

GERAÇÃO, COMUNICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS: Resultado de Pesquisa Realizada na Região de Campinas

José Carlos Marion
Antonio Robles Junior

Resumo:

Perto do final da última década deste século, tem-se notado que as empresas operando no Brasil estão passando por acontecimentos nunca antes experimentados. As novidades não são poucas: grande desenvolvimento tecnológico, abertura comercial, quebra de paradigmas tradicionais e, ainda mais, estabilização da moeda. Os empresários e os profissionais estão aturcidos. O que fazer para sobreviver neste novo ambiente empresarial. Os profissionais sentem que precisam se atualizar, e voltam aos bancos escolares. Os empresários vendo suas margens de lucros se estreitarem ou se volatilizarem, ficam cada vez mais preocupados, e começam a prestar mais atenção aos relatórios emanados de suas áreas de custos, pois a alternativa usual de aumentar preços, para recompor as margens, já não está tão fácil de ser praticada. Neste caso, porque não revisar os conceitos de custos? O propósito desta pesquisa é avaliar o estado da arte de custos em prática por nossas empresas. Quantas estão praticando ou estudando os conceitos de última geração e quantas estão ensaiando implantar sistemas de contabilidade e de custos, que darão respaldo às suas decisões empresariais, saindo em definitivo da fase de tomada de decisões baseadas em conhecimentos práticos e até mesmo empíricos.

Palavras-chave:

Área temática: Educação: Ensino e Prática da gestão de custos numa ótica interdisciplinar

GERAÇÃO, COMUNICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS: Resultado de Pesquisa Realizada na Região de Campinas

Prof. Dr. José Carlos Marion

Prof. Dr. Antônio Robles Junior

Universidade de São Paulo

Departamento de Contabilidade e Atuária

Classe de Vínculo: Docentes

Av. Prof. Dr. Luciano Gualberto, 908 – FEA3

Jcmarion@usp.br

Resumo

Perto do final da última década deste século, tem-se notado que as empresas operando no Brasil estão passando por acontecimentos nunca antes experimentados.

As novidades não são poucas: grande desenvolvimento tecnológico, abertura comercial, quebra de paradigmas tradicionais e, ainda mais, estabilização da moeda.

Os empresários e os profissionais estão aturdidos. O que fazer para sobreviver neste novo ambiente empresarial. Os profissionais sentem que precisam se atualizar, e voltam aos bancos escolares.

Os empresários vendo suas margens de lucros se estreitarem ou se volatilizarem, ficam cada vez mais preocupados, e começam a prestar mais atenção aos relatórios emanados de suas áreas de custos, pois a alternativa usual de aumentar preços, para recompor as margens, já não está tão fácil de ser praticada. Neste caso, porque não revisar os conceitos de custos ?

O propósito desta pesquisa é avaliar o estado da arte de custos em prática por nossas empresas. Quantas estão praticando ou estudando os conceitos de última geração e quantas estão ensaiando implantar sistemas de contabilidade e de custos, que darão respaldo às suas decisões empresariais, saindo em definitivo da fase de tomada de decisões baseadas em conhecimentos práticos e até mesmo empíricos.

Área temática: 14. Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar

GERAÇÃO, COMUNICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS: Resultado de Pesquisa Realizada na Região de Campinas

1. Introdução

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

Como segundo objetivo geral poderíamos citar o interesse a despertar em nossos alunos em relação ao assunto, abrindo novas possibilidades de investigações, de estudos e de aprimoramento intelectual, em primeira instância e posteriormente até mesmo profissional, através da definição de um campo de aprofundamento e de especialização.

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

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

Em função do bom número de alunos pesquisadores e da complexidade do formulário elaborado (necessitando de entrevistador) julgamos ser dispensável a coleta de dados via mala direta.

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

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

A equipe técnica foi formada por um núcleo fixo, compreendendo a coordenação, assistência, pesquisadores e tabuladores; e por um apoio de pesquisa de campo variável.

O núcleo fixo foi formado:

- a) Dois professores-coordenadores (os autores deste trabalho)
- b) Três alunos da UNIP - Campus Campinas (voluntários)
- c) Professor de Estatística (voluntário)

A equipe variável, compreendeu:

- a) Professores-colaboradores (voluntários)
- b) Dez alunos (voluntários)
- c) Especialista em Banco de Dados (Informática)

d) Dois colaboradores tabuladores

O núcleo fixo teve por responsabilidade efetuar a pesquisa bibliográfica, elaborar e testar o questionário definitivo, definir a amostra de empresas a pesquisar, distribuir os questionários, tabular os dados, redigir os relatórios intermediários e o trabalho final.

