comparação dos ensinamentos ministrados por estas instituições e o conhecimento esperado por estas empresas. Adicionalmente, será analisado também se os exames nacionais de cursos em Administração de Empresas abordam tópicos concluídos como importantes por estas pesquisas.

O critério para escolha das empresas pesquisadas foi a representatividade na economia da região sul de Minas Gerais, além de que muitos dos profissionais atuantes nestas empresas, são formados por faculdade de administração da região, a qual faz parte do grupo das instituições de ensino que também foram pesquisadas.

Já o critério para escolha das instituições de ensino foi, primeiramente, a escolha de uma instituição da região e depois a busca por outras instituições de ensino, as quais foram consideradas como escolas “exemplo”, por conseguirem quintuplos As consecutivos, nos exames nacionais de cursos de administração de empresas. Desta forma, pode-se também comparar o plano de ensino da faculdade da região com as outras faculdades vistas como exemplo nacional.

6.1 O ensino de Custos nas Instituições de Ensino (IE)

Os tópicos de custos, abordados abaixo, surgiram da união dos programas de custos das instituições de ensino (I.E.) analisadas. É descrito no quadro 4, se a IE analisada contempla, ou não contempla, o tópico de custo em seu programa de ensino.

ITENS ABORDADOS	IE 1	IE 2	IE 3	IE 4	IE 5	IE 6
1. Conceitos gerais: classificação e elementos de custos; esquemas de apropriação dos custos diretos e alocação dos custos indiretos.	sim	sim	sim	sim	sim	sim
2. Critérios para avaliação de estoques de material direto (PEPS, UEPS, Media)	sim	sim	sim	não	não	sim
3. Sistemas de acumulação dos Custos por Processo ou Ordem de Produção (OP)	sim	não	sim	não	não	sim
4. Custos da produção conjunta	não	não	sim	não	não	não
5. Custo Padrão	sim	sim	sim	sim	não	sim
6. Análise de Custo Volume Lucro:						
Margem de Contribuição	sim	sim	sim	sim	sim	sim
Ponto de Equilíbrio	sim	sim	não	sim	sim	não
Alavancagem operacional e financeira	sim	sim	não	não	não	não
7. Análise de Orçamentos	sim	não	não	não	não	não
8. Formação de preços de venda	sim	não	sim	não	não	sim

Quadro 4 – Análise comparativa dos programas de ensino das IEs analisadas.

Conforme se observa no quadro-resumo dos programas de ensino das IEs analisadas, os tópicos que apresentam maior incidência de estudos são referentes à apropriação dos custos diretos e indiretos para apuração dos custos unitários; à análise da margem de contribuição e à análise do custo padrão.

Outros tópicos, menos analisados (67% das IEs), são referentes aos: critérios de avaliação de estoques e análise do ponto de equilíbrio. Talvez o primeiro tópico seja estudado por outra disciplina, como contabilidade por exemplo, mas o segundo tópico deveria ser contemplado em todos os programas de custos, tendo em vista sua relação direta com a disciplina de custos e sua relevância para a formação do administrador nas decisões gerenciais.

Outros tópicos pouco mencionados pelas IEs ainda podem ser destacados, como a formação dos preços de venda (apenas 50% das IEs) e análise de orçamentos (apenas 17% das IEs) Neste caso, provavelmente estes assuntos são abordados em outras disciplinas, haja vista também sua relevância para a formação do administrador, além das afinidades com outras disciplinas.

A IE da região, onde se realizou a pesquisa com as empresas, teve boa representatividade dentro dos programas analisados anteriormente, considerando que o seu conteúdo de custos aborda quase todos os tópicos mencionados pelas demais IEs de âmbito nacional. Os temas

que não são abordados no programa de custos desta IE, estão pautados em outras disciplinas afins, como orçamentos e formação de preços de venda.

Convém destacar também que, os temas mais abordados nos Exames Nacionais de Cursos de Administração, de 1997 a 2003, foram: Análise do Custo-Volume-Lucro, com um total de oito questões; Conceitos básicos de custos, com três questões e Critérios de Avaliação de Estoques, com quatro questões. Nota-se que são poucas questões de custos, dentro do universo total do exame, mas destaca-se que o uso gerencial da informação de custos é predominante neste exame, assim como é na atuação profissional do administrador de empresas também.

6.2 - A Pesquisa nas empresas

Os tópicos de custos, pesquisados no meio empresarial, surgiram da análise obtida com os programas de ensino das instituições de ensino (I.E.) analisadas. Para melhor aproveitamento e análise, os itens de custos foram mais bem detalhados, seguindo a seguinte estrutura:

- A finalidade das informações de custos;
- Os métodos de custeio utilizados;
- As formas de acumulação de custos;
- A formação do preço de venda;
- As técnicas auxiliares nas decisões gerenciais;
- O grau de importância dado pelas empresas às abordagens de custos para: avaliação de estoques e determinação do lucro, controle e tomada de decisão;
- A formação técnica necessária do administrador de empresas.

Foram pesquisadas seis empresas, através de seus respectivos responsáveis pelo setor de custos, nas funções de controller, gerente ou analista de custos, supervisor de controladoria, engenheiro de custos ou gerente administrativo, sendo a maioria com formação acadêmica em administração de empresas, apenas uma pessoa com formação em engenharia e outro com formação em economia. A maioria já formada entre 5 a 10 anos, com cursos de especialização ou MBA, o que retrata a crescente necessidade de atualização das pessoas atuantes nesta área.

A estrutura de custos da maioria das empresas analisadas, mostra que, embora a pouca representatividade da mão-de-obra direta seja um fato, há que se preocupar constantemente com a questão do acompanhamento e controle dos custos diretos, conforme se vê na tabela 1.

Empresa	Material Direto (%)	Mão-de-Obra Direta (%)	Total C. Diretos (%)	Custos Indiretos (%)
1	27	28	55	45
2	60	20	80	20
3	74	7	81	19
4	80	10	90	10
5	40	30	70	30
6	60	16	76	24

Tabela 1 – Estrutura de custos das empresas analisadas

Pode-se então observar a alta proporção dos custos diretos nestas empresas, o que sugere uma atenção especial ao controle destes itens.

Quando se questionou sobre os fins para os quais se usam as informações de custos, obteve-se as seguintes respostas, conforme demonstra o quadro 5:

As informações de custos são utilizadas para fins de:	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6
Cálculo do custo final do produto	x	x	x	x	x	x
Cálculo do custo de cada setor	x		x		x	x
Cálculo do custo das atividades realizadas						
Apuração do lucro da empresa	x	x	x	x	x	x
Formação do preço de venda	x		x	x	x	
Controle dos desperdícios de produção	x		x		x	x

Quadro 5 – Utilização da informação de custos das empresas analisadas.

Pode-se concluir que as empresas analisadas, se preocupam, prioritariamente, com a apuração do custo final dos seus produtos e do lucro da empresa. O acompanhamento do custo dos setores, o controle dos desperdícios e a formação de preços de vendas são conseqüências das informações de custos em 67% das empresas analisadas. Contrariamente, nenhuma das empresas analisadas se preocupa com o custo de suas atividades realizadas. Isso talvez justifica o fato destas empresas não adotarem o método do Custeio Baseados em Atividades.

Para um melhor entendimento sobre as utilizações do sistema de custos das empresas, convém destacar que todas operam com centros de custos e ainda não implantaram outros métodos modernos e mais apurados de custeio simplesmente porque há falta de apoio da alta direção (50% das empresas), ou por que desconhecem (17%), ou porque acham que o novo método é de difícil implantação e de alto custo (33%). Em alguns casos, as empresas ainda responderam que, além de os métodos modernos de custeio não atenderem à legislação do Imposto de Renda, os métodos tradicionais de custeio já são claramente definidos pela alta direção.

Apenas uma empresa, dentre as seis pesquisadas, utiliza o custo padrão concomitantemente ao uso do centro de custos. Embora a estrutura de custos destas empresas justifique, a maioria delas ainda não utiliza o custo padrão para facilitar o controle e análise dos seus custos diretos, preocupando-se, prioritariamente, em apurar o custo do produto e atender a legislação do Imposto de Renda.

Todas estas empresas acumulam custos em Ordens de Produção e a grande maioria (67%) forma seus preços de venda, baseando-se nas informações de custos. Apenas duas empresas citaram que se toma por base o consumidor e a concorrência, antes de se definir o preço de venda.

Quando se questionou sobre as técnicas de custos, freqüentemente usadas para auxiliar nas decisões gerenciais, obteve-se as seguintes respostas, conforme demonstra o quadro 6:

Técnicas de custos utilizadas para fins de decisões gerenciais:	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6
Margem de contribuição dos produtos	x	x	x	x	x	
Ponto de equilíbrio da produção		x			x	x
Análise das variações do custo padrão		x				

Quadro 6– Técnicas de custos utilizadas nas decisões gerenciais das empresas analisadas.

Observa-se que a análise do custo-volume-lucro se faz presente em todas estas empresas, seja pela análise simples da margem de contribuição, ou pela análise do ponto de equilíbrio de sua produção. Já as variações que poderiam ser analisadas, através da aplicação do custo padrão, podem ser observadas apenas em uma empresa.

Para que fosse mais bem compreendido o valor que cada empresa dava às suas informações de custos, foi feita uma classificação para cada abordagem de custos. Esta classificação foi definida de 1 a 5 (sendo 1=insignificante; 3=importante; 5=imprescindível), conforme demonstra a tabela 2:

Abordagens dos propósitos de Custos:	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6
Avaliação de estoques e apuração do resultado.	5	5	5	5	5	3
Auxílio às tomadas de decisão.	3	5	5	5	5	5
Controle.	3	5	5	5	5	5

Tabela 2 – Grau de importância das abordagens de custos nas empresas analisadas.