A equipe fixa foi composta de um professor de estatística, que deu apoio técnico na fase de definição de amostras e na de tratamento dos dados coletados, visando tratá-los de uma forma estatística correta.

A equipe variável foi responsável pelas entrevistas, preenchendo o questionário junto com as pessoas entrevistadas.. Os professores solicitaram aos seus alunos um trabalho de campo, consistindo no preenchimento do questionário simultaneamente ao desenrolar da entrevista. O questionário, foi qualificado e foi atribuído uma nota de trabalho, de acordo com o interesse e qualidade das respostas.

Os colaboradores tabuladores foram os acadêmicos: Hugo Musetti da FEA/USF e Alberto Bio Neto da FEA/USP.

2. O Perfil de Campinas e Região

2.1. LOCALIZAÇÃO

A região de Campinas¹, localizada no Estado de São Paulo, constitui-se em um pólo formado por 22 cidades e 2,2 milhões de habitantes, distante 100 km da capital, São Paulo.

O acesso à região pode ser feito através das rodovias Anhanguera e Bandeirantes, que ligam Campinas e região à cidade de São Paulo; rodovia Santos Dumont, que leva à Sorocaba e também se entronca com a rodovia Castelo Branco, interligando esta região ao Oeste do Estado, Curitiba (PR) e com o Norte e Oeste do Paraná, Mato Grosso do Sul, Paraguai e Bolívia; rodovia D. Pedro I, que entronca com a via Dutra no município de Jacareí, fazendo a ligação com a região do Vale do Paraíba e o Estado do

Rio de Janeiro; e a rodovia Campinas-Mogi Mirim, fazendo a conexão com o Sul de Minas Gerais.

2.2. PRINCIPAIS ASPECTOS ECONÔMICOS

9% do Produto Interno Bruto (PIB) e 17% da produção industrial do Estado de São Paulo saem da Região de Campinas.

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

A Região é a responsável por 10% de toda a produção agroindustrial de São Paulo, assim como é a primeira colocada no País quanto ao uso de sementes de alta qualidade e mecanização agrícola.

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

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

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

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

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

2.3. EDUCAÇÃO BÁSICA E NÍVEL SUPERIOR

A formação educacional é outra qualidade privilegiada desta região. Além de 04 universidades, mais de 400 escolas de primeiro e segundo graus, escolas técnicas e duas escolas internacionais: uma escola americana e outra alemã.

A eficiência do modelo educacional básico pode ser atestada na taxa de analfabetismo do município de Campinas: 6,2%, uma das menores do país e comparável às taxas dos países mais desenvolvidos.

O crescimento da demanda pelo ensino superior pode ser observado a partir dos dados mais recentes divulgados pela UNICAMP através de sua Comissão Permanente para os Vestibulares. Verifica-se que no período de **1987 a 1996**, o número de novas vagas para graduação em seus cursos superiores cresceu de **1.380** (um mil trezentos e oitenta) para **1.990** (um mil novecentos e noventa), ou seja um crescimento **44%** (quarenta e quatro por cento). Observa-se, no entanto, para o mesmo período, um crescimento na demanda, indicada pelo número de inscritos no seu vestibular, de 13.260 (treze mil duzentos e sessenta) inscritos para 40.738 (quarenta mil setecentos e trinta e oito) inscritos em 1995, ou seja um crescimento de **207%** (duzentos e sete por cento) .

2.4. MERCOSUL E ALCA

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

O Mercosul, que já é o terceiro agrupamento comercial do mundo, triplicou o comércio entre seus integrantes no período 1991-1996 e já ultrapassa o volume comercial US\$ 16 bilhões em produtos e serviços.

O Mercosul começou a se formar a partir de 1986 com a participação do Brasil e Argentina. Ao longo destes últimos 12 anos tornou-se o principal bloco econômico da América latina, superando o Pacto Andino, ALADI e ALALC.

Hoje já se integraram ao Mercosul além do Brasil e Argentina o Uruguai e o Paraguai. Como associados já se encontram a Bolívia e mais recentemente o Chile. O Mercosul

desta forma tornou-se uma União Aduaneira com 220 milhões de consumidores e um Produto Interno Bruto superior a US\$ 1,0 trilhão.

Essa União Aduaneira é o bloco econômico de maior abrangência territorial no planeta: 13.632.760 km². A área é superior a soma dos territórios dos seis países mais ricos: Estados Unidos, França, Alemanha, Grã-Bretanha, Itália e Japão.

Tamanho o sucesso alcançado que os demais países sul e centro americanos, como também a África do Sul tem manifestado a intenção de integrarem-se ao Mercosul.

A expansão deste bloco sul americano criou caminho para que junto com o NAFTA (Estados Unidos, Canada e México) seja formado até 2005 o maior bloco econômico mundial – ALCA – Área de Livre Comércio das Américas.

Associado a tais tendências devem ser observados alguns de seus reflexos quanto a instalação de novas organizações em Campinas e região, a saber :

a) Somente no período entre de 1996 até I e 1997 o plano de investimentos na região foi de aproximadamente R\$ 6.000.000.000,00 (seis bilhões de reais), gerando 38.000 (trinta e oito mil) empregos diretos².

b) A REPLAN, a mais importante Refinaria de Petróleo do País, situada em Paulínia, está recebendo pesados investimentos para a formação do pólo petro-químico de Paulínia com investimentos diretos de US\$ 2.500.000.000,00 (dois bilhões e quinhentos milhões de dólares) pela formação de um *pool* entre a Petrobrás, a Norberto Odebrecht e o Grupo Itaú, o que representará a criação de 14.000 empregos diretos e 46.000 indiretos.

c) Instalaram-se na região e já se encontram em operação a Toyota, a Honda, a Motorola, e a Compaq. Estão ainda em instalação de fábrica a Lucent e outras de menor porte, muitas das quais fornecedoras destas indústrias.

Por fim, podemos dizer que a região enquadra-se perfeitamente na parte rica e próspera do Brasil, mostrando em diversas áreas indicadores de qualidade típicos de países desenvolvidos (primeiro mundo), infra-estrutura aeroportuária, estradas rodoviárias, rede hospitalar, desenvolvimento tecnológico e ensino básico. Ainda, tal indicação pode ser reforçada pela participação da região com 9% do P.I.B (Produto Interno Bruto) brasileiro e de 17% no P.I.B. do Estado de SP.

² Jornal “O Correio Popular” em 20 de outubro de 1996 - Caderno de Economia.

3. Análise dos Resultados Obtidos

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

3.1. QUESTÕES RELACIONADAS À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Questão 3 - Controle do Fluxo Físico dos Materiais e Produtos Acabados

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

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

Questão 4 - Sistemas de Custeamento

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

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

Observações: As duas empresas que informaram RKW provavelmente seus processos poderiam ser classificados em algumas das categorias anteriores.

Questões 5, 6 e 7 - Avaliação dos Estoques, Métodos de Custeamento e Controle dos Estoques

O exame dos resultados das tabelas e gráficos já revela os objetivos e os resultados de cada questão.

Questão 8 - A Empresa utiliza a sistemática do DL 1598/77?

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

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

Questão 15 e 16 - A empresa aplica o controle seletivo de materiais (ABC do Pareto)? A empresa controla Materiais através de Padrões Convencionais?

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

Resultados: Das 77 respostas, 47 informaram que não utilizam a técnica estatística criada por Pareto. Por outro lado, 65 empresas informaram que utilizam-se das técnicas convencionais para exercerem o controle de materiais.

	Frequência	%
Sim	30	39,0
Não	47	61,0

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

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

Questão 17 e 18 - A empresa controla mão-de-obra Direta através de Padrões Convencionais? Qual a periodicidade dos Relatórios de Controle de mão-de-obra?

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

Resultados: Das empresas respondentes às essas questões, 55 informaram que adotam controles convencionais, sendo que 28 usam controles diários e outras 29, mensais.

Questão 19 - Aplica Taxas de Absorção dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF)?

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

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

	Frequência	%
Sim	39	50,6
Não	38	49,4

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

Questão 20 - Avaliação e Controle dos Estoques.

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

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

Questão 21 - Plano de Contas de Custos.

Objetivos: Constatar como as empresas estruturam seu “Plano de Contas de Custos”.

Resultados: De acordo com a tabela:

<u>ESTRUTURA</u>	<u>FREQUÊNCIA</u>	<u>%</u>
Centro de Custos	38	49,4
Departamentalização	11	14,3
Processos	8	10,4
Departamentalização/Centro de Custos	6	7,8
Atividades	5	6,5
Centro de Custos/Processos	1	1,3
Departamentalização/Atividades	1	1,3
Departamentalização/Centro de Custos/Atividades	1	1,3
Outros Atributos	1	1,3

Questões 22 e 23 - Há comparações entre Custos Reais e os Padrões? Há análises das variações entre o Real e o Padrão?

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

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

<u>ITENS COMPARADOS</u>	<u>FREQUÊNCIA</u>	<u>%</u>
Material/mão-de-obra/CIF	20	26,0
Material	19	24,7
Mão-de-obra	8	10,4
Material/mão-de-obra	7	9,1
Mão-de-obra/CIF	3	3,9
Material/CIF	2	2,6
CIF	2	2,6
Outros	1	1,3

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

	120000 a 1200000		1200000 a 6000000		6000000 a 36000000		36000000 a 80000000	
	F	%	F	%	F	%	F	%
CIF	0	0	1	7,1	0	0	1	6,3
Mão de Obra	2	11,8	2	14,3	2	13,3	2	12,5
Mão de Obra/CIF	2	11,8	0	0	1	6,7	0	0
Material	9	52,9	5	35,7	4	26,7	1	6,3
Material/CIF	0	0	0	0	0	0	2	12,5
Material/Mão de Obra	2	11,8	2	14,3	3	20	0	0

Material/Mão de Obra/CIF	2	11,8	4	28,6	5	33,3	9	56,3
Outros	0	0	0	0	0	0	1	6,3
	17	100	14	100	15	100	16	100

Questões 28 e 29 - A implantação dos sistemas de Planejamento e de Custos entrou resistência interna? E, está sendo seguido com plena aceitação?

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

Resultados: Os obstáculos à implantação de um sistema de controle baseado em custos ainda é pronunciado, pois 29 empresas (38%) apontaram que encontraram dificuldades na implantação. Porém, em compensação 48 empresas (62%) não apontaram dificuldades. Na continuidade, 58 empresas informaram que os gerentes (75%) estão seguindo os planos plenamente.

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

	Frequência	%
Sim	29	37,7
Não	48	62,3

Faturamento em milhares US\$	sim	% SIM	não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	6	30,0	14	70,0	20
1.200 a 6.000	10	52,6	9	47,4	19
6.000 a 36.000	8	42,1	11	57,9	19
36.000 a 800.000	5	26,3	14	73,7	19

Questão 29 - Está sendo Seguido com Plena aceitação

	Frequência	%
Sim	58	75,3
Não	19	24,7

Faturamento em milhares US\$	sim	% SIM	não	% Não	Total de Empresas
120 a 1.200	13	65,0	7	35,0	20
1.200 a 6.000	16	84,2	3	15,8	19
6.000 a 36.000	13	68,4	6	31,6	19

36.000 a 800.000	16	84,2	3	15,8	19
------------------	----	------	---	------	----

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

3.2. QUESTÕES RELACIONADAS À ANÁLISE DE CUSTOS

Questão 9 - Como são custeados os elementos de Custo?

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

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

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

Questão 10 - A empresa costuma apresentar: “Análise dos Custos Unitários dos Produtos”?

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

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

Questão 14 - Quem são os maiores solicitantes de levantamentos e análise de Custos?

Objetivos: Avaliar os maiores usuários das informações de custos.

Resultados: De acordo com a tabela abaixo, os maiores usuários são: Produção, Alta Administração e Gerência de Vendas.

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

Questões 22 e 23 - Há comparações entre Custos Reais e os Padrões? Há análises das variações entre o Real e o Padrão?

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

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

<u>ITENS COMPARADOS</u>	<u>FREQUÊNCIA</u>	<u>%</u>
Material/mão-de-obra/CIF	20	26,0
Material	19	24,7
Mão-de-obra	8	10,4
Material/mão-de-obra	7	9,1
Mão-de-obra/CIF	3	3,9
Material/CIF	2	2,6
CIF	2	2,6
Outros	1	1,3

Questão 24 e 25 - Análise do Desempenho dos Departamentos e Periodicidade do Controle das Despesas Gerais, Administrativas e de Vendas.

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

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

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

Questão 24 - Análise do Desempenho dos Departamentos

	Frequência	%
Sim	52	67,5
Não	25	32,5

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

Questão 25 – Controle das Despesas Gerais, Administrativas e de Vendas

	Frequência	%
Mensal	69	89,6
Outros	2	2,6

Faturamento em milhares US\$	Mensal	% Mensal	Outros	% Outros	Total de Empresas
120 a 1.200	17	94,4	1	5,6	18
1.200 a 6.000	18	94,7	1	5,3	19
6.000 a 36.000	18	100,0	0	-	18
36.000 a 800.000	16	100,0	0	-	16

3.3. QUESTÕES RELACIONADAS AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Questão 11 - A empresa elabora orçamentos periodicamente?

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

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

Questão 26 - A empresa adota orçamentos flexíveis?

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

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

Questão 26 - A Empresa Adota Orçamento

	Frequência	%
Sim	55	71,4
Não	22	28,6

	Frequência	%
Flexível	29	37,7
Rígido	20	26,0

Faturamento em milhares US\$	sim	% SIM	não	% Não	Rígido	% Rígido	Flexível	% Flexível	Total de Empresas
120 a 1.200	10	18,2	10	45,5	7	25,0	2	9,5	20
1.200 a 6.000	13		6		4	14,3	8	38,1	19

6.000 a 36.000	13	23,6	6	27,3	7	25,0	4	19,0	19
36.000 a 800.000	19	23,6	0	27,3	10	35,7	7	33,3	19
	55	34,5	22	-	28	100,0	21	100,0	77
		100,0		100,0					

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

Questão 27 - A empresa adota Plano Econômico-Financeiro?

Objetivos: Avaliar a adoção de planos e sua abrangência.

Resultados: De acordo com as tabelas abaixo:

<u>PRAZO</u>	<u>SIM</u>	<u>NÃO</u>	<u>% - SIM</u>	<u>% - NÃO</u>
Curto	44	33	57,1	42,9
Médio	32	45	41,6	58,4
Longo	13	64	16,9	83,1

<u>MESES</u>	<u>CURTO PRAZO</u>	<u>MÉDIO PRAZO</u>	<u>LONGO PRAZO</u>
1	13	1	-
2	6	2	-
3	11	3	-
4	2	-	-
6	3	11	-
8	-	1	-
12	2	10	2
24	-	1	-
36	-	-	1
60	-	-	7

Questão 30 - As análises entre o Real e o Previsto têm sido acolhidas pela Alta Direção?

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

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

análise quarteirizada, observa-se que a maior incidência nas grandes empresas, distorce a média, pois nas pequenas 45% importam-se com esse assunto, enquanto que nas grandes a preocupação dobra para quase 90%.

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

Questão 31 - Os executivos das diversas áreas participam ativamente da elaboração do Planejamento e do Orçamento?

Objetivos: Avaliar se o Planejamento/Orçamento é participativo.

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

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

3.4. QUESTÕES RELACIONADAS À CONTABILIDADE GERENCIAL

Questão 12 - A empresa elabora “Análise de Lucro por Produto”?

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

Resultados: 46 informaram que realizam a análise periodicamente.

Questão 13 - A análise do Ponto de Equilíbrio é feita periodicamente?

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

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

Questão 41 - Qual das três informações a empresa julga mais importante?

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

Resultado: De acordo com a tabela:

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

Questão 42 - O Sistema de Contabilidade gera essas informações?

Objetivos: Averiguar o suporte do Sistema de Contabilidade.

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

Questão 43 - Para a Contabilidade Gerencial Qual o critério para cálculo das depreciações?

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

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

<u>CRITÉRIO</u>	<u>FREQUÊNCIA</u>	<u>%</u>
Vida Legal (RIR)	33	42,9
Vida Útil	28	36,4
Vida Tecnológica	7	9,1
Outros	2	2,6
Vida Econômica	1	1,3

Questão 44 - A empresa efetua outros ajustes para efeito da Contabilidade Gerencial?

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

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

3.5. QUESTÕES RELACIONADAS À CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

Questão 32 - Quais são as prioridades estratégicas da empresa?

Resultados: Dos quesitos: Qualidade, Produtividade, Redução de Custos e Outros, 50% das empresas apontaram como sua primeira prioridade estratégica a busca da qualidade, conforme tabela:

<u>Priorida</u> <u>de</u>	<u>Qualidad</u> <u>e</u>	<u>Produtivida</u> <u>de</u>	<u>Custo</u> <u>s</u>	<u>Outro</u> <u>s</u>	<u>%</u> <u>Qual.</u>	<u>% Prod.</u>	<u>%</u> <u>Custos</u>	<u>%</u> <u>Outros</u>
1 ^a .	38	16	20	-	49,4	20,8	26,0	-
2 ^a .	13	20	18	-	16,9	26,0	23,4	-
3 ^a .	7	21	22	-	9,1	27,3	28,6	-
4 ^a .	-	-	-	5	-	-	-	6,5

Questão 33 - A empresa pretende implantar o “ABC - Activity Based Costing”?

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

Resultados: 52 empresas (68%) declararam que não pretendem adotar o ABC. 25 empresas informaram que têm intenção de adotá-lo e dessas 10 em estudos esporádicos e 12 como um sistema recorrente. As 3 demais nada adiantaram, quanto a base do estudo.

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

Questão 33 - A Empresa Pretende Implantar o ABC

	Frequência	%

Sim	25	32,5
Não	52	67,5

	Frequência	%
Estudos esporádicos	10	13,0
Sistema recorrente	12	15,6

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

Questão 34 - A empresa pretende apurar os Custos da Qualidade?

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

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

Questão 35 - A empresa se utiliza da Análise Estratégica de Custos para suas decisões?

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

Resultados: Podem ser avaliados pela tabela:

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

A análise por quartil revela distorções entre as diversas categorias de empresas, tanto no geral quanto no específico.

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

	120000 a 1200000				1200000 a 6000000				6000000 a 36000000				36000000 a 800000000			
	si	%	nã	%	Si	%	Nã	%	Si	%	Nã	%	Si	%	Nã	%
Planejamento Estratégico	12	8,6	8	5,7	14	10,	5	3,8	15	11,	4	3,0	11	8,3	8	6,0
Investimentos	9	6,4	11	7,9	12	9,0	7	5,3	14	10,	5	3,8	16	12,	3	2,3
Ciclo de Vida dos Produtos	5	3,6	15	10,	7	5,3	12	9,0	5	3,8	14	10,5	12	9,0	7	5,3
Avaliação de Desempenho	10	7,1	10	7,1	14	10,	5	3,8	11	8,3	8	6,0	12	9,0	7	5,3
Custos dos Produtos	11	7,9	9	6,4	14	10,	5	3,8	16	12,	3	2,3	14	10,	5	3,8
Pricing	4	2,9	16	11,	4	3,0	15	11,3	8	6,0	11	8,3	13	9,8	6	4,5
Segurança	5	3,6	15	10,	6	4,5	13	9,8	6	4,5	13	9,8	9	6,8	10	7,5
	56	40,	84	60,	71	53,	62	46,6	75	56,	58	43,6	87	65,	46	34,6
	0	0	0	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

Questão 36 - A empresa utiliza o conceito de Custo Meta para planejamento?

Resultados: 34 empresas responderam que sim (44,2%). 43 responderam que não (55,8%).

	Frequência	%
Sim	34	44,2
Não	43	55,8

Faturamento em milhares	Sim	% SIM	Não	% Não	Total de Empresas
-------------------------	-----	-------	-----	-------	-------------------

US\$					
120 a 1.200	6	30,0	14	70,0	20
1.200 a 6.000	10	52,6	9	47,4	19
6.000 a 36.000	7	36,8	12	63,2	19
36.000 a 800.000	11	57,9	8	42,1	19

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

Questão 37 - A empresa está implantando o Just-in-Time?

Resultados: 28 responderam que sim (36,4%). 49 responderam que não (63,6%). A maior incidência, foi observada no quartil superior.

	Frequência	%
Sim	28	36,4
Não	49	63,6

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

Questão 38 - A empresa está implantando o "Total Quality Control - TQC"?

Resultados: 37 responderam que sim (48,1%) e 40 que não (51,9%).

	Frequência	%
Sim	37	48,1
Não	40	51,9

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

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

Questão 39 - A empresa está implantando o Benchmarking?

Resultados: 24 responderam que sim (31,2%) e 53 que não (68,8%).

	Frequência	%
Sim	24	31,2
Não	53	68,8

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

A comparação dos grupos de empresas em cada quartil mostra a preocupação crescente com o assunto. Enquanto 85% das pequenas empresas não estão interessadas no mesmo, ou ainda nada fizeram a respeito e talvez nem pretendam fazê-lo, 58% das grandes já estão praticando essa técnica. A conscientização da competitividade espelhada nos exemplos das empresas líderes, deve, com o tempo, modificar o comportamento empresarial, levando-o a prestar mais atenção aos melhores de cada setor.

Questão 40 - A empresa organizou a fábrica em células de produção?

Resultados: 30 responderam que sim (38,9%) e 47 que não (61,1%).

	Frequência	%
Sim	30	38,9
Não	47	61,1

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

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

3.6. QUESTÕES RELATIVAS À CONTABILIDADE FINANCEIRA

Esses quesitos foram colocados para dimensionar as empresas pesquisadas. Como, na amostra havia empresas com faturamento de US\$ 120.000 a US\$ 800.000.000, optou-se também para efetuar-se as análises por quartis, a fim de melhor visualizar-se as respostas em relação ao porte das empresas. No último quartil há empresas com faturamento de US\$ 36.000.000 a US\$ 800.000.000, o que implicaria em quarteirizar também as empresas neste quadrante. Porém, discutindo o caso melhor, concluiu-se que as necessidades de informações são quase que semelhantes para as empresas situadas nos dois extremos, daí a apresentação de algumas questões tabuladas desta maneira.

4. Conclusão

4.1. COMENTÁRIOS ESPECÍFICOS

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

A Análise de Custos que é a utilização das informações básicas de custos passaram utilizadas pelas empresas, aumentando a relação custo/benefício de uma gestão de custos. Com relação ao Orçamento Empresarial algumas empresas estão reformulando seus pontos de vista em relação aos moldes tradicionais dessa ferramenta gerencial. Entretanto, essa postura não foi captada pela presente pesquisa, quiçá, também, futuros pesquisadores possam fazê-lo.

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

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

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

4.2. COMENTÁRIOS GERAIS

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

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

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

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

Como resultado subjacente dessa pesquisa pode-se avaliar a necessidade de implantar ou ampliar a integração e a interdisciplinaridade das diversas disciplinas do Curso de Ciências Contábeis, tanto em termos horizontais quanto verticais, dentro de uma visão integrada intra-curso, ou até mesmo viabilizar a integração com outros curso dentro do guarda-chuva maior das chamadas Ciências Gerenciais, proporcionando condições efetivas para o aluno cursar as disciplinas optativas de acordo com o nível de interesse de formação acadêmica e profissional.

5. Bibliografia

- BAKER, Morton & JACOBSEN Lyle E., Contabilidade de Custos - Um Enfoque de Administração de Empresas, Editora McGraw-Hill, 1976.
- BERLINER, Callie & BRIMSON, James A., Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas - Base Conceitual CAM-I, T.A. Queiroz Editor, 1992.
- CASHIN, James A. & POLIMENI, Ralph S., Curso de Contabilidade de Custos, Editora McGraw-Hill, 1982.
- CHING, Yuh Hong, Gestão Baseada em Custeio por Atividades, Editora Atlas, 1995.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George & DATAR, Srikant M., Cost Accounting - A Managerial Emphasis, Eighth Edition, Prentice Hall, 1994.
- JOHNSON, Thomas H. & KAPLAN, Robert S., Contabilidade Gerencial - A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas, Editora Campus, 1993.
- MARCONI, Marina De Andrade & LAKATOS, Eva Maria, Técnicas de Pesquisa, Editora Atlas, 1990.
- MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos - Inclui o ABC, Editora Atlas, 1996.
- MATZ, Adolph, CURRY, Othel J. & FRANK, George W., Contabilidade de Custos, Editora Atlas, 1974.
- NAKAGAWA, Masayuki, Gestão Estratégica de Custos - Conceitos, Sistemas e Implementação, Editora Atlas, 1991.
- , ABC - Custeio Baseado em Atividades, Editora Atlas, 1995.
- ROBLES JR, Antonio, Custos da Qualidade - Uma Estratégia para a Competição Global, Editora Atlas, 1994.
- SÁ, Elisabeth Schneider, Et Al., Manual de Normalização de Trabalhos Técnicos, Científicos e Culturais, Editora Vozes, 1996.
- SCHMIEDICKE, Robert E. & NAGY, Charles F., Princípios de Contabilidade de Custos, Edição Saraiva, 1978.