Nota-se que, das seis empresas analisadas, quatro apontaram os três propósitos dos sistemas de custos com o mesmo grau de importância, uma empresa deu mais importância à avaliação de estoques, e a última deu mais importância ao controle e tomada de decisão. Não é de se espantar, que empresas que utilizam predominantemente, sistemas tradicionais de custeio, através do método de centros de custos, tenham este perfil. Talvez o sistema de custeio atual seja suficiente para que elas tomem todas suas decisões e controlem suas atividades, de forma eficiente. O fato é que novas visões de custos, talvez pudessem melhorar seu nível de eficiência e, conseqüentemente, suas margens de lucro.

Para finalizar, também fez parte desta pesquisa, a opinião das empresas acerca dos conhecimentos necessários de um administrador de empresas, recém-formado, para lidar com questões de custos. A resposta obtida está resumida no quadro 7.

Os conhecimentos necessários de um administrador recém-formado:	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6
Apropriação dos Custos Diretos e Rateio dos Custos Indiretos		x	x	x	x	
Custeio por absorção, para cálculos dos custos de estoques, dos centros de custos e do resultado da empresa.	x	x	x	x	x	
Métodos mais avançados de custeio, como o ABC e UEP para uma identificação acurada dos custos de produção.		x		x	x	
Análise do custo padrão e suas devidas variações, para melhor visualização dos desvios de consumo e controle da produção.		x	x	x	x	
Custeio variável, para análise da margem de contribuição dos produtos e ponto de equilíbrio da empresa		x	x	x	x	
Formação de preços e análise de orçamentos.		x	x	x	x	x
Análise da alavancagem operacional e financeira, em função de prováveis mudanças nas estruturas de custos		x	x	x	x	

Quadro 7 – Conhecimentos necessários de um administrador de empresas recém-formado.

Neste quadro é possível notar o valor dado ao conhecimento das técnicas de custeio disponíveis. Embora estas empresas não utilizem sistemas modernos de custeio, elas aprovam que o profissional precisa conhecê-los e estar preparado para qualquer momento que a empresa decida optar pela utilização destes métodos. Apenas duas empresas apontaram como necessidades de conhecimento, apenas as técnicas utilizadas no seu dia-a-dia.

7. Conclusões:

A análise comparativa dos programas de ensino das Instituições de Ensino analisadas, destaca que todas se preocupam não só com o aspecto financeiro, na apuração dos custos e dos resultados, como também com o aspecto gerencial e de controle, através da análise de margens de contribuição e custo padrão.

Nem todos os temas, abordados nos programas de ensino das IEs, foram pautados nos exames nacionais de curso, o que implica numa baixa diversificação de questões e concentração de um único tema. As provas analisadas neste artigo demonstraram concentração de questões sobre ponto de equilíbrio, que representou 50% de todas as questões de custos.

A pesquisa feita no ambiente empresarial revelou que as empresas utilizam, predominantemente, o método do centro de custos e se preocupam, basicamente, com os custos dos produtos, apuração do resultado, custo dos setores e dos desperdícios, e a formação do preço. As empresas argumentam que o método ABC é difícil de se implantar, demanda um alto custo e que não têm apoio suficiente da alta diretoria. Alguns gerentes nem mesmo conhecem o método.

Um sistema de controle dos custos diretos, nestas empresas, talvez contribuiria muito com a administração, dadas suas estruturas de custos, demonstrando alta proporção dos custos diretos, que ultrapassam os Custos Indiretos de Fabricação.

Importantíssimo se faz lembrar também que, apesar destas empresas não adotarem sistemas modernos de custeio, seus gerentes de custos apontaram uma série de conhecimentos necessários aos administradores recém-formados. Conhecimentos que incluem sistemas e técnicas de custeio que os gerentes não utilizam, por algum motivo, em suas empresas, mas que, numa entrevista, poderá ser o diferencial que irão procurar no futuro administrador a ser contratado pela empresa.

As conclusões obtidas neste estudo sugerem futuras análises nos programas de custo de outras instituições de ensino de Administração de Empresas, visando melhorias na sua performance e na atuação profissional dos futuros administradores também.

Referências

BORNIA, Antonio Cezar. (2002) - Análise Gerencial de Custos. Porto Alegre: Bookman,

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. (1996) - A Relevância da Contabilidade de Custos - 2ª ed.- Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S. e COOPER, R. (1998) - Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo; Futura.

MARTINS, Eliseu. (2003) - Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas.

PLAYER, Steve et al. (1997) - ABM Lições do Campo de Batalha. São Paulo: Makron Books,.

SILVA, Elizabete R. S. (2000) - O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária. Florianópolis. Dissertação de mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina.