



Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção

Cleonice Bastos Pompermayer

**A INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NOS
ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS**

Tese de Doutorado

**FLORIANÓPOLIS
FEVEREIRO 2004**

Cleonice Bastos Pompermayer

**A INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NOS
ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Doutora em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Bruno H. Kopittke, Dr.

Florianópolis, fevereiro de 2004

Cleonice Bastos Pompermayer

**A INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NOS
ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS**

Esta tese foi julgada e aprovada para a obtenção do título de Doutora em Engenharia de Produção do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 16 de fevereiro de 2004.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. Bruno Hartmut Kopittke, Dr.
Orientador

Prof. Antoninho Caron, Dr.

Prof. Alceu Souza, Dr.

Prof. Kazuo Hatakeyama, Ph.D.

Prof. Christian Luiz da Silva, Dr.

Prof. Álvaro Guillermo Rojas Lezana, Dr.

*Ao meu esposo, Antonio Carlos, e aos meus
filhos, Débora, Adriane e Danilo, pela
compreensão e apoio.*

Agradecimentos

À força constante, vinda de Deus;

aos meus pais, Abdias e Dulcides, pelo dom da vida e pela dedicação;

ao meu orientador, Professor Dr. Bruno H. Kopittke, pelo acompanhamento e contribuições;

ao meu marido, Antonio Carlos Pompermayer, pelas leituras que propiciaram reflexões e aprofundamento;

aos meus filhos, Débora, Adriane e Danilo, por compreenderem minhas horas de ausência;

a Lisete Stroparo, meu especial agradecimento pela participação e suporte na elaboração desta;

às pessoas que possibilitaram meu acesso às empresas pesquisadas: Luizete A. Sanches, Silmara Perla, Mário Zanlorenzi, Elmo Brugnolo, Elizabeth Leal, Hugo Novak, Marcelo Furlan;

a todas as pessoas que colaboraram, concedendo entrevistas e respondendo questionários, meu especial agradecimento;

a Mariana Fressato e Adriane Pompermayer, pelo apoio na elaboração do relatório final;

a Maria Laura Zocolotti, pela editoração;

a Edith Dias, pelo auxílio na normatização das referências;

a todos que trabalham na biblioteca da FAE Business School, pelo apoio na pesquisa;

às empresas que se dispuseram a expor as suas experiências, sem as quais esta pesquisa não se realizaria;

à FAE Business School e à Universidade Federal de Santa Catarina.

RESUMO

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**. Florianópolis, 2004. 253f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

O presente trabalho tem o objetivo de investigar a influência dos fatores organizacionais constituintes e condicionantes nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos. Para melhor compreender os fatores organizacionais abordados no objetivo, desenvolve-se um referencial teórico sobre os aspectos fundamentais das organizações, enfocando conceitos de organização, fatores constituintes e condicionantes das estruturas organizacionais e tipos de estruturas. Sobre a gestão de custos, apresenta-se um modelo conceitual de gestão de custos, seguido dos critérios de apropriação, métodos de acumulação, técnicas, tipos e instrumentos de gestão. Na seqüência, é apresentado um estudo multicasos desenvolvido em quatro empresas de médio e grande portes localizadas na Região Metropolitana de Curitiba. Cada uma das empresas é pesquisada por meio de entrevistas e aplicação de questionários em seus setores de custos, de produção e de vendas e *marketing*, buscando-se identificar e caracterizar os fatores organizacionais e sistemas de gestão de custos, assim como a influência de fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos dessas empresas. Esta tese conclui que uma maior interação dos demais setores da organização com o sistema de custos, uma melhor aceitação que o sistema receba na empresa, e os fatores organizacionais constituintes que caracterizam o perfil da estrutura organizacional como mais inovativa podem influenciar positivamente o desempenho do sistema de gestão de custos, em seus aspectos práticos.

Palavras-chave: sistemas de gestão de custos; fatores organizacionais; estruturas organizacionais; organização.

ABSTRACT

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **Influence of organizational factors in the practical aspects of cost management systems**. Florianópolis, 2004. 253p. Thesis (Doctorate in Production Engineering) - Post Graduation Programme in Production Engineering, Universidade Federal de Santa Catarina.

The main goal of this paper is to investigate the influence of organizational factors, components and conditioned in the practical aspects of cost management systems. To better understand the organizational factors, part of the herein main objective, a theoretical referential on the fundamental aspects of organizations is developed, focusing organizational concepts, components and conditioned of organizational structures and other structures. Whereas cost management, it is presented a conceptual model, followed by appropriation criteria, cumulative methods, techniques, kinds and tools of management. After that a multi-case study is presented. It was developed in 4 companies, large and average capability, within Curitiba region. Through interviews and questionnaires each company's cost, production, sales and *marketing* were researched, so as to identify and characterize the organizational factors and cost management systems, as well as the influence of organizational factors in the practice of the cost management system of these companies. This thesis concludes that a better interaction of different sectors of a company with the cost management system results in a better acceptance of the same system in the company and the factors that characterize the profile of the organizational structure as innovative can have a positive influence in the development of the cost management system in its practical aspects.

Keywords: Cost management systems; organizational factors; organizational structures; organization.

LISTA DE SIGLAS

ABB	- <i>Activity Based Budget</i>
ABC	- <i>Activity Based Costing</i>
ABM	- <i>Activity Based Management</i>
BPCS	- <i>Business Process Central System</i>
CAD/CAM	- <i>Computer - Aided Design / Computer - Aided Manufacturing</i>
CIM	- <i>Computer Integrated Manufacturing</i>
CNPJ	- Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
GP	- Georges Perrin
JIT	- <i>Just-in-Time</i>
NBR	- Normas Brasileiras
P&D	- Pesquisa e Desenvolvimento
PERT/CPM	- <i>Program Evaluation and Review Technique / Critical Path Method</i>
RMC	- Região Metropolitana de Curitiba
SGC	- Sistema de Gestão de Custos
TCQ	- <i>Total Control Quality</i> - Controle da Qualidade Total
UEP ou UP	- Unidade de Esforço de Produção

LISTA DE FIGURAS

1	DIFERENÇAS ENTRE EMPRESAS MECANICISTAS E EMPRESAS ORGÂNICAS	36
2	RELACIONAMENTO ENTRE TIPOS DE ESTRUTURAS E ESTRATÉGIAS.....	64
3	FORMAS DE INTERDEPENDÊNCIA DEPARTAMENTAL	65
5	CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO CENTRO PROCESSADOR DE INFORMAÇÕES	69
6	FLUXO REPRESENTATIVO DO MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA CONTEMPORÂNEA	76
7	OS PILARES DA EXCELÊNCIA EMPRESARIAL	89
8	EVOLUÇÃO RECENTE DO PERFIL DOS CUSTOS.....	90
9	PROCESSO DE NEGÓCIO.....	91
10	MÉTODO ABC	92
11	PROCESSO DE CUSTEIO-ALVO.....	94
12	COMPARAÇÃO DOS CUSTOS DO PRODUTO COM VALORES-ALVO	95
13	7EFEITOS DO CUSTO-ALVO E DO CUSTO KAIZEN NA CURVA DE CUSTO E TENDÊNCIAS DE PREÇOS DE VENDA.....	96
14	SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NA ATIVIDADE ABM OPERACIONAL E ESTRATÉGICO	99

LISTA DE QUADROS

1	CARACTERÍSTICAS DA BUROCRACIA ENUMERADAS PELOS PRINCIPAIS AUTORES	29
2	CARACTERÍSTICAS, VANTAGENS E DESVANTAGENS DOS DIFERENTES TIPOS DE DEPARTAMENTALIZAÇÃO	34
3	COMPARAÇÃO ENTRE ORGANIZAÇÕES TRADICIONAIS E INOVATIVAS QUANTO ÀS CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS	37
4	CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS ESTRUTURAS MECANICISTAS E ORGÂNICAS	51
5	TECNOLOGIAS E SISTEMAS DE PRODUÇÃO	54
6	CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS NAS TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO	55
7	REQUISITOS DECORRENTES DAS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS	63
8	AGRUPAMENTO DAS NECESSIDADES GERENCIAIS SEGUNDO OS OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	73
9	SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS	81
10	PROCEDIMENTOS PARA DEFINIÇÃO DE ELEMENTOS-PADRÃO	86
11	INFORMAÇÕES GERENCIAIS SEGUNDO OS MÉTODOS DE CUSTEIO	108
12	TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NA SPAIPA	117
13	PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SPAIPA	118
14	INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DA SPAIPA, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS	120
15	JUSTIFICATIVAS DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA	121
16	FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA	122
17	INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA, SEGUNDO O SETOR DE CUSTOS	123
18	RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E MARKETING E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA	124
19	FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA	124

20	RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA	125
21	FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA.....	126
22	IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA.....	127
23	TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS EM O BOTICÁRIO.....	129
24	PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DE O BOTICÁRIO.....	130
25	INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS.....	132
26	JUSTIFICATIVA DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO	133
27	FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO	133
28	INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO	135
29	RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E MARKETING E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DE O BOTICÁRIO.....	135
30	FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO	136
31	JUSTIFICATIVA DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING DE O BOTICÁRIO NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS.....	137
32	RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DE O BOTICÁRIO.....	138
33	INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NO SETOR DE PRODUÇÃO NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO.....	139
34	IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO.....	139
35	TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NA GELOPAR	141

36 PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA GELOPAR	143
37 INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS	145
38 FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR	145
39 INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR	147
40 RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E MARKETING E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA GELOPAR	148
41 FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR	149
42 RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA GELOPAR	150
43 FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR	151
44 IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR	151
45 TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NO HERBARIUM	153
46 PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO HERBARIUM	155
47 INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DO HERBARIUM, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS	157
48 JUSTIFICATIVA DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM	157
49 FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM	158
50 INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM	159
51 RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E MARKETING E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DO HERBARIUM	160
52 FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO ERBARIUM	161
53 RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM	162

54	FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM.....	162
55	IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM.....	163
56	RELACIONAMENTO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS COM OS ASPECTOS PRÁTICOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	164
57	CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DOS SETORES DE VENDAS E MARKETING NO RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	165
58	CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DOS SETORES DE PRODUÇÃO NO RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	165
Quadros Apêndice 3		
A.3.1	IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO, SEGUNDO DADOS CADASTRAIS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	224
A.3.2	NÍVEIS DE ESPECIALIZAÇÃO – CAPACITAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS – DIVISÃO DE TAREFAS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	225
A.3.3	NÍVEIS HIERÁRQUICOS - TIPOS DE SUPERVISÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	225
A.3.4	REGRAS E PROCEDIMENTOS / COMUNICAÇÃO - MANUAL DE NORMAS - DESCRIÇÃO DE CARGOS E FUNÇÕES DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	226
A.3.5	CENTRALIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	226
A.3.6	DESEMPENHO DAS TAREFAS ENTRE OS SETORES - TRABALHO EM EQUIPES - GRAU DE INTERAÇÃO ENTRE AS EQUIPES DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	226
A.3.7	FREQÜÊNCIA - PRIORIDADE - TIPOS DE INOVAÇÕES DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	227
A.3.8	AMBIENTE EM QUE ESTÃO INSERIDAS AS EMPRESAS / ESTRATÉGIAS DE MERCADOS EXTERNO E INTERNO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	227
A.3.9	TECNOLOGIA: SISTEMAS DE PRODUÇÃO - TECNOLOGIAS DE GESTÃO - TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	228

A.3.10	CARACTERÍSTICAS DOS FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DAS EMPRESAS PESQUISADAS	229
A.3.11	PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	229
A.3.12	CARACTERÍSTICAS GERAIS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	230
A.3.13	ASPECTOS FUNCIONAIS (SISTEMA PROPORCIONA - MÉTODOS UTILIZADOS) DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	231
A.3.14	SETORES FORNECEDORES E NÃO FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	232
A.3.15	SETORES FORNECEDORES DE DADOS E SUAS DIFICULDADES EM RELAÇÃO AO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	232
A.3.16	FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	233
A.3.17	INFORMAÇÕES GERADAS E RECEBIDAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	234
A.3.18	RELAÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS COM O DESEMPENHO DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	235
A.3.19	IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS - CONTRIBUIÇÃO NO DESEMPENHO GLOBAL DA EMPRESA - PRIORIDADE DA ALTA DIREÇÃO - ACEITAÇÃO DOS SETORES, DAS EMPRESAS PESQUISADAS	235
A.3.20	FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DO SETOR DE VENDAS E MARKETING DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	236
A.3.21	DADOS FORNECIDOS E INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR DE VENDAS E MARKETING DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	237
A.3.22	CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DENTRO DO SETOR DE VENDAS PARA O RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	238

A.3.23	PARTICIPAÇÃO DO SETOR DE VENDAS E MARKETING NA IMPLANTAÇÃO, ATUALIZAÇÃO E MODIFICAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	238
A.3.24	FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DO SETOR DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS	239
A.3.25	DADOS FORNECIDOS E INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS	240
A.3.26	CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DENTRO DO SETOR DE PRODUÇÃO PARA O RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	241
A.3.27	PARTICIPAÇÃO DO SETOR DE PRODUÇÃO NA IMPLANTAÇÃO, ATUALIZAÇÃO E MODIFICAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	241

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	19
1.1 Contexto e Justificativa.....	19
1.2 Problema de Pesquisa	20
1.3 Objetivos.....	23
1.4 Relevância e Ineditismo	23
1.5 Hipóteses	24
1.6 Metodologia do Trabalho.....	24
1.7 Organização do Trabalho	26
1.8 Limitações	27
2 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA ORGANIZAÇÃO	28
2.1 Bases para a Estruturação das Organizações	28
2.2 Fatores Organizacionais	48
2.2.1 Tamanho.....	52
2.2.2 Tecnologia	53
2.2.3 Inovação	57
2.2.4 Ambiente.....	59
2.2.5 Estratégia.....	62
2.2.6 Interdependência departamental	64
3 GESTÃO DOS CUSTOS: SISTEMAS, CRITÉRIOS, MÉTODOS, TÉCNICAS, TIPOS E INSTRUMENTOS DE CONTROLE	67
3.1 Modelo Conceitual de um Sistema de Gestão de Custos	68
3.1.1 Visão do sistema de custos como um centro processador	69
3.1.2 Definição das necessidades gerenciais	70
3.1.3 Definição dos objetivos do sistema de gestão de custos.....	72
3.1.4 Definição dos métodos de custeio	73
3.2 Abordagem Tradicional: Critérios, Métodos, Técnicas e Tipos de Controle.....	76
3.2.1 Critérios de Apropriação: custeio por absorção e custeio direto.....	77
3.2.2 Métodos de acumulação: por ordem de produção e por processo	79
3.2.3 Técnica de Unidade de Esforço de Produção (UEP).....	82
3.2.4 Tipo de controle: custo-padrão	84
3.3 Abordagem de Gestão Estratégica de Custos: critérios, métodos e instrumentos de controle	87
3.3.1 Custo baseado em atividades (<i>Activity - Based Costing - ABC</i>).....	88

	17
3.3.2	Custo-alvo..... 92
3.3.3	Custo <i>kaizen</i> 93
3.3.4	Análise da cadeia de valor..... 97
3.3.5	Gerenciamento baseado em atividades (<i>Activity-Based Management - ABM</i>)..... 98
3.3.6	Centros de pseudolucro..... 100
4	ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS: A
	INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS EM QUATRO EMPRESAS
	DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA 104
4.1	Aspectos Metodológicos 105
4.1.1	Bases conceituais utilizadas na concepção e análise da pesquisa 105
4.1.2	Técnicas de coleta de dados 109
4.1.3	Elaboração do instrumento de coleta de dados 111
4.1.4	Aplicação do questionário..... 113
4.2	Caso 1 - Spaipa S. A. Indústria Brasileira de Bebidas 115
4.2.1	Aspectos organizacionais 116
4.2.2	Aspectos práticos do sistema de gestão de custos 119
4.2.3	Identificação da influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos 122
4.3	Caso 2 - O Boticário Participações Ltda. 127
4.3.1	Aspectos organizacionais 128
4.3.2	Aspectos práticos do sistema de gestão de custos 131
4.3.3	Identificação da influência de fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos..... 134
4.4	Caso 3 - Gelopar Refrigeração Paranaense Ltda. 140
4.4.1	Aspectos organizacionais 140
4.4.2	Aspectos práticos do sistema da gestão de custos 143
4.4.3	Identificação da Influência de Fatores Organizacionais nos aspectos práticos do Sistema de Gestão de Custos 146
4.5	Caso 4 - Herbarium Laboratório Botânico Ltda. 152
4.5.1	Aspectos organizacionais 152
4.5.2	Aspectos práticos do sistema de gestão de custos 155
4.5.3	Identificação da influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos 158
4.6	Influência dos Fatores Constituintes nos Aspectos Práticos dos Sistemas de Gestão de Custos das Empresas Pesquisadas 164
5	CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES 167
5.1	Conclusões 168

5.2 Recomendações.....	172
REFERÊNCIAS	174
APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE PESQUISA	183
APÊNDICE 2 - EXEMPLO DOS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	204
APÊNDICE 3 - TABULAÇÃO DOS DADOS REFERENTES AOS ASPECTOS ORGANIZACIONAIS E SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS DAS QUATRO EMPRESAS PESQUISADAS NA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA.....	223
APÊNDICE 4 - PRIMEIRO QUESTIONÁRIO TESTADO	242
ANEXO 1 - CARTAS DE AUTORIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	253

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contexto e Justificativa

Na atualidade, o relacionamento das empresas em seus ambientes externo, operacional e interno, juntamente com a necessidade de introduzir inovações na área de gestão, constituem-se em alguns dos principais desafios a serem enfrentados em sua busca de sustentação competitiva.

Segundo Albrecht (1994, p.69-74), o ambiente externo engloba aspectos de caráter econômico, de caráter político, de cunho social, da estrutura legal, do desenvolvimento tecnológico, além dos aspectos físicos com os quais a organização interage de forma mais genérica e que influem em seu funcionamento, forçando-a uma constante busca por adaptação.

O ambiente organizacional constitui uma parte do ambiente com a qual as empresas interagem mais intensamente. Esse ambiente é formado pela clientela, pela concorrência, pelos fornecedores e pelo relacionamento internacional. Por conta da ordem econômica vigente na economia mundial, o relacionamento das empresas com o ambiente operacional tem apontado na direção do estabelecimento de parcerias e alianças entre as empresas.

O ambiente interno é o nível de ambiente das empresas que compreende os aspectos organizacionais, como a estrutura, os recursos humanos, os recursos financeiros, os recursos de produção e de *marketing*. A forma como as empresas organizam suas atividades no ambiente interno tem sido alvo de significativas transformações. Dentre estas, pode-se evidenciar as alterações das estruturas organizacionais conduzidas pelas chamadas reestruturações, ou seja, a implantação de novos arranjos organizacionais para a combinação dos recursos produtivos destinados a atender às exigências do novo paradigma de produção e do mercado consumidor. Outro aspecto também verificado no ambiente interno das empresas refere-se à introdução de novas tecnologias de gestão voltadas a promover a melhoria dos lucros alcançados.

Dentre as tecnologias de gestão que podem ser adotadas pela empresa, uma das principais é o sistema de gestão de custos, por sua capacidade de fornecer informações de grande utilidade no auxílio à tomada de decisões e no planejamento e controle dos recursos de produção, representando instrumento gerencial fundamental na busca de sustentação competitiva da organização por se tratar de um sistema que deve refletir a empresa, em termos monetários, sob o aspecto da utilização e apropriação dos recursos produtivos naturais, humanos, estrutura física, tecnológica e equipamentos.

Cada vez mais as empresas, independentemente do seu porte, tecnologia de produção utilizada e mercados atuantes, necessitam buscar atualizações em seus sistemas de gestão de custos. Nesse sentido, é importante destacar que os novos conceitos e métodos de custeio têm como seus principais objetivos estratégicos proporcionar à empresa *feedbacks* operacionais, melhoria contínua e aprendizado.

Esses aspectos, tomados de uma forma conjunta, indicam a evidência de que para a obtenção de um sistema de gestão de custos atualizado é imprescindível a participação e interação efetiva das pessoas.

A participação e interação das pessoas no ambiente interno das empresas está relacionada aos tipos ou às características da estrutura organizacional. Segundo Gibson et al. (1981, p.24),

as organizações se caracterizam por um comportamento voltado para uma determinada meta ou para um objetivo. Isto é, perseguem metas e objetivos que podem ser alcançados de modo eficaz e eficiente pela ação conjunta de indivíduos.

Diante do exposto, este estudo tem a finalidade de investigar os fatores organizacionais e os sistemas de gestão de custos existentes em empresas, procurando esclarecer se aqueles fatores podem facilitar ou inibir o desenvolvimento, a eficiência e a evolução de um sistema de gestão de custos.

1.2 Problema de Pesquisa

Quanto mais intensa a competição a que estiver submetida uma empresa, mais importante é a participação de um sistema de gestão de custos que permita à empresa conhecer os custos de seus produtos e de suas operações e, a partir daí, encontrar uma posição competitiva e vantajosa diante de seus concorrentes, de maneira a lhe proporcionar uma sustentação em seu segmento de atuação no mercado, condição fundamental para a sobrevivência no contexto atual.

Por sistema de gestão de custos entende-se aqui o conjunto de meios e recursos, técnicos, metodológicos e funcionais, que a empresa utiliza para coletar dados referentes ao uso de recursos e gerar informações úteis para o desempenho global da empresa e de suas áreas funcionais.

Para ser bem-sucedida nesse aspecto, a empresa deve estar atenta para algumas dificuldades com as quais pode se defrontar na condução dos aspectos práticos de um sistema de gestão de custos. Tais dificuldades, aqui consideradas, resultam de reflexões e experiências

vividas pela pesquisadora como consultora no desenvolvimento de sistemas de gestão de custos em empresas de diversos ramos de atividades.

Essas dificuldades, na maioria das situações, podem ser observadas em empresas que possuem sistemas de gestão de custos e, todavia, nem sempre conseguem extrair todo o potencial instalado desse sistema, pela reduzida utilização das informações geradas, ou até mesmo pela falta de compreensão sobre a importância do sistema para o desempenho global da empresa.

Como aspectos geradores dessas dificuldades, algumas evidências são passíveis de consideração. Uma delas refere-se aos aspectos conceituais, outra enfoca a compatibilização dos objetivos do sistema de custos às necessidades da empresa, e a última considera os aspectos práticos, representados pela interação dos setores da empresa no tocante à alimentação de dados para o sistema e a utilização de informações para promover otimizações e melhorias contínuas.

Nos aspectos conceituais, verifica-se uma dicotomia entre o conceito real de custos, fundamentado no uso dos recursos (materiais, mão-de-obra, equipamentos e tecnologia) e na exigência que esses recursos demandam pela sua remuneração na forma de salários, manutenção, impostos, retorno, que se traduzem em custos; e o habitual conceito utilizado para os custos sob a visão apenas monetária que eles representam.

Normalmente, a visão monetária dos custos leva as empresas a adotarem ações no sentido de controle e reduções, muitas vezes de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais os recursos empregados ou benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos, ou seja, produzir mais, com mais qualidade e menor desperdício.

É necessária a compreensão, pelos membros da empresa, sobre o sistema de gestão de custos sob a ótica de um sistema de informações que introduzirá na empresa a possibilidade de uma maior interação dos diversos setores operacionais, por meio do intercâmbio de dados e cruzamento de informações, além de uma nova leitura sobre os custos e o reconhecimento de que um sistema de gestão de custos ultrapassa apenas o conceito teórico e metodológico aplicado a ele.

Outra dificuldade refere-se à definição de objetivos específicos para o sistema de gestão de custos que proporcionem atendimento às necessidades gerenciais das empresas, juntamente com a seleção e combinação de métodos de custeio capazes de produzirem informações compatíveis aos objetivos e necessidades gerenciais.

A última, e maior, dificuldade é a tarefa de condução do sistema de gestão de custos, pois esta requer alguns cuidados básicos e fundamentais. Exige manutenção e atualizações, bases conceituais, reformulações metodológicas, abordagens técnicas e de informática atualizadas, porém, mais do que isso, uma interação entre as áreas funcionais da empresa.

Esses cuidados podem ser explicitados por alguns aspectos fundamentais na condução do sistema, tais como: apoio total da alta direção, aceitação por parte dos setores da empresa, utilização adequada das informações geradas e dos seus benefícios, conscientização de que o sistema não gera informações por si (precisa ser alimentado) e de que as informações refletem as ações desenvolvidas no uso dos recursos.

O sistema de gestão de custos, por sua natureza, não pode prescindir de um patamar mínimo das relações entre e intra setores da empresa, como os setores de materiais, de produção, de recursos humanos, de finanças, de contabilidade, de logística, de vendas e *marketing* e de desenvolvimento do produto. Portanto, esses setores devem ser articulados em torno do sistema de gestão de custos como fornecedores de dados e usuários de informações.

Considerando-se e destacando-se as dificuldades apresentadas anteriormente, vinculadas aos aspectos conceituais e práticos da condução do sistema de gestão de custos, em que a sensibilização, participação e interação entre e intra setores e pessoas apresenta uma relevância preponderante, torna-se possível apontar na direção de que os aspectos organizacionais constituídos pelas características dos fatores organizacionais vigentes e atuantes nas empresas podem exercer alguma influência nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos.

Diante do exposto, a questão que se coloca pode ser assim formulada: Fatores organizacionais predominantes em uma empresa influenciam a condução dos aspectos práticos de seu sistema de gestão de custos?

Para responder a essa questão, é necessária uma investigação que identifique as características de fatores organizacionais e de sistemas de gestão de custos e, posteriormente, analise a influência desses fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos.

Com esse intuito, o presente estudo desenvolve uma investigação por meio de uma pesquisa em quatro empresas de médio e grande portes localizadas na Região Metropolitana de Curitiba - RMC.

1.3 Objetivos

O objetivo geral desta tese é identificar a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos em quatro empresas de médio e grande portes na Região Metropolitana de Curitiba.

Esse objetivo geral pretende, na amostra de empresas pesquisadas:

- a) identificar as características dos aspectos organizacionais;
- b) identificar as características dos sistemas de gestão de custos, investigando sua estruturação, praticidade e funcionalidade;
- c) investigar a influência de fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos, por meio de um estudo multicaseos.

1.4 Relevância e Ineditismo

A relevância deste trabalho está relacionada diretamente à importância que a gestão de custos assumiu em um ambiente que exige maior competitividade e que conduz as empresas a buscarem novas e criativas formas de gerar lucros.

Cooper e Slagmulder (2000) salientam que a sobrevivência das empresas encontra-se vinculada à capacidade das mesmas de reduzirem seus custos ao mesmo tempo em que desenvolvem produtos com a qualidade e a funcionalidade desejadas pelos clientes, mas que garantam os lucros pretendidos.

Kaplan (2001) alertou que as organizações brasileiras devem prestar muita atenção em seus custos se quiserem defender seu território contra a chegada dos produtos das empresas internacionais, que já utilizam sistemas avançados de gestão de custos.

Kaplan e Cooper (1998) reúnem na obra *Custo e Desempenho* métodos modernos de custos utilizados em consultorias a grandes empresas que necessitam voltar sua atenção para os seus custos, destacando que mesmo aquelas que já possuem sistemas precisam acompanhar as inovações nessa área.

Por outro lado, as empresas sofrem pressão permanente para adequar suas estruturas organizacionais a um ambiente em mutação, de modo a melhorar, ou ao menos manter, sua posição competitiva. Essa pressão as impele a rever e reestruturar suas formas de organização, tornando-as adequadas à utilização mais eficaz dos recursos produtivos e dos avanços nos métodos de gestão empresarial.

Porém, tanto os autores que se dedicam à pesquisa das organizações quanto aqueles que se voltam aos aspectos específicos de custos não investigam a interface entre

os dois campos do conhecimento e a repercussão dessa interface nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos adotados nas empresas.

No intuito de suprir essa lacuna, o aspecto inédito desta tese consiste no desenvolvimento de uma investigação buscando entender a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos. Isso tem relevância prática concreta para as empresas, pois uma vez compreendidas e explicitadas tais influências, torna-se possível aperfeiçoar a utilização dos sistemas de gestão de custos pelo aproveitamento dos fatores que interagem como facilitadores e pela atenuação daqueles cujas influências dificultam o desempenho do referido sistema.

1.5 Hipóteses

A hipótese central adotada neste trabalho apóia-se na idéia de que existem evidências de que os aspectos organizacionais podem influir nos aspectos práticos de um sistema de gestão de custos, constituindo-se em elementos facilitadores ou inibidores do seu funcionamento e operacionalização.

As hipóteses secundárias adotadas são:

- a) os fatores organizacionais constituintes e o perfil da estrutura organizacional podem influenciar a prática dos sistemas de gestão de custos nas empresas;
- b) o desempenho dos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos encontra-se vinculado à interação de setores funcionais com o sistema de gestão de custos da empresa;
- c) o desempenho do sistema de gestão de custos está associado ao apoio da alta direção e à aceitação do mesmo pelos demais setores da empresa;
- d) a maior acessibilidade das informações na empresa contribui para o bom desempenho do sistema de gestão de custos.

1.6 Metodologia do Trabalho

Um estudo empírico do tipo exploratório, permeado de uma investigação de pesquisa bibliográfica, pesquisa de campo e um estudo de multicasos, constituem-se no método adotado neste trabalho, visando ao cumprimento dos objetivos propostos.

A pesquisa bibliográfica serve de base para a compreensão e desenvolvimento da fundamentação teórico-metodológica do trabalho. Nela são pesquisados os aspectos fundamentais das organizações e a teoria da gestão de custos.

Nos aspectos fundamentais das organizações, abordam-se os conceitos que possam ter aplicações às organizações em geral, enfatizando-se de forma específica aqueles que se aplicam a um tipo de organização em particular: a empresa. Além desses conceitos, exploram-se os fatores organizacionais constituintes e condicionantes das estruturas organizacionais. Para o desenvolvimento dessa abordagem, buscam-se autores tais como: Weber, Pereira, Hall, Taylor, Fayol, Chiavenato, Simeray, Cury, Vasconcellos e Hemsley, Wagner e Hollenbeck, Daft, Woodward, Goodwin, Porter, Mintzberg, Chandler, entre outros.

Na teoria de gestão de custos, busca-se uma compreensão do conceito e estruturação de um sistema de gestão de custos, por meio da apresentação e descrição de um modelo conceitual de gestão de custos, e a sintetização dos critérios e métodos de custeios utilizados nos sistemas de gestão de custos.

Discute-se também a gestão estratégica de custos, que compreende os métodos de custeios contemporâneos. Kaplan, Leone, Chevitarese, Santos, Backer e Jacobsen, Nakagawa, Matz et al., Horngren, Allora, Shank e Govindarajan, Brimson, Sakurai, e Monden, entre outros, são os autores pesquisados e estudados para o desenvolvimento desta abordagem.

Com o objetivo de conhecer e melhor compreender o problema pesquisado, ou seja, a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de custos, quatro empresas de médio e grande portes da RMC servem de base para uma coleta de dados, sendo posteriormente analisadas sob a luz da fundamentação teórica anteriormente desenvolvida.

As empresas participantes do estudo pertencem aos seguintes setores de atividade: bebidas; perfumaria e cosméticos; indústria de máquinas, equipamentos e aparelhos para refrigeração comercial; e produtos fitoterápicos.

O critério para a escolha dessas empresas baseou-se na facilidade por parte da pesquisadora em adentrar em suas dependências, na existência de sistemas de gestão de custos operando há mais de três anos e, fundamentalmente, no interesse demonstrado pelas empresas em participarem do estudo.

O grupo entrevistado pela pesquisa é composto de funcionários com funções envolvidas de alguma forma com o processo do sistema de gestão de custos da empresa, como: coordenador de custos gerenciais, gerente de divisão de consumidores e grandes clientes, gerente industrial, *controller*, coordenador de operações comerciais, gerente contábil, supervisor de custos, gerente comercial, gerente de controladoria e gerente de vendas e *marketing*.

A coleta dos dados é realizada por meio de um questionário acompanhado de entrevistas, buscando-se confirmar e complementar as respostas das questões formuladas.

O questionário é composto de um roteiro de pesquisa composto por cinco blocos distintos.

No roteiro de pesquisa expõem-se os objetivos gerais e específicos do estudo, a finalidade do questionário e dos blocos que o compõem, assim como uma breve descrição e explicação das bases conceituais a serem utilizadas no trabalho.

Nos blocos I e II buscam-se as características gerais da empresa por meio dos dados cadastrais e indicadores econômicos. No bloco III levantam-se dados sobre os aspectos organizacionais da empresa, enfatizando-se de forma específica os fatores organizacionais, condicionantes e constituintes predominantes.

O bloco IV tem como principal finalidade permitir uma identificação e caracterização dos sistemas de gestão de custos existentes nas empresas. O bloco V é destinado aos setores de vendas e *marketing* e de produção das empresas pesquisadas, com o intuito de se proceder a uma complementação para o desenvolvimento da análise, com o objetivo de responder às questões e hipóteses formuladas no início deste estudo.

1.7 Organização do Trabalho

A tese está estruturada em cinco capítulos.

No Capítulo 1 são apresentados o contexto e a justificativa, o problema de pesquisa, os objetivos, a relevância e ineditismo, as hipóteses e a metodologia do trabalho.

O Capítulo 2 traz o referencial teórico a respeito dos aspectos fundamentais das organizações, por meio da exposição dos conceitos de organização, fatores constituintes e condicionantes das estruturas organizacionais e tipos de estruturas.

No Capítulo 3 abordam-se os conceitos e elementos teóricos referentes à gestão de custos. Nesse capítulo apresenta-se um modelo conceitual de gestão de custos, seguido dos critérios de apuração, métodos de custeio e de controle de custos e gestão estratégica de custos.

O Capítulo 4 mostra os resultados obtidos na pesquisa em quatro empresas de médio e grande portes da Região Metropolitana de Curitiba. Este capítulo inicia-se com uma apresentação dos aspectos metodológicos da pesquisa, compreendendo: síntese das bases conceituais utilizadas na concepção e análise da pesquisa, técnicas de coleta de dados, elaboração do instrumento de pesquisa, aplicação do questionário, análise e interpretação dos dados. Em seguida, apresentam-se as quatro empresas estudadas no decorrer do trabalho, suas características organizacionais, as características dos seus sistemas de gestão de custos

e, por fim, identifica-se a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos de cada uma das empresas pesquisadas.

O Capítulo 5 é dedicado às conclusões e considerações sobre o estudo empreendido, além de apresentar sugestões para futuras pesquisas sobre o tema.

No Apêndice 1 encontram-se o roteiro de pesquisa e o modelo final do questionário aplicado na pesquisa.

O Apêndice 2 traz um exemplo do questionário respondido pelas quatro empresas pesquisadas.

O Apêndice 3 contém a tabulação dos dados levantados através da pesquisa.

No Apêndice 4 está colocado o primeiro questionário desenvolvido e testado na pesquisa.

1.8 Limitações

Em função da natureza do tema estudado e das limitações do método escolhido para a pesquisa e apresentação de resultados, a tese apresenta as seguintes limitações:

- a) ausência de um referencial teórico conjunto sobre as áreas de conhecimento envolvidas na pesquisa, os aspectos fundamentais das organizações e a teoria da gestão de custos;
- b) abrangência e delimitação da pesquisa às quatro empresas de médio e grande portes, não permitindo generalizações;
- c) é possível que a autora nem sempre tenha conseguido expressar, no instrumento de pesquisa e na entrevista, os aspectos mais relevantes dos itens pesquisados;
- d) é possível que os sujeitos da pesquisa selecionados para responder ao instrumento de pesquisa e para a entrevista nem sempre tenham traduzido suas opiniões, por razões conscientes ou inconscientes;
- e) as empresas selecionadas para participarem do estudo podem não ser as mais representativas do universo;
- f) limitação da abrangência da pesquisa aos setores de vendas e *marketing* e de produção, em detrimento dos demais setores fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos;
- g) é possível que a abordagem analítica não tenha contemplado a variedade dos dados coletados;
- h) embora mantendo uma certa neutralidade científica, é possível que a história de vida da autora tenha, em alguns momentos, influenciado a análise e interpretação dos dados;
- i) como a amostra não tem, nem pretende ter, representatividade do universo pesquisado, as conclusões não tencionam refletir este universo.

2 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA ORGANIZAÇÃO

No estágio atual de evolução das sociedades, as organizações constituem-se no tipo de sistema social predominante, por meio do qual o homem exerce as suas atividades mais variadas. Inserido em organizações, sejam de caráter político, cultural, religioso ou econômico, e em constante interação, ele busca a realização dos seus múltiplos interesses.

Este capítulo explora os aspectos teóricos fundamentais das organizações. Embora tratando de conceitos que possam ter aplicação às organizações em geral, o interesse específico volta-se para um tipo de organização em particular, a empresa, abordando conceitos de burocracia, de estrutura organizacional e dos seus fatores constituintes e condicionantes.

2.1 Bases para a Estruturação das Organizações

Conforme relatam Motta e Pereira (1980, p.20), os estudos modernos sobre organização têm como base a obra de Max Weber sobre tipos de poder ou de dominação, na qual o referido autor enumera as características da burocracia. A cada tipo de dominação correspondem sistemas sociais distintos, sendo que à dominação racional-legal corresponde a organização burocrática ou, simplesmente, a organização. Para Weber (2000, p.146), a administração burocrática é a mais racional do ponto de vista técnico-formal, e o seu grande instrumento de superioridade é o conhecimento profissional. Em Weber (2000, p.142-147) podem ser encontrados os elementos fundamentais para a compreensão da forma como as organizações são estruturadas, tais como o princípio da hierarquia oficial, com instâncias fixas de supervisão e controle, a execução de procedimentos definidos por regras técnicas ou normas, a especialização e a delimitação de áreas de competências, expressão da divisão do trabalho, a impessoalidade das ordens emanadas das autoridades hierárquicas, sempre restritas ao âmbito de competências previamente definido, e a submissão dos funcionários a um sistema rigoroso de disciplina e controle das tarefas.

Weber não formalizou explicitamente uma definição para burocracia, atendo-se ao estudo das suas características; seus estudos, entretanto, auxiliaram significativamente a compreensão sobre as bases do principal paradigma organizacional moderno, com influência direta sobre os conceitos e modelos de estrutura organizacional difundidos pelos diversos autores posteriores. Uma síntese das características da burocracia listadas por Weber e outros oito estudiosos do assunto pode ser vista no quadro 1.

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DA BUROCRACIA ENUMERADAS PELOS PRINCIPAIS AUTORES

DIMENSÕES DA BUROCRACIA	WEBER	FRIEDRICH	MERTON	UDY	HEADY
Hierarquia de autoridade	*	*	*	*	*
Divisão do trabalho	*	*	*	*	*
Competência técnica	*	*	*	*	-
Normas de procedimento para atuação no cargo	*	*	*	-	*
Normas que controlam o comportamento dos empregados	*	*	*	-	-
Autoridade limitada do cargo	*	-	*	-	*
Gratificação diferencial por cargo	*	-	-	*	-
Impessoalidade dos contatos pessoais	-	-	*	-	-
Separação entre propriedade e administração	*	-	-	-	-
Ênfase nas comunicações escritas	*	-	-	-	-
Disciplina racional	*	-	-	-	-
DIMENSÕES DA BUROCRACIA	PARSONS	BERGER	MICHELS	DIMOCK	
Hierarquia de autoridade	*	*	*	*	
Divisão do trabalho	*	-	*	*	
Competência técnica	*	*	-	*	
Normas de procedimento para atuação no cargo	-	*	-	*	
Normas que controlam o comportamento dos empregados	-	*	*	-	
Autoridade limitada do cargo	*	-	-	-	
Gratificação diferencial por cargo	-	-	-	-	
Impessoalidade dos contatos pessoais	-	-	-	-	
Separação entre propriedade e administração	-	-	-	-	
Ênfase nas comunicações escritas	-	-	-	-	
Disciplina racional	-	-	-	-	

FONTE: Hall (1966, p.32)

NOTA: Sinais convencionais utilizados:

* Existência da característica.

- Inexistência da característica.

A revisão de literatura empreendida por Hall (1966, p.28-33) permite a compreensão de que as características da burocracia, enunciadas originalmente por Weber, quando presentes em uma organização, possibilitam classificá-la como burocrática. Porém, sugere que tais atributos devem ser encarados como variáveis que podem ser sistematicamente avaliadas no sentido de verificar o grau em que as organizações são ou não burocráticas. Gouldner, citado por Hall (1966, p.30), afirma:

...Nem toda associação formal possuirá o conjunto das características incorporadas no tipo ideal de burocracia. O tipo ideal pode ser usado como uma medida que nos possibilita determinar em que aspecto particular uma organização é burocratizada.

Dessa forma, a presença em alto grau de todas as características enunciadas identificaria uma organização que se aproxima idealmente da burocracia, enquanto as organizações não-burocratizadas apresentariam, idealmente, baixo grau de frequência em todos os atributos. As organizações, contudo, podem não se enquadrar plenamente em nenhum dos dois extremos, já que as características da burocracia não estão necessariamente

todas presentes no mesmo grau, de forma que a organização pode ser altamente burocratizada em alguns atributos e não o ser em relação aos demais.

Na visão de Motta e Pereira (1980, p.21), "...uma organização ou burocracia é um sistema social racional, ou um sistema social em que a divisão do trabalho é racionalmente realizada tendo em vista os fins visados". Essa definição tem a preocupação de enfatizar o elemento essencial que distingue a organização dos demais sistemas sociais, ou seja, a racionalidade, entendida como a coerência em relação aos objetivos pretendidos, de forma a alcançá-los com um mínimo de esforços.

Na seqüência, descreve-se sucintamente as formas básicas de estruturação que deram origem às estruturas organizacionais modernamente utilizadas, partindo das formulações historicamente tradicionais até aquelas propostas por autores clássicos da administração de empresas, como é o caso de Taylor e Fayol, a partir dos quais se passou a discutir com maior profundidade a necessidade de organizar adequadamente as atividades humanas em qualquer tipo de empreendimento.

A estruturação de empreendimentos com a forma de uma pirâmide, concentrando todo poder e decisão no vértice da mesma, com uma hierarquia rígida, é a mais antiga maneira de estruturar as atividades, encontrando-se referências a respeito até mesmo na *Bíblia* (CHIAVENATO, 1998, p.45).

Nessa forma estrutural, ocorre uma delegação de autoridade e de responsabilidades de menor peso a níveis de direção intermediários entre o alto comando e os executores das tarefas, ficando bastante claro a quem se subordina cada pessoa integrante da organização.

A autoridade e a responsabilidade crescem à medida que a posição hierárquica se eleva em direção ao vértice da pirâmide, onde se concentra e de onde emana, em última instância, todo o poder e toda a decisão organizacional.

Em seus trabalhos visando ao uso de métodos científicos no campo da administração de empresas industriais, desenvolvidos a partir do último quarto do século XIX, Taylor demonstrou as grandes vantagens produtivas da divisão do trabalho e da especialização, quando comparado aos tradicionais sistemas em que estes princípios não eram empregados.

Além de implementar tais princípios na execução das tarefas diretamente produtivas, Taylor estendeu-os também aos níveis encarregados do planejamento das atividades dos operários, dando lugar ao surgimento dos encarregados especializados (TAYLOR, 1970, p.112-114).

Dessa forma, os operários passaram a receber instruções detalhadas sobre suas tarefas, preparadas e transmitidas por especialistas em cada função, capazes de executá-las do melhor modo, se necessário, para a orientação do subordinado.

A supervisão funcional implanta um esquema de autoridade relativa, limitada à função específica, alterando o esquema de subordinação: cada subordinado pode ter mais de um superior, de acordo com as funções envolvidas na execução de cada tarefa.

Embora criticada por defensores da unidade de comando, essa concepção mostra-se útil em função da crescente complexidade das organizações empresariais, o que acarreta extremas dificuldades para o domínio de todas as funções inerentes à operação da produção por apenas um encarregado.

A concepção de estrutura apresentada por Fayol sofre grande influência das formas mais antigas de organização, do tipo piramidal.

Em sua obra, Fayol (1990, p.23-26) apresenta uma divisão das operações da empresa de acordo com as funções essenciais que precisam ser desempenhadas em qualquer organização, seja simples ou complexa, grande ou pequena. Assim, assinala o autor a existência de seis funções:

- a) Função Técnica: compreende as operações de produção;
- b) Função Comercial: engloba as operações de compra e venda;
- c) Função Financeira: trata da gestão dos recursos financeiros;
- d) Função de Segurança: cuida da preservação dos bens e das pessoas;
- e) Função de Contabilidade: reúne as operações de acompanhamento da situação econômica da empresa;
- f) Função Administrativa: busca a integração das demais funções, harmonizando seus atos; envolve operações de previsão, organização, comando, coordenação e controle.

Ao esmiuçar as condições necessárias para o bom desempenho das funções administrativas, foco principal de seu trabalho, Fayol lista 14 itens, chamados por ele de princípios, tendo o cuidado de alertar que usa este termo "afastando, entretanto, de sua significação toda idéia de rigidez. Não existe nada rígido nem absoluto em matéria administrativa; tudo nela é questão de *medida*. (...) Tais princípios serão, pois, maleáveis..." (FAYOL, 1990, p.43-44).

Dentre os princípios apontados pelo autor, são relevantes para a questão da estrutura organizacional os seguintes:

1. **a divisão do trabalho:** tem por finalidade produzir mais e melhor, com o mesmo esforço, o que se consegue através da especialização das funções, não só de carácter técnico, mas de todos os tipos de trabalho. "O operário que faz todos os dias a mesma peça e o chefe que trata constantemente dos mesmos negócios adquirem mais habilidade, mais segurança e mais precisão e, conseqüentemente, aumentam de rendimento. Cada mudança de ocupação ou de tarefas implica um esforço de adaptação que diminui a produção." (FAYOL, 1990, p.44);
2. **a unidade de comando:** segundo Fayol (1990, p.47), "para a execução de um ato qualquer, um agente deve receber ordens somente de um chefe". Para o autor, deve ser evitada qualquer situação que possa implicar dualidade de mando, o que produziria maus resultados. Com esta concepção, Fayol se opõe à supervisão funcional defendida por Taylor;
3. **a unidade de direcção:** "um só chefe e um só programa para um conjunto de operações que visam ao mesmo objetivo" (FAYOL, 1990, p.49). Trata da coordenação dos esforços em direcção a um objetivo planejado;
4. **a centralização:** derivado da ordem natural de que "em todo organismo, animal ou social, as sensações convergem para o cérebro ou direcção e do cérebro ou direcção partem as ordens que movimentam todas as partes do organismo" (FAYOL, 1990, p.56), este princípio confere ao chefe a autoridade integral. Entretanto, embora Fayol o proponha em termos gerais, o próprio autor reconhece que este princípio pode ser "adotado ou abandonado à vontade dos dirigentes e das circunstâncias; do carácter do chefe, de seu valor, do valor dos subordinados e também das condições da empresa depende a parte de iniciativa que convém deixar aos intermediários. O grau de centralização deve variar segundo cada caso." (FAYOL, 1990, p.56). Assim, o autor deixa certa margem para que se amplie ou restrinja a iniciativa a cargo dos subordinados, de modo a utilizar da melhor forma o seu potencial;
5. **a hierarquia:** é constituída pela série de chefes que vai da autoridade superior para os escalões inferiores da organização. Esta série define uma seqüência a ser percorrida pelas comunicações no interior da empresa, tanto aquelas originadas da autoridade superior como as que lhe são dirigidas. Embora proponha este princípio, de modo a preservar a segurança das

comunicações e a unidade de comando, Fayol considera que o caminho imposto pela hierarquia "não é sempre o mais rápido; às vezes, é desastrosamente longo (...)" (FAYOL, 1990, p.57). Em certos casos, então, é preciso conciliar o respeito à hierarquia estabelecida com a urgência necessária. Assim sendo, se dois membros da organização subordinados a chefes diferentes precisarem interagir, no interesse do serviço, Fayol propõe a quebra da rigidez hierárquica, através do estabelecimento de uma ponte na comunicação entre os envolvidos, bastando, para validar a iniciativa, que seus chefes imediatos fossem reportados e aprovassem a seqüência da operação. Este procedimento agiliza as tarefas, evitando a prolongada espera por comunicações e definições que percorreriam toda a escala hierárquica. Conforme Fayol (1990, p.59), "é erro afastar-se da via hierárquica sem necessidade, mas é erro muito maior segui-lo quando daí resulta prejuízo para a empresa".

A estrutura organizacional baseada nos princípios explicitados por Fayol "caracteriza-se por uma cadeia de comando, ou seja, por uma linha de autoridade que interliga as posições da organização e especifica quem se subordina a quem" (CHIAVENATO, 1998, p.151).

Esta estrutura adota a divisão do trabalho, então, sob dois prismas. O primeiro, verticalmente, segundo os níveis hierárquicos de autoridade e responsabilidade; o segundo, horizontalmente, de acordo com os diferentes tipos de atividades desenvolvidas, caracterizando a departamentalização por atividades específicas.

Daft (1999, p.193) aponta as três características que distinguem a autoridade:

1. a autoridade está na posição hierárquica, e não nas pessoas;
2. a autoridade é aceita pelos subordinados;
3. a autoridade flui de cima para baixo, verticalmente.

Para a formulação da departamentalização, tida como fundamental para o sucesso desse tipo de estrutura, Gulick (citado por CHIAVENATO, 1998, p.154) propõe o emprego do conceito de homogeneidade, que consiste em reunir na mesma unidade todos os que estiverem executando o mesmo trabalho, pelo mesmo processo, para a mesma clientela e no mesmo lugar. Desta forma, se houver variações em qualquer um desses fatores, pode-se selecionar qual deles será tomado como fundamento para a departamentalização, que será efetivada por função, por processo, por produto, por projeto, por clientela ou por localização geográfica.

O quadro 2 sintetiza as características, vantagens e desvantagens de cada tipo de departamentalização.

QUADRO 2 - CARACTERÍSTICAS, VANTAGENS E DESVANTAGENS DOS DIFERENTES TIPOS DE DEPARTAMENTALIZAÇÃO

TIPOS DE DEPARTAMENTALIZAÇÃO	CARACTERÍSTICAS	VANTAGENS	DESVANTAGENS
Funcional	Agrupamento por atividades ou funções principais. Divisão do trabalho interno por especialidade. Auto-orientação. Introversão.	Maior utilização de pessoas especializadas e recursos. Adequada para atividade continuada, rotineira e estabilizada a longo prazo.	Pequena cooperação interdepartamental. Contra-indicada para circunstâncias ambientais imprevisíveis e mutáveis.
Produtos ou Serviços	Agrupamento por resultados quanto a produtos ou serviços. Divisão do trabalho por linhas de produtos/serviços. Ênfase nos produtos e serviços. Orientação para resultados.	Define responsabilidade por produtos ou serviços, facilitando a avaliação dos resultados. Melhor coordenação interdepartamental. Maior flexibilidade. Facilita inovação. Ideal para circunstâncias mutáveis.	Enfraquecimento da especialização. Alto custo operacional pela duplicação das especialidades. Contra-indicada para circunstâncias estáveis e rotineiras. Enfatiza coordenação em detrimento da especialização.
Geográfica ou Territorial	Agrupamento conforme localização geográfica ou territorial. Ênfase na cobertura geográfica. Orientação para o mercado. Extroversão.	Maior ajustamento às condições locais ou regionais. Fixa responsabilidade por local ou região, facilitando a avaliação. Ideal para firmas de varejo.	Enfraquece a coordenação (seja o planejamento, execução ou controle) da organização como um todo. Enfraquecimento da especialização.
Cientela	Agrupamento conforme o tipo ou tamanho do cliente ou comprador. Ênfase no cliente. Orientação extrovertida mais voltada para o cliente do que para si mesma.	Predispõe a organização para satisfazer as demandas dos clientes. Ideal quando o negócio depende do tipo ou tamanho do cliente. Fixa responsabilidade por clientes.	Torna secundárias as outras atividades da organização (como produção ou finanças). Sacrifica os demais objetivos da organização (como produtividade, lucratividade, eficiência, etc.).
Processo	Agrupamento por fases do processo, do produto ou da operação. Ênfase na tecnologia utilizada. Enfoque introversivo.	Melhor arranjo físico e disposição racional dos recursos. Utilização econômica da tecnologia. Vantagens econômicas do processo. Ideal quando a tecnologia e os produtos são estáveis e permanentes.	Contra-indicada quando a tecnologia sofre mudanças e desenvolvimento tecnológico. Falta de flexibilidade e adaptação a mudanças.
Projetos	Agrupamento em função de saídas ou resultados quanto a um ou mais projetos. Requer estrutura organizacional flexível e adaptável às circunstâncias do projeto. Requer coordenação entre órgãos para cada projeto.	Ideal quando a concentração de recursos é grande e provisória e quando o produto é de grande porte. Orientada para resultados concretos. Alta concentração de recursos e investimentos, com datas e prazos de execução. Adaptação ao desenvolvimento técnico. Ideal para produtos altamente complexos.	Concentra pessoas e recursos em cada projeto provisoriamente. Quando termina um projeto, ocorre indefinição quanto a outros. Descontinuidade e paralisação. Imprevisibilidade quanto a futuros novos projetos. Angústia dos especialistas quanto ao seu futuro.

FONTE: Chiavenato (1998, p.566-567)

Os estudos cujas abordagens tratam das estruturas organizacionais, critérios de escolha entre os diversos tipos e seus modelos de funcionamento, são relativamente recentes, embora se possa constatar a existência de algum modo de estrutura desde o surgimento da sociedade humana.

Segundo Simeray (1970, p.XV), somente com o surgimento das grandes empresas industriais, no século XIX, começou-se a analisar com mais seriedade a importância das estruturas sobre a eficácia de seu funcionamento, de modo a cumprir suas exigências de rentabilidade.

Em sentido genérico, a finalidade de uma empresa é atingir os objetivos para os quais foi criada. A eficiência na utilização dos meios, tais como edifícios, equipamentos, materiais, tecnologia e recursos humanos, exige um arranjo estrutural da empresa que permeie as relações entre as pessoas que a constituem. A forma mais racional como a empresa desenha e define seu arranjo institucional de atuação interna compreenderá sua estrutura organizacional.

Segundo Sbragia (1980, p.148), a estrutura organizacional é um aspecto inerente ao esforço gerencial que trata do arranjo estrutural da empresa, com a intenção de projetar um complexo conjunto de inter-relações que torne possível a realização efetiva do trabalho na empresa.

Para Vasconcellos e Hemsley (1997, p.3), a estrutura de uma empresa pode ser definida como o resultado de um processo de distribuição da autoridade e especificação de atividades, desde os níveis mais baixos até a alta administração, acompanhado do delineamento de um sistema de comunicação, o que permite que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes é atribuída para a realização dos objetivos organizacionais.

Na visão de Blau e Scott, citados por Porto (1998, p.56), estrutura organizacional é definida como a distribuição das pessoas entre posições sociais que influenciam os relacionamentos entre as pessoas envolvidas; desta forma, a estrutura contribui para a efetivação de três funções básicas: a geração dos produtos da organização, o alcance de suas metas e a minimização ou a regulamentação da influência das variações individuais sobre a empresa.

Para Chandler (1998, p.136), pode-se dizer que estrutura é o modelo de organização pelo qual se administra a empresa, abrangendo em primeiro as linhas de autoridade e a comunicação entre os diferentes níveis e funcionários administrativos e as informações e dados que fluem por essas linhas de comunicação e autoridade.

Em outras palavras, estruturar é agrupar recursos humanos e materiais em unidades e definir autoridade, atividades e processos de comunicação para essas unidades, integrando-as de forma a permitir o alcance dos objetivos da empresa de forma eficiente e eficaz.

Hall (1984, p.38) afirma que a estrutura organizacional se destina ao atendimento de três funções básicas. Em primeiro lugar, realizar os produtos e atingir as metas organizacionais. Em segundo, minimizar ou pelo menos regulamentar as variações individuais sobre a empresa, ou seja, assegurar que os indivíduos se conformem às exigências organizacionais. Em terceiro lugar, exercer o poder, tomar decisões e executar as atividades das empresas.

Dependendo do modo como as empresas procuram organizar seus recursos para cumprir as metas assumidas, pode-se caracterizar sua estrutura como mecanicista ou orgânica.

Uma **estrutura mecanicista** enfatiza a comunicação e o controle vertical, baseado na hierarquia, com tarefas rigidamente definidas. Nessa, a tomada de decisão é centralizada e os membros da empresa são submetidos a grande volume de regulamentos. São as estruturas normalmente entendidas como tradicionais.

Em uma **estrutura orgânica**, diferentemente, há maior comunicação horizontal, com redefinições freqüentes das tarefas. A decisão é descentralizada, aumentando a participação dos trabalhadores, ao mesmo tempo em que os regulamentos são atenuados. Por suas características, tendem a ser mais propícias à inovação. A figura 1 mostra as diferenças e características predominantes entre as empresas de estrutura tradicional mecanicista e uma empresa com uma estrutura organizacional flexível, contemporânea e orgânica.

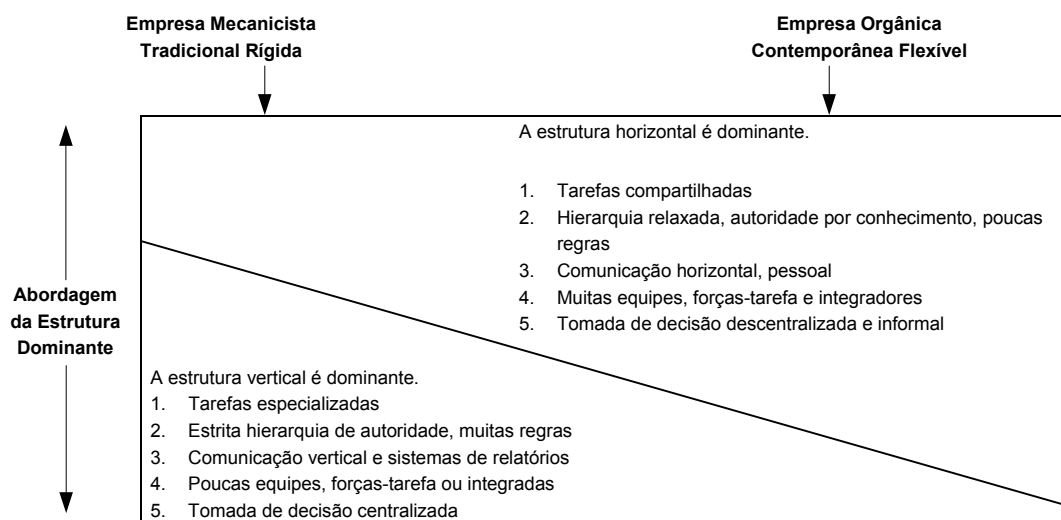


FIGURA 1 - DIFERENÇAS ENTRE EMPRESAS MECANICISTAS E EMPRESAS ORGÂNICAS

FONTE: Daft (1999, p.218)

Vasconcellos e Hemsley (1997, p.3-47) separam, a partir de algumas características específicas, as estruturas organizacionais em duas classes: as estruturas tradicionais e as estruturas inovativas.

Segundo esses autores, a estrutura de uma organização deve estar em permanente sintonia com o ambiente em que a organização está inserida e com a natureza das suas atividades. A existência de um ambiente estável e atividades repetitivas favorecem as estruturas tradicionais, que se caracterizam por um alto nível de formalização, pela elevada especialização, pela unidade de comando, pela comunicação vertical e pelo recurso a formas tradicionais de departamentalização (VASCONCELLOS e HEMSLEY, 1997, p.6).

Por outro lado, ambientes mais complexos e dinâmicos, que exigem a execução de atividades não-repetitivas, impelem as organizações à adoção de formas inovativas de estruturas, cujas características, segundo Vasconcellos e Hemsley (1997, p.23), são: baixo nível de formalização, diversificação elevada, multiplicidade de comando, comunicação horizontal e diagonal e utilização de formas avançadas de departamentalização.

O quadro 3 sintetiza a visão dos referidos autores.

QUADRO 3 - COMPARAÇÃO ENTRE ORGANIZAÇÕES TRADICIONAIS E INOVATIVAS QUANTO ÀS CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS

	ESTRUTURAS TRADICIONAIS	ESTRUTURAS INOVATIVAS
FORMALIZAÇÃO	Elevada. Autoridade e responsabilidade bem definidas. Organogramas e manuais de procedimentos.	Baixa. Dinamismo do ambiente impede muita formalização.
DEPARTAMENTALIZAÇÃO	Critérios tradicionais: funcional, por processo, por cliente, geográfica e por produto.	Por projeto, matricial, por centros de lucro, celular e "novos empreendimentos".
UNIDADE DE COMANDO	Princípio da unidade de comando é obedecido.	Unidade de comando não é necessariamente obedecida.
ESPECIALIZAÇÃO	Relativamente mais elevada.	Relativamente mais baixa.
PADRÃO DE COMUNICAÇÃO	Vertical.	Vertical, horizontal e diagonal.

FONTE: Vasconcellos e Hemsley (1997, p.29)

Com base nos aspectos abordados anteriormente, pode-se descrever os tipos de estruturas usualmente utilizados pelas empresas. Essa descrição abordará, de forma geral, as principais características, vantagens e desvantagens de cada um dos tipos de estruturas, bem como o seu possível campo de aplicação.

A empresa estruturada sob a forma linear é a mais antiga e simples forma de empresa. Em sua essência, apresenta quatro características principais: **Autoridade linear** - é decorrente do princípio da unidade de comando e apresenta a característica básica da autoridade baseada na hierarquia, na qual cada subordinado tem apenas um superior e

somente a ele se reporta; **Linhas formais de comunicação** - as comunicações ascendentes ou descendentes entre os órgãos ou cargos fazem-se somente em obediência às linhas formalizadas no organograma da empresa, sendo, portanto, limitadas a relações formais expressas pelo mesmo; **Centralização das decisões** - a autoridade para as decisões está concentrada no topo da hierarquia, sendo daí repassada à empresa por meio dos diversos níveis hierárquicos existentes, seguindo os canais formais de comunicação; e **Forma piramidal** - como o poder de decisão e a autoridade estão centralizados sempre em um nível hierárquico superior e o número de cargos ou órgãos diminui ao se subir na hierarquia, esta forma de empresa apresenta um aspecto de pirâmide, que pode ser mais alta ou mais achatada, dependendo da quantidade de níveis hierárquicos estabelecidos.

A estrutura linear apresenta algumas vantagens, a saber: **Simplicidade** - cada subordinado se relaciona formalmente apenas com o seu superior, as relações são mínimas e de simples compreensão; **Clareza de responsabilidades** - onde existe a nítida delimitação da jurisdição de cada um dos cargos ou órgãos, as atribuições são claramente definidas; **Facilidade de implementação** - apresentando poucas relações formais, estrutura simples e delimitação clara de responsabilidades, há pouca dificuldade em implantar essa estrutura; e **Estabilidade** - em virtude da centralização das decisões e da disciplina hierárquica, há grande estabilidade no funcionamento da empresa.

Esse tipo de estrutura apresenta, porém, algumas limitações que se contrapõem às vantagens enunciadas. Como exemplos, citam-se: **Inflexibilidade** - a estrutura linear tem elevado grau de dificuldade para conviver em ambientes em que a empresa se exponha a novas situações e à necessidade de inovações, por sua resistência à mudança; **Rigidez** - a unidade de comando pode levar a um ambiente de disciplina rígida, dificultando a cooperação e a iniciativa dos subordinados; **Ênfase na chefia** - ao monopolizar informações e decisões, o chefe se torna imprescindível para o funcionamento da empresa, que sofre com sua ausência ou falta de habilitação; **Ausência de especialização** - ao ser responsabilizado por todos os assuntos de sua área, o chefe dificilmente pode se especializar em algo, tendo seu tempo comprometido com toda uma variedade de aspectos e informações; e **Lentidão** - as comunicações fluem com morosidade através das linhas formalmente estabelecidas e, pelo grande número de intermediários, tornam-se vulneráveis a distorções.

A estrutura linear pode ser utilizada por empresas que apresentem características como: ser uma empresa de pequeno porte, não requerer especialistas técnicos, estar em estágios iniciais de sua vida, funcionar com tarefas rotineiras, quando a rapidez na execução do trabalho for mais importante do que a qualidade do produto ou quando a

empresa considerar que investir em consultoria externa ou contratar serviço externo é mais importante do que estruturar órgãos internos.

A estrutura funcional apresenta diversas características que merecem ser destacadas: **Autoridade funcional** - a autoridade exerce-se pelo conhecimento especializado. Cada subordinado pode se reportar a muitos superiores, cada qual tratando de assuntos de sua especialidade. Isto contraria o preceito de unidade de comando; **Comunicações diretas** - são efetuadas entre os órgãos sem a intermediação de órgãos hierarquicamente superiores, aumentando, assim, a velocidade de interação; **Descentralização das decisões** - o poder de decisão provém da especialidade e não da posição na hierarquia. Assim, as decisões são descentralizadas pela estrutura, ficando ao encargo dos órgãos mais capacitados, em cada situação específica; **Ênfase na especialização** - esse tipo de empresa separa as funções, em todos os níveis, de acordo com as especialidades envolvidas, sendo delimitadas as responsabilidades de acordo com esta especialização.

As empresas estruturadas funcionalmente apresentam tanto vantagens quanto desvantagens. Dentre as vantagens tem-se: **Especialização** - permite a cada órgão concentrar-se na sua função principal, desonerando-o de todas as tarefas acessórias, melhorando sua eficiência. Nota-se grande separação entre atividades de planejamento e de execução; **Supervisão técnica** - para cada questão tratada, a decisão pode ser tomada com o auxílio do especialista naquele campo específico; e **Rapidez de comunicações** - possibilita o contato imediato entre os órgãos envolvidos em uma operação, criando canais diretos de comunicação e eliminando os intermediários formais e seus entraves.

Em termos de desvantagens, alguns aspectos devem ser apontados, conforme segue: **Diluição do comando** - a inexistência da autoridade linear amplia consideravelmente a dificuldade dos órgãos superiores em controlar os órgãos inferiores; **Subordinação múltipla** - há dificuldade de delimitar responsabilidades, quando o subordinado não tiver extrema clareza sobre a quem recorrer em cada assunto, principalmente em casos de superposição de funções; **Perda de visão de conjunto** - a ênfase nas especialidades pode ofuscar, na empresa, a visão de conjunto, privilegiando visões parciais e incompletas; e **Tensão organizacional** - ao concentrar-se apenas em seus próprios assuntos, tentando impor seus pontos de vista aos demais, os diversos grupos de especialistas podem entrar em conflito uns contra os outros, criando um clima de concorrência prejudicial à empresa.

Pode-se apontar dois enfoques que se harmonizam perfeitamente com a estrutura do tipo funcional, ou seja, para empresas que tenham uma equipe de especialistas integrada, com orientação para objetivos comuns e reportando-se a um gerente eficaz; ou

quando ocorrer a delegação de autoridade funcional de algum setor sobre os demais, a fim de inserir algum procedimento, avaliar ou controlar alguma atividade.

Por sua vez, Hampton (1981, p.171) considera que a estrutura funcional é indicada nos casos em que a estratégia empresarial requer a elaboração de produtos de qualidade superior, em um ambiente estável; entretanto, se o ambiente for instável e houver a necessidade de forte cooperação interdepartamental, esse tipo de estrutura é contra-indicado.

Bastante difundida, a estrutura do tipo linha-*staff* combina elementos das estruturas linear e funcional, numa tentativa de aumentar as suas vantagens isoladas e reduzir suas desvantagens.

Nesse tipo de estrutura, existem órgãos de linha e de assessoria relacionando-se entre si. Os órgãos de linha referem-se aos objetivos básicos da empresa e exercem autoridade na forma tradicional na estrutura linear. Já os órgãos de assessoria ligam-se indiretamente aos objetivos básicos da empresa através dos setores de linha, e sua autoridade é apenas funcional.

As principais características desse tipo de estrutura são: **Fusão das estruturas linear e funcional** - coexistem os dois tipos de estrutura, combinando alguns de seus princípios. Mantém-se a unidade de comando, típica da estrutura linear, mas introduz-se a autoridade funcional dos órgãos de *staff*, em suas especialidades, sobre os demais; **Conciliação entre comunicações formais e diretas** - a rede de comunicações desse tipo de estrutura se vale das linhas formais entre superiores e subordinados e também das linhas diretas entre órgãos de assessoria e de execução; **Separação entre órgãos operacionais e de apoio** - na definição dos papéis na empresa, os órgãos com responsabilidade de linha assumem as tarefas executivas, enquanto as áreas de apoio ficam a cargo de órgãos de *staff*; e **Hierarquia com especialização** - há um claro predomínio dos aspectos inerentes à estrutura linear, como a cadeia hierárquica, mas sem abrir mão da especialização. Desse modo, convivem a autoridade hierárquica e a autoridade de *staff*, derivada do conhecimento.

Esse tipo de estrutura decorre da atividade conjunta de órgãos de linha e de *staff*, permitindo a manutenção da autoridade única e adicionando-lhe a vantajosa possibilidade de ação especializada e inovadora, através de órgãos de assessoria.

Por outro lado, é comum nesse tipo de estrutura o surgimento de conflitos entre profissionais dos dois tipos de órgãos internos. Como as características de tais profissionais diferem bastante, há dificuldade de manter o equilíbrio necessário entre os dois tipos de órgãos, de forma que um não se fortaleça em demasia, em detrimento do outro.

A estrutura organizacional de linha-*staff* é o tipo predominantemente aplicado pelas organizações dos mais diversos setores de atividade, praticamente inexistindo restrições à sua adoção.

A estrutura matricial é, na realidade, uma estrutura híbrida, que combina dois tipos de departamentalização na mesma estrutura organizacional. Trata-se de combinar uma estrutura com departamentos funcionais com outra, cujo critério para departamentalizar seja por produtos ou projetos.

Com esse procedimento surge o conceito de dupla subordinação, pois cada área passa a estar sob o comando simultâneo dos superiores funcionais e dos coordenadores de projetos.

A estrutura matricial enfatiza, na verdade, a interdependência entre os departamentos que compõem a empresa, no lugar de estabelecer fronteiras rígidas entre eles. Permite a superação das deficiências das estruturas departamentalizadas por funções ou por produtos (ou projetos). A estrutura departamentalizada por função centra-se na especialização, propiciando alta qualidade técnica em questões específicas, mas traz uma dificuldade de visualização dos objetivos maiores do negócio. A estrutura departamentalizada por produtos focaliza o negócio, em sua essência, deixando a desejar quanto à especialização de funções, que podem ser exercidas sem a profundidade requerida e, até mesmo, em duplicidade entre as divisões. A estruturação da organização na forma matricial permite sobrepor os gerentes de produtos (ou projetos) aos gerentes funcionais. Assim, os coordenadores de projetos administram, com olhos voltados para os interesses do negócio da empresa, os recursos cedidos pelas áreas funcionais da empresa.

Trata-se de uma forma de estrutura mais flexível às mudanças ambientais e mais permeável às inovações do que as anteriormente descritas.

Como entraves ao sucesso e gerenciamento da estrutura matricial, podem-se citar:

- a) possibilidade de conflitos, devido à duplicidade de comando entre chefias de projetos e chefias funcionais;
- b) necessidade de alteração profunda na cultura organizacional;
- c) estrangulamento das decisões, que passam a envolver diversos setores da empresa.

Essa forma de estrutura organizacional mostra-se indicada para conviver com a crescente complexidade interna das empresas, à medida que seu tamanho se expande. Para Tomasko, citado por Machado e Silveira (1998, p.40), a estrutura matricial deve ser empregada quando da ocorrência simultânea das três seguintes condições: "(1) em duas ou

mais atividades críticas da empresa, há necessidade de uma tomada de decisão altamente coordenada; (2) o trabalho a ser feito é extremamente complexo e deve ser executado em meio a condições de grandes incertezas; e (3) vários recursos vitalmente necessários para executar o trabalho são extremamente escassos".

Outro modo de estruturar a organização é por equipes de trabalho. Para Daft (1999, p.356), uma equipe "é uma unidade com duas ou mais pessoas que interagem e coordenam seu trabalho para conseguir atingir uma meta específica". Não se trata, portanto, de um grupo de pessoas, apenas, mas de um tipo especial de grupo, compartilhando uma missão e com sentido de responsabilidade coletiva.

Nesse tipo de estrutura, dois tipos de equipes podem ser identificados: a equipe funcional-cruzada (*cross-functional*) e a equipe permanente.

Uma equipe funcional-cruzada é composta por pessoas de diversos departamentos funcionais, que se reúnem para buscar a solução de problemas comuns. Não há a formação de um órgão estrutural formal para o trabalho em equipe, cujos membros continuam a se vincular aos seus respectivos departamentos.

As equipes permanentes, por sua vez, são organizadas como se fossem departamentos formais na empresa. Trata-se de uma abordagem muito semelhante a qualquer outro tipo de estrutura departamentalizada, com a diferença de que as equipes são, geralmente, menores, e cada membro dela atua segundo sua própria especialidade.

A estrutura organizacional por equipes apresenta algumas vantagens, a saber: maior integração entre os diversos departamentos da empresa, já que os membros da equipe, ao interagir entre si, passam a conhecer melhor os aspectos de outros departamentos envolvidos; maior facilidade em se adaptar às solicitações do ambiente, com respostas mais rápidas às mudanças; redução dos níveis gerenciais e, assim, dos custos administrativos; ambiente de motivação entre os participantes, dada sua maior participação em projetos estimuladores; e manutenção das vantagens da divisão funcional, principalmente a especialização profissional.

Por outro lado, o uso de estruturas organizacionais por equipes pode acarretar algumas restrições, como a equipe funcional-cruzada, que pode trazer aos seus membros solicitações diferentes daquelas feitas por seus superiores departamentais, criando situações de conflito; a elevação do tempo dedicado a reuniões e atividades de coordenação; e a possibilidade de a equipe tomar decisões que atendam mais às suas próprias necessidades do que aos objetivos da empresa.

A estrutura organizacional por equipes pode ser de grande utilidade para empresas que tenham a necessidade de desenvolver projetos complexos ou adaptar-se com presteza às mudanças ambientais em seu segmento de atuação.

Estruturar a empresa para funcionar em rede significa desagregar as funções da empresa, transferindo-as para outras empresas que passam a atuar interligadas, sob a coordenação de um escritório central. A empresa central retém para si apenas o aspecto essencial do negócio, passando a administrar a rede de relacionamentos formada a partir da transferência para terceiros de todas as atividades que outras empresas puderem realizar com maior eficiência e a menores custos. Como as funções tipicamente internas à empresa passam a ser executadas fora de seus domínios, torna-se difícil delimitar, nos moldes tradicionais, onde começa e onde termina a empresa.

Convenientemente, a estrutura em rede permite maior adaptação das empresas às exigências do mercado globalizado. Essa capacidade de adaptação mostra-se em questões como: o aproveitamento de vantagens oriundas do mundo todo, mesmo para empresas de pequeno porte, proporcionado pela facilidade de conexão por meio eletrônico; alta flexibilidade para se adaptar e redefinir, de modo a aproveitar convenientemente as novas oportunidades do mercado; e redução de custos administrativos, por ser uma forma de empresa extremamente enxuta.

As maiores desvantagens dessa abordagem são: ausência de controle direto das operações que precisam ser executadas em conjunto; aumento da incerteza e do potencial de falhas, pois as tarefas, em sua maioria, são desempenhadas longe da administração do negócio; e fragilização da lealdade interna na empresa, pois os subordinados passam a sentir que poderão ser substituídos por meio da terceirização de atividades, a qualquer momento que isto se torne adequado para a empresa.

Essa forma de estruturar a empresa encontra vasto campo de aplicação em empresas que devem competir em um mercado globalizado, por meio de operações internacionais.

A estruturação da empresa em divisões é, na verdade, uma tentativa de contornar as desvantagens decorrentes da crescente expansão e diversificação dos negócios de uma empresa. Nesse tipo de estrutura, "atividades díspares, mas vinculadas a um objetivo final específico, são agrupadas em uma mesma unidade organizacional..." (CURY, 1988, p.189), que, descentralizada, passa a atuar como se fosse uma empresa diferente.

A caracterização das divisões pode ser feita a partir de critérios de departamentalização, como os já tratados anteriormente. Assim, a empresa pode ter divisões baseadas em produtos ou serviços, área geográfica, clientela e processo produtivo.

As principais vantagens e desvantagens da estruturação da empresa em divisões decorrem da maior autonomia de funcionamento verificada pela departamentalização de suas áreas.

Essa forma de estruturação pode ser útil para empresas cujo processo de expansão crie a necessidade de atuar em múltiplos segmentos produtivos ou em territórios diferenciados, casos em que a fragmentação da estrutura previamente existente pode aumentar sua eficácia gerencial.

A característica fundamental da estrutura organizacional por projetos é o seu caráter temporário. Terá duração pelo tempo necessário à execução do projeto, aqui entendido como "um grupo de atividades que têm, cada uma e no seu conjunto, uma duração estimável e finita..." (CURY, 1988, p.197), e que se destinam à produção de um resultado preestabelecido. A cada projeto concluído, então, a estrutura deverá ser redefinida.

As vantagens e desvantagens mais marcantes da estrutura organizacional por projetos são aquelas que resultam do uso de projetos como critério de departamentalização.

A estrutura por projetos tem aplicação quando a empresa se depara com atividades que concentram elevado volume de recursos, com prazos definidos de execução.

O tipo de estrutura a seguir descrito, aqui denominado celular, pode ser encontrado na literatura com várias denominações, embora mantendo suas características essenciais. Assim, enquanto Paiva (1999, p.101-131) descreve um *modelo organizacional celular*, Ribeiro (1996, p.27-28) faz referência ao trabalho de Landier, que propõe a existência de uma *empresa policelular*.

Embora com particularidades próprias, decorrentes da visão de cada autor, trata-se de variações em torno do mesmo tema, ou seja, da necessidade de uma forma diferente de estruturar a empresa, apropriada à crescente complexidade, tanto das suas atividades quanto de seu relacionamento com o ambiente externo.

Por retratar avanços relativamente recentes no campo organizacional e, portanto, com menor difusão do que as demais formas de estrutura antes tratadas, optou-se aqui por apresentar as contribuições de diversos autores, propiciando uma maior compreensão de suas nuances.

Para Vasconcellos e Hemsley (1997, p.25), trata-se de uma forma de empresa com alta flexibilidade, na qual o delineamento da estrutura praticamente inexistente e a informalidade é muito elevada.

Ribeiro (1996, p.27-28), fazendo menção ao trabalho de Landier, afirma que a eficácia da empresa policelular encontra-se ligada à forma de comunicação interna das células. Forma-se uma rede de comunicação, tornando as relações interpessoais intensas. Inexistente uma definição de funções, e o crescimento da empresa é orientado pelas condições externas, tornando mais próprias as condições de geração de inovações.

Em Paiva (1999, p.101-131) encontra-se uma descrição abrangente do modelo celular. Para o autor, alguns atributos caracterizam esse tipo de empresa:

- a) **reconhecimento pelo valor gerado:** "...o funcionário pode ocupar diversas posições em células distintas, de acordo com suas habilidades e competências" (PAIVA, 1999, p.103). Dessa forma, os limites impostos pelos cargos formais e pelos departamentos podem ser rompidos, aumentando a possibilidade de participação do indivíduo nas questões organizacionais;
- b) **autodesenvolvimento:** "considerando-se que o conhecimento adquirido é, antes de mais nada, um ativo intelectual pertencente ao profissional, que leva consigo a qualquer empresa em que atue, nada mais lógico do que esse profissional, amparado pela empresa, investir em seu desenvolvimento" (PAIVA, 1999, p.104). Assim, nesse tipo de empresa cabe a cada uma delas definir com clareza o perfil profissional desejado e criar mecanismos de incentivo para que o empregado possa realizar seu autodesenvolvimento;
- c) **responsabilidades pelos fins, com autonomia sobre os meios:** o empregado age livremente sobre os processos, escolhendo o melhor meio de alcançar os objetivos estabelecidos. Trata-se, portanto, de avaliar os resultados efetivos de cada profissional, e não de impor padrões de desempenho das atividades necessárias a alcançá-los;
- d) **compromisso com o resultado:** todos os indivíduos podem participar de todos os processos da empresa, tanto nas fases de planejamento como de execução, de acordo com suas habilidades e competências, podendo, portanto, engajar-se na realização dos compromissos assumidos;
- e) **decisões compartilhadas:** o modelo celular considera como melhor a decisão tomada em consenso, que se traduzirá em compromisso assumido pelos indivíduos. Coloca-se, assim, em oposição às posturas que descartam certos profissionais no processo de decisão para, posteriormente, exigir deles o cumprimento do que foi decidido;
- f) **participação dos resultados, sentimento de propriedade e participação acionária:** trata-se de enfrentar o questionamento sobre a forma mais adequada de repartir as riquezas geradas pelo trabalho, criando o envolvimento dos funcionários na obtenção de melhores resultados para o negócio;
- g) **autoridade pelo conhecimento:** nesse tipo de empresa, a autoridade passa a ser conseqüência natural do conhecimento transmitido ao grupo para a obtenção dos resultados pretendidos, e não mais apenas da posição hierárquica ocupada.

Segundo Paiva (1999, p.111), o conceito de empresa celular apresenta dois aspectos marcantes. O primeiro refere-se à íntima relação entre as células empresariais e os processos da empresa; e o segundo à coexistência de duas empresas: uma delas voltada para as rotinas e operacionalização do negócio em si, e uma outra cuja finalidade se prestará ao desenvolvimento de projetos destinados a melhorar a competitividade da empresa. A empresa de projetos poderá ser entendida como um aspecto virtual da empresa.

Uma célula pode ser classificada de várias formas. Quanto à *periodicidade de existência*, podem-se ter **células permanentes**, as quais estarão em funcionamento permanente; **células periódicas**, que alternarão períodos de funcionamento com outros de inatividade; e **células eventuais**, que serão montadas para tarefas específicas, desfazendo-se ao término da missão (um projeto, por exemplo). Quanto à *visibilidade*, pode haver **células reais**, cuja atividade é fisicamente percebida (em uma sala, por exemplo); ou **células virtuais**, nas quais seus participantes estão separados, embora atuando no mesmo processo, e cuja atuação pode ser facilitada significativamente pelo uso de tecnologias de comunicação, como a *Internet* e a videoconferência, entre outras.

Uma célula abrigará vários componentes: o **líder da célula**, responsável pela condução das atividades da célula, que poderá não existir se a célula operar de forma autogerida; **participantes internos à empresa**, com suas competências e habilidades, "responsáveis por analisar, decidir e operacionalizar as decisões tomadas" (PAIVA, 1999, p.114); e **participantes externos à empresa**, agregando habilidades não disponíveis internamente. Os membros de uma célula poderão ser considerados como participantes permanentes, caso estejam sempre envolvidos nas questões inerentes à célula, quando esta estiver em operação, ou participantes eventuais, que serão chamados a participar apenas quando suas habilidades específicas forem necessárias.

As principais utilidades que a estrutura celular pode oferecer às empresas que optam pela sua adoção são a flexibilidade às mudanças e a ênfase no conhecimento e no pleno desenvolvimento do potencial das pessoas envolvidas com a empresa.

Como barreira a transpor para se implementar esse tipo de estrutura, destaca-se o aspecto da cultura organizacional, pois a proposta é de uma ruptura com as formas usualmente empregadas pelas empresas. Ao exigir maior envolvimento e participação dos empregados, a estrutura celular passa a precisar de um perfil de funcionário diferente do disponível anteriormente.

O próprio Paiva (1999, p.126-130) entende que a estrutura celular pode ser adotada por empresas de diferentes setores de atividade, sem mencionar qualquer restrição quanto ao

seu porte. Sua ressalva refere-se à dificuldade de implantação desse tipo de estrutura em empresas públicas, tendo em vista a dificuldade para romper padrões tradicionais de remuneração em tais empresas, o que certamente impediria a implementação de qualquer forma de reconhecimento (e remuneração) baseado no valor gerado pelo funcionário.

Em seu estudo sobre as configurações organizacionais, Mintzberg (1995, p.250) aponta a forma que ele chama de *Adhocracia* como mais indicada para capacitar a empresa para a inovação. Trata-se, segundo ele, de uma configuração capaz de fundir peritos escolhidos de diferentes especialidades em equipes de projetos *ad hoc* operando suavemente. Estruturada em pequenas equipes de projetos, formadas por especialistas e localizadas em diversos pontos da empresa, envolvendo múltiplas combinações de gerentes de linha e peritos de assessoria e de operação, a *Adhocracia* tem numa estrutura orgânica sua característica essencial, com pouca formalização e forte diferenciação horizontal baseada no treinamento formal.

A estrutura pós-burocrática é uma forma de estrutura na qual várias empresas alcançam a capacidade de desempenho de uma única empresa, muito maior, conservando, contudo, extrema flexibilidade e considerável eficiência. O rótulo *estrutura virtual* é derivado do termo *memória virtual*, que se refere a um modo de fazer um computador operar como se tivesse mais capacidade de memória do que na verdade possui. Da mesma forma, a estrutura virtual é um modo de fazer uma empresa atuar como se tivesse capacidade produtiva maior do que na verdade ela controla. Uma estrutura desse tipo desenvolve-se quando uma companhia forma alianças temporárias ou *joint ventures* com outras companhias para explorar rapidamente uma oportunidade. Dessa forma, uma estrutura virtual não é uma única empresa, mas, ao contrário, uma rede temporária de várias empresas. A Levi Strauss e a Hewlett Packard são algumas das empresas mais conhecidas que implementaram aspectos da abordagem da estruturação virtual (WAGNER e HOLLENBECK, 2000, p.326-327).

Nas estruturas virtuais, cada empresa concentra-se em fazer aquilo que é sua especialidade, utilizando sua competência central em projeto, produção, comercialização ou outra função necessária. Juntas, todas as empresas formam uma empresa do "melhor de tudo". Durante o período de sua existência temporária, uma estrutura virtual assemelha-se a uma estrutura funcional de articulação frouxa, na qual cada "departamento" é, em circunstâncias, uma companhia autônoma. As várias companhias são conectadas por rede de sistemas de processamento computadorizado de informações, que assume o papel da hierarquia na coordenação de relações de interdependência entre as companhias. Outras coordenações entre elas são realizadas principalmente por ajuste mútuo (WAGNER e HOLLENBECK, 2000, p.327).

O caráter temporário da estrutura virtual é a fonte de sua flexibilidade, porque se somam ou subtraem companhias, conforme assim o justifique a situação. A eficiência da estrutura virtual provém do foco singular de cada companhia em fazer aquilo que ela faz melhor. Dessa forma, parece que a estrutura virtual supera a necessidade de compensações, eficiência e flexibilidade, que é evidente nas outras estruturas que acabamos de discutir. No momento, porém, é muito cedo para se dizer se as estruturas virtuais possuem realmente força e se os gerentes conseguem, de fato, lidar com as dificuldades envolvidas na administração das relações fluidas entre as empresas, necessárias para que as estruturas tenham sucesso (WAGNER e HOLLENBECK, 2000, p.327).

2.2 Fatores Organizacionais

Para a análise das organizações, torna-se necessário selecionar um conjunto de fatores que possa contemplar a multiplicidade de aspectos envolvidos. Para Hall (1984, p.39), pode-se considerar como cruciais as seguintes características: a complexidade, a formalização e a centralização.

Hage, citado por Hall (1984, p.56), define a complexidade como a especialização numa empresa, medida pelo número de especialistas ocupacionais e pela extensão do treinamento exigido de cada um deles. Quanto maior o número de ocupações e quanto mais longo o período de treinamento, mais complexa é a empresa.

A complexidade apresenta-se de três maneiras, em *continuum*: a diferenciação horizontal, a diferenciação vertical e a dispersão espacial.

A diferenciação horizontal, segundo Blau e Schoenherr (citados em HALL, 1984, p.57), é o número de posições diferentes e de subunidades diferentes na empresa, o que pressupõe a divisão das tarefas desempenhadas por uma empresa entre seus membros. Há dois critérios para a divisão das tarefas: o primeiro seleciona especialistas para realizar diversas tarefas mais complexas, abrangentes e não rotineiras; pressupõe capacitação profissional diferenciada, cumprimento das responsabilidades e uso da autoridade para obter êxito na função. Já o segundo critério dispensa os especialistas, na medida em que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada trabalhador poucas tarefas rotineiras e uniformes.

A diferenciação vertical trata da divisão da empresa por camadas ou estratos. Considera-se a diferenciação vertical ou hierárquica menos complexa que a diferenciação horizontal. Hall (1984, p.57-58) sintetiza a posição de vários autores sob a forma de uma medição da estratificação de uma empresa: Meyer usa a proliferação de níveis de

supervisão; Pugh, Hickson, Hinings e Turner contam o número de posições entre o executivo principal e os empregados que trabalham na produção; e Hall, Hass e Johnson consideram o número de níveis da divisão com mais níveis na empresa e o número médio de níveis da empresa como um todo (razão entre o número total de níveis de todas as divisões e o número de divisões da empresa).

A dispersão espacial pode ser entendida como uma forma de diferenciação horizontal ou vertical. Ela torna-se um elemento separado no conceito de complexidade, já que uma empresa pode desempenhar as mesmas funções com a mesma divisão de trabalho e a mesma hierarquia em múltiplos locais. Assim, a complexidade aumenta com a dispersão de atividades, mesmo que em todas as unidades separadas a diferenciação horizontal e vertical sejam idênticas.

Consideram-se formalização as normas e procedimentos adotados pelas empresas na execução das atividades exigidas na realização dos trabalhos inerentes ao alcance de seus objetivos. O conceito de formalização, para Hall (1984, p.68), não se apresenta de forma neutra, uma vez que sua avaliação reflete o julgamento que os dirigentes fazem de seus subordinados, considerando-os capazes de tomar suas próprias decisões.

A extensão das normas e procedimentos varia de empresa para empresa, podendo ser desde altamente restritiva até extremamente vaga. A extensão poderá atingir o limite superior do *continuum* da formalização, com aplicações de sanções e penalidades quando essa não for respeitada. O extremo inferior ocorrerá com a inexistência de qualquer regra ou procedimento previstos com antecedência. Poderão ocorrer também normas informais estabelecidas pelo ambiente e que sugerem que seu cumprimento por parte do quadro funcional é fundamental para o bom desempenho da empresa.

Hall, Hass e Johnson, citados em Porto (1998, p.58), desdobram a formalização nos seguintes itens: **desempenho de papéis**, que trata do grau em que as posições na empresa são concretamente definidas e da presença ou ausência de descrição de cargo por escrito; **relações de autoridade**, que abordam o grau em que a estrutura de autoridade é formalizada através de uma descrição clara de hierarquia de autoridade e a extensão em que tal estrutura de autoridade é formalizada por escrito; **comunicações**, dando ênfase a comunicações escritas e ao processo de comunicação na passagem através dos canais; **normas e sanções**, abordando a quantidade de regras e políticas escritas, o grau em que

as penalidades para violações às regras estão claramente estipuladas e a extensão em que tais penalidades são codificadas por escrito; e, finalmente, **procedimentos**, tratando do grau de formalização de programas de orientação para novos membros entrantes na empresa e do grau de formalização de programas de treinamento em serviços para os novos membros entrantes – socialização sistemática e continuada.

A centralização é a variável que trata da distribuição de poder nas empresas, e é considerada como um dos melhores meios de resumir toda a noção de estrutura (HALL, 1984, p.81).

Uma abordagem alternativa para avaliar a centralização existente em uma empresa é a autoridade para a tomada de decisão. Para Van de Ven e Ferry, citados por Hall (1984, p.81), uma empresa será considerada centralizada quando a maioria das decisões é tomada hierarquicamente. Os mesmos autores observam que, em empresas altamente profissionalizadas, as decisões que se reportam às áreas de competências específicas são delegadas para os profissionais envolvidos, enquanto aquelas que se desvinculam de tais competências tendem a ser centralizadas. De forma geral, quando grande parte das decisões acaba ocorrendo nos níveis hierárquicos superiores da empresa, esta será considerada centralizada.

A maneira como as atividades desempenhadas são avaliadas é outro elemento indicativo do grau de centralização da empresa. A realização de avaliação por pessoas localizadas nos níveis hierárquicos superiores da empresa é um indicativo de centralização, independentemente do nível em que as decisões sejam tomadas.

De modo semelhante ao visto no aspecto da formalização, também não é neutro o conceito de centralização. Em uma empresa altamente centralizada, não há confiança suficiente no pessoal para que este tome decisões ou se auto-avalie; já em empresas de menor centralização, por seu turno, existe confiança para permitir que as atividades sejam desempenhadas com maior autonomia.

Os vários tipos de estruturas organizacionais descritos no item 2.1 podem ser distribuídos, segundo algumas características fundamentais, em um *continuum* que vai desde as estruturas mais tradicionais (mecanicistas) até as estruturas mais flexíveis (orgânicas).

Para tanto, pode-se tomar por base as variáveis constituintes das estruturas organizacionais, ou seja, a complexidade, a formalização e a centralização.

O quadro 4, adaptado de Porto (1998, p.59), procura apresentar as características organizacionais predominantes nas estruturas mecanicistas e orgânicas.

QUADRO 4 - CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS DAS ESTRUTURAS MECANICISTAS E ORGÂNICAS

VARIÁVEIS CONSTITUINTES	CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS	
	Estrutura Mecanicista	Estrutura Orgânica
Complexidade <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diferenciação horizontal ▪ Diferenciação vertical ▪ Diferenciação espacial 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elevada ▪ Tarefas mais subdivididas e rotineiras ▪ Maior número de níveis hierárquicos ▪ Autonomia reduzida ▪ Baixa qualificação técnica ▪ Não há diferença quanto a este quesito 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reduzida ▪ Tarefas amplas e não-rotineiras ▪ Menor número de níveis hierárquicos ▪ Autonomia ampliada ▪ Maior qualificação técnica ▪ Não há diferença quanto a este quesito
Formalização	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Descrição rígida de cargos e tarefas ▪ Comunicação vertical, seguindo a estrutura ▪ Controle direto por meio de supervisão ▪ Elevado número de normas e regulamentos ▪ Baixa participação na definição de procedimentos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Descrição flexível de cargos e tarefas ▪ Comunicação multidirecional, com uso de tecnologias de informação ▪ Controle indireto por meio de resultados ▪ Reduzido número de normas e regulamentos ▪ Elevada participação na definição de procedimentos.
Centralização	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elevada, com autoridade formal ▪ Decisões concentradas na cúpula 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Baixa, com autoridade técnica ▪ Decisões descentralizadas

FONTE: Adaptado de Porto (1998, p.59)

Pelas características listadas, pode-se alocar no extremo mais mecanicista do *continuum* a estrutura do tipo linear, e no outro extremo, como mais tipicamente orgânica, a estrutura celular.

As escolhas entre os diversos tipos de estruturas organizacionais são fortemente influenciadas por alguns fatores cuja existência merece aqui ser enfocada.

Hall (1984, p.39-53) faz menção a quatro fatores: tamanho, tecnologia, ambiente e escolha estratégica.

Daft (1999, p.217-225) aponta como fatores de contingência: metas estratégicas, ambiente, dimensão e ciclo de vida, tecnologia de produção e de serviços e interdependência departamental.

Já em Tachinazawa e Scaico (1997, p.192-198) são citados como condicionantes: fator de porte e tamanho, fator humano, fator de ambiente externo, objetivos e estratégias, fator de tecnologia e fator de recursos das tecnologias da informação.

Os fatores tamanho, tecnologia, inovação, ambiente, estratégias e interdependência departamental são melhor explicitados a seguir e, embora apresentados um de cada

vez, para compreensão de suas características, nenhum deles isoladamente deve ser tomado como suficiente para definir a estrutura da empresa. Na verdade, tais fatores interagem entre si e dessa interação resulta o condicionamento das estruturas.

2.2.1 Tamanho

Segundo Daft (1999, p.220), várias pesquisas têm demonstrado que as grandes empresas são estruturadas de forma diferente das pequenas. Nas pequenas empresas predomina a informalidade, existe baixa divisão do trabalho, há poucas regras, regulamentos, orçamentos específicos e sistemas de desempenho, e as equipes de profissionais e auxiliares são pequenas. Já nas grandes empresas, a divisão do trabalho é necessariamente extensa, as equipes de profissionais são grandes, as regras, regulamentos e sistemas de controle interno são numerosos, há premiação e inovação.

Para esse autor, as empresas evoluem de pequeno para grande porte seguindo uma trajetória que passa por quatro estágios, denominados por ele de **ciclo de vida da empresa**.

Assim, o **estágio de nascimento** ocorre quando a empresa está iniciando suas atividades, com pequeno número de pessoas envolvidas na realização de todas as tarefas, que são muito superpostas. Nesse estágio, a empresa é informal, não dispõe de regulamentos nem de equipes de profissionais e sistemas internos de gestão e as decisões são centralizadas na figura do proprietário.

A empresa passa ao **estágio de juventude** quando obtém sucesso no mercado. Cresce rapidamente, contrata mais empregados, mas o número de profissionais e pessoal administrativo é reduzido. Cria departamentos em uma incipiente divisão do trabalho. Ainda que algumas decisões sejam tomadas por elementos de confiança do proprietário, o controle permanece centralizado. Embora se mantenha a informalidade, algumas regras começam a surgir.

Quando se torna próspera e cresce significativamente, a empresa chega ao **estágio de meia-idade**, com o surgimento de uma ampla divisão do trabalho. Regulamentos definem responsabilidades e atribuições dos empregados. Contratam-se equipes de profissionais e auxiliares especializados para dar o suporte necessário às atividades produtivas, ao mesmo tempo em que são implantados sistemas de gestão. Há descentralização de responsabilidades para departamentos funcionais, mas pode-se perder a flexibilidade e a capacidade de inovar.

Finalmente, a empresa chega ao **estágio de maturidade**, tornando-se grande e hierarquicamente rígida. Nesse estágio, a tomada de decisão é centralizada, e as regras e

sistemas de gestão se tornam fortemente formalizados. A divisão de trabalho é minuciosa, mas surge a ameaça da estagnação. Para superá-la, e recuperar a flexibilidade e a capacidade de inovação, a empresa precisa contornar a rigidez imposta pela hierarquia, reorganizando-se internamente.

Para medir o tamanho, Daft (1999, p.220) aponta o número de empregados da empresa. Entretanto, Hall (1984, p.39) afirma que a questão do tamanho é muito mais complexa. Fazendo referência a estudo de Kimberly, Hall (1984, p.39-40) mostra a fragilidade desse enfoque, já que há organizações que procuram manter o número de empregados no nível mais baixo possível, como forma de reduzir custos. Ele enumera quatro componentes do fator tamanho: o primeiro componente é a capacidade física da empresa (suas instalações produtivas); o segundo é o pessoal disponível na empresa; o terceiro componente envolve os insumos e produtos organizacionais (insumos utilizados, número de clientes, volume de vendas); o quarto componente trata dos recursos disponíveis para uma empresa sob a forma de riqueza.

2.2.2 Tecnologia

A tecnologia empregada pela empresa inclui o conhecimento, as ferramentas, as técnicas e as atividades desempenhadas para transformar os insumos da empresa em resultados; neste sentido, compreende seus equipamentos, as habilidades dos empregados e os procedimentos estabelecidos para os trabalhos (DAFT, 1999, p.222). Trata-se, conforme Tachinazawa e Scaico (1997, p.193), do *know-how* aplicado às máquinas e equipamentos, aos produtos, aos processos produtivos e até mesmo às formas de gestão da empresa. O fator tecnológico pode ser, assim, considerado como um conjunto de conhecimentos que são utilizados para operacionalizar as atividades na empresa no sentido do alcance de seus objetivos. Portanto, pode-se compreender a tecnologia, em um conceito amplo, como um conjunto dos conhecimentos que são necessários para que se possa conceber, produzir e distribuir bens e serviços de forma competitiva (KRUGLIANSKAS, 1996, p.13).

Em pesquisa a respeito do relacionamento entre tecnologias de produção e estrutura das empresas citada por Daft (1999, p.222), Woodward afirma que tecnologias diferentes impõem tipos diferentes de demandas aos indivíduos e às empresas; sendo assim, essas demandas têm que ser atendidas mediante uma estrutura organizacional apropriada.

Ao estudar o fluxo de trabalho de cem empresas, Woodward (1977, p.48) identificou nove diferentes sistemas de produção, classificados em três tipos básicos de tecnologia, além de dois sistemas combinados, como se observa no quadro 5.

QUADRO 5 - TECNOLOGIAS E SISTEMAS DE PRODUÇÃO

TECNOLOGIA	SISTEMA DE PRODUÇÃO
Produção em unidades e em pequenos lotes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produção unitária a pedido de clientes ▪ Produção de protótipos ▪ Fabricação de grandes equipamentos em estágios ▪ Produção de pequenos lotes sob encomenda
Produção em grandes lotes e em massa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produção em grandes lotes ▪ Produção de grandes lotes em linha de montagem ▪ Produção em massa
Produção por processamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produção intermitente de químicos em fábricas de múltiplos propósitos
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produção de fluxo contínuo de líquidos, gases e substâncias cristalinas
Sistemas combinados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produção de grandes lotes de peças padronizadas, montadas de maneiras diferentes, subseqüentemente ▪ Produção por processamento de substâncias cristalinas, preparadas subseqüentemente para venda por métodos de produção padronizados

FONTE: Woodward (1977, p.48)

Na **produção de pequenos lotes**, a empresa busca a produção de produtos projetados de acordo com as especificações dos clientes, o que lhe impõe características de exclusividade. Com grande participação do fator humano na produção, o fluxo de trabalho desta tecnologia recorre a trabalhadores especializados.

A tecnologia de **produção em massa**, por outro lado, gera um grande volume de produtos padronizados, que deverão ser aceitos por todos os clientes. Nesse caso, há maior participação de máquinas no processo produtivo, realizando o maior esforço físico, com a participação complementar do fator humano.

Na **produção em processo contínuo**, por sua vez, todo o fluxo de trabalho é mecanizado, sendo, desse modo, o tipo de tecnologia de produção mais complexo, e a participação do fator humano limitada ao controle e manutenção do fluxo produtivo, mas sem participação direta no mesmo.

Conforme Daft (1999, p.222), o que diferencia as três tecnologias sintetizadas é a complexidade técnica, que significa o grau em que as máquinas são utilizadas no processo de produção como meio para a exclusão de pessoas. Com uma tecnologia complexa, os empregados são menos necessários, exceto para monitorar o funcionamento das máquinas.

Um tipo mais recente de tecnologia de produção, posterior à tipologia proposta por Woodward, é a chamada **produção flexível**. Mencionada por Daft (1999, p.223), em comparação com as anteriores, pode ser considerada como a tecnologia de mais elevada

complexidade técnica. A produção flexível incorpora os atuais avanços tecnológicos, como o uso de robôs e de computadores no processo produtivo, na integração de componentes, no *design* do produto e na análise de engenharia. Com os recursos da produção flexível, tornou-se possível executar a produção em pequenos lotes e em massa, ao mesmo tempo, na mesma fábrica.

Ainda segundo Daft (1999, p.223), na estrutura associada à nova tecnologia há a tendência de redução de regras, de maior descentralização, uma pequena proporção de administradores por trabalhadores, comunicação lateral pessoal e uma equipe orientada para uma abordagem orgânica.

Nos anos recentes, ressaltando a forte influência da evolução das tecnologias de informação, Tachinazawa e Scaico (1997, p.195) afirmam que seu reflexo maior é a possibilidade efetiva de redução dos níveis intermediários da pirâmide organizacional, já que essas tecnologias facilitam o trânsito da informação pelo contato direto entre os níveis estratégico e operacional da empresa. Outro aspecto importante, derivado da evolução das tecnologias de informação, é a possibilidade que a empresa passa a ter de atuar em uma maior dispersão espacial, o que também acarreta novas possibilidades estruturais, como a formação de redes.

A partir do estudo desenvolvido por Woodward (1977, p.44-75), antes abordado, o quadro 6 mostra uma síntese das características estruturais associadas a cada tipo de tecnologia de produção.

QUADRO 6 - CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS NAS TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO

CARACTERÍSTICAS	TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO			
	Pequenos Lotes	Produção em Massa	Processo Contínuo	Produção Flexível
Complexidade	Baixa	Média	Alta	Baixa
Formalização	Baixa	Alta	Baixa	Baixa
Centralização	Baixa	Alta	Baixa	Baixa
Níveis hierárquicos	3	4	6	3
Número de trabalhadores	9:1	4:1	1:1	9:1
Estrutura	Orgânica	Mecanicista	Orgânica	Orgânica
Padrão de comunicação	Verbal	Escrita	Verbal	Verbal

FONTE: Elaboração da autora

O conceito de tecnologia tem sido enunciado de diversas formas, na literatura especializada. Algumas vezes o conceito é mais abrangente. Por exemplo, para Longo, citado por Kruglianskas (1996, p.13), tecnologia "é o conjunto organizado de todos os conhecimentos

– científicos ou empíricos – empregados na produção e comercialização de bens e serviços". Em outras oportunidades, o conceito assume uma forma restritiva, limitada ao setor de produção da empresa, como aquele expresso por Blauner, também referido por Kruglianskas (1996, p.13): "tecnologia se refere ao conjunto de objetos físicos e operações técnicas (tanto máquina, quanto manuais) empregadas na transformação dos produtos de uma indústria". Na mesma linha, pode-se tomar o enunciado de Silva, citado por Marcovitch (1980, p.16): "tecnologia é o conhecimento específico, detalhado e exato de processos e produtos, obtido através do estudo sistemático e da experimentação, e através da aplicação do conhecimento e da metodologia científica aos problemas de produção". Ao propor seu próprio conceito, Kruglianskas (1996, p.13) faz clara opção por um enfoque amplo, abrangendo a empresa em sua totalidade: "tecnologia é o conjunto de conhecimentos necessários para se conceber, produzir e distribuir bens e serviços de forma competitiva". Esta visão parece ser a mais indicada, na atualidade, por juntar duas características importantes:

- a) Aceitar, desde logo, que a tecnologia abarca todas as áreas da empresa. Engloba, portanto, tecnologias de projeto, de manufatura, de manutenção, de segurança, de administração, de marketing, de produção, etc. (...). Esta concepção alargada implica não só estender-se o conceito de tecnologia para conhecimentos que se vinculam a todos os segmentos da empresa, como também envolve, nas diferentes áreas da empresa, as suas diversas dimensões, tais como o "hardware", o "software" e o "humanware".
- b) De acordo com a conceituação de tecnologia proposta, não devem ser encarados como "tecnologia" os conhecimentos possuídos por uma empresa que não contribuam para que esta possa atuar de forma competitiva. (...) Nesta perspectiva, resulta que um conhecimento, o qual eventualmente foi tecnologia num determinado momento da história da empresa, poderá deixar de sê-lo em momento posterior, para passar a ser, tão-somente, cultura geral para a referida empresa. (KRUGLIANSKAS, 1996, p.13-14).

É possível estabelecer algumas classificações entre diferentes tecnologias, tornando mais claras as suas funções na empresa. Assim, pode-se denominar de **tecnologia central** (*core technology*) o "conjunto de conhecimentos mais essenciais e diferenciados que a empresa tem que possuir para ser competitiva em seu ramo" (KRUGLIANSKAS, 1996, p.15). Além das tecnologias centrais, para operar competitivamente a empresa necessita dominar algumas outras, que são chamadas de **tecnologias paralelas**. Vistas em conjunto, ambas passam a constituir o que se pode intitular de **tecnologias correlatas**, ou seja, "tecnologias que se complementam e formam um todo organizado que permite a concepção, a produção e a comercialização de bens e/ou serviços de uma empresa" (KRUGLIANSKAS, 1996, p.15).

Outra classificação que pode se tornar interessante para certas análises é aquela que deriva da forma como a tecnologia se encontra disponível para a organização, e que pode ser encontrada em Kruglianskas (1996, p.15-16). Caso esteja disponível através de documentação (impressa ou em base eletrônica), constituirá a chamada **tecnologia explícita**, a qual não exprime, geralmente, a totalidade do conhecimento necessário para seu domínio mais profundo. Uma categoria diferente é a da chamada **tecnologia implícita**, que está incorporada ao ser humano, ou seja, trata-se de um conhecimento acessado somente por meio das pessoas que o detêm. Uma outra classe é a que se refere à **tecnologia embutida**, aquela que está incorporada a um produto, e à qual se pode ter acesso através de técnicas como a da engenharia reversa.

Em termos gerais, o valor de um produto tem relação direta com o volume de tecnologia implícita adicionado (e, portanto, embutido) ao mesmo, pois isto define seu conteúdo tecnológico. E, por outro lado, o registro documental da tecnologia implícita, em patentes, desenhos, instruções, relatórios, etc., caracteriza a tecnologia explícita, que pode ser comercializada através de licenciamentos e aquisições de direitos. Deve-se atentar ao fato de que uma parte do conhecimento não se transforma em tecnologia explícita, mas permanece retida nas pessoas e, portanto, a transferência de tecnologia mediante aquisição de tecnologia explícita pode não assegurar o completo domínio desta tecnologia.

Ao conceito de domínio da tecnologia, refere-se Kruglianskas (1996, p.16) como "o nível de capacidade da empresa para utilizar o conhecimento, para adaptá-lo às novas situações que surgem e para aperfeiçoá-lo a fim de manter a competitividade da empresa". Aqui se pode distinguir entre *know-how* (saber o que deve ser feito para alcançar certo resultado) e *know-why* (conhecer a relação de causa e efeito envolvida em certos procedimentos), embora o domínio da tecnologia implique uma combinação adequada de ambos.

2.2.3 Inovação

Uma das formas de conceituar inovação é a expressa por Crawford (1994, p.27): "(...) novas idéias em tecnologia, organização e administração (...) traduzidas pelos empreendedores em negócios mais eficazes (...)".

Já Sendin et al. (1996, p.707), citando Twiss, dizem que "inovação tecnológica pode ser definida como sendo a conversão do conhecimento científico em algo que satisfaça uma necessidade do consumidor".

Na concepção de Utterback, citado por Barros et al. (1996, p.264), a inovação tecnológica é "um processo que envolve a criação, o desenvolvimento, o uso e a difusão de um novo produto ou idéia".

Ainda em Barros et al. (1996, p.265), pode-se ter contato com a visão de Hill, segundo a qual "o processo de inovação tecnológica envolve a criação, o projeto, a produção, o primeiro uso e a difusão de um novo produto, processo ou sistema tecnológico". Para este autor, então, o que define a inovação é o seu primeiro uso comercial. Sendo assim, a ação inovadora ocorre apenas na primeira empresa a realizar determinada mudança tecnológica, enquanto as demais, que a adotarem posteriormente, não serão consideradas inovadoras. Se olhado através do impacto provocado pela mudança na economia, como um todo, este argumento pode ser considerado válido; entretanto, tomando por base o efeito da mudança sobre a empresa, em si, pode haver inovação pelo uso de algum conhecimento já empregado anteriormente em outra empresa.

Cumprido estabelecer, aqui, uma diferenciação fundamental entre invenção e inovação. Para Kruglianskas (1996, p.17),

a invenção, sob a perspectiva de seu criador, pode ser entendida como a criação de algo novo, inusitado. (...) Enquanto a invenção envolve a formulação de uma proposta inédita, a inovação constitui um processo. A inovação é o processo de tornar uma invenção rentável para a empresa. Este processo, segundo Marquis & Myers (1969), pode ser conceituado da seguinte forma: a inovação tecnológica é uma atividade complexa, que se inicia com a concepção de uma nova idéia, passa pela solução de um problema e vai até a real utilização de um novo item de valor econômico ou social.

O processo de inovação pode tomar contornos distintos, e resultar, assim, em inovações que podem ser categorizadas como:

- a) inovações complexas: aquelas que resultam de processos longos e complexos, nos quais se investem muitos recursos por um longo período. Decorrem, portanto, de uma ação formalmente planejada;
- b) inovações radicais: são baseadas em descobertas tecnológicas com potencial para alterar os paradigmas vigentes, causando, desse modo, mudanças drásticas e, em geral, sendo acompanhadas por investimentos significativos em equipamentos. Assim, elevam as empresas a um novo patamar tecnológico, mais avançado que o anterior;
- c) inovações incrementais: surgem em consequência de pequenas mudanças que podem levar a melhorias nos produtos, diversificação de seu uso, alterações nos insumos utilizados ou redução de custos.

Embora com menos visibilidade que as outras duas, as inovações tecnológicas incrementais podem ser de grande valia para a manutenção da capacidade competitiva da

empresa, pois trata, normalmente, de pequenas melhorias nos processos empregados ou nos produtos elaborados de modo a tornar a organização mais eficiente que as demais que se encontrem no mesmo patamar tecnológico.

Considerando como base para julgamento a origem da iniciativa inovadora, pode-se agrupar as inovações como sendo *demand-pull*, ou seja, aquelas estimuladas por "fatores mercadológicos de demanda insatisfeita e de concorrência" (PAULINYI, 1980, p.28), ou *technology push*, aquelas decorrentes de esforço de desenvolvimento tecnológico.

2.2.4 Ambiente

As empresas podem ser consideradas como sistemas abertos, ou seja, estão em constante interação com o ambiente externo a elas, sendo por ele influenciadas.

Para Tachinazawa e Scaico (1997, p.192), um dos principais condicionantes da estrutura organizacional é o processo de relacionamento entre a empresa e seu ambiente externo.

Essa visão é bastante semelhante à proposta por Vasconcellos Filho (1983, p.94), que subdivide o ambiente total da empresa em **macroambiente**, **ambiente operacional** e **ambiente interno**, sendo que a principal diferença está no maior detalhamento do macroambiente.

Por outro lado, ao agrupar as variáveis macroambientais, os enfoques de Vasconcellos Filho (1983, p.97-100) e Rasmussen (1990, p.78-81) são praticamente idênticos.

Na abordagem de Pina (1994, p.27), o ambiente é dividido em dois grandes segmentos: o **macroambiente**, constituído pelos aspectos econômico, político e sociocultural, e o **setorial**, constituído por aspectos inerentes ao mercado, aos concorrentes e à regulamentação governamental. Dessa forma, a empresa deve empreender dois tipos de análises relacionadas ao ambiente: a macroanálise, que inclui a avaliação conjuntural e a projeção de cenários, e o posicionamento setorial, que avalia a empresa no contexto de seu setor de atuação.

Rasmussen (1990, p.76) afirma que é no comportamento do macroambiente operacional que a empresa encontrará sempre suas reais ameaças e oportunidades, ressaltando a necessidade de empreender um esforço sistemático de análise ambiental, tendo em vista que nas novas circunstâncias econômicas internacionais o macroambiente deixou de ser previsível e passou a um estágio de elevada turbulência e incerteza.

Ao analisar o relacionamento entre incerteza ambiental e estrutura organizacional, Daft (1999, p.219) afirma que quando o ambiente externo é mais estável, a empresa deve ser

estruturada enfatizando o controle vertical, por ser pequena a necessidade de mudança. Por outro lado, ao se defrontar com uma alta incerteza ambiental, a empresa deve priorizar a descentralização e a flexibilidade, tornando a estrutura mais orgânica.

Quando as alterações ambientais acontecem de forma gradual, os ajustes das ações gerenciais são mais fáceis, e a empresa adapta-se quase que naturalmente às novas condições do ambiente em que opera. Todavia, quando, como nesta passagem de século, o ambiente modifica-se abruptamente, a instabilidade ambiental deve ser acompanhada sistematicamente, e os ajustes na empresa precisam ser mais ágeis.

Ao analisar o relacionamento entre as empresas e os ambientes em que estão inseridas, Damanpour e Gopalakrishnan (1998, p.11) afirmam que "as organizações, como sistemas abertos, buscam um estado de equilíbrio com seus ambientes; portanto, elas mudam suas estratégias, estruturas e processos em resposta a e em coordenação com as mudanças no ambiente externo. Esta adaptação organização-ambiente é vista (...) como uma condição necessária para a eficácia organizacional".

Esses autores adotam dois componentes representativos do dinamismo ambiental como os mais representativos das mudanças ambientais: o grau de estabilidade e o grau de previsibilidade. Assim procedendo, conseguem isolar quatro possíveis condições ambientais, às quais podem estar expostas as empresas:

- a) um ambiente estável e previsível;
- b) um ambiente estável, mas imprevisível;
- c) um ambiente instável, mas previsível;
- d) um ambiente instável e imprevisível.

No **ambiente estável e previsível** as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível. A empresa não sente muita necessidade de adotar inovações, e a previsibilidade do ambiente permite-lhe planejar a adoção de inovações, mantendo esse processo ordenado. As inovações são, principalmente, incrementais¹, e o foco da empresa é a sua eficiência operacional, o que dá ênfase maior às inovações técnicas do que às inovações administrativas. Em geral, as empresas submetidas a essa condição ambiental usam a imitação² como fonte para suas inovações. A estrutura organizacional característica desse ambiente é a mecanicista.

¹Surgem em conseqüência de pequenas mudanças que podem levar a melhoria nos produtos, diversificação de seu uso, alterações nos insumos utilizados ou redução de custos.

²A fonte imitativa deriva da disposição da empresa para copiar inovações já introduzidas por outras, quer do seu ramo específico de atividade ou não.

No **ambiente estável e imprevisível**, as mudanças desenvolvem-se lentamente, mas o padrão de mudanças é imprevisível, o que dificulta o planejamento das inovações. A imprevisibilidade do ambiente exige que a empresa tenha a capacidade de adotar inovações com rapidez, para manter sua posição competitiva, quando se fizer necessário. Haverá predomínio de inovações técnicas, e seu caráter será incremental. Entretanto, se necessário, a empresa também poderá adotar inovações radicais³, devendo, portanto, estar habilitada a assimilar esse tipo de inovação. Para inovar, a empresa submetida a esse tipo de condição ambiental recorrerá a fontes imitativas e aquisitivas⁴. A imprevisibilidade ambiental exige que a empresa estabeleça um foco externo, voltado ao mercado, para se adequar prontamente às possíveis alterações. Essa imprevisibilidade, por outro lado, exige um padrão de reação às mudanças muito rápido e integrado, passível de se obter com uma estrutura mecanicista, que permita a concentração de informações.

O **ambiente instável e previsível** apresenta uma frequência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível, tornando possível o planejamento da inovação. As inovações serão tanto incrementais como radicais e ocorrerão tanto na área técnica, melhorando produtos e processos, quanto na área administrativa, em busca de estruturas flexíveis que possam estimular a empresa a elevar sua criatividade, de maneira que se torne apta a responder adequada e continuamente aos estímulos das mudanças ambientais. A empresa submetida a essas condições ambientais poderá utilizar fontes incubativas⁵ para as inovações. A estrutura deverá assumir forma mais orgânica, orientada para a flexibilidade.

O **ambiente instável e imprevisível** é um ambiente que muda com muita frequência e de forma irregular, exigindo da empresa constantes inovações, incrementais e radicais, para acompanhar e diferenciar-se de seus competidores. Haverá ênfase especial para as inovações radicais, com o recurso a fontes aquisitivas e incubativas. Na verdade, a empresa, aqui, busca uma estratégia de inovação, encorajando seus membros a assumir riscos, atuando em equipes multifuncionais, com alto comprometimento com a inovação. A estrutura será essencialmente orgânica, ressaltando o caráter empreendedor e criativo dos

³São baseadas em descobertas tecnológicas com potencial para alterar os paradigmas vigentes, causando, portanto, mudanças drásticas e, em geral, sendo acompanhadas por investimentos significativos em equipamentos. Assim, elevam as empresas a um novo patamar tecnológico, mais avançado que o anterior.

⁴A fonte aquisitiva reflete a disposição da empresa para adquirir inovações desenvolvidas externamente, por meio de patentes, licenças, fusões, etc.

⁵A fonte incubativa, por sua vez, mostra a disposição da empresa para desenvolver suas próprias inovações, mediante investimentos em pesquisa e desenvolvimento interno.

membros da empresa, que deverá se tornar apta a encontrar novos desafios, assumindo uma posição de liderança em seu setor de atividades.

Diante do exposto, torna-se possível evidenciar algumas tendências de estruturas organizacionais mais adequadas para o contexto econômico atual, que apresenta forte predominância de instabilidade e necessidade constante de aumento do grau de competitividade.

As estruturas orgânicas demonstram uma busca de flexibilidade interna, mediante a redução da diferenciação horizontal, dos níveis hierárquicos, da formalização e da centralização.

Outra dessas tendências refere-se às estratégias genéricas de competitividade (de liderança em custos e de diferenciação), observando-se que a estrutura orgânica é a que mais favorece a flexibilidade e incentiva a inovação, exigências do novo ambiente competitivo.

Quanto à adequação entre as estruturas e as condições ambientais, vistas sob a luz do grau de estabilidade e de previsibilidade, pode-se afirmar que as estruturas organizacionais orgânicas apresentarão características mais flexíveis, maior facilidade de implementar mudanças, e adaptação mais rápida às exigências externas, além de um ambiente interno mais favorável à adoção de inovações, sejam elas incrementais ou radicais.

2.2.5 Estratégia

As escolhas estratégicas feitas no âmbito da empresa definem os rumos a serem seguidos pelos seus diversos componentes. Assim, a estrutura deve ser adequada ao alcance dos objetivos estrategicamente estabelecidos para a empresa, ou seja, a estrutura deve constituir um elemento aglutinador dos esforços da empresa para a consecução de seus objetivos estratégicos. Para Chandler (1998, p.137), a estrutura acompanha a estratégia e o tipo mais complexo de estrutura é resultado de articulação de várias estratégias básicas.

Porter (1986, p.49-60) estabelece três abordagens estratégicas genéricas às quais as empresas podem recorrer para tentar se posicionar com sucesso em um ambiente competitivo: a liderança no custo total, a diferenciação e o enfoque. Qualquer uma dessas estratégias, ao ser implementada, exige o comprometimento total da empresa. Suas características básicas são:

- a) **liderança no custo total:** busca elaborar produtos aceitáveis pelo mercado, ao custo mais baixo possível, alcançando assim uma vantagem significativa entre seus competidores. Ao adotar essa estratégia, todo o esforço da empresa converge para a redução de custos, tanto de produção quanto de áreas de apoio, como assistência, pesquisa e desenvolvimento, e publicidade e vendas. A atenção da administração volta-se para rígidos controles de gestão;
- b) **diferenciação:** o núcleo dessa estratégia é diferenciar o produto ou serviço da empresa diante dos demais produtos e serviços ofertados no mercado. A diferenciação pretendida pode ser alcançada de vários modos: imagem da

marca, tecnologia, serviços incorporados e rede de atendimento, entre outros. O esforço organizacional, nesta estratégia, será na busca da diferenciação que permita alcançar a lealdade do consumidor, o que lhe possibilitará obter retorno sem a necessidade de perseguir estritamente a redução de custos;

- c) **enfoque:** trata-se da estratégia de escolher, dentro do mercado, um segmento específico no qual a empresa deverá predominar; poderá ser um grupo de clientes-alvo, um tipo de produto, uma região geográfica. Todo o empenho da empresa deverá se concentrar em atingir com vantagem o segmento especificado. Essa estratégia, ao se ater a uma parcela do mercado, acaba por obter uma característica de diferenciação para este público em particular; da mesma forma, por se voltar completamente a um segmento específico, pode vir a obter posição de liderança em custo dentro desse segmento, embora não a alcance em relação à totalidade do mercado.

Segundo Porter (1986, p.54), para implementar com sucesso qualquer uma das estratégias genéricas sintetizadas, são necessários diferentes recursos e habilidades, bem como o estabelecimento de arranjos organizacionais diferentes, procedimentos de controle e sistemas criativos. Algumas das necessidades decorrentes das escolhas das estratégias sugeridas são apresentadas no quadro 7.

QUADRO 7 - REQUISITOS DECORRENTES DAS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS

ESTRATÉGIA GENÉRICA	RECURSOS E HABILIDADES EM GERAL REQUERIDOS	REQUISITOS ORGANIZACIONAIS COMUNS
Liderança no custo total	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investimento de capital sustentado e acesso ao capital ▪ Boa capacidade de engenharia de processo ▪ Supervisão intensa da mão-de-obra ▪ Produtos projetados para facilitar a fabricação ▪ Sistema de distribuição com baixo custo 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Controle de custo rígido ▪ Relatórios e controles freqüentes e detalhados ▪ Organização e responsabilidades estruturadas ▪ Incentivos baseados em metas estritamente quantitativas
Diferenciação	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Grande habilidade de marketing ▪ Engenharia do produto ▪ Tino criativo ▪ Grande capacidade em pesquisa básica ▪ Reputação da empresa como líder em qualidade ou tecnologia ▪ Longa tradição na indústria ou combinação ímpar de habilidades trazidas de outros negócios ▪ Forte cooperação dos canais 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e <i>marketing</i> ▪ Avaliação e incentivos subjetivos em vez de medidas quantitativas ▪ Ambiente ameno para atrair mão-de-obra altamente qualificada, cientistas ou pessoas criativas
Enfoque	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular

FONTE: Porter (1986, p.54-55)

Tomando-se por base as duas estratégias genéricas fundamentais definidas por Porter, a liderança em custo e a diferenciação, e lembrando que cada uma tem seus próprios requisitos em termos organizacionais para poder ser implementada adequadamente, torna-se

necessário estabelecer uma forma de avaliar o grau de adequação existente entre as estruturas organizacionais e as estratégias propostas.

Nesse sentido, pode ser útil a análise da figura 2, adaptada de Daft (1999, p.219), que procura demonstrar o relacionamento entre tipos de estruturas e estratégias genéricas.

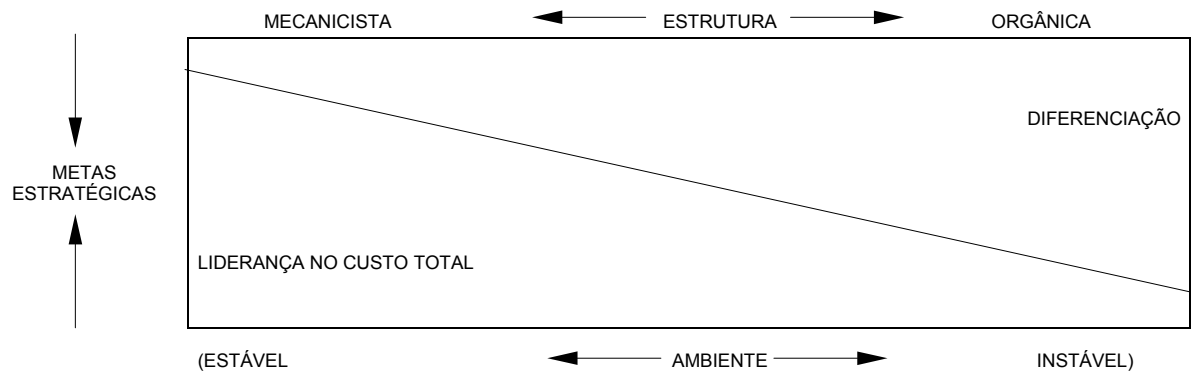


FIGURA 2 - RELACIONAMENTO ENTRE TIPOS DE ESTRUTURAS E ESTRATÉGIAS

FONTE: Daft (1999, p.219)

Como pode ser observado, as estruturas mecanicistas possuem os atributos necessários para a implementação de estratégias voltadas à busca da liderança em custo, cuja preocupação fundamental é a eficiência interna, enquanto as formas estruturais mais orgânicas, facilitadoras do processo inovativo, são mais adequadas para as estratégias de diferenciação, que exigem maior flexibilidade.

2.2.6 Interdependência departamental

Daft (1999, p.224) acrescenta um último fator que contingencia a estrutura organizacional, a partir da extensão em que os diversos setores da empresa dependem uns dos outros para o desempenho de suas tarefas.

Trata-se, aqui, da integração entre os setores, definida por Lawrence e Lorsch (1973, p.28) como "a qualidade do estado de colaboração existente entre departamentos necessários para realizar a unidade de esforço de acordo com as exigências do ambiente".

Se o nível de interdependência for baixo, isto significa que os departamentos atuam de forma independente, com pouca necessidade de interagir entre si. Por outro lado, um alto nível de interdependência indica que os setores estarão em contínua interação, devendo trocar recursos e informações continuamente.

Com base no exposto, podem ser identificados três tipos de interdependência, representadas na figura 3:

- a) **interdependência conjunta:** significa que os departamentos são relativamente independentes, e o trabalho não flui entre eles. A interação é baixa e, portanto, a coordenação é relativamente simples, e regras e procedimentos padronizados tratam de assegurar desempenho similar em todas as unidades;
- b) **interdependência seqüencial:** caso em que os produtos de um departamento se tornam insumos para outro, que trabalha posteriormente, o que requer esforço de planejamento e programação do fluxo de trabalho, aumentando o grau de coordenação necessário;
- c) **interdependência recíproca:** é o mais alto nível de interdependência, pois caracteriza uma influência recíproca entre os departamentos, sendo o produto do primeiro setor insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para nova atividade no primeiro. A coordenação de atividades se torna mais difícil, exigindo maior flexibilidade e integração, além de fluxo contínuo de informações entre os setores.

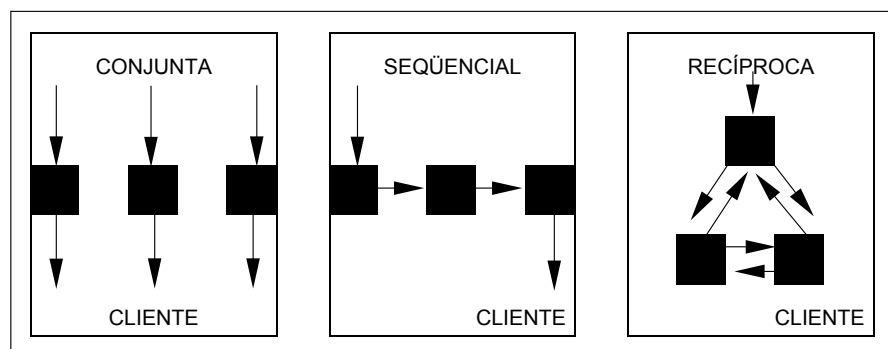


FIGURA 3 - FORMAS DE INTERDEPENDÊNCIA DEPARTAMENTAL

FONTE: Daft (1999, p.224)

Considerado como um fator que contingencia a estrutura, o tipo de interdependência evidencia o nível de independência dos departamentos, assim como a interação entre eles, exigindo, desse modo, maior ou menor coordenação, supervisão e definição de regras e procedimentos padronizados.

Diante do exposto, torna-se possível evidenciar-se que quanto menor a interdependência conjunta e quanto menos interação apresentada numa empresa, tanto mais pode ser caracterizada uma estrutura mecanicista. Por outro lado, a interdependência recíproca e muita interação favorecerá as estruturas mais flexíveis.

Diante dos fatores constituintes e condicionantes discutidos, pode-se visualizar, na figura 4, um resumo sintético sobre a influência dos mesmos nos aspectos organizacionais das empresas.

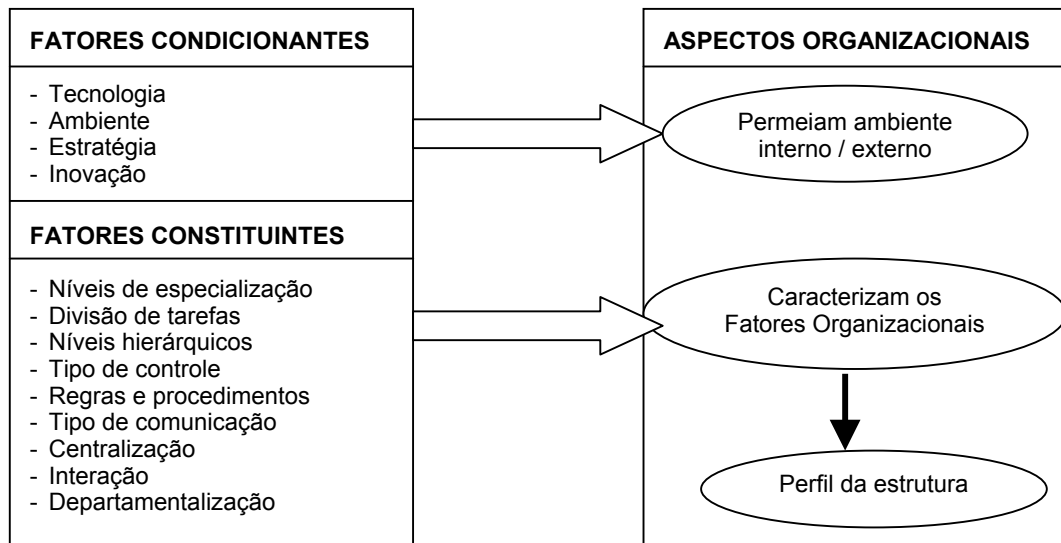


FIGURA 4 - INFLUÊNCIA DOS FATORES CONSTITUINTES E CONDICIONANTES NOS ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DAS EMPRESAS

FONTE: *Elaboração da autora*

Este capítulo apresentou os aspectos fundamentais das organizações, partindo de conceitos de organização e burocracia, formas de estruturas organizacionais e fatores constituintes e condicionantes das estruturas organizacionais.

No próximo capítulo desenvolve-se uma abordagem sobre a gestão dos custos, de modo a complementar o referencial teórico necessário ao alcance dos objetivos propostos nesta tese.

3 GESTÃO DOS CUSTOS: SISTEMAS, CRITÉRIOS, MÉTODOS, TÉCNICAS, TIPOS E INSTRUMENTOS DE CONTROLE

O presente capítulo tem como finalidade apresentar uma abordagem teórica sobre a gestão dos custos, de forma a fundamentar a pesquisa para o alcance dos objetivos gerais e específicos propostos no início deste estudo. Inicia-se com a apresentação de uma abordagem do conceito de sistemas de custos, acompanhada das etapas a serem cumpridas no desenho e estruturação de um sistema de gestão de custos, denominada de modelo conceitual de um sistema de gestão de custos. Na seqüência, depreendem-se os principais critérios, métodos, técnicas e tipos de ferramentas de controle a serem utilizados na gestão dos custos. Com a finalidade de uma melhor compreensão e buscando-se acompanhar a evolução teórica que esses aspectos vêm assumindo ao longo da teoria dos custos, os mesmos serão aqui apresentados e discutidos sob a luz de duas correntes teóricas. Uma delas é representada pela chamada corrente tradicional, e a segunda é considerada pelo contexto atual como gestão estratégica de custos.

A abordagem tradicional consiste em uma visão vertical de alocação dos custos, acompanhando a estrutura funcional da empresa.

A segunda corrente da gestão estratégica de custos procura atender às bases da excelência empresarial no que se refere à eliminação e à redução de desperdícios pela otimização de recursos, e à melhoria contínua, com o envolvimento das pessoas participantes dos processos.

Abordam-se, ainda, para uma complementação teórica, os quatro estágios de evolução dos sistemas de gestão de custos propostos por Kaplan e Cooper (1998).

Até a Revolução Industrial, as empresas estabeleciam seus controles monetários, físicos e a avaliação de resultados sob a luz da contabilidade financeira. A partir de então, com a crescente complexidade da produção, intensificou-se a necessidade de avaliação de estoques na atividade industrial, contemplando estoques de matérias-primas, estoques de produtos em processamento, de produtos acabados e de produtos vendidos em determinado período. Conforme Santos (1987, p.17),

(...) no ano de 1840, Francisco Villa publicou importante obra intitulada *La contabilità applicata alle amministrazione privata e pubbliche*, que abriu perspectivas técnicas ao desenvolvimento e aprimoramento das técnicas de custo". Em paralelo, acentuou-se a necessidade de determinação dos resultados obtidos pelas empresas em função do esforço de fabricação e venda de seus produtos.

A técnica de gestão que se propõe ao atendimento dessas necessidades denomina-se Contabilidade de Custos, e é compreendida como parte da Contabilidade, sendo esta considerada como uma ciência. É muito difícil dissociar-se uma da outra. A utilização dos princípios, critérios e procedimentos contábeis torna a Contabilidade de Custos um instrumento gerencial importante para as empresas.

Para Horngren (1978, p.21-22), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos. O primeiro é a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; o segundo, a emissão de relatórios que apóiem a tomada de decisões não-rotineiras e a formulação de planos e políticas de ação; e o terceiro, o custeio de produtos para a avaliação de estoques e a determinação de lucros.

As mudanças e os novos desafios enfrentados pelas empresas têm exigido enorme esforço de atualização no âmbito da Contabilidade de Custos no que diz respeito aos seus objetivos. Essa evolução deu-se na direção de uma gestão estratégica de custos, em que as informações geradas pelos sistemas e métodos devem ultrapassar o ambiente interno das empresas e, ao mesmo tempo, inserir a análise dos custos para o alcance de uma sustentação competitiva.

3.1 Modelo Conceitual de um Sistema de Gestão de Custos

A adoção, por parte das empresas, dos aspectos teóricos e metodológicos apresentados na teoria da gestão de custos, aliada a um conjunto de recursos técnicos da informática, constituem os chamados sistemas de gestão de custos existentes nas empresas. Esses sistemas apresentam-se, geralmente, com diversas características, decorrentes de sua própria concepção e funcionalidade, no sentido de contemplar as especificidades e as mudanças ocorridas nas empresas.

Considerando-se que um sistema de gestão de custos em uma empresa, pela sua aplicabilidade e resultados esperados, representa mais que um programa, dada a sua necessidade de interação das diversas áreas, continuidade e consistência operacional, tornam-se fundamentais, para o desenho de um sistema de gestão de custos, a observância e o desenvolvimento de alguns aspectos e etapas como: a inserção da visão de um sistema de gestão de custos como um centro processador de dados; a definição de necessidades gerenciais; a definição dos objetivos a serem atingidos pelo sistema de gestão de custos; e a seleção dos métodos de custeio a serem utilizados pela empresa.

Tomando-se esses aspectos e etapas, de forma genérica, neste item apresenta-se um modelo conceitual para um sistema de gestão de custos.

Os fatores específicos para o desenvolvimento de um sistema de gestão de custos, como o setor, o tamanho, a tecnologia de produção, as estratégias e os mercados fornecedores e consumidores das empresas, não são considerados para o desenvolvimento do modelo conceitual de gestão de custos ora proposto.

3.1.1 Visão do sistema de custos como um centro processador

Um sistema de gestão de custos caracteriza-se por apresentar funções semelhantes a um centro processador de dados e de produção de informações destinadas aos diferentes níveis gerenciais da empresa. Essa semelhança é proposta por Leone (2000b, p.21), ao destacar a função da Contabilidade de Custos, como mostra a figura 5.

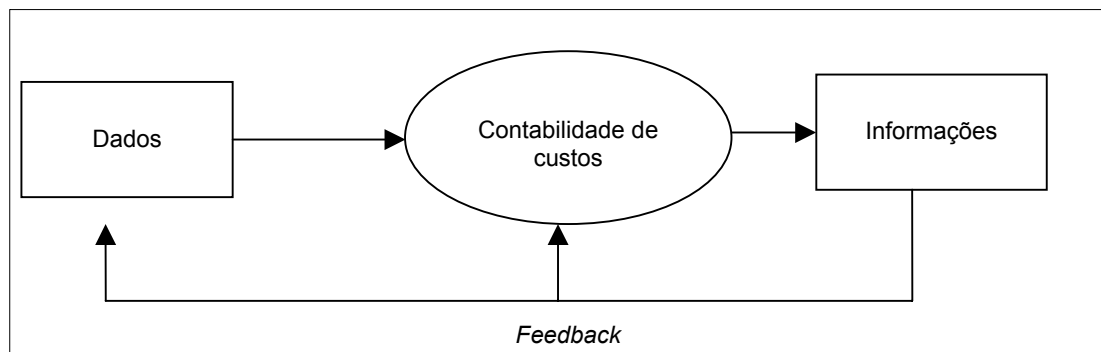


FIGURA 5 - CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO CENTRO PROCESSADOR DE INFORMAÇÕES

FONTE: Leone (2000b, p.21)

As fontes dos dados monetários e físicos (internos e externos) são os chamados subsistemas de apoio. Essas fontes podem ser: de materiais, de recursos humanos, de contabilidade, de patrimônio, de planejamento, de produção e de *marketing*. O centro processador (a contabilidade de custos) acumula, organiza, analisa e interpreta esses dados, mediante a utilização de um sistema de custos, concebido e estabelecido com capacidade de produzir informações adequadas às necessidades gerenciais da organização no tocante à determinação de resultado, à avaliação de patrimônio, ao controle das operações, ao planejamento de produção, à tomada de decisões e à gestão de recursos.

A definição das necessidades gerenciais apresentadas pelos diferentes níveis hierárquicos e os principais usuários das informações servem de base para a escolha, seleção e combinação dos critérios e métodos de custeio a serem utilizados no sistema de custos.

Fase I - Coleta de dados

O trabalho de coleta e seleção de dados internos e externos, quantitativos e monetários, dá-se em processos constituídos pelas áreas funcionais e seus inter-relacionamentos e pelos subsistemas de apoio representados pelos instrumentos de controle da empresa, tais como: etapas de produção, sistemas de controle de materiais, controle de patrimônio e planejamento de produção, *marketing* e logística.

A atuação desses processos e subsistemas implicará planejamento, treinamento, organização e integração entre esses setores, o que promoverá uma postura participativa e o entendimento sobre a importância da gestão de custos para a empresa.

Fase II - Processamento dos dados

Nesta fase, o centro processador de informações recebe os dados e executa as operações de acumulação, organização, análise e interpretação dos dados, transformando-os em informações compatíveis com as saídas esperadas, definidas na arquitetura dos sistemas de custos, modelados especialmente para a empresa.

Fase III - Informações

As informações geradas pelo sistema de custos constituem importante elemento do sistema de informações gerenciais, pois representam os resultados de um trabalho de processamento alicerçado em um modelo de sistema exaustivamente desenhado e elaborado para atender às necessidades gerenciais específicas da empresa, levando em conta seus objetivos e metas, seus parâmetros e suas prioridades. Essas informações devem se originar de contatos iniciais com os usuários do sistema (gerentes de produção, de finanças, de recursos humanos, de vendas, de *marketing*, de contabilidade, de engenharia, de projetos e de desenvolvimento de produtos), para que o sistema de custos produza relatórios gerenciais confiáveis, eficientes e úteis para as diversas áreas funcionais e processos da empresa.

3.1.2 Definição das necessidades gerenciais

Esta etapa do modelo conceitual deve ser entendida como elemento norteador para a definição dos objetivos e métodos de custeio a serem adotados na arquitetura do modelo de gestão de custos.

As necessidades gerenciais a serem elencadas devem corresponder aos objetivos, metas e diretrizes estratégicas da empresa.

Para uma empresa contemporânea, as necessidades gerenciais podem ser apresentadas conforme segue:

- planejamento de lucros;
- redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
- avaliação de resultados;
- redução de custos nas etapas de manufatura;
- redução de custos de cada modelo de produto;
- redução de custos por departamento a cada período;
- apuração dos custos de cada produto/serviço;
- identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
- identificação de padrões de comportamento de custos;
- avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
- custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividades);
- acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
- comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;
- avaliação de desempenho e melhoria contínua;
- decisões sobre *mix* de produtos;
- melhoria de negociações com clientes e fornecedores;
- geração de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo;
- apoio à formação de preços de venda;
- análise de atividades que agregam e de atividades que não agregam valor;
- análise da margem de contribuição e lucratividade;
- análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado;
- obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.

Essas necessidades devem ser atendidas pelas informações geradas pelo sistema de gestão de custos por meio de relatórios definidos entre o responsável pela definição do modelo de gestão de custos e o usuário. A prioridade pela busca das informações depende da empresa no que se refere aos estágios e evolução dos sistemas de gestão de custos e da integração dos diversos subsistemas de apoio. Assim, depende da empresa, também, a interação dos gestores e pessoas envolvidas com o sistema de custos.

3.1.3 Definição dos objetivos do sistema de gestão de custos

A partir do referencial teórico e da literatura especializada sobre Gestão de Custos pode-se definir os objetivos de um sistema de gestão de custos levando-se em consideração dois aspectos importantes. Primeiramente, tomando-se os objetivos gerais que um sistema de gestão de custos deve proporcionar a uma empresa. Esses objetivos consistem basicamente em:

- custeio dos produtos;
- avaliação de resultados;
- apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos;
- controle e redução de custos, visando à maximização de resultado;
- informações para aprimoramentos de processos e aprendizado;
- planejamento;
- atendimento diferenciado por cliente.

Em segundo lugar, tendo-se os objetivos gerais como pano de fundo, é possível determinar objetivos mais específicos, embasados nas estratégias, diretrizes, conhecimento dos produtos, tecnologia de produção e mercados de atuação da empresa.

O quadro 8 representa a compatibilização dos objetivos a serem atingidos pelo sistema de gestão de custos às necessidades gerenciais definidas na etapa 2.

QUADRO 8 - AGRUPAMENTO DAS NECESSIDADES GERENCIAIS SEGUNDO OS OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	NECESSIDADES GERENCIAIS
<ul style="list-style-type: none"> • Custeio dos produtos 	<ul style="list-style-type: none"> • Apuração dos custos de cada produto/serviço; • Identificação de padrões de comportamento de custos; • Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; • Custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividades); • Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; • Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor; • Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; • Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.
<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de resultados 	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de resultados (lucro ou prejuízo).
<ul style="list-style-type: none"> • Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação das linhas e produtos que mais influenciam o lucro; • Decisões sobre <i>mix</i> de produtos; • Apoio à formação de preços de venda; • Análise da margem de contribuição e lucratividade.
<ul style="list-style-type: none"> • Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados 	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento de lucros; • Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; • Redução de custos nas etapas de manufatura; • Redução de custos de cada modelo do produto.
<ul style="list-style-type: none"> • Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado 	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de desempenho e melhoria contínua.
<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento 	<ul style="list-style-type: none"> • Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada.
<ul style="list-style-type: none"> • Atendimento diferenciado por cliente 	<ul style="list-style-type: none"> • Melhoria de negociações com clientes e fornecedores; • Geração de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.

FONTE: Elaboração da autora

3.1.4 Definição dos métodos de custeio

Uma vez definidos os objetivos gerais do sistema de gestão de custos, alicerçados nas necessidades gerenciais da empresa, torna-se possível modelar e estruturar o sistema de gestão de custos por meio da adoção de um ou vários métodos de custeio. É importante salientar que a literatura especializada na gestão de custos utiliza uma nomenclatura diversificada no que se refere à classificação desses métodos, compostos por: critérios e técnicas de apropriação, sistemas de acumulação, instrumentos de controle, análise, redução, otimização, melhoria contínua e gestão estratégica dos custos.

Os métodos de custeio constituídos pelos critérios de apropriação, custeio por absorção, custeio direto, técnica de unidade de esforço de produção e os métodos de acumulação por ordem de produção, por processo ou centros de custos representam

opções de métodos de apropriação e acumulação dos custos, que apresentam, pela sua natureza e características, condições teóricas e metodológicas para o custeamento dos produtos e serviços produzidos pelas empresas.

A opção por um desses métodos ou uma combinação entre eles dá-se inicialmente pela tecnologia de produção utilizada pela empresa, evoluindo para o uso de informações mais específicas, na medida em que a empresa necessita de planejamentos e tomada de decisões.

Para a avaliação de resultado, lucro ou prejuízo, por se tratar de um critério aceito pela legislação de imposto de renda no Brasil, o critério de apropriação por absorção torna-se recomendado.

O custeio direto reúne as características de concepções teóricas e metodológicas indicadas para o apoio às decisões gerenciais, no que se refere à análise de margem de contribuição e lucratividade, assim como auxilia na definição do *mix* de produtos.

O método de acumulação por ordem de produção é recomendado para empresas que atuam em função de pedidos específicos ou projetos. Por outro lado, o método por centros de custos, também denominado de sistema de custeamento por processo, apresenta características compatíveis no acompanhamento de processos contínuos de produção.

Os métodos de custeio baseado em atividades (ABC) e a técnica unidades de esforço de produção (UEP ou UP) são considerados critérios de análise (LEONE, 1997, p.190).

O estabelecimento de instrumentos de controle visando à redução e à otimização de custos pode ser obtido por meio do custo-padrão, custo-alvo e *kaizen*.

A adoção, por parte das empresas, em relação aos critérios de análise e instrumentos de redução de custos pode ocorrer de forma conjunta ou isoladamente.

O custo padrão apresenta a capacidade de gerar parâmetros para a análise de variações entre o real e o custo orçado, enquanto o custo-alvo e o custo *kaizen* voltam-se à otimização de recursos.

Os métodos de custeio por atividade ABC, custo-alvo e *kaizen* apresentam, pelas suas concepções, inovações de conceitos e procedimentos, alternativas indicadas no fornecimento de informações destinadas à promoção de análises, otimização, aprimoramento de processos e aprendizado.

A utilização da cadeia de valor contribuirá de forma efetiva para o estabelecimento das ligações da empresa com o ambiente externo, pelas negociações com fornecedores e clientes finais, visando redução de custo e melhorias de lucros.

A empresa que possui o sistema de custeio por atividades (ABC) apresenta condições favoráveis para o gerenciamento baseado em atividades (ABM), uma vez que este representa uma extensão e ampliação do primeiro.

A adoção desses critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão pelas empresas pode ocorrer numa trajetória evolutiva e compatível com as necessidades gerenciais determinadas pelas estratégias e diretrizes da empresa, inovações tecnológicas de produção, pressões de mercado fornecedor e consumidor. Pode-se, portanto, considerar que quanto mais híbrido o sistema de gestão, maior torna-se a possibilidade para a empresa de obter informações confiáveis para a sua gestão empresarial.

A figura 6 mostra um fluxo representativo do modelo conceitual de gestão de custos para uma empresa contemporânea, a partir das fontes fornecedoras dos dados, representados pelos processos diretos: vendas e *marketing*, desenvolvimento do produto e produção, assim como os subsistemas de apoio, tais como os setores de materiais, contabilidade, finanças, recursos humanos, compras, planejamento, logística e administração geral. Esses processos e setores são responsáveis pela alimentação do sistema de gestão de custos com dados quantitativos e monetários internos e externos.

Os dados serão acumulados, ordenados, apurados e analisados por meio do sistema de gestão de custos, buscando-se obter as informações gerenciais destinadas ao atendimento das necessidades gerenciais da empresa.

No item a seguir são discutidos os principais critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão apontados pela literatura a serem utilizados na estruturação de um sistema de gestão de custos.

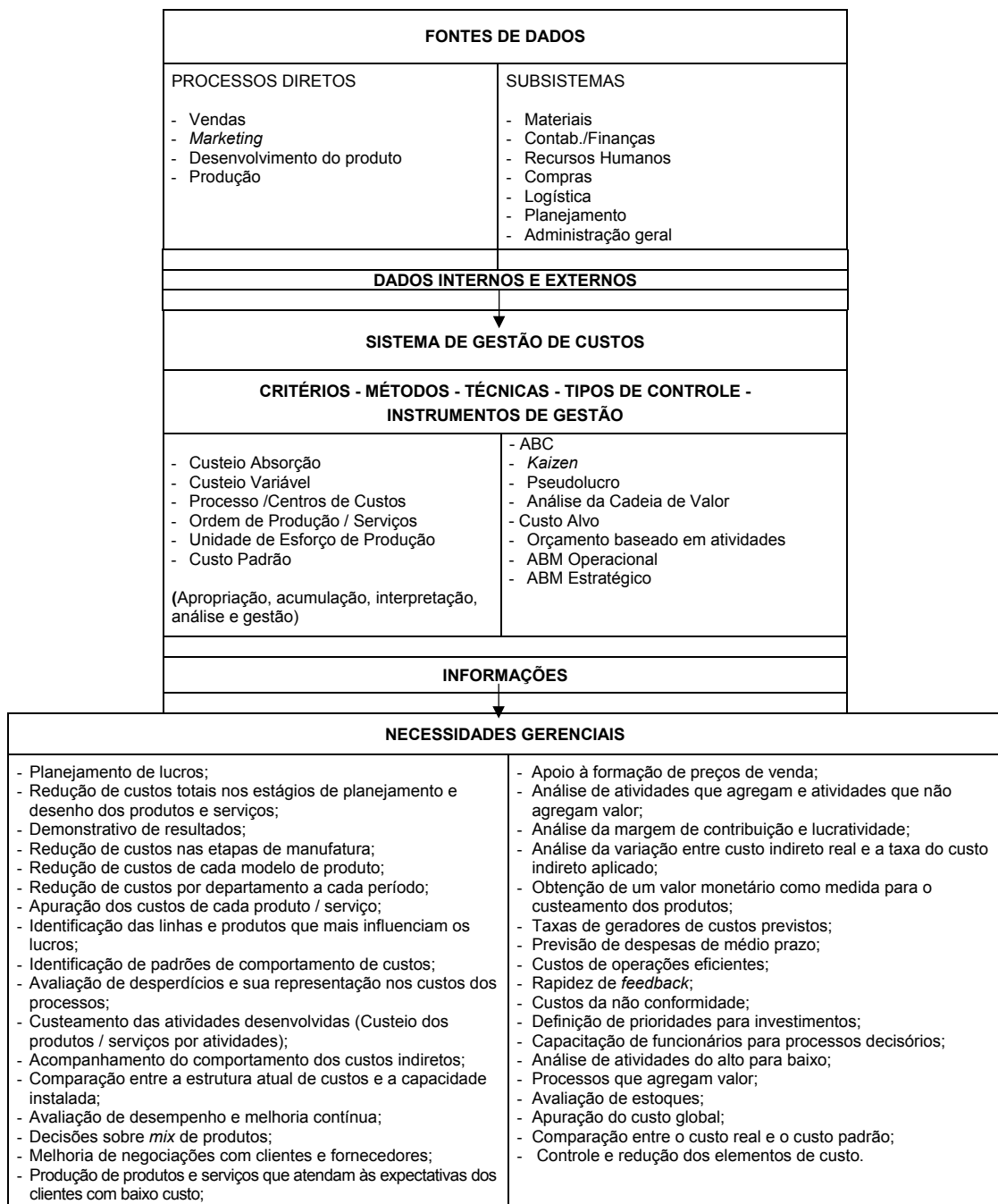


FIGURA 6 - FLUXO REPRESENTATIVO DO MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA CONTEMPORÂNEA

FONTE: *Elaboração da autora*

3.2 Abordagem Tradicional: Critérios, Métodos, Técnicas e Tipos de Controle

A literatura especializada em custos apresenta diferentes abordagens e classificações para os critérios e métodos de custeio.

Para Martins (2001, p.41), custeio significa Método de Apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão, ABC, etc.

Os métodos de apropriação dos custos tratam das diferentes formas de distribuir os custos da empresa aos produtos e serviços resultantes da sua atividade. A atribuição de valores monetários aos elementos que compõem o custo e a determinação da intensidade de sua participação no custo dos produtos têm influência direta dos critérios de apropriação adotados.

Oliveira e Perez (2000, p.116) apontam a existência de dois principais métodos ou critérios de custeio para apropriação dos custos: custeio por absorção e custeio variável. Leone (1997, p.190) também cita o custo por absorção e o custeio direto ou variável como critérios de custeio. Para Bruni e Famá (2003, p.35), o critério por absorção e o critério direto de apropriação de custos são denominados de sistemas de custeios. Segundo Viceconti e Neves (2000, p.33 e 143), custeio por absorção é um processo de apuração de custos e o custeio variável é um tipo de custeamento.

Desta forma, evidencia-se que os métodos de custeio para apropriação dos diversos custos e serviços aos bens e serviços produzidos, comumente mencionados na literatura, são: o custeio por absorção e o custeio direto, também denominados de critérios de custeio.

3.2.1 Critérios de Apropriação: custeio por absorção e custeio direto

Encontrado na literatura da área também com outras denominações, como *custeio pleno* ou *custeio convencional* (CHEVITARESE, 1983, p.137), *custeio tradicional* (LEONE, 2000a, p.360-361) ou ainda *custeio integral* ou *custeio global* (BEULKE e BERTÓ, 1982, p.21), o **custeio por absorção** é o único legalmente aceito, no Brasil e em vários países, para a avaliação de estoques para fins de elaboração de Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultados.

Esse critério considera como "componentes do custo industrial todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção" (CHEVITARESE, 1983, p.137). Nos termos de Leone (2000a, p.361), "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".

Assim, o custo de cada unidade produzida é composto pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção. Ao proceder dessa forma, o critério de custeio por absorção aceita a idéia de que o custo unitário do produto é afetado pela quantidade produzida: mesmo que o custo variável não se altere, os custos fixos por unidade produzida decrescem à medida

que a quantidade produzida se eleva. Vista por outro ângulo, pode-se dizer que a ocorrência de capacidade ociosa de produção aumenta o custo unitário do produto.

Para contornar a questão descrita e evitar a flutuação do custo unitário do produto em função do grau de utilização da capacidade instalada, pode-se optar pelo arbitramento da parcela de custo fixo apropriável ao produto, e levando, ao final do exercício, à conta de resultados da empresa a parcela considerada não-apropriável. Assim procedendo, estar-se-á empregando uma variante desse critério, denominada custeio por absorção *parcial*.

Fica claro, entretanto, que, quer considerando o critério de custeio por absorção em seu enfoque total, quer tomando-o em sua variante parcial, sempre haverá a necessidade de efetuar rateios dos custos fixos, seja entre diversos departamentos ou entre vários produtos, incorporando ao custo assim apurado certa dose de subjetividade.

O **custeio direto** é referido na literatura também como: *custeio marginal* (CHEVITARESE, 1983, p.140; BEULKE e BERTÓ, 1982, p.22); *custeio variável* (ZUCCHI, 1992, p.114; LEONE, 2000a, p.324; e CHEVITARESE, 1983, p.140) e *custeio por não-absorção* (CHEVITARESE, 1983, p.140).

O procedimento básico desse critério está claramente descrito por Leone (2000a, p.326): "somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados ao custo dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período".

Desse modo, os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva em si, mas sim como elementos alheios à produção, cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência de atividades.

Por esse critério, então, apenas entrarão na composição do custo "(...) aqueles componentes reclamados exclusivamente quando e enquanto a empresa estiver em atividade, isto é, os custos variáveis" (CHEVITARESE, 1983, p.140). Naturalmente, isso resulta em valores de custos e estoques mais baixos que aqueles obtidos pelo critério do custeio por absorção.

O emprego do critério de custeio direto elimina o inconveniente de se utilizarem bases de rateio subjetivas para apropriar custos fixos aos produtos, considerando-os, apenas, como custos do exercício.

A principal vantagem apresentada pelo critério de custeio direto é a identificação imediata do conceito de *margem de contribuição*, que representa a diferença entre a receita de vendas e o custo variável de produção. A margem de contribuição tanto pode ser encarada no total quanto em termos unitários, e deixa claro quanto sobra da receita, após deduzidos os custos variáveis de fabricação, para a cobertura dos custos fixos da empresa e para a formação de lucro.

O conceito de margem de contribuição é particularmente útil para a tomada de decisões gerenciais. Em Santos (2000, p.47), pode ser encontrada uma síntese das decisões que podem ser facilitadas mediante o uso da margem de contribuição: decisão sobre quais produtos merecem esforços adicionais de venda, ou devem ser colocados em segundo plano; decisão sobre os segmentos produtivos no sentido de abandono ou incrementos adicionais; avaliação sobre a concessão de descontos especiais, campanhas publicitárias ou uso de prêmios pelo aumento do volume vendido; estimativa do lucro desejado; e decisão sobre a utilização ou retirada de grupos de recursos produtivos.

Por meio do conceito de margem de contribuição, além do já exposto, pode-se chegar à determinação do ponto de nivelamento da empresa, ou seja, do volume mínimo de produção e vendas para que não incorra em prejuízos.

3.2.2 Métodos de acumulação: por ordem de produção e por processo

Os métodos de acumulação têm a finalidade de acumular os custos referentes a objetos de custos, processo e/ou atividades que a empresa, em determinado momento, deseja custear. Essa acumulação pode ser efetuada de diversas formas, dependendo das necessidades gerenciais e objetivos de análise dos custos.

A acumulação dos custos em objetos de custos pode ser efetuada basicamente por dois sistemas ou métodos de acumulação: por ordem de produção ou por processo também denominado de método por centro de custos.

Com o objetivo de produzir informações que possam contribuir para o atendimento de diversas necessidades gerenciais, tais como planejamento e controle de custos, avaliação de estoques e determinação de resultados, a Contabilidade de Custos recorre a diferentes métodos de acumulação de custos e controle, que serão tratados na seqüência deste item.

A definição e escolha do método mais adequado depende das características do produto, da tecnologia de produção empregada e, até mesmo, da conveniência da empresa. Existe, também, a alternativa de se implementar uma combinação dos métodos, gerando um sistema híbrido que possa atender às necessidades gerenciais mais abrangentes de controle e planejamento.

O método de acumulação de custos, genericamente nomeado como **método de acumulação por ordem de produção**, foi concebido com a intenção de permitir à administração o conhecimento de todos os custos decorrentes da execução de uma tarefa, um serviço ou uma produção em especial. Na verdade, por meio da ordem de produção são

registrados todos os custos incorridos para a realização daquela produção em especial, em separado dos demais custos que a empresa possa ter. Esses custos acumulados podem ser diretamente ligados à produção ou ser caracterizados como despesas indiretas, desde que identificados claramente com a produção em foco.

Esse método é particularmente útil para empresas em cuja atividade sejam gerados produtos diferenciados, elaborados em lotes grandes ou pequenos. Também aquelas que operam sob encomenda, atendendo a especificações distintas de fabricação, ou que têm suas atividades desenvolvidas por projetos, poderão recorrer a esse método de acumulação. Como observam Backer e Jacobsen (1984, p.144), "tal método é usado também quando o tempo exigido para a fabricação da unidade do produto é bastante longo e quando o preço de venda depende muito do custo da produção (...)". Apresenta bons resultados em indústrias que possuem um processo no qual a fabricação se dá em lotes ou porções das diversas partes componentes dos produtos com a utilização das mesmas máquinas, porém em tempos diferentes.

Para essas empresas, é importante o conhecimento do custo de cada lote diferente produzido, ou de cada projeto especial executado, ou de cada encomenda atendida, já que a natureza de cada produção executada difere das demais.

Algumas características distinguem o método de acumulação de custos por ordem de produção.

A primeira delas, como já visto anteriormente, refere-se ao fato de o método identificar com precisão a elaboração de lotes de produtos diferentes no processo produtivo.

Outra característica é a de que o custo de fabricação só será conhecido ao final da fabricação do produto ou lote. Enquanto a produção está se desenvolvendo, torna-se necessário um minucioso controle das atividades, de forma que se associe imediatamente cada consumo de recurso com o código da ordem de produção correspondente. Assim, o método exige um esforço e acompanhamento considerável, pois precisa de um grau de organização e disciplina para fornecer resultados suficientemente precisos.

Finalmente, o método de acumulação de custos por ordem de produção permite um melhor conhecimento do resultado obtido com cada produto, além de oferecer a possibilidade de formação de uma base de informações de custos confiáveis para a elaboração de futuros orçamentos.

Para Matz et al. (1987, p.337), o **sistema de custo por processo** é indicado para empresas que fabricam os seus produtos sob condições de processamento contínuo ou de acordo com métodos de produção em massa.

Há outras situações que também devem ser consideradas para o uso desse método: fabricação de um único produto de forma contínua e em grande quantidade; produtos padronizados com produção em massa; e processo de produção constituído de

departamentos e seções independentes, quando houver facilidade de mensuração dos custos por etapas do processo.

Nesses casos, normalmente, não é possível identificar com clareza a qual produto se refere um certo consumo de recursos. Assim, o custo de cada produto será calculado, ao final de certo período, dividindo-se o custo total acumulado no período pelo número de unidades produzido nesse tempo. Trata-se, portanto, de um custo médio unitário. Horngren (1978, p.800), ao comparar os métodos de acumulação por ordem de produção e por processo, faz questão de salientar que, independentemente do método escolhido, o custo unitário resultará da extração de uma média, mas que há uma distinção básica a considerar: a amplitude do denominador, que é pequena no método por ordem de produção e grande no método por processo.

Nesse método, os custos são agrupados durante um período de tempo, segundo os processos de produção, departamentos ou centros de custos pelos quais passa o produto em elaboração. Depois de assim agregados, os custos deslocam-se ao longo do processo de produção, à medida que as unidades em produção se transferem de um centro de custo a outro subsequente, até o final do processo.

Dependendo das informações que a empresa deseja obter, os métodos de acumulação de custos podem tomar várias formas. Essa variedade de formas é decorrente das várias possibilidades de combinações entre os métodos de acumulação e os de apropriação de custos, o custeio por absorção e o custeio direto. Pode-se ainda aumentar essas possibilidades pelo emprego de tipos diferentes de custos, tais como: custos reais utilizados na determinação dos custos dos produtos e serviços com a função de calcular lucro de forma individualizada, ou para a variação de estoques e estabelecimento de preço de venda. Custos previsionáveis (estimados e padrão), estimados para produção específica, e custos padrões, para produção contínua, ambas as condições terão como principal objetivo o controle das operações e planejamento. Essas possibilidades são apontadas por Leone (1997, p.188) no quadro 9.

QUADRO 9 - SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

CRITÉRIOS DE CUSTEIO	SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS					
	Por OP			Por Processo		
	Custos reais	Custos previsionais		Custos reais	Custos previsionais	
		Estimados	Padrões		Estimados	Padrões
Absorção	1	2	3	4	5	6
Direto ou variável	7	8	9	10	11	12

FONTE: Leone (1997, p.188)

3.2.3 Técnica de Unidade de Esforço de Produção (UEP)

Considerada na literatura muito mais como uma técnica de custeamento do que um método de custeio propriamente dito, segundo Leone (1997, p.232) "a técnica de **unidade de esforço de produção** é uma técnica de alocação de custos e despesas a um objeto de custeio, no caso os produtos que a empresa fabrica".

Referindo-se ao pioneiro da técnica, Allora e Gantzel (1996, p.51) afirmam: "Allora aplicou e desenvolveu essa técnica de medição de produção, o que ocasionou a criação de um novo conceito que serviria não somente para o cálculo dos custos industriais, mas como uma unidade para realmente controlar a produção de uma empresa".

A unidade de esforço trata-se de uma única unidade de medida destinada a medir todo e qualquer produção, desde os tipos de produção mais homogêneos até os mais diversificados, e o seu pressuposto principal consiste em que os controles da gestão produtiva das empresas podem ser medidos.

A literatura referente a essa técnica aponta que, há muitos anos, estudos e tentativas vêm sendo elaborados para encontrar uma unidade de medida capaz de medir e custear produtos oriundos de produções diversificadas, especialmente nas indústrias de transformação.

A unidade de esforço de produção (UEP) foi desenvolvida e aperfeiçoada a partir dos princípios e conceitos teóricos do Método Perrin (homenagem ao seu criador, Georges Perrin), elaborado durante a Segunda Guerra Mundial. Tal método representou um grande avanço no estabelecimento de uma unidade de produção, denominada GP, cujo embasamento teórico está assentado sobre a equivalência de máquinas, e não de produtos, e cujo valor é obtido por meio das etapas do processo de produção de cada produto.

O princípio básico do Método Perrin é o princípio das constantes ocultas, definido pelo autor do seguinte modo: "qualquer que sejam os preços unitários, os esforços de produção desenvolvidos pelas diversas operações elementares de trabalho de uma fábrica são interligados entre si por relações constantes no tempo" (ALLORA, 1985, p.66).

No Brasil, o Prof. Franz Allora desenvolveu e aplicou essa técnica, introduzindo um novo conceito, mediante a utilização da noção do esforço de produção.

Para Allora (1985, p.65), "esta nova noção representa, para uma máquina funcionando, o esforço da própria máquina, o esforço dos capitais, o esforço da energia aplicada, e outros direta e indiretamente".

Conforme Allora e Gantzel (1996, p.53), o esforço de produção "é o trabalho realizado pela fábrica para transformar a matéria-prima em produto acabado".

As características essenciais dos procedimentos do método UEP, segundo Allora (1985, p.66), são:

- a) em um determinado momento, todos os esforços de produção são medidos em valores monetários e são calculadas as relações entre eles. Logo após, os valores monetários são abandonados, e o método passa a operar apenas sobre as relações, que recebem a denominação de unidades de esforço de produção (UEP);
- b) o procedimento anterior é realizado para cada posto de trabalho, o que permite a acumulação das quantidades de UEP dos diversos produtos em função de sua passagem, durante o processo produtivo, pelos vários postos de trabalho;
- c) a soma das UEP acumuladas em todos os produtos mede a produção total da empresa;
- d) a qualquer momento, o valor monetário da UEP pode ser avaliado, permitindo a quantificação do custo de cada produto, tanto em UEP quanto em valor monetário;
- e) as relações expressas pelas UEP mantêm-se inalteradas por longo tempo, exigindo poucas revisões periódicas.

Essa última característica é contestada por De Rocchi, citado por Leone (2000a, p.233), com o argumento de que "basta observar qualquer empresa moderna e em fase de desenvolvimento ou expansão onde, diariamente, estão-se modificando processos, alterando composições de matérias-primas e desenhos de produtos e que essa dinâmica fatalmente conduzirá a profundas modificações nas estruturas de custos".

Leone (2000a, p.231-234) apresenta ainda uma série de questionamentos a respeito da validade científica e da aplicabilidade da técnica das unidades de esforço de produção.

Segundo esse autor, na literatura referente a custos proveniente dos Estados Unidos ou mesmo da França, não há qualquer referência, tanto à unidade GP quanto às UEP, embora reconheça a existência de muitas dissertações desenvolvidas nas instituições em que o Prof. Franz Allora atuou, e faça menção ao uso das UEP na área de fabricação da empresa O Boticário.

Por outro lado, Allora e Gantzel (1996, p.51) informam que a técnica das UEP já é matéria curricular em diversas universidades brasileiras, estando implantada em mais de 60 empresas.

No que concerne à sua aplicação, Leone (2000a, p.234) reconhece que a técnica das UEP é muito interessante, desde que se possa superar alguns problemas, como a dificuldade de determinação de suas premissas básicas e a inconstância das relações medidas pelas UEP. O mesmo autor reconhece, ainda, que a técnica tem muita lógica e é de fácil

entendimento, mas ressalva que sua implantação sempre será difícil e trabalhosa, e que sua aplicação é mais indicada para empresas industriais que operam em regime de produção contínua. Além disso, o método não se mostra apropriado para atividades comerciais e administrativas e não apresenta o grau de flexibilidade necessário para compor um sistema de custos que precisa se amoldar a condições operacionais, tecnológicas e empresariais em constante mutação.

3.2.4 Tipo de controle: custo-padrão

Para Viana, citado por Leone (1995, p.226), **custos-padrão** são custos determinados previamente, baseados em cálculos analíticos rigorosos sobre os processos produtivos, incluindo os estudos do tempo e dos movimentos relativos a cada operação. Os custos-padrão, uma vez fixados, servem de medida comparativa aos custos consultivos, eliminando-se o uso das comparações entre parcelas representativas destes últimos custos.

O custo-padrão é um instrumento de controle à gestão dos custos das empresas. Nesse sentido, é fundamental enfatizar-se o significado do termo *controle*. Segundo Perez Jr. et al. (1995, p.50), controle significa conhecer uma determinada realidade, compará-la com o que deveria ser em termos ideais, identificar se são possíveis os desvios e tomar providências no sentido de corrigir esses desvios.

O controle de custos ocorrerá quando for possível a identificação dos custos em departamentos, processos e elementos de custos e, posteriormente, quando forem elaboradas uma análise e uma comparação entre as duas situações, ou seja, entre como deveria ser e o que ocorreu efetivamente.

O conceito de custo-padrão aparece na literatura especializada sob diversas acepções. É necessário observar, porém, com cuidado, algumas diferenças fundamentais, até mesmo porque essas diferenças nortearão as bases da implantação desse instrumento de controle e influenciarão profundamente as análises e avaliações resultantes do custo-padrão.

O conceito de custo-padrão pode ser construído sobre a concepção de um custo de produção de um bem ou serviço, pressupondo o uso dos melhores materiais, nível zero de ociosidade de mão-de-obra, o uso de 100% da capacidade disponível e uma manutenção real compatível com a manutenção programada; esse custo-padrão é denominado de custo-padrão ideal.

Esse conceito encontra-se superado, uma vez que no transcorrer da produção e na elaboração dos processos é muito comum a interferência de variáveis exógenas, não consideradas convenientemente no estabelecimento do custo-padrão ideal ou científico. O custo-padrão ideal poderá ser estabelecido como objetivo de longo prazo para a empresa, e não como meta de curto e médio prazos (MARTINS, 2001, p.332).

Em contraposição, o conceito de custo-padrão corrente apresenta maior validade e praticidade mais ampla em seu uso. Nesse conceito, o custo-padrão é estabelecido com base nas condições reais de operacionalização da empresa, considerando-se os fatores que esta coloca à disposição da produção, como máquinas, especialização de mão-de-obra, e necessidade de manutenção, entre outros.

O custo-padrão corrente deverá ser uma meta difícil de alcançar, mas não impossível de ser obtida nas condições habituais da empresa. Promoverá, assim, um elo entre os aspectos teóricos e práticos da produção, dentro de uma abordagem madura do que poderá ser atingido efetivamente. Assim, poderá ser utilizado para análises e avaliações de curto prazo, proporcionando apoio a decisões imediatas.

Deve-se ressaltar que o conceito de custo-padrão corrente difere substancialmente do conceito de custo estimado. Este último apenas configura-se como um custo que será normalmente atingido pela empresa, numa suposição de que a média do passado é uma boa estimativa, com pequenos ajustes, para o futuro. Por seu lado, o custo-padrão corrente exige o alcance de certos níveis de eficiência no desempenho das atividades produtivas, sendo, portanto, mais completo que uma simples estimativa com base no passado.

Tendo claramente definido o conceito de custo-padrão a ser utilizado, a empresa encontrará nele um dos melhores instrumentos para o controle de seus custos.

Os principais resultados obtidos poderão ser evidenciados em áreas como: auxílio à eliminação de falhas nos processos produtivos, melhoramento dos controles de consumo de materiais, estabelecimento de instrumentos de avaliação de desempenho, confiabilidade nos dados utilizados na apuração do custo real e agilidade na obtenção de informações de custos.

O custo-padrão é determinado a partir de medidas técnicas e práticas de uso e consumo dos fatores de produção, materiais, mão-de-obra e outros custos indiretos definidos com base nos processos. Em seguida, esses padrões são associados a uma unidade monetária, também considerada padrão. Assim, o custo-padrão pode ser obtido por meio da multiplicação dos padrões de consumo pelo respectivo padrão monetário.

Os procedimentos para a definição dos elementos-padrão poderá ser melhor visualizado no quadro 10.

QUADRO 10 - PROCEDIMENTOS PARA DEFINIÇÃO DE ELEMENTOS-PADRÃO

PADRÃO A SER DETERMINADO	PROCEDIMENTO OU CRITÉRIO UTILIZADO
Padrão físico de consumo das matérias-primas e demais materiais	Pesagens e/ou medições, levando em consideração também as perdas e quebras normais no processo produtivo.
Padrão de valor das matérias-primas e demais materiais	Custos correntes de reposição ou os custos incorridos nas últimas compras.
Padrão técnico da utilização da mão-de-obra	Quantificados por cronometragem de tempo das operações produtivas, de acordo com amostragens estatísticas. Deve ser levado em consideração o desempenho normal de um operário, em condições normais de produção, incluindo as perdas normais de tempo para trocas de ferramentas, substituição de matérias-primas, deslocamentos periódicos do setor etc.
Padrão de taxas horárias da mão-de-obra	Calculado considerando o custo com salários, encargos sociais e outros benefícios.
Padrão monetário dos custos indiretos de fabricação	A taxa unitária decorre da divisão do total dos custos indiretos conhecidos pelo fator escolhido para apropriação aos produtos.

FONTE: Perez Jr. et al. (1999, p.159)

A determinação dos padrões e a definição dos procedimentos e critérios apresentados envolverão a participação das diversas áreas da empresa. As áreas de contabilidade de custos e de engenharia de produção serão, certamente, as principais responsáveis nessa atribuição.

À primeira caberá, junto com a controladoria, a determinação dos padrões monetários, como preços de matérias-primas e de outros materiais, taxas salariais, valores de aluguéis e depreciações, de consumo de energia e de telefone, etc.

A segunda será responsável pela obtenção de padrões técnicos e quantitativos, como consumos de materiais, quantidade de horas de mão-de-obra direta, quantidade de horas-máquina e número de preparações de máquina, entre outros.

Após a determinação do custo-padrão, este atuará como um parâmetro de comparação com o custo real gerado para cada elemento de custo (materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação). Essas comparações abrirão as possibilidades de análises de variações, desdobradas em variações de preços e de quantidades, que servirão de base para a efetivação de correções e ajustes futuros, quando necessário.

A utilização do custo-padrão, segundo Kaplan e Cooper (1998, p.41), teve sua origem com as inovações introduzidas pelo movimento da Administração Científica, servindo de base para os sistemas de controle durante o transcorrer do século XX. Sua implantação, no entanto, deverá atender às necessidades gerenciais de controles preestabelecidos e um prévio reconhecimento de que este deverá estar acoplado a outros métodos e critérios, também previamente definidos. Ou seja, o custo-padrão não responderá, de forma isolada, a uma

gestão de custos eficiente. Deverá, portanto, ser especificamente projetado para promover a eficiência e a otimização dos recursos, de maneira que aumente a qualidade e a viabilidade econômica dos produtos e serviços ofertados pela empresa.

3.3 Abordagem de Gestão Estratégica de Custos: critérios, métodos e instrumentos de controle

O atual mercado globalizado e competitivo vem exigindo cada vez mais, por parte das empresas, a introdução de novos conceitos, novas práticas que respondam na direção de uma sustentação competitiva. Para este ambiente, a gestão de custos move-se no sentido de uma atuação mais abrangente, inserindo em sua abordagem teórica o enfoque da gestão estratégica de custos. Hansen e Mowen (2001, p.423) definem gestão estratégica de custos como o uso de dados e informações, obtidos no sistema de gestão, na identificação e desenvolvimento de estratégias que promoverão vantagem competitiva sustentável.

A gestão estratégica de custos rompe os limites do ambiente interno das empresas, estabelecendo uma relação operacional e estratégica com o ambiente externo pela análise da cadeia de valor originada desde o fornecimento de insumos de matérias-primas, componentes e agentes intermediários até o consumidor final. A necessidade do conhecimento e análise dos custos amplia-se, a fim de procurar, ao longo da cadeia de valor, as alternativas de redução de custos e melhoria de resultados.

Segundo Shank e Govindarajan (1995, p.4), a gestão estratégica de custos "é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais".

Os pontos centrais para esse tipo de análise de custos é a abordagem estratégica, no que se refere à compreensão do posicionamento estratégico da empresa, análise da cadeia de valor, e o uso dos direcionadores de custos.

Esses conceitos são definidos por Shank e Govindarajan (1995). Posicionamento estratégico trata da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-las, tendo em vista atingir estratégias estabelecidas, considerando oportunidades ambientais externas; cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto final entregue ao consumidor; e direcionadores de custos são a busca pela compreensão da representação complexa sobre as medidas de consumo de recursos em ação no desenvolvimento e elaboração das atividades.

Os métodos desenvolvidos e apresentados pela literatura para a obtenção de uma gestão estratégica de custos são: método de Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing* - ABC), método do Custo-Alvo, método do Custo *kaizen*, Análise da Cadeia de Valor, Gerenciamento Baseado em Atividades (*Activity-Based Management* - ABM) e o Pseudolucro.

3.3.1 Custo baseado em atividades (*Activity-Based Costing* - ABC)

O custo ABC é uma dessas atualizações que reúne características e fundamentação suficientes para marcar uma nova fase na história dos métodos utilizados para a gestão dos custos das empresas.

Não há consenso sobre a época precisa em que surgiu o método de custeio ABC. Em Leone (2000a, p.252-254) pode ser encontrado um apanhado dessa controvérsia, com várias menções significativas, como as que se seguem:

- a) um método semelhante ao ABC foi implantado na General Eletric, a partir de 1963, com a finalidade específica de controlar e administrar o crescimento de seus custos indiretos;
- b) em livro datado de 1964, Schillinglaw afirma que todos os custos têm um direcionador, por ele intitulado "fator governante";
- c) outro autor, De Rocchi, estabelece ligações dos fundamentos do ABC com as técnicas PERT e CPM, do final dos anos de 1960, e com as bases dos mapas de localização de custos, empregados desde a década de 1920.

De todo modo, o próprio Leone (2000a, p.254) menciona que o primeiro trabalho publicado que trata formalmente do método ABC foi o livro de Staubus, intitulado *Activity costing and input-output accounting*, editado em 1971.

Nessa época, entretanto, não houve uma repercussão imediata, talvez em função de algumas limitações tecnológicas na área da informática, que ainda não havia desenvolvido plena capacitação para cumprir integralmente seu papel fundamental como ferramenta de apoio para a coleta e o processamento dos dados requeridos pelo ABC.

A difusão do método de custeio ABC inicia-se, portanto, efetivamente, a partir da década de 1980, em um ambiente permeado pela insatisfação com os métodos denominados "tradicionais", ao mesmo tempo em que a adoção de tecnologias de informática aplicada às áreas administrativas das empresas ganhava impulsos significativos.

Paralelamente a esse contexto interno às empresas, é preciso reconhecer que as alterações importantes que se processaram no ambiente econômico a partir dos anos de 1970 provocaram os estímulos necessários para o surgimento e a divulgação de novos métodos de custeio.

Entre essas alterações, é importante destacar o rápido crescimento da competição global, em grande parte motivado pela revolução dos métodos de produção, com a substituição da produção em massa pela produção flexível; e também a difusão dos princípios de aperfeiçoamento contínuo e de eliminação de desperdícios, bases da filosofia de excelência empresarial, representada na figura 7.

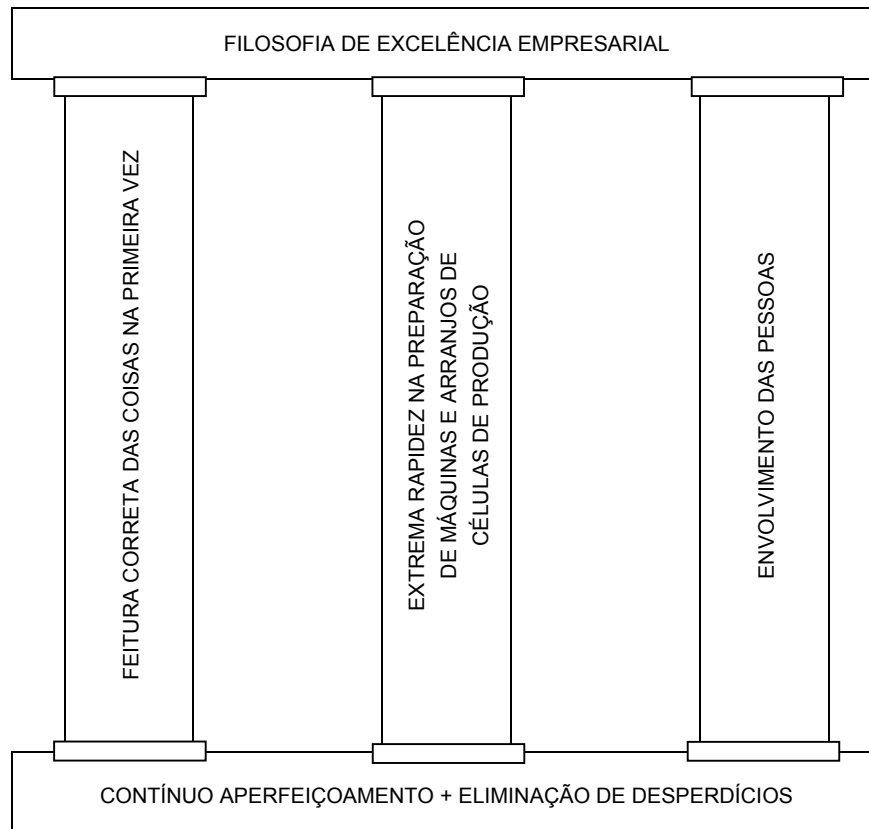


FIGURA 7 - OS PILARES DA EXCELÊNCIA EMPRESARIAL

FONTE: Nakagawa (1993, p.24), adaptado de Huges (1988)

Nesse novo ambiente, há grande pressão pela busca de uma vantagem competitiva, realçando a necessidade do uso de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer respostas confiáveis. Segundo Brimson (1996, p.20), um sistema de gestão de custos deve apresentar capacidade de responder de forma confiável a questões sobre: custos e lucros influenciáveis, considerando as principais linhas de produtos e clientes; padrões de comportamento do custo de cada atividade, representação de desperdícios (não agrega valor) no custo do produto; variação dos custos indiretos para mudanças dos negócios; comparação da estrutura atual dos custos; nível de utilização da capacidade instalada; tendência do desempenho financeiro de uma empresa em relação aos mesmos aspectos do concorrente; e finalmente, como planejar uma redução de custos para os produtos novos e os existentes.

O autor enfatiza que um sistema de informações gerenciais capaz de responder a essas perguntas críticas deverá atender às necessidades de avaliação de desempenho e de custo das atividades desenvolvidas nos processos organizacionais.

Fundamentalmente, o método de custeio ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem

(utilizam) essas atividades. Assim, na operacionalização desse método, define-se a relação entre atividades e produtos por meio da utilização do conceito de *cost drivers* (direcionadores de custos), sendo os custos alocados aos produtos por meio de direcionadores específicos.

Essa proposta conceitual do método de custeio por atividades tem sua origem, dentre outros fatores, no crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação na composição dos custos totais, nas últimas décadas, como ilustra a figura 8, adaptada de Ching (1995, p.16).

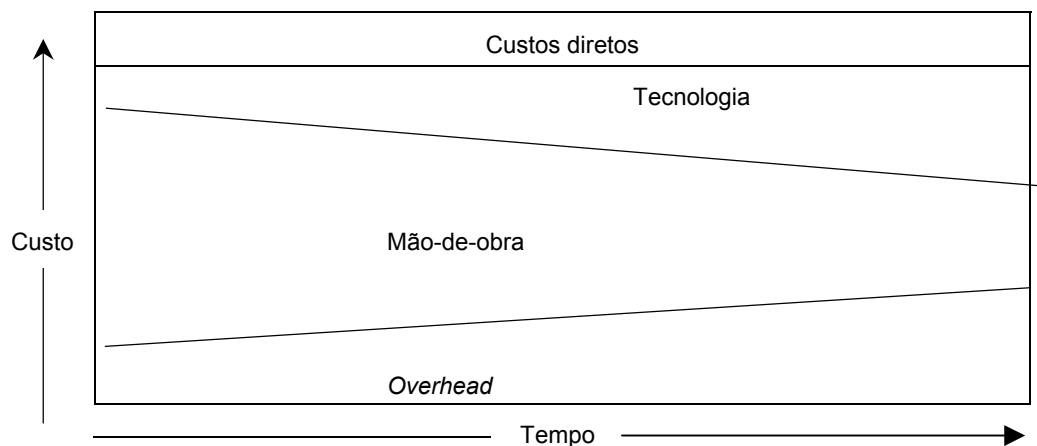


FIGURA 8 - EVOLUÇÃO RECENTE DO PERFIL DOS CUSTOS

FONTE: Adaptado de Ching (1995, p.16)

Como pode ser observado na figura 8, a posição de destaque outrora ocupada pelos custos de mão-de-obra diminuiu, crescendo em importância os custos indiretos de fabricação. Tal alteração, como não poderia deixar de ser, realçou a importância da adoção, pelas empresas, de sistemas de gestão modelados com métodos de apropriação dos custos indiretos mais eficazes do que aqueles oferecidos pelos métodos tradicionais.

Contrastando com essa abordagem tradicional, o método de custeio por atividade (ABC) fundamenta-se numa visão horizontal dos processos do negócio. A empresa é analisada pelos seus processos e subprocessos, cada um deles constituído por um grupo de atividades.

Um processo é composto por um conjunto de atividades que agregam valor, gerando um determinado produto. A figura 9, a seguir, procura demonstrar essa visão.

Essa abordagem mostra-se compatível com a moderna concepção da empresa, que enfatiza mais os processos de negócios do que os departamentos funcionais, como explicitado nas Estruturas Matriciais e Celulares.

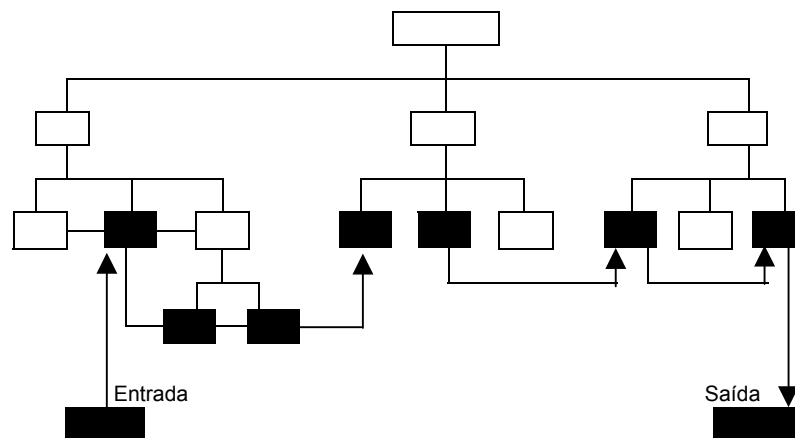


FIGURA 9 - PROCESSO DE NEGÓCIO

FONTE: Cogan (1997, p.43)

O custeio dos produtos é elaborado em duas etapas distintas. Na primeira são identificadas e analisadas as atividades que têm seus custos determinados; na segunda etapa, os custos das atividades são alocados aos produtos.

No método de custeio ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa consumindo recursos para a concretização de um processo.

Segundo Nakagawa (1993, p.38), a elaboração das atividades merece ser observada e analisada cuidadosamente pela absorção e consumo de recursos que representa para a empresa, tornando-se necessário discriminar as atividades que adicionam valor e as que não adicionam nenhum valor aos produtos.

As atividades serão custeadas pelo rastreamento dos recursos absorvidos em sua execução ou elaboração – como materiais, mão-de-obra, seguro, consumo de energia elétrica – e definidos os direcionadores de custos, que são os fatores ou medidas de consumo que fazem com que as atividades sejam realizadas.

Três fatores devem ser levados em conta para a seleção dos direcionadores de custos: a facilidade de obtenção dos dados para a construção do direcionador escolhido; a correlação entre o consumo da atividade e o consumo real; e o efeito comportamental, ou seja, a influência que determinado direcionador terá sobre as pessoas.

Os direcionadores auxiliarão e conduzirão os valores dos recursos consumidos para as atividades, concretizando-se, dessa forma, o cálculo do custo de cada atividade.

O custo da atividade, uma vez calculado, deverá ser apropriado ao objeto de custeio, que poderá ser representado por um produto, por um serviço ou mesmo por um processo. A figura 10 procura retratar esses procedimentos.

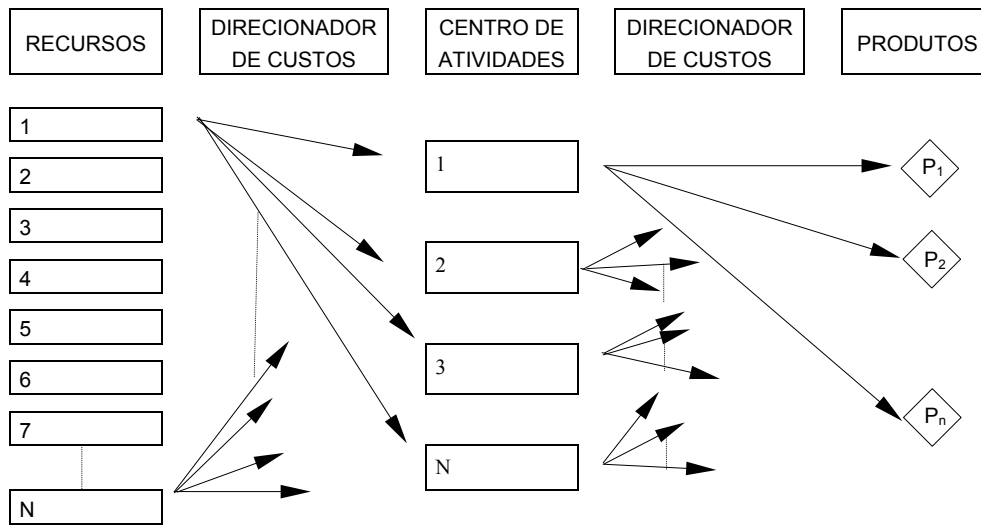


FIGURA 10 - MÉTODO ABC

FONTE: Cogan (1997, p.37)

3.3.2 Custo-alvo

O custo-alvo tem como objetivo principal o gerenciamento e planejamento do lucro da empresa, pelo estabelecimento de metas de redução de custos a partir do desenvolvimento de produtos, no processo de produção e distribuição. O custo-meta tem na integração das funções de *marketing*, produção e engenharia do produto sua essência fundamental.

O custo-alvo é o resultado da subtração entre o preço de venda de um produto planejado e a margem de lucro desejada.

Em um breve relato, Sakurai (1997, p.49-52) sintetiza a evolução histórica do custo-alvo, a partir de suas primeiras utilizações no Japão, no início da década de 1960, até meados dos anos 1990.

Foi após a crise do petróleo, em 1973, que o custo-alvo teve sua grande disseminação entre as empresas japonesas. Com a elevação do padrão econômico dos consumidores, estes diversificaram suas preferências, induzindo as empresas a alterarem suas atividades produtivas. Passaram elas a fabricar grande variedade de produtos com características distintas, em lotes de pequeno volume, tarefa que se tornou possível graças à disseminação dos computadores, robôs industriais e máquinas de comando numérico. Em consequência, o ciclo de vida dos produtos sofreu forte redução, o que acabou por dar destaque ao gerenciamento dos custos nos estágios de pré-produção, pois é neles que se determina a estrutura dos custos da futura produção, além do fato de que o tempo de

produção, durante o qual os custos podem ser reduzidos, passou a ser menor, dificultando ganhos significativos durante o estágio de produção. "(...) os esforços de redução de custos nos estágios de planejamento e de desenho tornaram-se cruciais para a sobrevivência das empresas nos tempos atuais de grande concorrência, porque cerca de 90% dos custos são determinados no estágio de planejamento" (SAKURAI, 1997, p.51).

Cooper e Slagmulder (2000) mencionam sete empresas de grande porte no Japão que consideram o custeio-alvo como parte do processo de desenvolvimento de produtos.

Uma característica essencial do custo-alvo é estar voltado para o mercado, ou seja, ele incorpora informações externas, provenientes do mercado, para definir mudanças na especificação do produto e estabelecer o custo-alvo de produção por meio de reduções de custo nos processos e o custo-alvo dos componentes juntamente com a participação dos fornecedores.

Dessa forma, o custo-alvo deixa de ser apenas uma técnica de interesse restrito à área da contabilidade gerencial para constituir uma parte componente do próprio planejamento estratégico da empresa. Portanto, passa a estar integrado à estratégia empresarial e à análise do ambiente externo, principalmente os aspectos inerentes ao mercado.

Sakurai (1997, p.57-58) sublinha duas características da maior importância para o custo-alvo. Uma delas é a colaboração entre departamentos, destacando esse elemento como decisivo para o alcance dos objetivos traçados no custo-alvo. Para ele, a utilização do custo-alvo está relacionada à forma de produção empregada pela empresa. A empresa com processo de produção em massa apresentará maiores dificuldades de implementação do custo-alvo. Por outro lado, a empresa que produz uma grande variedade de produtos e baixo volume de produção obterá mais êxito e eficácia na aplicação do custo-alvo. A figura 11 mostra o processo de custeio-alvo.

3.3.3 Custo *kaizen*

O custo *kaizen* tem como objetivo eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo e os lucros estimados por meio da constante busca de reduções de custos nas fases dos processos de manufatura dos produtos.

Dois tipos de atividades podem ser desenvolvidos pelo custo *kaizen* para a redução dos custos. A primeira se refere às atividades direcionadas à redução de custos de cada modelo e produto; a segunda, às atividades direcionadas à redução de custos por departamento, a cada período.

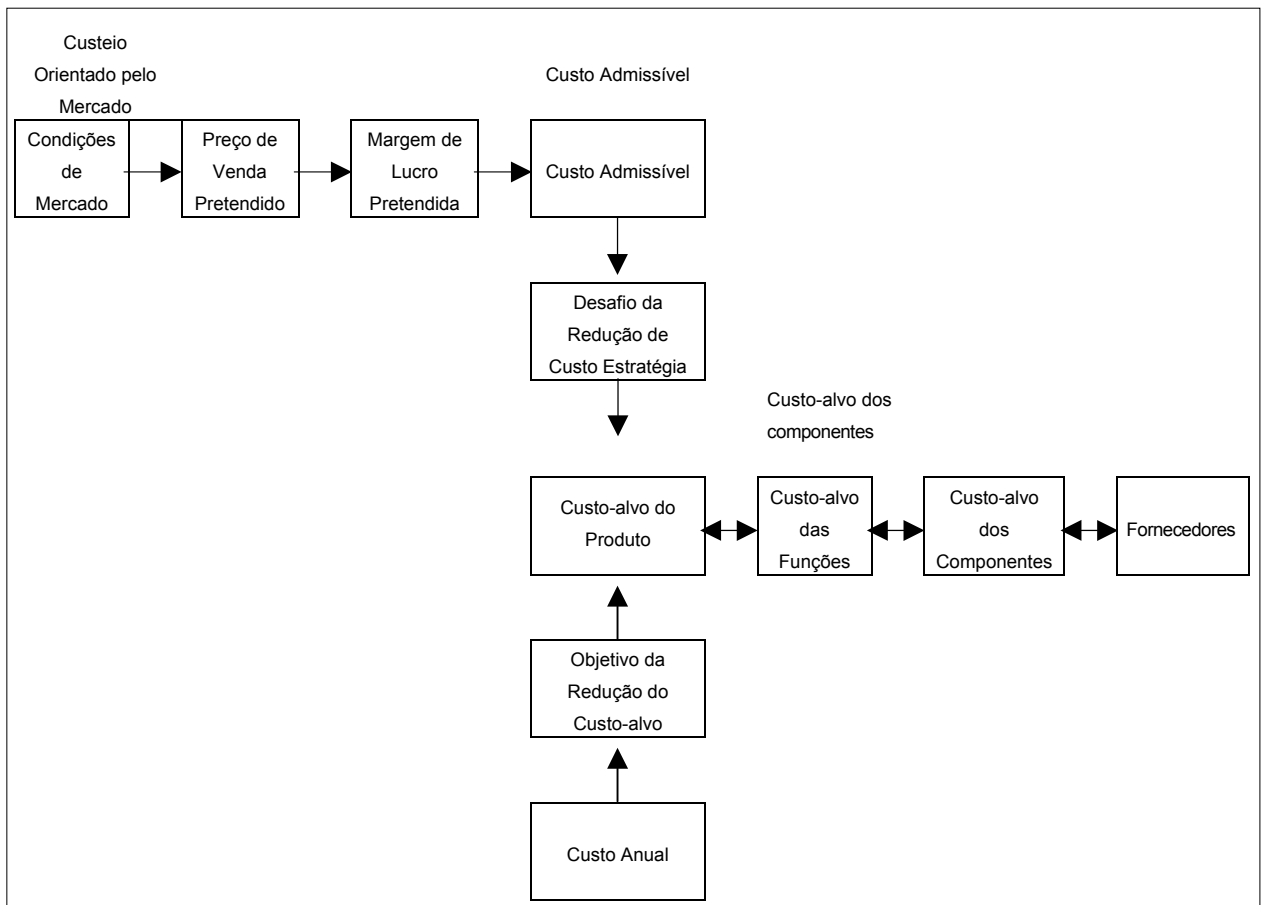


FIGURA 11 - PROCESSO DE CUSTEIO-ALVO

FONTE: Cooper e Slagmulder (2000)

Na primeira situação, ou seja, quando se trata de buscar a redução de custos para produtos específicos, o custo *kaizen* pode se destinar a:

- a) compensar os resultados que não atingiram as metas do custo-alvo: é feita uma avaliação dos custos de um novo produto, após o início de sua produção plena e, caso algumas metas de custo-alvo estabelecidas não estejam sendo atingidas, são determinados planos de melhorias para compensar a diferença encontrada. Essa diferença constitui a chamada redução-alvo, a ser obtida por meio de atividades de análise de valor implementadas pela equipe de projeto (comissão de custo *kaizen*);
- b) recuperar a lucratividade para modelos não lucrativos: no caso de algum produto deixar de ser lucrativo em função de alguma alteração no ambiente externo da empresa, tal como uma elevação inesperada nos custos de matérias-primas ou uma flutuação cambial desfavorável, uma comissão de custo *kaizen* executará um projeto para reduzir os custos do produto,

estabelecendo alvos de redução de custos que permitam o alcance do alvo de lucro prefixado;

- c) reduzir custos de componentes específicos: são formadas comissões de custo *kaizen* para planejar e implementar a redução de custos para peças ou submontagens específicas que compõem o produto (um motor, por exemplo), resultando em uma redução indireta do custo do produto.

De qualquer forma, o que se pretende sempre é a clara identificação das causas que afetam a lucratividade do produto para, a seguir, realizar melhorias que eliminem a ocorrência dessas causas.

Para a implementação do custo *kaizen* para produtos específicos, Monden (1999, p.245-247) mostra a necessidade de analisar os produtos. Trata-se de ordenar os produtos existentes em função de sua lucratividade, buscando analisar primeiro os que trazem maior prejuízo à empresa; comparar os custos do produto com valores-alvo, para os produtos de maior prejuízo; e, por fim, elaborar gráficos de série temporal para as tendências de receitas de vendas, volume de vendas e lucro e para os elementos de custos de cada produto, comparando-os aos valores estabelecidos pelo custo-alvo. A figura 12 mostra a comparação dos custos do produto com valores-alvo.

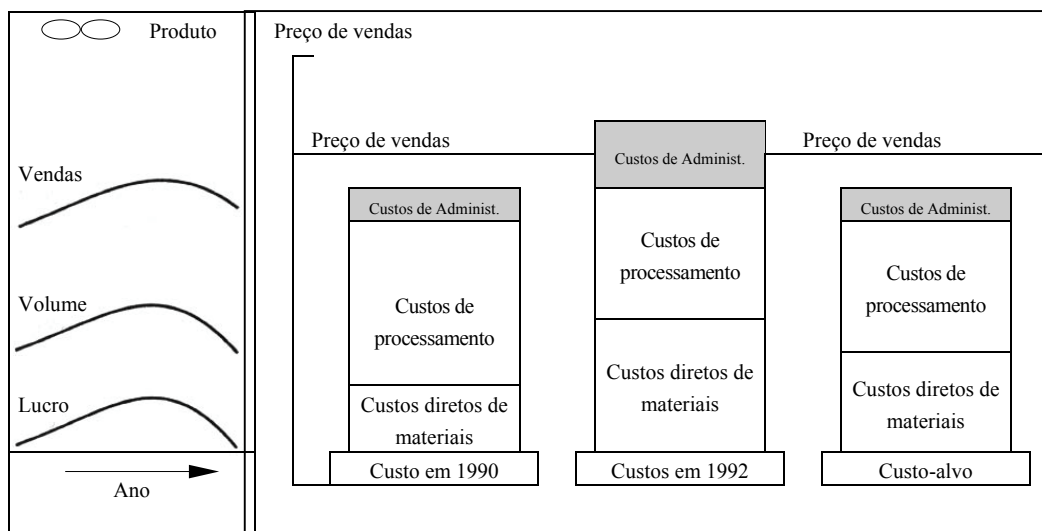


FIGURA 12 - COMPARAÇÃO DOS CUSTOS DO PRODUTO COM VALORES-ALVO

FONTE: Monden (1999, p.246)

Na busca de identificar as verdadeiras causas e as soluções da baixa lucratividade do produto, bem como no planejamento de melhorias que eliminem a ocorrência das causas selecionadas, e a fim de planejar e supervisionar os alvos de melhoria, a atividade do custo *kaizen* desdobra-se em três focos: estabelecer alvos de melhoria e delegar tarefas

aos departamentos responsáveis pelas melhorias pretendidas; esclarecer os departamentos responsáveis sobre os itens de melhorias e a programação estabelecida; e verificar se os alvos de melhoria estabelecidos são atingidos.

O custo *kaizen* para cada departamento, por período, dá-se inicialmente pela preparação do orçamento, determinação das quantidades e redução de custo-alvo, implementando, em nível de chão de fábrica, atividades de melhoria contínua destinadas a eliminar todo e qualquer tipo de perdas ou desperdícios. Assim, são focados recursos como mão-de-obra, materiais, dinheiro, espaço, tempo e informação, e identificados possíveis usos ineficientes dos mesmos.

Finalmente, elabora-se a quantificação e a análise das variações entre as reduções de custos obtidas no período (no mês ou acumulado até o mês, por exemplo) e os alvos de reduções estabelecidos para o mesmo período, para cada componente significativo de custo, como: mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, materiais, energia, transporte.

Uma ilustração encontrada em Monden (1999, p.23) mostra que, na verdade, os métodos de redução de custos, o custo-alvo (ou custo-meta) e o custo *kaizen* são complementares, úteis cada qual em um momento específico (figura 13).

pn

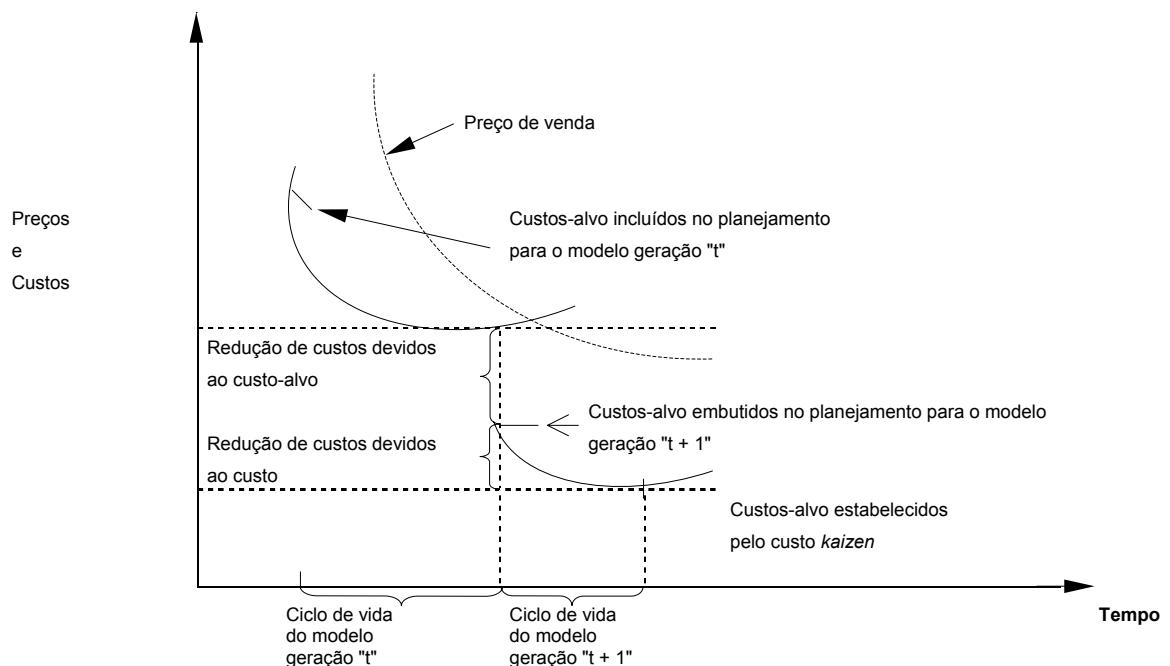


FIGURA 13 - EFEITOS DO CUSTO-ALVO E DO CUSTO KAIZEN NA CURVA DE CUSTO E TENDÊNCIAS DE PREÇOS DE VENDA

FONTE: Monden (1999, p.23)

A figura 13 mostra uma sucessão de duas gerações de um produto, com a configuração de suas respectivas curvas de custos em forma de "U". Esta forma expressa o comportamento decrescente dos custos, a partir do início de produção de um produto, em

decorrência da melhor utilização de recursos produtivos, até um certo ponto, a partir do qual qualquer redução só pode ser obtida através do lançamento de um novo produto (ou de uma nova geração do produto).

Pode-se dizer que o custo-alvo está voltado a cortes de custos durante o planejamento e desenvolvimento do produto, enquanto o custo *kaizen* se refere às reduções de custos conseguidas durante o período de produção do produto.

3.3.4 Análise da cadeia de valor

Entende-se por análise da cadeia de valor a identificação e a exploração das ligações existentes no segmento ou fluxo de relações desenvolvidas pelas empresas desde as fontes fornecedoras de insumos até o cliente final. A análise da cadeia de valor tem como objetivo fortalecer a posição estratégica da empresa e proporcionar a melhoria dos lucros.

Para a melhoria dos lucros, Shank e Govindarajan (1995) mencionam a importância da análise das ligações internas, também denominadas de cadeia interna de valor. Nessa parte, serão analisados os processos de produção e processos gerenciais, buscando a redução dos custos totais mediante uma avaliação e otimização dos recursos utilizados.

A análise da cadeia de valor externa, representada pelas ligações externas da empresa com fornecedores e clientes, também proporcionará a melhoria dos lucros. Com o fornecedor, torna-se possível o desenvolvimento de parcerias, análises cooperativas de redução de custos, de forma a maximizar os retornos e benefícios financeiros.

As ligações com os clientes possibilitam uma compreensão melhor das necessidades que o cliente tem em relação ao produto, de forma que a empresa desenvolva produtos capazes de atingir o seu mercado consumidor no tocante à qualidade, e com custos compatíveis à capacidade de compra desses clientes.

Para a construção da análise da cadeia de valor, Shank e Govindarajan (1995, p.72) propõem a seguinte metodologia: identificar a cadeia de valor, dividindo-se o setor em suas atividades.

As atividades que representarem uma porcentagem significativa dos custos operacionais, comportamento de custos e forma de realizações diferente da concorrente, ou atividades que têm um alto potencial para criar diferenciação, devem ser isoladas e separadas para análise.

Após a identificação da cadeia de valor, deve-se atribuir custos, receitas e ativos a atividades de valor.

Em seguida, deve-se proceder ao diagnóstico dos direcionadores de custos, que são medidas de consumo de recursos na elaboração da atividade. Explicam, portanto, as variações de custos de cada atividade de valor, dividindo-se em direcionadores de custos estruturais e direcionadores de custos de execução.

Uma vez desenvolvidas as duas etapas anteriores, torna-se possível o desenvolvimento de uma vantagem competitiva sustentável, seja pelo gerenciamento de suas atividades de valor da cadeia interna ou pela comparação com empresas concorrentes, por meio de um melhor controle dos direcionadores de custos ou reconfiguração da cadeia de valor.

Shank e Govindarajan (1995) apontam algumas dificuldades encontradas nesse processo: o cálculo do valor (receita) de produtos intermediários; o isolamento de direcionadores-chave; a identificação de ligações entre as atividades; a computação das margens de fornecedores e clientes; e a construção de custos de concorrentes.

3.3.5 Gerenciamento baseado em atividades (*Activity-Based Management* - ABM)

O gerenciamento baseado em atividades (ABM) é uma extensão da aplicação dos sistemas ABC - custeio baseado em atividade, que proporciona à empresa informações mais consistentes dos custos envolvidos nas suas operações, por meio do custeio dos custos por atividades. Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.15), o gerenciamento baseado em atividade, ou ABM, refere-se a todo o conjunto de ações e decisões que podem ser tomadas pelas empresas tomando por base as informações geradas no sistema de custeio por atividades ABC.

O ABM torna possíveis, para a empresa, a aplicação e a adoção de medidas a serem tomadas para reduzir os custos e concretizar os seus objetivos, e, com uma menor exigência de recursos, obter maior benefício e resultados (por exemplo, maior receita) com um custo total menor.

Para Geishecker (1997, p.18-22), a tecnologia melhora o ABC. O ABM é uma ferramenta analítica para o processo decisório da empresa pela sua característica de combinar dados financeiros e não financeiros, e pela capacidade de fornecer contribuições estratégicas para as áreas de planejamento e operacionais.

Para atingir os objetivos propostos no ABM, Kaplan e Cooper (1998, p.153) definem duas aplicações complementares, denominadas ABM operacional e ABM estratégico.

O ABM operacional procura suprir um grupo de atividades, dentro da empresa, com o menor volume de recursos (físicos, humanos e de capital), por meio do melhor aproveitamento desses recursos com redução dos índices dos geradores de custos nas atividades. A eficiência

do ABM operacional pode ser medida pelo aumento de receita ou redução de necessidade de investimentos adicionais em capital produtivo. O ABM operacional volta-se para a busca da eficiência na realização das atividades, enfatizando a necessidade de aprimoramento do fazer as coisas como devem ser feitas.

O ABM estratégico diferencia-se do ABM operacional por um posicionamento que busca a alteração das exigências das atividades com a finalidade de melhorar a lucratividade. O ABM estratégico apresenta uma condição seletiva para a execução das atividades. Dessa forma, volta-se à definições de *mix* de produtos e clientes, relacionamentos na cadeia de valor, avaliação de segmento de mercado e canais de distribuição.

Evidentemente, o ABM total é o resultado da compatibilização decisória entre o ABM operacional e o ABM estratégico, no sentido de proporcionar à empresa os resultados e benefícios esperados. A figura 14 mostra os pressupostos de utilização do ABM.

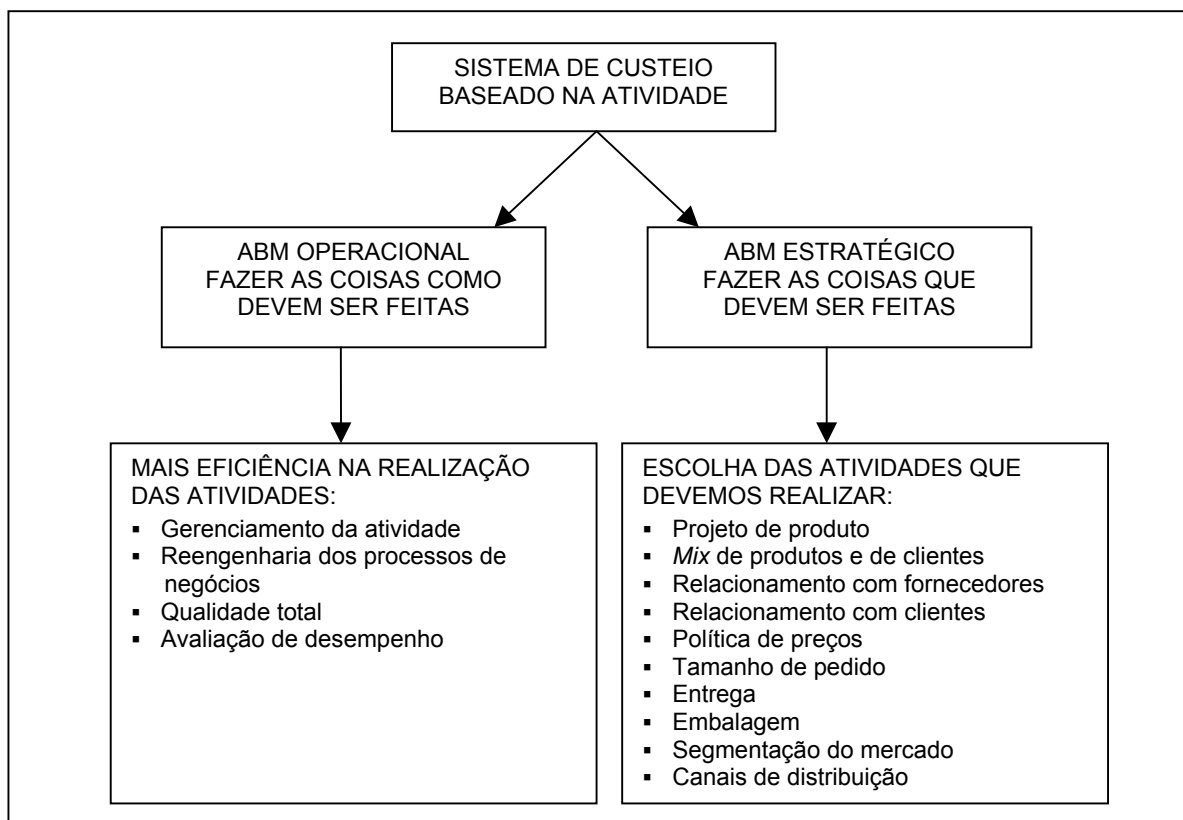


FIGURA 14 - SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NA ATIVIDADE ABM OPERACIONAL E ESTRATÉGICO

FONTE: Kaplan e Cooper (1998, p. 15)

3.3.6 Centros de pseudolucro

Considerado pela literatura de custos como uma ferramenta relativamente recente, o centro de pseudolucro parte do princípio de que as equipes de trabalho apresentam maior motivação e concentração para atuarem na direção do aumento do lucro do que na redução dos custos.

A busca do aumento do lucro da empresa constitui-se, para os funcionários, especialmente aqueles com participação direta da produção de bens e serviços, em um desafio. Além disso, o conhecimento da lucratividade ajuda a equipe a identificar o compromisso entre suas ações e o desempenho geral da empresa.

O procedimento base desse método é a aglutinação notável das equipes em centros de lucro. Embora sem autoridade para atribuição de preços e definição de *mix* de produtos ou produção, os funcionários geram, como forma de manutenção de qualidade e rapidez de correção dos processos, demonstrativos simples e eficientes.

Kaplan e Cooper (1998) destacam os benefícios atingidos por algumas empresas, ao utilizarem o método de custeio de centros de pseudolucro: *feedback* rápido por parte dos centros, de forma a proporcionar correções imediatas; internalização do custo da não conformidade no centro gerador, não permitindo que as deficiências permaneçam na fase subsequente da produção; permissão de *trade-off* mais informados, uma vez que os funcionários compreendem e participam das decisões; definição de prioridades e justificativa de gastos destinados à melhoria; e, por último, capacitação dos funcionários para participarem no processo decisório da empresa.

Pela sua capacidade de promover a participação dos funcionários, de forma efetiva, na otimização dos custos, o método de custeio dos centros de pseudolucro apresenta-se como uma alternativa para as empresas voltadas a esse objetivo, embora se adapte melhor aos setores de produtos amadurecidos, onde existem oportunidades limitadas de redução de custos por meio da reconcepção de produtos ou de mudanças radicais nos processos de produção.

Até aqui, no presente capítulo, apresentou-se a evolução da teoria de custos, desde a contabilidade de custos até a gestão estratégica de custos. A seguir, aborda-se a importância da gestão de custos para as empresas, segundo o enfoque apresentado por Kaplan e Cooper (1998) na obra *Custo e Desempenho*.

Reunindo os métodos modernos de gestão de custos utilizados pelos autores em consultoria, o livro tem como objetivo principal explicar como o gerenciamento de custos pode aumentar a lucratividade e melhorar o desempenho das empresas.

A obra é organizada e desenvolvida em torno de um modelo de evolução dos sistemas de custeio, sob a luz de dois conceitos inovadores: custos de atividade e redução dos custos por meio de melhoria contínua.

Esses dois conceitos, quando bem compreendidos e aplicados pelos gerentes de custos em seus sistemas vigentes, permitem uma gestão dos custos capaz de medir desempenhos e definir indicadores, elementos essenciais para uma gestão estratégica e controle operacional.

O modelo de evolução dos sistemas de custeio é apresentado em quatro estágios seqüenciados, sobre os quais os autores fazem a seguinte consideração:

Embora algumas empresas conservem hoje conceitos de falhos sistemas de estágio I, a maioria opera em sistemas de estágio II, nossa linha de base. As empresas devem migrar para o estágio III, desenvolvendo sistemas personalizados e independentes de gerenciamento de custos, lucratividade e desempenho antes de se aventurarem a mergulhar nas águas inexploradas do estágio IV (KAPLAN e COOPER, 1998, p.22).

Os chamados sistemas de estágio I caracterizam-se pelas variações e incorreções nos dados, geração de relatórios que não traduzem informações reais sobre produtos e clientes, além de pouco auxílio às tomadas de decisões e controles dos recursos.

É possível atribuir essas falhas às dificuldades originadas no momento da definição das necessidades gerenciais e dos objetivos a serem atingidos pelo sistema de custos, aliadas à necessidade de compreensão e responsabilidade por parte dos subsistemas de apoio – materiais, recursos humanos, produção, planejamento, contabilidade e vendas – sobre a importância da consistência e periodicidade dos dados alimentadores do sistema geral dos custos.

Os sistemas de estágio II, no qual se encontra uma parte significativa das empresas brasileiras, apresentam-se mais direcionados a relatórios gerenciais (externos e internos); acumulam os custos em centros de custos, centros de responsabilidade, e geralmente utilizam-se de padrões obtidos em modelos de custeio padrão e orçamento flexível. Ainda, não calculam os custos por atividades e processos, além de apresentarem uma tendência em desconsiderar recursos despendidos com clientes, oferecendo poucos indicadores de desempenho que proporcionem melhoria na curva de aprendizagem.

Parte das inadequações apontadas para esse estágio é advinda das dificuldades descritas para o estágio I, assim como a utilização de métodos tradicionais de custeio destinados à obtenção de informações sobre produtos e/ou serviços. Outros fatores, tais como o desconhecimento da implantação e operacionalização dos conceitos do custeio por

atividades e processos, dificultam o fornecimento das informações estratégicas exigidas para o novo cenário competitivo, marcado pela instabilidade e imprevisibilidade.

Possuir um sistema financeiro funcional para a geração de relatórios externos e internos, um sistema de apuração de custos por produtos e processos através do método de custeio ABC, bem como um sistema que forneça *feedback* operacional aos funcionários da linha de frente, visando à melhoria do aprendizado e aprimoramento, são as características do estágio III.

É importante ressaltar que a combinação desses sistemas somente será possível por meio do desenvolvimento de sistemas de gestão de custos personalizados; de banco de dados compartilhados; da manutenção do sistema de estágio II para aquelas empresas que já os possuem; e da adoção de múltiplos sistemas de custeio ABC que atendam a processos diferenciados acoplados a vários sistemas de avaliação e desempenho.

Sobre o método de custeio ABC, Kaplan, no Seminário "The Cost Performance", afirmou: "A partir do ABC, é possível modificar seu *mix* de produtos, clientes, mudar processos de produção, diminuir o número de peças diferentes utilizadas e muito mais".

O estágio III tem como vantagem principal, em relação aos sistemas de estágio II, o gerenciamento dos produtos e clientes baseado em atividade e o sistema de *feedback* operacional, ambos voltados a fomentar a melhoria contínua. A obra sugere duas técnicas específicas para este fim: o custeio *kaizen* e os sistemas de pseudolucro.

Essas técnicas têm sido testadas e aplicadas em empresas japonesas, americanas e européias. Contudo, é preciso destacar que o seu sucesso estará sempre vinculado a uma estrutura organizacional contemporânea adequada para o trabalho em equipe, de comunicação horizontal, gestão participativa e propícia à inovação.

Os sistemas de estágio IV preconizam e objetivam "total integração dos sistemas de relatórios e controle gerenciais, com um conjunto comum de informações, inseridas uma única vez e acessíveis a todos, servindo tanto para relatórios internos quanto externos. Os sistemas de gestão oferecerão informações sobre o desempenho para melhoria operacional e aprendizado estratégico, além da medição precisa da lucratividade do produto e do cliente" (COOPER e KAPLAN, 2000, p.297).

A integração dos sistemas, proposta para o estágio IV, mostra profunda dependência e interligação com o estágio III, momento em que ocorre a evolução dos sistemas de custeio ABC, juntamente com os sistemas de avaliação de desempenho, proporcionando, dessa forma, um gerenciamento eficaz dos recursos geradores dos custos, assim como a melhoria da lucratividade.

Os autores advertem que a tentativa de migrar do estágio II para o IV é perigosa na grande maioria dos casos, dada a dependência do estágio IV ao estágio III. Apontam, também, alguns desafios a serem suplantados para a integração dos sistemas. A disponibilidade das informações do ABC, geralmente retrospectivas, e a necessidade de relatórios prospectivos de outros sistemas, podem gerar conflitos gerenciais e administrativos. Uma vez que as empresas possuem sistemas ABC baseados em PC, a transferência de dados e informações do sistema ABC para sistemas gerenciais da empresa é pouco freqüente e limitada.

Superados esses desafios, e por meio do acesso a tais sistemas integrados, os gerentes podem usar o ABC para implantar importantes processos, como o orçamento baseado na atividade (*Activity-Based Budget* - ABB); a análise de simulação, a qual permitirá que os gerentes avaliem as conseqüências das mudanças de *mix* de produtos e clientes; e a definição do preço de transferências de unidades organizacionais descentralizadas.

Este capítulo apresentou um modelo conceitual que procura evidenciar as etapas a serem cumpridas no desenho e estruturação de um sistema de gestão de custos, considerando-se as necessidades genéricas de uma empresa contemporânea. A seguir, enfocou a teoria da gestão de custos, partindo da sua origem e expondo a sua importância para as empresas com base nos critérios e métodos tradicionais. Após, tratou da gestão estratégica de custos, com seus métodos contemporâneos, que possuem capacidade para proporcionar às empresas da atualidade uma sustentação competitiva.

No próximo capítulo, com base nos aspectos teóricos sobre gestão de custos acima expostos e sobre os aspectos fundamentais das organizações abordados no Capítulo 2, desenvolve-se a pesquisa central desta tese, enfocando os aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos.

4 ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS: A INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS EM QUATRO EMPRESAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA

Tomando como referência a fundamentação teórica apresentada nos Capítulos 2 e 3, que tratam dos aspectos fundamentais das organizações e da gestão de custos, respectivamente, este capítulo apresenta o resultado da pesquisa realizada em duas empresas de médio porte e duas empresas de grande porte na RMC.

O capítulo inicia-se pela apresentação dos aspectos metodológicos da pesquisa empreendida, trazendo a exposição sintética das bases conceituais utilizadas na pesquisa. Expõe, na seqüência, as técnicas de coleta de dados utilizadas e descreve os procedimentos adotados para a elaboração do instrumento de coleta de dados e a aplicação do questionário, bem como a sistematização para a análise e interpretação dos dados.

Feito isto, o capítulo apresenta ainda os resultados da pesquisa em quatro empresas localizadas na Região Metropolitana de Curitiba: Spaipa, O Boticário, Gelopar e Herbarium.

Para cada empresa estudada desenvolve-se uma apresentação por meio de seus dados cadastrais, produtos, mercados de atuação e indicadores econômicos.

Na seqüência, apresentam-se os aspectos organizacionais vigentes nessas empresas, por meio de duas abordagens distintas. Na primeira, apresentam-se os elementos que permeiam a empresa, como a tecnologia, o tipo de ambiente externo e o posicionamento da empresa em relação às suas estratégias genéricas de competitividade e disposição para a inovação. Na segunda, abordam-se os fatores constituintes das estruturas organizacionais, seguidos de um delineamento do perfil para as estruturas organizacionais das empresas pesquisadas.

Identificam-se, após, os aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos das empresas pesquisadas, por meio de suas características gerais e de seus aspectos funcionais, abordando-se os resultados que os sistemas proporcionam, os métodos de custeio utilizados, os principais fornecedores e usuários, a importância e a contribuição desses sistemas de gestão de custos no desempenho dessas empresas.

A partir dessas abordagens, desenvolve-se, com a utilização dos dados coletados nas empresas sobre os aspectos organizacionais vigentes e a identificação e caracterização dos sistemas de custos existentes nas mesmas, a identificação da influência de fatores organizacionais na prática desses sistemas de custos.

4.1 Aspectos Metodológicos

4.1.1 Bases conceituais utilizadas na concepção e análise da pesquisa

Partindo-se da fundamentação teórica apresentada nos Capítulos 2 e 3 deste trabalho, desenvolve-se, neste item, uma síntese dos conceitos utilizados para a coleta de dados, assim como os aspectos adotados e levados a efeito na análise e interpretação desses dados nas empresas pesquisadas.

Com o intuito de proporcionar uma melhor compreensão sobre o embasamento obtido por meio dos conceitos e as suas utilizações, tanto na elaboração da pesquisa quanto na análise dos dados, apresenta-se esta síntese, tomando-se as abordagens desenvolvidas e as utilizações dos conceitos para cada uma dessas abordagens.

Os fatores condicionantes e os constituintes das estruturas organizacionais representam o pano de fundo teórico para a seção que desenvolve e apresenta os aspectos organizacionais das empresas pesquisadas.

Os fatores condicionantes das estruturas organizacionais considerados no trabalho são: tecnologia, ambiente externo, estratégia e inovação, os quais são tomados como elementos que permeiam as empresas em seus ambientes interno e externo.

Como tecnologia, adota-se um agrupamento composto por tecnologia de produção (sistema de produção) predominante, tecnologia de gestão (técnicas e programas), de gerenciamento de processos administrativos e produtivos, e tecnologia de informação (uso de recursos computacionais) nas comunicações interpessoais e setoriais da empresa.

Para o elemento ambiente, o enfoque adotado no estudo reporta-se ao ambiente externo e às características de estabilidade e previsibilidade. Quanto à estratégia, esta é tomada em função das estratégias competitivas adotadas nas empresas em relação aos mercados consumidores externo e interno.

Para a inovação, procura-se identificar a disposição das empresas para o desenvolvimento e adoção de inovações, assim como a forma e os tipos de inovações adotados pelas empresas.

Os conceitos de fatores organizacionais constituintes das estruturas organizacionais, como nível de especialização (capacitação de funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação, centralização, departamentalização e interação, são tomados para a obtenção da identificação e caracterização desses fatores em cada uma das empresas pesquisadas.

A exigência das empresas em relação à capacitação profissional na execução das tarefas pode ser de dois tipos: pouca capacitação diferenciada ou capacitação profissional diferenciada. Essa exigência, aliada ao critério de divisão de tarefas adotado, fornecem a avaliação do nível de especialização dos recursos humanos das empresas pesquisadas.

A divisão da empresa em camadas ou estratos departamentais, e o tipo de comunicação estabelecido entre as chefias e coordenados, consistem nos níveis hierárquicos do ambiente organizacional das empresas estudadas.

A forma e a preocupação com que a empresa controla a maioria de suas atividades, por meio de um controle direto com supervisão, ou controle indireto por meio de resultados, estabelecem o tipo de supervisão predominante nas empresas.

A entrega de manual de normas de conduta no primeiro dia de trabalho com a descrição de políticas institucionais, a existência de uma descrição de cargos e funções, e o número de regras e procedimentos na execução das atividades operacionais são tomados para identificação do fator organizacional regras e procedimentos.

A forma predominante de comunicação entre e dentre os setores, vertical ou multidirecional, rápida ou lenta, com ou sem o uso da tecnologia de informação, e seguindo a cadeia de comando do topo para os subordinados, de baixo para cima ou nem sempre seguindo a hierarquia de autoridade, define o fator organizacional comunicação predominante nas empresas.

A participação de níveis hierárquicos mais próximos da execução das tarefas na maioria das decisões operacionais ou decisões definidas pela alta administração identifica o fator organizacional centralização existente nas empresas.

O fator organizacional interação é definido, neste trabalho, pela exigência estabelecida pelo processo produtivo em relação à forma de agir entre os setores e departamentos para o desempenho das tarefas, e pela utilização de equipes de trabalho, assim como pelo grau de interação entre essas equipes.

O critério adotado na empresa para segmentar suas atividades, dando origem a diversos níveis hierárquicos até o topo da empresa, constitui uma característica organizacional de departamentalização.

As características estruturais expressas no modelo proposto por Vasconcellos e Hemsley (1997, p.23) para a comparação entre estruturas organizacionais tradicionais e inovativas (formalização, departamentalização, unidade de comando, especialização e padrão de comunicação), apresentadas no Capítulo 2, são utilizadas para um delineamento do perfil das estruturas organizacionais vigentes nas empresas.

A capacidade de proporcionar o atendimento das necessidades gerenciais das empresas, os métodos utilizados na modelagem e estruturação dos sistemas, os subsistemas (setores fornecedores de dados e usuários), as informações geradas, a compatibilização das informações aos métodos utilizados, os benefícios proporcionados por meio de *feedback* operacional e a contribuição, prioridade e aceitação do sistema são considerados neste trabalho como aspectos funcionais do sistema de gestão de custos.

Conforme já apresentado no Capítulo 3 deste estudo, o sistema de gestão de custos pode assemelhar-se a um centro processador de dados, cabendo aos setores e processos da empresa a dupla função de fornecedores dos dados referentes ao uso dos recursos e de usuários das informações geradas pelo sistema. Neste trabalho os setores considerados como fornecedores e usuários do sistema de gestão de custos foram: vendas e *marketing*, desenvolvimento do produto, produção, materiais, contabilidade e finanças, recursos humanos, compras, planejamento, logística e administração geral.

Um sistema de gestão de custos, na atualidade, deve estar integrado às áreas operacional e gerencial, e, na grande maioria, apresentar-se de forma personalizada, buscando uma compatibilização com o ambiente operacional da empresa. Essas características são tomadas no trabalho como aspectos de ordem técnica e servem para a identificação das características gerais dos sistemas de gestão de custos existentes nas empresas pesquisadas.

Conforme o referencial teórico, um sistema de gestão de custos deve ter a capacidade de proporcionar, genericamente, o atendimento das seguintes necessidades gerenciais das empresas: custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos, controle e redução de custos visando à maximização de resultados, planejamento, diferenciação do produto, liderança em custos e atendimento diferenciado por cliente, entre outros.

Os métodos e critérios apontados na teoria para a modelagem e estruturação de um sistema de gestão de custos são: custeio por absorção, custeio variável, métodos de acumulação por centros de custos, por ordem de produção, por unidade de esforço de produção e por atividades. Os métodos de análise e de gestão estratégica são: custeio padrão, por atividades, custeio-alvo, custeio *kaizen*, análise da cadeia de valor, pseudolucro, orçamento baseado em atividades, gerenciamento baseado em atividades.

O quadro 11 mostra as informações gerenciais obtidas segundo esses métodos de custeio acima mencionados.

QUADRO 11 - INFORMAÇÕES GERENCIAIS SEGUNDO OS MÉTODOS DE CUSTEIO

MÉTODOS DE CUSTEIO	INFORMAÇÕES GERADAS
Absorção	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstrativo de resultados - Avaliação de estoques - Apuração do custo global
Custeio Variável	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada - Apoio à formação de preços de venda - Análise da Margem de Contribuição e Lucratividade - Definição de prioridades para investimentos - Decisões sobre <i>mix</i> de produtos
Centro de Custos	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de custos por departamento a cada período - Apuração dos custos de cada produto / serviço - Identificação de padrões de comportamento de custos - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos
Ordem de Produção	<ul style="list-style-type: none"> - Apuração dos custos de cada produto / serviço - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado
Unidade de Esforço de Produção	<ul style="list-style-type: none"> - Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos
Custeio Baseado em Atividades (<i>Activity Based Costing - ABC</i>)	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos - Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades) - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada - Decisões sobre <i>mix</i> de produtos - Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor - Análise da Margem de Contribuição e Lucratividade - Taxas de geradores de custos previstos
Custeio Alvo	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento de lucros - Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços - Redução de custos nas etapas de manufatura - Redução de custos de cada modelo de produto - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo
Custeio <i>Kaizen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação de desempenho e melhoria contínua - Rapidez de <i>feedback</i> - Custos da não conformidade - Controle e redução dos elementos de custo
Pseudolucro	<ul style="list-style-type: none"> - Rapidez de <i>feedback</i> - Custos da não conformidade - Definição de prioridades para investimentos - Capacitação de funcionários para processos decisórios - Controle e redução dos elementos de custo
Análise da Cadeia de Valor	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de negociações com clientes e fornecedores - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo - Apoio à formação de preços de venda
Custeio Padrão	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de custos de cada modelo de produto - Apuração dos custos de cada produto / serviço - Identificação de padrões de comportamento de custos - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado - Custos da não conformidade - Comparação entre o custo real e o custo padrão - Controle e redução dos elementos de custo - Avaliação de desempenho e melhoria contínua
Orçamento Baseado em Atividades	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento de lucros - Taxas de geradores de custos previstos - Previsão de despesas de médio prazo - Custos de operações eficientes
Gerenciamento Baseado em Atividades (<i>Activity Based Management – ABM</i>)	<ul style="list-style-type: none"> - Análise de atividades do alto para baixo - Análise dos processos que agregam valor

FONTE: Elaboração da autora

Melhoria de processos (eficiência e rapidez), melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção, aprimoramento contínuo da mão-de-obra, obtenção e sustentação da qualidade, otimização dos recursos, eliminação de desperdícios são alguns dos benefícios considerados neste trabalho, e que podem ser alcançados por meio de *feedback* operacional proporcionado pelo sistema de gestão de custos.

A importância do sistema de gestão de custos no desempenho global das empresas, neste trabalho, baseia-se nos pressupostos da teoria, que enfatizam o grau de prioridade atribuída pela alta direção, a aceitação por parte dos demais setores da empresa e o entendimento da contribuição proporcionada pelo sistema de gestão de custos.

4.1.2 Técnicas de coleta de dados

Os dados foram coletados de fontes primárias e secundárias. O questionário é composto de cinco blocos, sendo que os blocos I e II tratam dos dados cadastrais e da caracterização das empresas pesquisadas, o bloco III aborda os aspectos organizacionais das empresas, e os blocos IV e V destinam-se à identificação e caracterização dos sistemas de gestão de custos existentes nas empresas.

O bloco I é formado por questões fechadas do número um ao cinco, em que se buscam dados sobre a razão social, CNPJ, endereço, setor de atividade e tempo de operação das empresas em seus setores.

O bloco II é estruturado com as questões fechadas seis, nove, doze, treze e quatorze. Nele coletam-se dados referentes à origem do capital, à receita operacional bruta, aos mercados consumidores, à participação das exportações no total da receita operacional bruta e às principais estratégias adotadas pelas empresas.

As questões sete, oito, dez, onze e quinze são questões abertas em que são coletados dados sobre: rentabilidade (retorno sobre o patrimônio líquido), produtividade (faturamento sobre o número de funcionários), número médio de funcionários e tipos de certificações das empresas estudadas.

O bloco III abrange da questão dezesseis à quarenta e cinco. Neste conjunto, encontram-se questões abertas e fechadas. A questão dezesseis procura identificar as características de departamentalização das empresas.

As questões dezessete, dezoito, dezenove e vinte coletam os dados sobre capacitação dos recursos humanos atuantes nas empresas; as questões vinte e um e vinte e dois coletam dados sobre os critérios de divisão de tarefas; a questão vinte e três aborda o número de níveis hierárquicos; a questão vinte e quatro aponta os tipos de controles predominantes utilizados nas empresas; as questões vinte e cinco, vinte e seis e vinte e sete evidenciam as regras e procedimentos; as questões vinte e oito, vinte e nove, trinta e trinta e um investigam a comunicação; as questões trinta e dois e trinta e três abordam a centralização; e as questões trinta e quatro, trinta e cinco e trinta e seis estudam a interação.

As questões de número trinta e sete a quarenta e cinco tratam dos fatores organizacionais condicionantes. As questões trinta e sete, trinta e oito, trinta e nove e quarenta coletam dados sobre a disposição e postura das empresas pesquisadas sobre inovação. A busca sobre o tipo de ambiente no qual estão inseridas as empresas é coletada na questão quarenta e dois; e as questões quarenta e três, quarenta e quatro e quarenta e cinco investigam sobre as tecnologias empregadas pelas empresas estudadas.

O bloco IV do questionário destina-se à coleta dos dados sobre as características gerais, os aspectos práticos e a importância do sistema de gestão de custos para as empresas pesquisadas. Questões fechadas e abertas de número quarenta e seis a setenta e três compõem este bloco.

As questões quarenta e seis, quarenta e nove, cinquenta, cinquenta e um, cinquenta e dois, cinquenta e três e cinquenta e quatro têm como objetivo coletar dados das características gerais dos sistemas de gestão de custos das empresas pesquisadas. Destas, apenas as questões quarenta e seis e cinquenta são abertas.

As questões cinquenta e cinco, cinquenta e seis e cinquenta e sete tratam dos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos, no que se refere à capacidade do sistema em proporcionar informações gerenciais, e dos métodos de custeios utilizados pelas empresas, assim como da ordem de importância dos mesmos para as empresas.

As questões sessenta e dois e sessenta e três coletam dados sobre os principais setores fornecedores de dados para o sistema de gestão de custos e suas dificuldades nesse relacionamento, assim como sobre aqueles setores que não fornecem dados, e por que não o fazem.

Para coletar os dados sobre as informações geradas pelos sistemas de gestão de custos, a finalidade principal para o uso dessas informações e aqueles de maior importância no atendimento das necessidades gerenciais das empresas, são utilizadas as questões cinquenta e oito, cinquenta e nove e sessenta.

A questão sessenta e um recolhe dados sobre os principais usuários do sistema. As questões sessenta e quatro, sessenta e cinco, sessenta e seis e sessenta e sete buscam os dados referentes ao *feedback* operacional fornecido e não fornecido pelos sistemas de gestão de custos aos setores da empresa, assim como o grau de utilização desses *feedbacks* na melhoria e aprimoramento dos processos das empresas pesquisadas.

A questão sessenta e oito investiga as maiores dificuldades na condução e desempenho do sistema de gestão de custos.

A questão sessenta e nove trata da influência dos fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos. A questão setenta busca uma complementação a essa idéia, investigando as alternativas que mais ajudariam as empresas na utilização dos sistemas de gestão de custos.

As questões setenta e um e setenta e dois investigam a importância do sistema de gestão de custos nas decisões e ações da alta direção e no desempenho global da empresa. A questão setenta e três tem como objetivo dar a oportunidade para que o responsável pela condução do sistema de gestão de custos expresse sua opinião sobre os aspectos abordados pela pesquisa, assim como acrescentar abordagens relevantes.

No bloco V, busca-se uma visão do sistema de gestão de custos pela investigação sobre o relacionamento dos setores fornecedores de dados e usuários do sistema. Os setores de venda e *marketing* e de produção são pesquisados por meio de questões fechadas e abertas do número setenta e quatro a cento e cinco.

Para o setor de vendas de *marketing* são destinadas as questões setenta e quatro a oitenta e nove. Nelas coletam-se dados referentes às características dos fatores organizacionais predominantes dentro do setor, ao relacionamento do setor com o sistema de gestão de custos, à contribuição sobre os fatores organizacionais nesse relacionamento e à importância do sistema para o desempenho global da empresa, na visão do setor.

O conjunto que abrange da questão noventa à cento e cinco é dirigido ao setor de produção. Nesse conjunto, reproduz-se a abordagem apresentada para a pesquisa no setor de vendas e *marketing*.

4.1.3 Elaboração do instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados, o questionário de pesquisa, utilizado com a finalidade de investigar os elementos necessários para o cumprimento dos objetivos estabelecidos neste estudo, foi elaborado por meio de duas fases distintas, apresentadas a seguir.

Na primeira etapa, delineou-se um questionário composto de quatro blocos, abrangendo os conteúdos sobre os dados cadastrais das empresas, caracterização das empresas, estrutura organizacional e sistemas de gestão de custos. Questões dos tipos fechada e de múltipla escolha e questões abertas caracterizavam a formatação dos conteúdos a serem pesquisados.

Após um pré-teste em três das empresas escolhidas para participarem do estudo e uma prévia da análise dos dados levantados, assim como a inclusão e revisão de alternativas propostas pelos participantes, o questionário recebeu uma reformulação em sua formatação, constituindo-se, dessa forma, uma segunda etapa de sua elaboração. A estruturação das questões abertas e fechadas permanece ocorrendo alterações de conteúdo, expansão e desdobramentos de questões.

O bloco I atual do questionário, que trata do conteúdo dos dados cadastrais das empresas, mantém-se conforme o estágio inicial.

O bloco II, onde se buscam os dados referentes à caracterização da empresa, é complementado em relação à primeira fase com questões sobre a origem do capital, a rentabilidade, a produtividade e as estratégias adotadas pelas empresas.

O conteúdo a respeito dos aspectos organizacionais, abordado no bloco III do atual questionário, passou por alterações relevantes, sendo complementado com sete novas questões. Dentre as questões que já compunham esse bloco sobre os fatores organizacionais constituintes, destacam-se níveis de especialização (capacitação de funcionários), comunicação e regras e procedimentos.

A interação, considerada no estudo como um fator organizacional, foi incluída no questionário por meio de uma complementação ao enfoque da interdependência departamental, pela abordagem de utilização de equipes de trabalho para execução das atividades das empresas e as suas relações interdepartamentais.

Buscando-se, ainda, dados sobre a interação das equipes de trabalho e os departamentos, acrescenta-se o enfoque sobre a participação dos funcionários na implantação das tecnologias de gestão utilizadas pelas empresas.

O quarto conteúdo do questionário inicial, que trata dos sistemas de gestão de custos, e bloco IV do atual questionário, também recebe reformulações e adequações significativas, passando de dezoito para vinte e sete questões.

Para uma melhor investigação e consistência no levantamento dos dados para a identificação e caracterização dos sistemas de gestão de custos das empresas, as seguintes abordagens são introduzidas no questionário atual em relação à formatação desse conteúdo da etapa inicial: o tipo de *software* utilizado na operacionalização dos sistemas de gestão de custos e o seu desempenho, dificuldades encontradas pelos setores fornecedores de dados para repassarem dados para o sistema de gestão de custos, motivos para a não participação de alguns setores como fornecedores de dados, recebimento de *feedback* operacional dos setores, utilização das informações geradas pelo

sistema para melhoria contínua, dificuldades enfrentadas na condução e nos aspectos práticos do sistema, relacionamento dos fatores organizacionais na prática do sistema, alternativas que mais ajudariam na melhoria do sistema de gestão de custos, e contribuição do sistema no desempenho global da empresa.

Receberam complementação, também, as questões que tratam da aceitação do sistema de gestão de custos, e as alternativas sobre os resultados proporcionados pelo sistema de gestão de custos.

Para uma complementação do atual bloco IV descrito acima, foi adicionado um bloco V, destinado aos setores de vendas e *marketing* e de produção. O conteúdo desse bloco está baseado no enfoque dos fatores organizacionais predominantes dentro desses setores, do relacionamento dos setores, como fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos, e da influência dos fatores organizacionais no relacionamento dos setores com o sistema.

4.1.4 Aplicação do questionário

A aplicação do questionário nas empresas escolhidas para participarem desta pesquisa ocorreu em dois momentos distintos, por meio de visitas às suas dependências.

No primeiro momento, três empresas foram visitadas, após um contato pessoal da pesquisadora com os funcionários responsáveis, em cada empresa, pela condução e operacionalização dos sistemas de gestão de custos existentes nessas empresas.

O processo iniciou-se com uma explanação do roteiro de pesquisa, em que se enfatizou o objetivo geral do trabalho, assim como a finalidade da pesquisa. Ainda nessa ocasião foi marcada uma nova visita, cujo objetivo foi obter o questionário preenchido e proceder a uma entrevista, buscando-se diminuir as dúvidas do entrevistado e complementar as respostas dadas ao questionário.

Após uma avaliação e análise da pesquisa junto a essas três empresas, o questionário passou por uma reformulação e complementação, conforme já exposto nesta seção.

Visando revalidar algumas das questões já pertencentes ao questionário anterior, elaborou-se o segundo momento da pesquisa para a coleta dos dados das empresas pesquisadas, e mais uma empresa é adicionada ao conjunto das três anteriormente pesquisadas, perfazendo-se um grupo de quatro empresas participantes.

Novas visitas da pesquisadora aos responsáveis pelos sistemas de gestão de custos das empresas são agendadas. Nesses contatos, uma nova explanação sobre os objetivos e a finalidade da pesquisa é feita, como também foram solicitadas pela pesquisadora, ao responsável do sistema, entrevistas com o funcionários responsáveis pelos setores de vendas e *marketing* e de produção em cada uma das empresas pesquisadas.

As entrevistas com os responsáveis dos setores de vendas e *marketing* e de produção ocorreram, na maioria das empresas, na ocasião de mais um contato entre a pesquisadora e o responsável pelo sistema de gestão de custos, para o retorno do questionário atual.

Além das visitas aos setores de custos, de vendas e *marketing* e de produção, foram estabelecidos contatos entre a pesquisadora e os responsáveis pelos setores para complementação de algumas questões e esclarecimentos de dúvidas.

Análise e interpretação dos dados

Após o levantamento dos dados, realizado conforme procedimentos indicados anteriormente, apresenta-se neste item a definição dos segmentos que compõem a estrutura de sistematização para a apresentação dos resultados obtidos em cada empresa pesquisada. A definição dos segmentos baseia-se numa seqüência lógica, de forma que contemple os objetivos traçados inicialmente neste trabalho.

Para a sistematização e apresentação dos resultados obtidos nas empresas pesquisadas, quatro segmentos foram definidos. O primeiro visa demonstrar uma identificação geral das empresas, por meio da unificação dos dados cadastrais e da caracterização de cada uma delas.

O segundo segmento foi definido com o objetivo de expor e descrever os aspectos organizacionais das empresas. Nesse segmento, identificaram-se e caracterizaram-se os fatores organizacionais constituintes e condicionantes das estruturas organizacionais, apontando um perfil de estrutura organizacional para cada empresa, utilizando-se como referenciais as bases conceituais sobre organização mencionadas anteriormente (item 4.1.1).

O terceiro segmento foi definido e planejado com o intuito de identificar os sistemas de gestão de custos existentes nas empresas pesquisadas. Nele são apresentadas as características gerais dos sistemas, os seus aspectos práticos, considerando-se a sua capacidade de proporcionar informações gerenciais, os métodos de custeio utilizados, os seus fornecedores de dados e usuários e a sua importância em relação ao desempenho global de cada empresa, com o apoio do referencial conceitual sobre custos exposto no item 4.1.1.

Com o quarto segmento objetivou-se identificar a influência de fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos de cada empresa. Para tal, aborda-se, num primeiro momento, a visão do setor de custos em relação à influência de fatores organizacionais constituintes, de forma geral, procurando-se investigar como esses fatores atuam: se como facilitadores ou trazendo dificuldades para a prática do sistema de gestão de custos. Num segundo momento essa abordagem é ampliada, introduzindo-se a visão dos setores de produção e de vendas e *marketing* a respeito da influência de fatores organizacionais presentes em cada setor sobre o relacionamento, na prática, com o sistema de gestão de custos. Pela justaposição da visão do próprio setor de custos aos enfoques dos setores de vendas e *marketing* e de produção, procura-se chegar a uma visão mais completa do problema investigado. Cabe salientar que esse quarto segmento também utiliza como referenciais as bases conceituais apresentadas no item 4.1.1.

4.2 Caso 1 - Spaipa S. A. Indústria Brasileira de Bebidas

Com o início de suas operações em 1995, e resultante da união de três companhias pioneiras do sistema Coca-Cola (Paraná Refrigerantes, Refrigerantes Bauru e Rio Preto Refrigerantes), a Spaipa S/A Indústria Brasileira de Bebidas constitui-se na primeira empresa deste estudo.

A Spaipa, denominação utilizada no presente trabalho, declara ter como missão "conquistar *todos* os dias, com emoção e conhecimento, o desejo das pessoas de beber nossos produtos". A visão da Spaipa é "ser uma empresa de excelência, fazendo crescer a sua participação no consumo de bebidas, agregando valor às marcas, gerando satisfação e orgulho a todos que com ela se relacionam". Seus valores são: "paixão pelo consumidor, valorização de seus colaboradores, compromisso com a qualidade, parceria de negócios, relacionamento participativo com a comunidade, e desenvolvimento de atividades que agreguem valor econômico para garantir crescimento e rentabilidade".

Atualmente, seus principais produtos são da marca Coca-Cola e Kaiser, contemplando o mercado consumidor de refrigerantes e cervejas. Esses produtos são vendidos em sua totalidade no mercado nacional. A Spaipa é o segundo maior fabricante de Coca-Cola no Brasil, liderando em qualidade no *ranking* de fabricantes do país de 1994 a 2002.

Com uma receita operacional bruta anual entre quatrocentos milhões e um bilhão de reais, empregando 1.668 funcionários e apresentando uma rentabilidade (retorno sobre o patrimônio líquido) de 36,1% e uma produtividade (faturamento bruto por funcionário) de

R\$ 364.371,00 (dados de 2002), a Spaipa é uma das maiores empresas do setor alimentício, não somente da RMC, mas também do Estado do Paraná.

Para manter sua posição de destaque no mercado consumidor e atingir os seus valores em relação aos clientes, a empresa utiliza um sistema exclusivo de qualidade desenvolvido para o sistema Coca-Cola mundial.

4.2.1 Aspectos organizacionais

Nesta seção apresentam-se os aspectos organizacionais identificados pela pesquisa de campo na Spaipa. Inicialmente, destacam-se os elementos que permeiam a empresa, como: a tecnologia, o ambiente externo, o seu posicionamento estratégico e a disposição para inovação. Em seguida, apresentam-se as características de seus fatores organizacionais atuais e vigentes no ambiente interno da empresa, como: nível de especialização (capacitação dos funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, tipos de supervisão, regras e procedimentos, comunicação, centralização, departamentalização e interação. Após, identificou-se a influência desses fatores na prática do sistema de gestão de custos da empresa.

Esses fatores organizacionais servem, ainda, de base para o delineamento do perfil da estrutura organizacional da Spaipa.

A produção de grandes lotes em massa caracteriza a tecnologia de produção da empresa. O uso intensivo de *softwares* computacionais para a comunicação em rede entre os setores revela o alto grau da tecnologia da informação utilizada pela empresa.

Contando com a participação das equipes de trabalho na sua implantação, as tecnologias de gestão como: CIM (*Computer Integrated Manufacturing*), JIT (*Just-in-time*), e Gestão Participativa têm média utilização, enquanto Controle Estatístico de Processos, Controle da Qualidade Total (TCQ) e Sistema de Gestão de Custos representam as tecnologias de gestão bastante utilizadas na empresa. Já as Células de Produção, CAD/CAM: Projetos de manufaturas auxiliados por processos, Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000) são as tecnologias de gestão não utilizadas pela empresa, conforme mostra o quadro 12:

QUADRO 12 - TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NA SPAIPA

TECNOLOGIAS	CARACTERÍSTICAS
Tecnologia de Produção predominante	Produção em grandes lotes e em massa
Tecnologias de Gestão não utilizadas	Células de Produção, CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por processos, Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000)
Tecnologias de Gestão com média utilização	CIM - <i>Computer Integrated Manufacturing</i> , JIT: <i>Just-in-Time</i> , Gestão Participativa
Tecnologias de Gestão muito utilizadas	Controle Estatístico de Processos, Controle da Qualidade Total (TCQ), Sistemas de Gestão de Custos
Tecnologia de Informação entre setores	<i>Softwares</i> computacionais em rede

FONTE: Elaboração da autora

A Spaipa considera-se atuando em um ambiente estável e imprevisível. Dessa forma, sua estratégia volta-se para o mercado interno, visando preferencialmente à liderança no custo total, à diferenciação do produto/serviço, à forte identificação da marca, ao prazo de entrega, à eficiência de assistência e à conformidade às especificações técnicas.

Para conviver nesse cenário de imprevisibilidade, a empresa volta constantemente sua atenção para as inovações dos tipos incubativa, complexa, imitativa, radical, incremental e aquisitiva, implantando-as de forma planejada e dando média e elevada prioridades para as áreas de produção e administrativa, respectivamente.

A divisão do trabalho na Spaipa tem como critério predominante o emprego de tarefas subdivididas e rotineiras; todavia, a empresa exige capacitação profissional diferenciada, com cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função.

Ao contratar seus funcionários, a Spaipa exige, para a área administrativa, formação universitária e experiências anteriores. Para a área de produção, a exigência recai sobre experiências anteriores. Para ambas as áreas, a empresa proporciona entre cinquenta e cem horas de treinamento interno. Os funcionários recebem um manual de normas e conduta em seu primeiro dia de trabalho, com a descrição de regras e políticas institucionais. Existe na empresa uma descrição de cargos e funções, porém esta é de conhecimento restrito a alguns níveis funcionais.

Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado, e devolvido para uma nova atividade no primeiro. A maioria desses departamentos utiliza-se do trabalho em equipes, atuando com uma média interação.

Os níveis hierárquicos da Spaipa apresentam-se em número de cinco nos setores operacionais de produção, e quatro na área administrativa. O tipo de supervisão predominante para controlar a maioria das atividades dá-se através de controle indireto por meio de resultados, e nem sempre segue a hierarquia de autoridade.

A maioria dos processos operacionais é realizada por meio de elevado número de regras e procedimentos. Na execução das tarefas exigidas pela empresa, a comunicação entre e intra setores ocorre com o uso da tecnologia da informação, de forma rápida e multidirecional.

Com relação ao grau de centralização de poder e ao processo decisório, segundo dados da pesquisa, a empresa pode ser considerada como apresentando uma baixa centralização. O critério predominante para a departamentalização da empresa é a divisão baseada em produtos/serviços e clientela.

Tomando-se algumas das características dos fatores organizacionais da Spaipa, tais como nível de especialização, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação e departamentalização, e comparando-os com a proposta de classificação de tipos de estrutura tradicional ou inovativa sugerida por Vasconcellos e Hemsley (1997) e apresentada no Capítulo 2 deste trabalho, pode-se identificar, no quadro 13, traços de uma estrutura tradicional nos quesitos especialização, formalização e departamentalização.

QUADRO 13 - PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SPAIPA

CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS	FATORES ORGANIZACIONAIS
Especialização	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Unidade de comando	Controle indireto por meio de resultados
Formalização	Elevado número de regras e procedimentos
Comunicação na empresa	Multidirecional e rápida
Departamentalização	Divisões departamentalizadas em produtos, serviços, áreas geográficas, clientela, processo produtivo

FONTE: Adaptado de Vasconcellos e Hemsley (1997, p.29)

No entanto, no que diz respeito à unidade de comando e padrão de comunicação, a Spaipa apresenta características de uma estrutura inovativa. Outros aspectos pesquisados, além dos mencionados no quadro 13, como as características de pluralidade administrativa, decisões colegiadas e desagregação das funções da empresa, transferindo-as para outras empresas sob a coordenação de um escritório central, também apontam nesta direção.

É importante salientar que esse perfil representa um reflexo dos aspectos organizacionais da empresa para este momento, uma vez que a arquitetura da estrutura organizacional de uma empresa está sujeita a alterações em função de componentes internos e externos que contingenciam e interferem em seu desenho.

4.2.2 Aspectos práticos do sistema de gestão de custos

A identificação e caracterização do sistema de gestão de custos da Spaipa, por meio de suas características gerais, seus aspectos práticos e a sua importância para a empresa são os objetivos deste item.

O sistema de gestão de custos da Spaipa foi implantado em 1996. Trata-se de um sistema personalizado e integrado às áreas operacional e gerencial e, atualmente, é operacionalizado pelo *software* Oros ABC/R3, que atende totalmente às necessidades técnicas exigidas pelo sistema.

Gerando informações mensalmente, o sistema vem recebendo atualizações semestrais ou no momento em que a empresa percebe novas necessidades. Essas atualizações dão-se por meio de reformulações no sistema já existente.

No que se refere aos aspectos práticos do sistema, considera-se, neste trabalho, a capacidade que o sistema de gestão de custos tem em proporcionar apoio às necessidades gerenciais da empresa, os principais métodos e critérios de custeio utilizados na modelagem do sistema, os principais setores fornecedores de dados, os principais usuários, a capacidade de geração de informações do sistema e a finalidade do uso destas informações.

O sistema de gestão de custos da Spaipa proporciona apoio nas necessidades gerenciais da empresa por meio de informações pertinentes ao custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos, controle e redução dos custos visando à maximização de resultados, informações para aprimoramentos de processos e aprendizado, planejamento, diferenciação dos produtos, liderança em custos, atendimento diferenciado por cliente e lançamento de novos produtos.

Os métodos de custeio utilizados na modelagem e arquitetura do sistema para o processamento dos dados e obtenção das informações da Spaipa são: Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC), Cadeia de Valor, Gerenciamento Baseado em Atividades (*Activity Based Management* - ABM) Operacional, Custeio Padrão, Centros de Custos, Ordem de Produção/Serviços e o Custeio *kaizen* de otimização dos custos. Segundo a pesquisa, a importância desses métodos para a operacionalização do sistema segue a ordem na qual eles foram apresentados acima. A empresa pretende implantar nos próximos anos o Custeio Alvo, o Orçamento Baseado em Atividades e o Gerenciamento Baseado em Atividades. Já quanto aos métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável e Unidade de Esforço de Produção, a empresa declara que não pretende implantá-los.

Os setores de produção, de logística, de recursos humanos, de planejamento, compras e de vendas e *marketing* constituem-se em fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos, destacando-se o último como o único setor da empresa a apresentar alguma dificuldade em fornecer dados para o sistema em tempo hábil.

Já os setores de materiais, de contabilidade e finanças, de recursos humanos, de planejamento, de logística e de administração geral atuam apenas como fornecedores de dados, sem apresentar nenhuma dificuldade para tal fornecimento.

Tomando-se os dados coletados, o quadro 14 mostra as informações geradas pelo sistema de gestão de custos da Spaipa. Para uma melhor visualização e compreensão, vinculam-se grupos de informações aos métodos de custeios utilizados pela empresa.

QUADRO 14 - INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DA SPAIPA, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS

MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS	INFORMAÇÕES GERADAS
Centros de Custos	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de custos por departamento a cada período; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos.
Ordem de Produção	<ul style="list-style-type: none"> - Apuração dos custos de cada produto / serviço.
Custeio Baseado em Atividades (<i>Activity Based Costing - ABC</i>)	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades); - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Decisões sobre <i>mix</i> de produtos; - Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor; - Análise da margem de contribuição e lucratividade; - Taxas de geradores de custos previstos; - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado.
Custeio Alvo	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento de lucros; - Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; - Redução de custos nas etapas de manufatura; - Redução de custos de cada modelo de produto; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.
Custeio <i>Kaizen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação de desempenho e melhoria contínua; - Rapidez de <i>feedback</i>; - Custos da não conformidade; - Controle e redução dos elementos de custo.
Análise da Cadeia de Valor	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de negociações com clientes e fornecedores; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo; - Apoio à formação de preços de venda.
Custeio Padrão	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de custos de cada modelo de produto; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; - Custos da não conformidade; - Comparação entre o custo real e o custo padrão; - Controle e redução dos elementos de custo; - Avaliação de desempenho e melhoria contínua.
Orçamento Baseado em Atividades	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento de lucros; - Taxas de geradores de custos previstos; - Previsão de despesas de médio prazo; - Custos de operações eficientes.
Gerenciamento Baseado em Atividades (<i>Activity Based Management - ABM</i>)	<ul style="list-style-type: none"> - Análise de atividades do alto para baixo; - Análise dos processos que agregam valor.

FONTE: Elaboração da autora

O sistema de gestão de custos da Spaipa desenvolve praticamente todas as potencialidades que um sistema de custos pode ter. Além das informações listadas no quadro 14, gera ainda informações para demonstrativo de resultados, apuração do custo global e avaliação de estoques, compatíveis com o método de custeio por absorção.

As finalidades principais do sistema de gestão de custos da Spaipa são proporcionar baixo custo e diferenciação.

As informações para decisões sobre *mix* de produtos, planejamento de lucros e análise de margem de contribuição e lucratividade são apontadas como as de maior importância para a empresa. As justificativas para esta importância, segundo Bozza (2003), coordenador de custos gerenciais da empresa, podem ser vistas no quadro 15:

QUADRO 15- JUSTIFICATIVAS DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA

INFORMAÇÕES GERADAS	IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES
Decisões sobre <i>mix</i> de produtos	A correta alocação dos gastos nos produtos permite uma adequada definição do <i>mix</i> de produtos mais rentáveis.
Planejamento de lucros	Qualquer planejamento somente poderá ser feito baseado em fatos e dados corretamente calculados.
Análise de margem de contribuição e lucratividade	Permite a tomada de decisões rápidas a respeito de ações de mercado.

FONTE: Elaboração da autora

As informações (financeiras e não financeiras) geradas pelo sistema atendem também ao objetivo de fornecer *feedback* operacional para os setores de vendas e *marketing*, produção, materiais, contabilidade e finanças, recursos humanos, compras, planejamento, logística e administração geral.

A melhoria de processos (eficiência e rapidez), a melhoria do aprendizado dos funcionários atuando na produção, o aprimoramento contínuo da mão-de-obra, obtenção e sustentação da qualidade e otimização de recursos (eliminação de desperdícios) são os principais benefícios obtidos por meio do sistema de gestão de custos atual da empresa, como mostra o quadro 16:

QUADRO 16 - *FEEDBACK* OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA

SETORES QUE RECEBEM <i>FEEDBACK</i> OPERACIONAL	BENEFÍCIOS OBTIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e <i>Marketing</i>; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral 	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção; - Aprimoramento contínuo da mão-de-obra; - Obtenção e sustentação da qualidade; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios)

FONTE: Elaboração da autora

O sistema recebe da alta direção da empresa média prioridade de ação e demonstração de compromisso. Porém, o sistema tem elevada aceitação dos demais setores e a sua contribuição no desempenho global da empresa pode ser considerada muito positiva.

Cabe aqui destacar que, conforme Bozza (2003), as maiores dificuldades enfrentadas na condução e desempenho do Sistema de Gestão de Custos encontram-se na capacidade do sistema em refletir, dentro do modelo de custos, todas as mutações dos processos, na mesma velocidade em que elas ocorrem.

4.2.3 Identificação da influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos

Para melhor compreender a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos da Spaipa apresenta-se, inicialmente, a visão do próprio setor de custos, utilizando uma abordagem geral para a empresa como um todo.

Posteriormente, a pesquisa estende-se também aos setores de vendas e *marketing* e produção. Para estes setores, os dados coletados compreendem os fatores organizacionais predominantes dentro dos mesmos; o relacionamento dos setores com o sistema de gestão de custos por meio dos dados fornecidos e informações recebidas; assim como a influência de fatores organizacionais na atuação dos setores como fornecedores de dados e usuários.

O quadro 17 mostra a influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da Spaipa, conforme a visão do próprio setor de custos.

QUADRO 17 - INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA, SEGUNDO O SETOR DE CUSTOS

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	INFLUÊNCIA NO SISTEMA DE CUSTOS
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Elevada capacitação	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	Facilita
Níveis Hierárquicos	Operações: 5 níveis Administração: 4 níveis	Facilita
Tipos de Supervisão	Controle indireto por meio de resultados Nem sempre segue a hierarquia de autoridade	Facilita
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Facilita
Comunicação	Multidirecional e rápida	Facilita
Centralização	Baixa centralização	Facilita
Interação	Média interação	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Na ótica do setor de custos, como pode ser visto no quadro 17, com as características que assumem na Spaipa, todos os fatores organizacionais considerados facilitam a prática diária do sistema de gestão de custos, sem nenhuma exceção.

Tarefas compartilhadas e não rotineiras; processos operacionais realizados por meio de um baixo número de regras e procedimentos; e controle indireto por meio de resultados são algumas das características dos fatores organizacionais do setor de vendas e *marketing* da Spaipa.

O setor possui também cinco níveis hierárquicos, e a maioria das decisões operacionais é definida entre a chefia e os subordinados.

Com o uso da tecnologia da informação desenvolve-se, predominantemente, a comunicação de forma vertical e rápida, tanto dentro do setor como com os demais.

A interação, participação e colaboração entre os setores é considerada elevada por Spaki (2003), gerente de divisão de consumidores e grandes clientes. Já dentro do setor, tal interação é considerada média.

O relacionamento do setor de vendas e *marketing* com o sistema de gestão de custos pode ser observado por meio dos dados fornecidos e informações recebidas, como pode ser visto no quadro 18.

QUADRO 18 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão de vendas; ▪ Tendência de preços; ▪ Potencial de mercado; ▪ Planejamento de lucros; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Decisões sobre <i>mix</i> de produtos; ▪ Preço de venda alvo; ▪ Preços de venda do mercado concorrente; ▪ Necessidades dos clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão de vendas; ▪ Tendência de preços; ▪ Planejamento de lucros; ▪ Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Análise da margem de contribuição e lucratividade; ▪ Preço de venda alvo; ▪ Mapas de receita.

FONTE: Elaboração da autora

Spaki (2003) salienta ter dificuldade em fornecer dados de potencial de mercado e tendência de preços, justificando o fato em função das mudanças rápidas no cenário econômico.

Como usuário, destaca a análise de margem de contribuição e mapas de receita como informações que, geralmente, apresentam-se com dificuldade de obtenção em tempo hábil.

No tocante ao relacionamento do setor de vendas e *marketing* como fornecedor e usuário do sistema de gestão de custos, e a influência dos fatores organizacionais do setor nesse relacionamento, a pesquisa aponta para o cenário exposto a seguir.

Tanto como fornecedor de dados quanto como usuário, o nível de especialização (capacitação dos funcionários), a divisão de tarefas e o tipo de comunicação facilitam o relacionamento com o sistema de custos. Já a interação entre equipes facilita como fornecedor, mas como usuário das informações apresenta dificuldades. Os níveis hierárquicos, tipo de supervisão e controle, regras e procedimentos internos e centralização dificultam o relacionamento com o sistema de custos. O quadro 19 mostra esse resultado.

QUADRO 19 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	RELACIONAMENTO COM SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	5 níveis	Dificulta	Dificulta
Tipos de Supervisão	Controle indireto por meio de resultados	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Vertical e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	Dificulta	Dificulta
Interação	Média interação	Facilita	Dificulta

FONTE: Elaboração da autora

As dificuldades apontadas no relacionamento do setor de vendas e *marketing* com o sistema de gestão de custos não minimizam, na visão do gerente daquele setor, a contribuição muito positiva que o sistema de custos apresenta no desempenho global da empresa.

O setor de vendas e *marketing* participou da implantação do sistema de gestão de custos, e a maior importância deste, para o setor de vendas e *marketing*, consiste na gestão da margem de contribuição dos produtos e volumes produzidos.

Em termos gerais, o setor de vendas e *marketing* destaca ter enfrentado dificuldades no entendimento dos números e no fato de o sistema de custos não ser bem difundido pela empresa.

O setor de produção industrial da Spaipa possui seis níveis hierárquicos. Tarefas subdivididas e rotineiras predominam na execução de suas atividades, sendo estas controladas por meio de controle direto com supervisão.

Os processos operacionais são realizados por meio de elevado número de regras e procedimentos, e a maioria das decisões operacionais é definida entre a chefia do setor e os subordinados.

A comunicação do setor de produção industrial com os demais ocorre com o uso da tecnologia da informação, de forma multidirecional e rápida, assim como dentro do próprio setor.

Schafaschek (2003), gerente industrial, considera haver média interação entre os setores da empresa, embora haja dentro do seu setor uma elevada interação.

O quadro 20 mostra os dados fornecidos pelo setor de produção industrial ao Sistema de Gestão de Custos e as informações dele recebidas.

QUADRO 20 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Consumo de energia; - Consumo de água; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor; - Comportamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas/máquina; - Horas de manutenção; - Horas/homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Apuração dos custos dos produtos; - Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; - Custos das atividades; - Comportamento dos custos indiretos.

FONTE: Elaboração da autora

Cabe destacar a dificuldade apresentada pelo setor de produção industrial em relação ao apontamento dos custos na área de produção, uma vez que este ocorre de forma manual.

Na identificação sobre a influência de fatores organizacionais predominantes dentro do setor para o relacionamento com o sistema de gestão de custos da Spaipa, Schafaschek (2003) aponta o nível de especialização (capacitação dos funcionários), as tarefas subdivididas e rotineiras, o controle direto com supervisão, o tipo de comunicação, a centralização das decisões operacionais e a interação entre equipes como fatores que facilitam esse relacionamento.

Os níveis hierárquicos e as regras e procedimentos predominantes no setor são apontados como fatores que dificultam o relacionamento do setor de produção com o sistema de gestão de custos. O número de níveis hierárquicos dificulta devido à necessidade de passar por vários níveis em busca de um dado ou informação, reduzindo, dessa forma, a agilidade do processo. Quanto às regras e procedimentos, estes dificultam, pois nem sempre é possível traduzir para os custos todas as etapas e fases em função do elevado número de regras e procedimentos. O quadro 21 sintetiza tais informações.

QUADRO 21 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA SPAIPA

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PRODUÇÃO	RELACIONAMENTO COM SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	6 níveis	Dificulta	Dificulta
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Facilita	Facilita
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Multidirecional e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	Facilita	Facilita
Interação	Elevada interação	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Tendo participado ativamente do sistema de gestão de custos desde a sua implantação e em suas atualizações e modificações, Schafaschek (2003) considera essa atuação fundamental e extremamente importante para o desenvolvimento das atividades internas do setor de produção industrial. Considera, ainda, a contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa muito positiva. Enfatiza, também, a necessidade de aprimorar um pouco mais o apontamento dos custos, com o objetivo de obter o custo unitário dos produtos em todos os seus padrões e modalidades.

O quadro 22 sintetiza de forma conjunta a percepção que o setor de custos e os setores de vendas e *marketing* e de produção industrial apresentam sobre a influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da Spaipa.

QUADRO 22 - IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA SPAIPA

FATORES ORGANIZACIONAIS	SETOR DE CUSTOS	SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>		SETOR DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	
		Fornecedor	Usuário	Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Tipos de Supervisão	Facilita	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita
Regras e Procedimentos	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Centralização	Facilita	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita
Interação	Facilita	Facilita	Dificulta	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Diferentemente da visão do setor de custos, os setores de vendas e *marketing* e produção industrial identificam dificuldades oriundas tanto do número de níveis hierárquicos quanto das regras e procedimentos existentes.

Além desses fatores, para o setor de vendas e *marketing*, também o tipo de supervisão e a centralização dificultam o seu relacionamento com o sistema de gestão de custos, apresentando dificuldade parcial no fator interação.

O setor de vendas e *marketing* mostra-se, assim, como o que encontra maiores dificuldades em sua relação com o sistema de gestão de custos dentro da Spaipa, oriundas de cinco dos oito fatores organizacionais considerados na pesquisa.

4.3 Caso 2 - O Boticário Participações Ltda.

Há vinte e seis anos atuando no setor de perfumaria e cosméticos, O Boticário Participações Ltda. é a segunda empresa pesquisada neste estudo.

O Boticário, com localização na cidade de São José dos Pinhais, município da RMC, tem como seus principais produtos: *deo* colônias, maquiagem, cremes e loções. Do total produzido, são vendidos 98% no mercado nacional e 2% em mercados internacionais.

A visão da empresa é "ser reconhecida por colaboradores, parceiros, clientes e segmento onde atua como uma das mais importantes referências mundiais em beleza, e fazer com que suas ações para a preservação da vida estabeleçam uma forte identificação com a sociedade".

Tem como missão "criar produtos e serviços que enalteçam a beleza e promovam o bem-estar das pessoas, traduzindo essa intenção em valores percebidos pelos clientes, para conquistar a sua fidelidade e assegurar o crescimento e a rentabilidade do negócio".

Seus valores são: "respeito e comprometimento mútuos; participação e trabalho em equipe; objetivos e metas claros e definidos; reconhecimento pela contribuição para os resultados; desenvolvimento pessoal e profissional; valorização da vida e do meio ambiente; inovação e qualidade; empreendedorismo e ousadia" (www.boticario.com).

No ano de 2002, O Boticário obteve uma rentabilidade (retorno sobre o patrimônio líquido) de 31,3%, uma receita operacional bruta entre quatrocentos e um bilhão de reais com 10% de participação de exportações e com um número médio de 1356 empregados, obtendo uma produtividade (faturamento bruto sobre o número de funcionários) de R\$ 488.000,00 (crescimento de 24,1% sobre o ano de 2001).

4.3.1 Aspectos organizacionais

Elementos que contigenciam e permeiam a empresa, como a tecnologia, o ambiente, o posicionamento estratégico e a postura da empresa para a inovação, e os seus fatores organizacionais constituintes: nível de especialização (capacitação dos funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação, centralização, departamentalização e interação, constituem as abordagens consideradas nos aspectos organizacionais de O Boticário.

Relatam-se, inicialmente, as características gerais dos elementos que permeiam a empresa. Em seguida, apresentam-se os fatores organizacionais predominantes e atuais de O Boticário. Esses fatores organizacionais constituintes servem de base para a identificação da influência dos fatores organizacionais da empresa na prática do seu sistema de gestão de custos. Utilizando-se também os fatores organizacionais, aponta-se um perfil da estrutura organizacional da empresa.

Uma produção flexível e com o uso de computadores no processo produtivo caracteriza a tecnologia de produção da empresa. As tecnologias de gestão bastante utilizadas na empresa são: Controle Estatístico de Processos, Gestão Participativa, Sistema de Gestão de Custos, Técnicas e Métodos *kaizen*, Processo de Planejamento, Análise Crítica de Processos e Gestão à Vista.

CAD/CAM – projetos de manufaturas auxiliadas por computador, Controle da Qualidade Total (TCQ), e Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000) são as tecnologias de gestão de média utilização. Já CIM (*computer integrated manufacturing*) e JIT (*just-in-time*) a empresa destaca como pouco utilizados; e não utiliza as Células de Produção. Apesar de a maioria das tecnologias de gestão apontadas como de grande e média utilização necessitar de uma participação intensiva das pessoas, a empresa declara não haver participação das equipes de trabalho nas decisões sobre a implantação dessas tecnologias.

As tecnologias de produção, gestão e informação utilizadas em O Boticário podem ser observadas no quadro 23.

QUADRO 23 - TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS EM O BOTICÁRIO

TECNOLOGIAS	CARACTERÍSTICAS
Tecnologia de Produção predominante	Produção Flexível (uso de computadores no processo produtivo).
Tecnologias de Gestão não utilizadas	Células de Produção.
Tecnologias de Gestão pouco utilizadas	CIM - <i>Computer Integrated Manufacturing</i> ; JIT – <i>just-in-time</i> .
Tecnologias de Gestão com média utilização	CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por processos; Controle da qualidade total (TCQ); Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000).
Tecnologias de Gestão muito utilizadas	Controle estatístico do processo; Gestão participativa, Sistemas de Gestão de Custos; Método <i>Kaizen</i> ; Processo de planejamento; Análise crítica de processos; Gestão à vista.
Tecnologia de Informação entre setores	A comunicação entre os setores se dá com o uso da tecnologia de informação.

FONTE: Elaboração da autora

O Boticário considera-se inserido em um ambiente instável e previsível. Preço baixo, diferenciação do produto e forte identificação da marca, para os mercados externo e interno, representam suas estratégias de competitividade. Para conviver neste mercado e atingir seus objetivos, a empresa inova constantemente e de forma planejada, dando uma média prioridade para as áreas de produção e administrativa. Incubativa, incremental, imitativa, aquisitiva, complexa e radical são os tipos de inovações implantadas, nesta ordem de prioridade, na empresa.

No tocante aos fatores organizacionais constituintes de O Boticário, esses apresentam as características descritas a seguir. Ao contratar seus funcionários, O Boticário exige experiências anteriores e formação universitária para a área administrativa; cursos de aperfeiçoamento são suas exigências para os funcionários da área de produção.

A empresa proporciona, ao contratar seus funcionários, um curso de 40 horas de treinamento. No ano de 2002, o número de horas de treinamento por funcionário em técnicas de gestão de processos e em habilidades interativas foi abaixo de dez horas, e entre 11 e 20 horas no aperfeiçoamento das habilidades técnicas do trabalho.

Os funcionários recebem manual de normas de conduta no seu primeiro dia de trabalho, com a descrição de regras e procedimentos institucionais, existindo, também, na empresa, uma descrição de cargos e funções de conhecimento de todos os funcionários.

Predomina na empresa o emprego de tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras. Para a execução das atividades, a empresa exige capacidade profissional diferenciada e cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função. Possui quatro níveis hierárquicos (direção, gerência, coordenação e operação).

Controle indireto por meio de resultados, e seguindo a cadeia de comando do topo para os subordinados, caracterizam o tipo de supervisão predominante na empresa.

Com um baixo número de regras e procedimentos para desenvolver suas atividades, os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro. Em alguns departamentos, e na maioria dos projetos, são utilizadas equipes de trabalho, atuando com média interação.

A comunicação entre os setores para a execução das atividades pertinentes aos processos desenvolve-se de forma multidirecional e rápida. Dentro dos setores, a comunicação apresenta-se de forma vertical e rápida. Em ambas as situações, a comunicação estabelece-se com o uso da tecnologia da informação. Com relação à centralização do poder e processo decisório na empresa, essa é considerada baixa.

Com base em alguns desses fatores organizacionais, tais como nível de especialização, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação, e departamentalização; e comparando-os ao modelo de classificação de tipos de estruturas organizacionais tradicional ou inovativa, proposto por Vasconcellos e Hemsley (1997) e apresentado no Capítulo 2 deste trabalho, torna-se possível apontar, para O Boticário, uma estrutura organizacional predominantemente inovativa (quadro 24).

QUADRO 24 - PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DE O BOTICÁRIO

CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS	FATORES ORGANIZACIONAIS
Especialização	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Unidade de comando	Controle indireto por meio de resultados
Formalização	Baixo número de regras e procedimentos
Comunicação na empresa	Multidirecional e rápida
Departamentalização	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos

FONTE: Adaptado de Vasconcellos e Hemsley (1997, p.29)

4.3.2 Aspectos práticos do sistema de gestão de custos

Trata-se de um sistema de gestão de custos personalizado, integrado às áreas operacional e gerencial, operacionalizado por meio do software BPCS – *Business Process Central System* – da SSA.

Implantado em 1996, atualizado uma vez por ano com reformulações no sistema já existente e gerando informações semestralmente constituem as características gerais do sistema de gestão de custos da empresa O Boticário, segundo Brugnolo (2003), *controller* da empresa.

A capacidade de proporcionar informações para atender às necessidades gerenciais da empresa, os métodos de custeios utilizados no desenho estrutural do sistema de gestão de custos, a identificação dos setores fornecedores de dados e os principais usuários, o grupo de informações geradas, e as suas principais finalidades, representam os aspectos práticos do sistema de gestão de custos considerados neste estudo.

O sistema de gestão de custos da empresa proporciona: custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio à tomada de decisões gerenciais que envolvem análise de custos, controle e redução de custos, visando à maximização de resultados, informações para aprimoramento de processos, e aprendizado e planejamento.

Considerados pela empresa nesta ordem de importância, os métodos de custeio utilizados na modelagem do seu sistema de gestão de custos são: Custeio por Absorção, Custeio Padrão, Unidade de Esforço de Produção, Centros de Custos, Custeio *kaizen*, Ordem de Produção e Serviços e Custeio Alvo.

A empresa não pretende implantar o Custeio Variável, o Orçamento Baseado em Atividades, e o Gerenciamento Baseado em Atividades (*Activity-Based Management* – ABM) Operacional e Estratégico. Pretende implantar a Análise de Cadeia de Valor nos próximos anos; e não conhece o método de Pseudolucro.

Segundo o *controller* da empresa, o método de Custeio por Atividades (*Activity-Based Costing* – ABC) foi implantado e utilizado por um período de três anos pela empresa, sendo excluído após esse tempo. O motivo para essa exclusão foi em função de o método ABC exigir constantes revisões nos direcionadores de custos, de forma a torná-los compatíveis aos processos desenvolvidos pela empresa. Com a realidade, isso demanda a necessidade de uma equipe em tempo integral para coletar e acompanhar esses dados, gerando um alto custo de operacionalização e diminuição de agilidade no sistema de gestão de custos. Os benefícios obtidos por meio das informações gerenciais fornecidas pelo método de Custeio ABC não superam o esforço para mantê-lo operando na empresa, afirma o *controller* (BRUGNOLO, 2003).

Como fornecedores de dados e usuários das informações do sistema de gestão de custos, a empresa conta com os setores de vendas e *marketing*, de desenvolvimento do

produto, de produção, de materiais, de contabilidade e finanças, de recursos humanos e de compras. Os três primeiros são apontados como setores que apresentam uma moderada dificuldade no relacionamento com o sistema de gestão de custos tanto como fornecedores de dados quanto como usuários. É importante salientar que esses setores também são considerados como os principais usuários das informações, juntamente com o setor de contabilidade e finanças. Os setores de planejamento, logística e administração geral não atuam como fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos.

As informações geradas pelo sistema de gestão de custos de O Boticário tem como principal finalidade promover baixo custo de seus produtos. O quadro 25 mostra estas informações, agrupadas por métodos de custeio utilizados pela empresa, para uma melhor visualização. É importante salientar que a empresa destaca as informações melhoria de negociações com clientes e fornecedores e previsão de despesas de médio prazo.

QUADRO 25 - INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS

MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS	INFORMAÇÕES GERADAS
Absorção	Demonstrativo de resultados; Avaliação de estoques; Apuração do custo global; Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; Apoio à formação de preços de venda; Análise da margem de contribuição e lucratividade; Definição de prioridades para investimentos; Decisões sobre <i>mix</i> de produtos.
Centros de Custos	Redução de custos por departamento a cada período; Apuração dos custos de cada produto / serviço.
Custo Padrão	Identificação de padrões de comportamento de custos; Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; Redução de custos de cada modelo de produto; Apuração dos custos de cada produto / serviço; Identificação de padrões de comportamento de custos; Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; Custo da não conformidade; Comparação entre o custo real e o custo padrão; Controle e redução dos elementos de custos; Avaliação de desempenho e melhoria contínua.
Ordem de Produção	Apuração dos custos de cada produto/serviço.
Unidade de Esforço de Produção	Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.
Custeio Alvo	Planejamento de lucros; Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; Redução de custos nas etapas de manufatura; Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.
Custeio <i>Kaizen</i>	Avaliação de desempenho e melhoria contínua; Rapidez de <i>feedback</i> ; Custos da não conformidade.

FONTE: Elaboração da autora

Segundo Brugnolo (2003), as informações mais importantes para a empresa, geradas pelo sistema de gestão de custos, são as apresentadas no quadro 26, juntamente com as justificativas da sua importância.

QUADRO 26 - JUSTIFICATIVA DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

INFORMAÇÕES GERADAS	IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES
Análise de margem de contribuição e lucratividade	Esta análise embasa o atendimento da política de margens mínimas, combinadas com volume.
Apoio à formação de preços de venda	Utilizamos dois caminhos de decisão de preços que se complementam: Mercado e Custo.
Demonstrativo de resultados	É uma ferramenta otimizada e utilizada de forma integrada para a previsão e acompanhamento de resultados gerenciais e fiscais.
Apuração dos custos de cada produto/serviço	O sistema de valorização dos estoques nos auxilia na mensuração da evolução dos custos para a tomada de decisão com relação à negociação com fornecedores, melhorias de processos e redução de custos de produção.
Redução de custos por departamento a cada período	O acompanhamento dos custos departamentais e por atividade (sem ABC) é um instrumento de gestão da eficiência interna custo x benefício.
Avaliação de estoques	Tem as funções contábeis e de avaliar o nível dos estoques para decisão de redução de uso de capital de giro x atendimento da demanda.

FONTE: Elaboração da autora

Além desses benefícios, todos os setores recebem *feedback* operacional por meio de um instrumento interno da empresa denominado Análise Crítica de processos e resultados. "Este instrumento permeia toda a empresa, com o caminho de volta de comunicação para todas as equipes, sobre a performance analisada em conjunto com o plano de ação corretivo e preventivo" (BRUGNOLO, 2003). O quadro 27 mostra o *feedback* operacional e benefícios, por setor, obtidos do sistema de gestão de custos de O Boticário.

QUADRO 27 - FEEDBACK OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

SETORES QUE RECEBEM FEEDBACK OPERACIONAL	BENEFÍCIOS OBTIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e Marketing; - Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção; - Aprimoramento contínuo da mão-de-obra; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios).

FONTE: Elaboração da autora

A contribuição do sistema de gestão de custos para o desempenho global da empresa é considerada positiva. Na opinião de Brugnolo (2003), os aspectos que mais colaborariam para melhorar o desempenho e a evolução do sistema de gestão de custos da empresa encontram-se na adequação e escolha da tecnologia mais avançada para a operacionalização do sistema, pessoas tecnicamente preparadas, melhorias das relações interdepartamentais e aumento de apoio e envolvimento da administração, além da intensificação de treinamentos em habilidades para trabalhar com outras pessoas, e mais conhecimentos técnicos e sobre o sistema de gestão de custos por parte dos funcionários.

4.3.3 Identificação da influência de fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos

Diante do exposto anteriormente sobre os aspectos organizacionais e a identificação e características do sistema de gestão de custos de O Boticário, torna-se possível apresentar, neste item, a identificação da influência de fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da empresa.

Para atingir esse propósito, apresenta-se, num primeiro momento, a visão do setor de custos sobre a influência de fatores organizacionais gerais na prática do sistema de gestão de custos.

Em seguida, procura-se também expor a posição dos setores de produção e de vendas e *marketing*, no que se refere à influência dos fatores organizacionais dentro desses setores na prática do sistema de gestão de custos. O critério de escolha por esses setores foi em função de os mesmos serem apontados como tendo dificuldades no relacionamento com o sistema de gestão de custos, tanto como fornecedores de dados quanto como usuários do sistema.

Para o setor de custos, o nível de especialização, a divisão de tarefas, as regras e procedimentos, a comunicação e a interação vigentes na empresa facilitam o desempenho do sistema de gestão de custos. Conforme Brugnolo (2003), os níveis hierárquicos, o tipo de supervisão e a centralização são fatores indiferentes ao sistema de custos. O quadro 28 sintetiza esse posicionamento.

QUADRO 28 - INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	INFLUÊNCIA NO SISTEMA DE CUSTOS
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Elevada capacitação	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	Facilita
Níveis Hierárquicos	4 níveis	Indiferente
Tipos de Supervisão	Controle indireto por meio de resultados Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados	Indiferente
Regras e Procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Facilita
Comunicação	Vertical e rápida	Facilita
Centralização	Baixa centralização	Indiferente
Interação	Média interação	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

O setor de vendas e *marketing* é considerado o principal usuário do sistema de gestão de custos da empresa. Além disso, o setor relaciona-se com o sistema pela sua atuação como fornecedor de dados e pela utilização das informações recebidas. Esse relacionamento pode ser visualizado no quadro 29.

QUADRO 29 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DE O BOTICÁRIO

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão de vendas; ▪ Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; ▪ Análise da margem de contribuição e lucratividade; ▪ Mapas de receita. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tendência de preços; ▪ Potencial de mercado; ▪ Planejamento de lucros; ▪ Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Decisões sobre <i>mix</i> de produtos; ▪ Análise da margem de contribuição e lucratividade; ▪ Preço de venda alvo; ▪ Preços de venda do mercado concorrente; ▪ Necessidades dos clientes; ▪ Volume transportado.

FONTE: Elaboração da autora

O setor de vendas e *marketing* desenvolve suas atividades por meio de tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras, possui em seu ambiente interno quatro níveis hierárquicos e apresenta um baixo número de regras e procedimentos. A comunicação intra

e entre setores apresenta-se multidirecional e lenta, e a maioria de suas decisões operacionais é definida entre a chefia do setor e os seus subordinados.

O setor utiliza-se de equipes de trabalho, porém com pouca interação; e a participação e colaboração entre os setores da empresa são consideradas, pela coordenadora de operações comerciais, pouco satisfatórias (SILVANO, 2003).

Como fornecedores de dados e usuários de informações, o tipo de comunicação e interação entre as equipes de trabalho, os níveis hierárquicos, o tipo de supervisão, as regras e os procedimentos e a centralização são evidenciados como fatores que dificultam o relacionamento do setor de vendas e *marketing* com o sistema de gestão de custos. Já os níveis de especialização (capacitação dos funcionários) e o critério predominante de divisão de tarefas são apontados como fatores que facilitam tal relacionamento, como se pode ver no quadro 30.

QUADRO 30 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	4 níveis	Dificulta	Dificulta
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Multidirecional e lenta	Dificulta	Dificulta
Centralização	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	Dificulta	Dificulta
Interação	Baixa interação	Dificulta	Dificulta

FONTE: Elaboração da autora

O posicionamento do setor de vendas e *marketing* sobre a influência dos fatores organizacionais predominantes no setor na prática do sistema de gestão de custos de O Boticário, enfatizando aqueles que representam dificuldades, conforme Silvano (2003), está sintetizado no quadro 31.

QUADRO 31 - JUSTIFICATIVA DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* DE O BOTICÁRIO NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

FATORES ORGANIZACIONAIS	JUSTIFICATIVA DA INFLUÊNCIA
Tipo de comunicação	A forma como está hoje, utilizando o excesso de tecnologia de informação, acaba atrapalhando a agilidade das informações.
Interação	A baixa agilidade na troca de informações compromete a interação entre as equipes.
Níveis hierárquicos	Reduz a liberdade do gestor para falar com o diretor em algumas ocasiões.
Tipos de supervisão	A comunicação não flui naturalmente.
Regras e procedimentos	Dificulta porque nem sempre é possível seguir essas regras e procedimentos.

FONTE: Elaboração da autora

O setor de vendas e *marketing* participou da implantação do sistema de custos, e vem participando das atualizações implementadas ao longo do tempo.

A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa é considerada muito positiva, embora o setor de vendas e *marketing* enfatize ter grande dificuldade em fornecer previsão de vendas para análise de tendência de custos.

Os fatores organizacionais predominantes dentro do setor de produção de O Boticário apresentam-se com as seguintes características: o critério de tarefas compartilhadas e não rotineiras caracteriza a divisão do trabalho para a execução das atividades do setor, que possui quatro níveis hierárquicos. Com o uso de tecnologia de informação e de forma multidirecional e rápida, flui a comunicação dentro do setor de produção e com os demais setores da empresa.

Existe média interação entre os setores e entre as equipes de trabalho dentro do próprio setor. A maioria das decisões operacionais pertinentes do setor é definida entre equipes próximas da execução das tarefas, e os processos operacionais são executados por meio de elevado número de regras e procedimentos supervisionados por controle direto.

O relacionamento entre o setor de produção e o sistema de gestão de custos desenvolve-se por meio dos dados fornecidos e informações recebidas, como mostra o quadro 32.

QUADRO 32 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DE O BOTICÁRIO

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE PRODUÇÃO	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consumo de energia; - Consumo de água; - Manutenção; - Apuração dos custos dos produtos; - Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; - Custos das atividades; - Comportamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho.

FONTE: Elaboração da autora

Segundo o gerente industrial (KOETHER, 2003), horas de mão-de-obra e horas/máquina são apontadas como os dados que o setor de produção tem maior dificuldade em fornecer para o sistema de gestão de custos.

A informação sobre o custo dos produtos vendidos em tempo hábil para a análise em relação ao uso dos recursos consiste na maior dificuldade no relacionamento do setor de produção como usuário do sistema de gestão de custos.

No tocante à identificação da influência dos fatores organizacionais do setor de produção sobre o sistema de gestão de custos de O Boticário, torna-se possível evidenciar que nível de especialização, divisão de tarefas, níveis hierárquicos, regras e procedimentos, comunicação e interação são fatores que facilitam o relacionamento estabelecido entre o setor de produção e o sistema de gestão de custos, como fornecedor de dados e usuário do sistema. Por outro lado, os tipos de controle utilizados e a centralização das decisões operacionais são fatores que dificultam tal relacionamento.

As influências dos fatores organizacionais do setor de produção na prática do sistema de gestão de custos podem ser visualizadas no quadro 33.

QUADRO 33 - INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NO SETOR DE PRODUÇÃO NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PRODUÇÃO	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	4 níveis	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Facilita	Facilita
Comunicação	Multidirecional e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Definidas entre equipes próximas da execução das tarefas	Dificulta	Dificulta
Interação	Média interação	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Conjugando-se as abordagens anteriormente apresentadas sobre a influência dos fatores organizacionais nos aspectos práticos do setor de custos, segundo o setor de custos e os setores de produção e de vendas e *marketing* de O Boticário, apresenta-se, no quadro 34, o resultado obtido.

QUADRO 34 - IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DE O BOTICÁRIO

FATORES ORGANIZACIONAIS	SETOR DE CUSTOS	SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>		SETOR DE PRODUÇÃO	
		Fornecedor	Usuário	Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	Indiferente	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Indiferente	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Facilita	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita
Comunicação	Facilita	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita
Centralização	Indiferente	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Interação	Facilita	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Se, na visão do setor de custos, nenhum dos fatores organizacionais considerados representa dificuldades para a prática diária do sistema de gestão de custos de O Boticário, essa não é a ótica dos setores de produção e vendas e *marketing*. Ambos

julgam que os tipos de supervisão e a centralização acarretam dificuldades. Além desses fatores, o setor de vendas e *marketing* aponta, ainda, dificuldades relacionadas com níveis hierárquicos, regras e procedimentos, comunicação e interação.

4.4 Caso 3 - Gelopar Refrigeração Paranaense Ltda.

Líder nacional no mercado de refrigeração comercial, a Gelopar Refrigeração Paranaense Ltda. constitui-se na terceira empresa deste estudo.

Fruto da visão empresarial de quatro empreendedores, a Gelopar (denominação adotada neste trabalho) foi fundada em 1972, com um capital cem por cento nacional, em Curitiba. Desde 1994 encontra-se instalada no Centro Industrial de Araucária, na RMC.

Seus principais produtos são balcões frigoríficos, refrigeradores/*freezers*, balcões expositores, móveis complementares e instalações frigoríficas. Seus produtos são vendidos em todo o Brasil e em diversos países da América Latina. As exportações da empresa representaram em 2002 menos de 10% da receita operacional bruta anual, que encontrava-se numa faixa de vinte a quarenta e cinco milhões de reais. A empresa apresenta uma produtividade (faturamento bruto sobre o número de funcionários) da ordem de R\$ 103.525,00 (cento e três mil, quinhentos e vinte e cinco reais) e uma rentabilidade (retorno sobre o patrimônio líquido) de 10,86%.

A Gelopar conta com 423 (quatrocentos e vinte e três) funcionários (dado de outubro de 2003). Certificada na ISO 9001, a empresa objetiva cada vez mais a garantia de qualidade para seus produtos.

Tem como estratégias preferenciais o baixo preço e a diferenciação do produto/serviço para os mercados interno e externo, a forte identificação da marca para o mercado externo, com o objetivo de expansão das exportações, a eficiência da assistência técnica, a durabilidade e o atendimento às especificações do cliente para o mercado interno.

4.4.1 Aspectos organizacionais

Este item tem como finalidade apresentar os aspectos organizacionais da Gelopar. Para tal, inicia-se abordando algumas características de elementos que fazem interface e compõem o ambiente operacional da empresa.

Esses elementos são compostos pela tecnologia vigente na empresa, o ambiente no qual a empresa encontra-se inserida, o seu posicionamento estratégico e a sua disposição para a inovação.

Além desses elementos, apresentam-se características dos fatores organizacionais existentes na empresa neste momento, tais como: nível de especialização (capacitação dos funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, tipos de supervisão, regras e procedimentos, comunicação, centralização, departamentalização e interação. Uma vez identificados e caracterizados, servirão de base para a identificação da influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da Gelopar.

Ainda por meio dos fatores organizacionais, define-se um perfil para a estrutura organizacional da empresa.

A Gelopar considera que o seu ambiente externo é um ambiente estável, porém imprevisível. Para atuar nesse ambiente e preservar suas vantagens competitivas a empresa vem introduzindo em sua gestão, e nesta ordem de importância, inovações dos tipos: incremental, incubativa, imitativa, aquisitiva e radical.

Essas inovações ocorrem quando necessário, portanto não seguem um planejamento prévio. Uma média prioridade é dada para as inovações, tanto na área administrativa quanto na de produção.

A tecnologia de produção vigente na empresa é a de produção em unidades e em pequenos lotes. O CAD/CAM (Projetos de Manufaturas Auxiliados por Computador), Controle Estatístico de Processos, Controle da Qualidade Total, Normas da Série ISO 9000 e o Sistema de Gestão de Custos são as tecnologias de gestão de grande utilização; a Gestão Participativa tem média utilização; e o JIT (*Just-in-Time*) tem pouca utilização na empresa. A Gelopar não utiliza Células de Produção. Buscando uma participação efetiva e customização na operacionalização dessas tecnologias, as equipes de trabalho participaram da sua implantação. A comunicação entre os setores é feita sem o uso dos recursos computacionais.

Estas informações estão resumidas no quadro 35:

QUADRO 35 - TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NA GELOPAR

TECNOLOGIAS	CARACTERÍSTICAS
Tecnologia de Produção predominante	Produção em unidades e em pequenos lotes
Tecnologias de Gestão não utilizadas	Células de Produção
Tecnologias de Gestão pouco utilizadas	JIT - <i>Just-in-time</i>
Tecnologias de Gestão com média utilização	Gestão participativa
Tecnologias de Gestão muito utilizadas	CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por computador; Controle estatístico do processo; Controle da Qualidade Total; Normas da série ISO 9000; Sistemas de gestão de custos.
Tecnologia de Informação entre setores	A comunicação entre os setores se dá sem o uso da tecnologia de informação.

FONTE: Elaboração da autora

Ao contratar seus funcionários, a empresa exige capacitação profissional por meio de experiências anteriores e formação universitária para os funcionários da área administrativa. Já para a área de produção, apenas experiências anteriores na atividade são exigidas.

A empresa proporciona treinamento com dez horas de duração para os funcionários iniciantes. Durante o ano de 2002, proporcionou cursos de pequena duração (menos de dez horas) para treinamento dos seus funcionários, priorizando o aperfeiçoamento das habilidades técnicas, o uso de novas tecnologias e técnicas de gestão de processos (solução de problemas e melhoria de processos), assim como habilidades interativas.

Os funcionários recebem um manual de normas e condutas em seu primeiro dia de trabalho, e a empresa mantém uma descrição de cargos e funções, de conhecimento de todos os funcionários.

Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras constituem-se no critério predominante da divisão do trabalho na Gelopar, que exige pouca capacidade diferenciada, na medida em que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada. O número de regras e procedimentos é considerado baixo.

A Gelopar possui seis níveis hierárquicos. A maioria das atividades é controlada diretamente pela supervisão, seguindo a cadeia de comando, do topo para os subordinados.

A comunicação na empresa, estabelecida sem o uso de tecnologia, ocorre de forma vertical e rápida entre os setores, e de forma multidirecional e rápida dentro dos setores.

As decisões operacionais são, em sua maioria, definidas pela alta administração, e a empresa apresenta alta centralização de poder e processo decisório.

Para o desempenho das suas tarefas, os setores são relativamente dependentes, e o trabalho flui entre eles com média interação. Em alguns departamentos, a empresa utiliza equipes de trabalho.

Tomando-se algumas características dos fatores organizacionais expostos anteriormente, tais como nível de especialização, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação e departamentalização; e em seguida comparando-os ao modelo proposto por Vasconcellos e Hemsley (1997) para classificação dos tipos de estruturas organizacionais, apresentado no Capítulo 2 deste trabalho, torna-se possível apontar para a Gelopar uma estrutura organizacional predominantemente do tipo tradicional.

O quadro 36 sintetiza as características enumeradas.

QUADRO 36 - PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA GELOPAR

CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS	FATORES ORGANIZACIONAIS
Especialização	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Unidade de Comando	Controle direto com supervisão
Formalização	Baixo número de regras e procedimentos
Comunicação na Empresa	Vertical e rápida
Departamentalização	Baseia-se no princípio da especialização das funções Organograma piramidal

FONTE: Adaptado de Vasconcellos e Hemsley (1997, p.29)

4.4.2 Aspectos práticos do sistema da gestão de custos

Este item tem como objetivo apresentar a identificação e as principais características dos aspectos práticos do sistema de gestão de custos da Gelopar.

Implantado na Gelopar em 1998, o sistema de gestão de custos da empresa encontra-se dentre as tecnologias de gestão mais utilizadas. O sistema não é personalizado, mas integrado às áreas operacional e gerencial. Utiliza-se um *software* desenvolvido no ambiente interno da empresa, interligado ao sistema Magnus (Datasul) de gestão, juntamente com o aplicativo Excel; essa conjugação de recursos computacionais vem atendendo parcialmente às necessidades técnicas do sistema de gestão de custos.

O sistema gera informações mensalmente, e uma vez por ano recebe atualizações por meio de adequações e reformulações do sistema de gestão de custos já existente.

Como aspectos práticos do sistema de gestão de custos, neste trabalho, serão considerados a capacidade que o sistema de custos tem em proporcionar informações gerenciais destinadas a apoiar e fomentar a sustentação competitiva da empresa; a combinação de métodos de custeio utilizados na arquitetura estrutural do sistema; e os principais subsistemas (setores) fornecedores de dados; assim como seus principais usuários, o rol de geração de informações com vistas a atender aos objetivos do sistema de gestão de custos, e a finalidade do uso destas informações.

O sistema de gestão de custos da Gelopar proporciona à empresa: custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio às decisões gerenciais que envolvem análises de custos, controle e redução de custos visando à maximização de resultados, e atendimento diferenciado por cliente.

O desenho e a modelagem de custos encontram-se apoiados nos métodos de custeios, como: Custeio-Padrão, Custeio Variável, Custeio-Alvo, Pseudolucro, Centros de Custos, Ordem de Produção/Serviços, Custeio por Absorção e Análise da Cadeia de Valor. A Gelopar não pretende, atualmente, implantar o método de custeio Unidade de Esforço de Produção e o Custeio *kaizen*. Já quanto ao método de Custeio ABC (*Activity Based Costing*) e ao método de Orçamento Baseado em Atividade, a empresa prepara-se para implantá-los nos próximos anos. O Gerenciamento Baseado em Atividades (*Activity Based Management - ABM*) operacional e estratégico não são conhecidos pela empresa.

Os subsistemas (setores) da empresa fornecedores de dados são: contabilidade e finanças, recursos humanos, compras, desenvolvimento do produto, produção e materiais, vendas e *marketing* e administração geral. Os três primeiros não apresentam nenhuma dificuldade nesse relacionamento com o sistema de gestão de custos da empresa. Já os demais apresentam dificuldades nesse relacionamento, destacando-se vendas e *marketing* e administração geral com grande dificuldade. Os setores de planejamento e logística não atuam como fornecedores de dados para o sistema de gestão de custos.

Como principal usuário do sistema de gestão de custos ressalta-se o setor de vendas e *marketing*, seguido dos setores de produção, de administração geral e de contabilidade e finanças. Dentre as informações geradas pelo sistema de gestão de custos, o apoio à formação do preço de venda, a apuração dos custos de cada produto, a melhoria de negociação com clientes e fornecedores, a análise da margem de contribuição, o acompanhamento do comportamento dos custos indiretos e a apuração do custo global são considerados pela empresa, nessa ordem, as mais importantes.

No quadro 37 é possível uma visualização do rol de informações geradas pelo sistema de gestão de custos da Gelopar, agrupadas por métodos de custeio utilizados pela empresa.

QUADRO 37- INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS

MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS	INFORMAÇÕES GERADAS
Absorção	- Apuração do custo global.
Custeio Variável	- Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Apoio à formação de preços de venda; - Análise de margem de contribuição e lucratividade.
Centros de Custos	- Redução de custos por departamento a cada período; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos.
Ordem de Produção	- Apuração dos custos de cada produto/serviço; - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado.
Custeio Alvo	- Redução de custos de cada modelo de produto; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.
Análise da Cadeia de Valor	- Melhoria de negociações com clientes e fornecedores; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo; - Apoio à formação de preços de venda.
Pseudolucro	- Rapidez de <i>feedback</i> ; - Custos da não conformidade; - Definição de prioridades para investimentos; - Capacitação de funcionários para processos decisórios; - Controle e redução dos elementos de custo.
Custeio Padrão	- Redução de custos de cada modelo de produto; - Apuração dos custos de cada produto/serviço; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; - Custos da não conformidade; - Avaliação de desempenho e melhoria contínua.

FONTE: Elaboração da autora

As informações geradas pelo sistema de gestão de custos da Gelopar também promovem outros benefícios nos processos da empresa, por meio da utilização dos *feedbacks* operacionais (informações financeiras e não-financeiras) para os setores, como: vendas e *marketing*, produção, contabilidade e finanças e administração geral. Tais benefícios podem ser visualizados no quadro 38.

QUADRO 38 - *FEEDBACK* OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR

SETORES QUE RECEBEM <i>FEEDBACK</i> OPERACIONAL	BENEFÍCIOS OBTIDOS
Vendas e <i>Marketing</i> ; Produção; Contabilidade e Finanças; Administração Geral.	Melhoria de processos (eficiência e rapidez); Obtenção e sustentação da qualidade; Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios).

FONTE: Elaboração da autora

A importância do sistema de gestão de custos da Gelopar encontra-se vinculada à aceitação por parte da direção e dos demais setores da empresa, aliada à representatividade do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa. No que se refere a esses aspectos, o sistema de gestão de custos recebe uma média aceitação por parte dos setores. A alta direção atribui ao sistema de gestão de custos uma prioridade média, com uma baixa demonstração de compromisso.

Em relação à contribuição do sistema de gestão de custos, essa é considerada positiva. Novak (2003), supervisor de custos da empresa, considera que para melhorar essa contribuição é necessária uma padronização de processos e tempo de produção. Considera relevante, também, para o bom desempenho do sistema de gestão de custos da empresa, maior apoio da alta direção, melhoria da confiabilidade dos dados recebidos, melhoria no sistema de custos, maior flexibilidade e agilidade e comprometimento das demais áreas.

As alternativas apontadas para o alcance das melhorias enfatizadas no sistema de gestão de custos, ainda conforme Novak (2003), consistem em mais apoio da alta administração, maior participação nas decisões operacionais, mais conhecimento do sistema de gestão de custos por parte de todos e melhoria da comunicação entre as áreas.

4.4.3 Identificação da Influência de Fatores Organizacionais nos aspectos práticos do Sistema de Gestão de Custos

Este item apresenta a influência dos fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos da Gelopar.

Apresenta-se, inicialmente, a visão do próprio setor de custos, por meio de uma abordagem geral para a empresa como um todo. Os setores de vendas e *marketing* e de produção também são pesquisados.

Consideram-se para esses setores os fatores organizacionais predominantes dentro dos mesmos, o relacionamento deles com o sistema de gestão de custos, identificando os dados fornecidos e as informações recebidas. Posteriormente, focaliza-se a influência dos fatores organizacionais na atuação prática desses setores, como fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos.

Em relação aos fatores organizacionais predominantes na Gelopar e à influência destes nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos, na visão do setor de custos, torna-se possível destacar que o nível de especialização (capacitação) dos funcionários, a

divisão de tarefas, a comunicação, a interação e a centralização são apontados como fatores que dificultam a prática do sistema de gestão de custos. Tipos de supervisão e regras e procedimentos são destacados como fatores facilitadores dessa prática.

O quadro 39 sintetiza esse posicionamento.

QUADRO 39 - INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	INFLUÊNCIA NO SISTEMA DE CUSTOS
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Elevada capacitação	Dificulta
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Dificulta
Níveis Hierárquicos	6 níveis	Indiferente
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão. Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados	Facilita
Regras e Procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Facilita
Comunicação	Vertical e rápida	Dificulta
Centralização	Alta centralização	Dificulta
Interação	Média interação	Dificulta

FONTE: Elaboração da autora

Evidenciado como o principal usuário das informações geradas pelo sistema de gestão de custos, o setor de vendas e *marketing* desenvolve suas tarefas de forma compartilhada e não rotineira. Possui três níveis hierárquicos e um elevado número de regras e procedimentos.

Controle direto com supervisão caracteriza o tipo de supervisão do setor. A comunicação interna e entre o setor e os demais é multidirecional e rápida. A maioria das decisões operacionais é definida apenas pelo líder da equipe, não há interação dentro do setor e a sua interação com os demais setores pode ser considerada elevada.

A atuação do setor de vendas e *marketing* como fornecedor de dados e usuário do sistema de gestão de custos da Gelopar pode ser visualizada no quadro 40, que apresenta o relacionamento entre o referido setor e o sistema de gestão de custos.

QUADRO 40 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA GELOPAR

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão de vendas; ▪ Tendência de preços; ▪ Potencial de mercado; ▪ Planejamento de lucros; ▪ Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Decisões sobre <i>mix</i> de produtos; ▪ Preços de venda do mercado concorrente; ▪ Necessidades dos clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tendência de preços; ▪ Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Análise da margem de contribuição e lucratividade; ▪ Preço de venda alvo; ▪ Volume transportado; ▪ Mapas de receita.

FONTE: Elaboração da autora

Volpato (2003), gerente comercial, aponta grande dificuldade para fornecer o dado sobre previsão de vendas ao sistema de gestão de custos. Já como usuário das informações geradas pelo sistema, aponta bastante dificuldade na obtenção de informações sobre *mix* de produtos, tendo em vista a grande diversidade de modelos dos produtos fabricados pela empresa.

No relacionamento do setor de vendas e *marketing* com o sistema de gestão de custos, tomando-se os fatores organizacionais predominantes no setor de vendas e *marketing*, tem-se o seguinte panorama: níveis de especialização (capacitação de funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, centralização e interação são considerados como fatores organizacionais que facilitam a atuação do setor de vendas e *marketing* da Gelopar como fornecedor e usuário do sistema de gestão de custos.

Regras e procedimentos são apontados como um fator organizacional que dificulta esta atuação; já a supervisão e comunicação são consideradas indiferentes no relacionamento do setor de vendas e *marketing* da empresa com o sistema de gestão de custos, como sintetizado no quadro 41.

QUADRO 41 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	3 níveis	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Indiferente	Indiferente
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Dificulta	Indiferente
Comunicação	Multidirecional e rápida	Indiferente	Indiferente
Centralização	Definidas apenas pelo líder da equipe	Facilita	Facilita
Interação	Nenhuma interação	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

É considerada muito positiva, pelo gerente comercial da Gelopar, a contribuição do sistema de gestão de custos para o desempenho global da empresa.

O setor de vendas e *marketing* não participou da implantação do sistema, mas tem participado de algumas modificações, consideradas muito importantes para o relacionamento com o sistema de gestão de custos.

Segundo Volpato (2003), pode-se entender melhor os resultados quando se sugerem mudanças e melhorias. Ainda em sua opinião, a maior dificuldade enfrentada em relação ao sistema de gestão de custos, como fornecedor de dados e usuário, encontra-se na metodologia utilizada pelo sistema, que se prende a cálculos, sem considerar os diferentes modelos produzidos pela empresa.

No setor de produção da empresa, tarefas compartilhadas e não rotineiras é o critério predominante para a execução das atividades.

O setor possui quatro níveis hierárquicos, e a comunicação dentro do setor é multidirecional e rápida. Já entre o setor de produção e os demais, a comunicação desenvolve-se predominantemente sem o uso de tecnologia da informação, de forma multidirecional e lenta.

No ambiente interno do setor, a maioria das decisões operacionais é definida entre a chefia do setor e os subordinados.

A interação das equipes de trabalho dentro do setor e com os demais setores é considerada baixa.

O relacionamento do setor de produção com o sistema de gestão de custos estabelece-se em função dos dados fornecidos e recebidos pelo sistema. O quadro 42 mostra esse relacionamento.

QUADRO 42 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DA GELOPAR

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE PRODUÇÃO	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas máquinas; ▪ Horas de manutenção; ▪ Horas homem; ▪ Horas de processamento; ▪ Percentuais de perdas; ▪ Apuração dos custos dos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas/máquinas; ▪ Horas de manutenção; ▪ Horas/homem; ▪ Horas de processamento; ▪ Percentuais de perdas; ▪ Consumo de materiais; ▪ Consumo de energia; ▪ Consumo de água; ▪ Manutenção; ▪ Indicadores de produtividade; ▪ Número de funcionários por setor.

FONTE: Elaboração da autora

Para Kaletka (2003), gerente industrial da Gelopar, para o setor de produção como fornecedor de dados, os dados consumo de materiais e percentuais de perdas apresentam-se como os de maior dificuldade para o fornecimento ao sistema de gestão de custos. O primeiro, em virtude do processo produtivo ser muito sazonal, cheio de inclusões, alterações e mudanças de produtos (novos produtos); o segundo, decorrente dos processos manuais ainda utilizados pela empresa, o que torna difícil calcular as perdas.

Em relação à influência dos fatores organizacionais do setor de produção na prática do sistema de gestão de custos da Gelopar, tem-se que níveis de especialização (capacitação dos funcionários), níveis hierárquicos, regras e procedimentos e comunicação são fatores que facilitam, tanto como fornecedores quanto como usuários do sistema.

O tipo de supervisão e a centralização dificultam o relacionamento do setor com o sistema de gestão de custos, como fornecedor de dados e usuário do mesmo. A divisão de tarefas e a interação predominante no setor são consideradas indiferentes no relacionamento com o sistema de gestão de custos.

Esse cenário pode ser visualizado no quadro 43.

QUADRO 43 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PRODUÇÃO	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas compartilhadas e não rotineiras	Indiferente	Indiferente
Níveis Hierárquicos	4 níveis	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Controle direto com a supervisão	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Facilita	Facilita
Comunicação	Multidirecional e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Definidas entre chefia e subordinados	Dificulta	Dificulta
Interação	Baixa interação	Indiferente	Indiferente

FONTE: Elaboração da autora

O setor de produção da Gelopar considera o sistema de gestão de custos positivo no desenvolvimento global da empresa. Embora não tenha participado da implantação, tem participado das atualizações e modificações do sistema de gestão de custos da empresa.

Conforme Kaletka (2003), "o Sistema de Gestão de Custos é a base de tudo que venhamos a produzir, pois é através dele que podemos saber se é viável ou não produzir algum tipo de produto".

Como dificuldades em geral enfrentadas pelo setor de produção como fornecedor e usuário do sistema de gestão de custos, Kaletka (2003) destaca, para a primeira condição, a falta de um sistema de informação mais adequado, e, para a segunda, a demora de recebimento das informações, o que dificulta uma ação mais eficaz.

O quadro 44 traz a visão do setor de custos e dos setores de vendas e *marketing* e de produção sobre a influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da Gelopar.

QUADRO 44 - IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DA GELOPAR

FATORES ORGANIZACIONAIS	SETOR DE CUSTOS	SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>		SETOR DE PRODUÇÃO	
		Fornecedor	Usuário	Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Dificulta	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente
Níveis Hierárquicos	Indiferente	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Facilita	Indiferente	Indiferente	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Facilita	Dificulta	Indiferente	Facilita	Facilita
Comunicação	Dificulta	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita
Centralização	Dificulta	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Interação	Dificulta	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente

FONTE: Elaboração da autora

Como pode ser observado no quadro 44, para nenhum dos fatores considerados na análise houve unanimidade de posicionamento entre os setores, demonstrando que há grande discordância entre as visões dos três setores quanto à influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos da Gelopar.

4.5 Caso 4 - Herbarium Laboratório Botânico Ltda.

Herbarium Laboratório Botânico Ltda. é a quarta empresa pesquisada neste trabalho, cujo objetivo é identificar a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos de sistemas de gestão de custos.

Recebendo neste trabalho a denominação de Herbarium, trata-se de uma empresa localizada em Colombo, município da RMC. "O Herbarium é uma indústria que parte do respeito pela natureza e chega a um respeito pelo consumidor, traduzindo em processos que seguem rígidos padrões internacionais de segurança, higiene e funcionalidade." (www.herbarium.net).

Atuando desde 1985 no setor de fitoterápicos, a empresa produz Gamaline, Clifemin, Prímoris, Bioflavim e Encapsulados Fitoterápicos. O Herbarium é uma empresa de capital nacional, com 397 empregados, e seus indicadores econômicos em 2002 são: uma receita operacional bruta entre 20 e 45 milhões de reais, rentabilidade de 1,20% e uma produtividade (faturamento bruto sobre o número de funcionários) de R\$ 108.000,00.

Os produtos da empresa são vendidos, em sua maioria, no mercado nacional, com exportações que representam menos de 10% da receita operacional bruta (em 2002).

A empresa possui a certificação da ISO 9000/2001 e a certificação Boas Práticas de Fabricação, expedida pela Anvisa.

4.5.1 Aspectos organizacionais

Buscando-se conhecer os aspectos organizacionais do Herbarium, desenvolve-se neste item uma descrição dos elementos e fatores organizacionais presentes no ambiente operacional da empresa.

Esses elementos são: a tecnologia, o ambiente externo, o posicionamento estratégico e a postura da empresa quanto à inovação.

Como fatores organizacionais, consideram-se neste trabalho: níveis de especialização (capacitação dos funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, regras e procedimentos, comunicação, centralização, departamentalização e interação.

Os fatores organizacionais servem de base para a identificação sobre a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos do Herbarium.

Utilizando-se ainda os fatores organizacionais, aponta-se um perfil da estrutura organizacional para a empresa.

A tecnologia de produção do Herbarium é caracterizada por uma produção em fluxo contínuo.

Para o gerenciamento e acompanhamento de seus processos operacionais e administrativos, a empresa adota tecnologias de gestão com a participação das equipes de trabalho na implantação das mesmas.

Controle Estatístico dos Processos, Controle da Qualidade Total (TCQ) e Normas da série ISO 9000 são as tecnologias de gestão mais utilizadas pela empresa. Células de Produção, Gestão Participativa e Sistemas de Gestão de Custos possuem uma média utilização pela empresa.

A tecnologia de gestão CAD/CAM (Projetos de manufaturas auxiliadas por computador) é pouco utilizada. A empresa não utiliza CIM (*Computer Integrated Manufacturing*) e JIT (*Just-in-time*).

Como tecnologia de informação, emprega recursos computacionais para o estabelecimento da comunicação entre seus setores. O quadro 45 sintetiza essas informações.

QUADRO 45 - TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO, GESTÃO E INFORMAÇÃO UTILIZADAS NO HERBARIUM

TECNOLOGIAS	CARACTERÍSTICAS
Tecnologia de Produção predominante	Produção por processamento (produção de fluxo contínuo).
Tecnologias de Gestão não utilizadas	CIM: <i>Computer Integrated Manufacturing</i> ; JIT: <i>Just-in-Time</i> .
Tecnologias de Gestão pouco utilizadas	CAD / CAM: Projetos de Manufaturas auxiliados por computador.
Tecnologias de Gestão com média utilização	Células de Produção; Gestão Participativa; Sistemas de Gestão de Custos.
Tecnologias de Gestão Muito Utilizadas	Controle estatístico; Controle da Qualidade Total (TCQ); Normas da série ISO 9000.
Tecnologia de Informação entre Setores	A comunicação entre os setores se dá com o uso da tecnologia de informação.

FONTE: Elaboração da autora

Um ambiente instável e previsível é o que o Herbarium considera para suas operações. Para atuar nesse ambiente, diferenciação do produto/serviço, forte identificação da marca, prazo de entrega, tempo de desenvolvimento do produto e atendimento às especificações do cliente são as suas estratégias para o mercado interno. Para o mercado externo não há uma estratégia definida.

A disposição do Herbarium para implantação e adoção de inovações pode ser apreendida pelas seguintes características: as inovações acontecem freqüentemente na empresa, e de forma planejada. A empresa dá uma média prioridade para a inovação nas áreas de produção e administrativa. As inovações que mais ocorrem na empresa são dos tipos complexa, incremental e incubativa.

Quanto aos fatores organizacionais predominantes atualmente na empresa, é possível relatar o que se segue.

O Herbarium adota para a divisão do trabalho na empresa o critério de tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras. Em sua política de contratação de funcionários, a empresa exige, para a área administrativa, cursos de aperfeiçoamento e formação universitária. Já para a área de produção, exigem-se experiências anteriores e cursos de aperfeiçoamento. A empresa proporciona, ao contratar, um programa de integração para o novo funcionário. Os empregados recebem um manual de normas e condutas no primeiro dia de trabalho, existindo na empresa uma descrição de cargos e funções de conhecimento de todos.

As atividades de produção, em sua maioria, são executadas por meio de pouca capacitação profissional diferenciada, na medida em que se subdividem detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada.

Com cinco níveis hierárquicos, a empresa tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades por meio de controle direto com supervisão.

A maioria dos processos operacionais é realizada com elevado número de regras e procedimentos, e a decisão sobre os mesmos é definida pela alta administração.

Para o desempenho das tarefas, os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro. O trabalho entre as equipes flui com elevada interação.

A comunicação entre os setores desenvolve-se com o uso de tecnologia de informação e nem sempre segue a hierarquia de autoridade, apresentando-se de forma multidirecional e rápida, da mesma forma que ocorre dentro dos setores.

Equipes de trabalho são utilizadas pela empresa na maioria dos departamentos. A centralização do poder e do processo decisório na empresa é considerada baixa. A departamentalização adotada combina diversas formas, como: funcional, por projetos e produtos, e com organograma piramidal.

Tomando-se algumas características dos fatores organizacionais expostos anteriormente, tais como nível de especialização, tipo de supervisão, regras e procedimentos, comunicação e departamentalização, e em seguida comparando-os ao modelo proposto por Vasconcellos e Hemsley (1997) para classificação dos tipos da estruturas organizacionais, apresentado no Capítulo 2 deste trabalho, torna-se possível apontar para o Herbarium uma estrutura organizacional predominantemente do tipo tradicional.

O quadro 46 sintetiza as características enumeradas.

QUADRO 46 - PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO HERBARIUM

CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS	FATORES ORGANIZACIONAIS
Especialização	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Unidade de comando	Controle direto com supervisão
Formalização	Elevado número de regras e procedimentos
Comunicação na empresa	Multidirecional e rápida
Departamentalização	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos Organograma piramidal

FONTE: Adaptado de Vasconcellos e Hemsley (1997, p.29)

Cabe aqui enfatizar que a identificação deste perfil de estrutura organizacional reflete os aspectos organizacionais nesse momento, não se devendo, portanto, considerá-lo estável e permanente.

4.5.2 Aspectos práticos do sistema de gestão de custos

Neste item apresenta-se a identificação e caracterização do sistema de gestão de custos do Herbarium, por meio de suas características gerais, aspectos práticos e importância do sistema de gestão de custos.

Implantado no ano de 2000 na empresa, o sistema de gestão de custos do Herbarium apresenta um sistema integrado às áreas operacional e gerencial da empresa. O sistema é personalizado e operacionalizado por meio do sistema Protheus, versão 6.9, e o sistema UEP, atendendo parcialmente às necessidades técnicas do sistema de gestão de custos.

A geração dos dados do sistema é mensal, e suas atualizações acontecem semestralmente por meio da reformulação na base do sistema de gestão de custos já existente.

Como aspectos práticos, considera-se neste trabalho a capacidade que o sistema de gestão de custos tem em atender às necessidades gerenciais; a combinação de métodos de custeio utilizados na estruturação metodológica; e a identificação dos setores fornecedores de dados para a operacionalização do sistema; assim como os usuários das informações geradas pelo sistema, o rol de informações geradas pelo sistema, a finalidade e o uso dessas informações pela empresa.

Nesses aspectos, o sistema de gestão de custos do Herbarium proporciona para a empresa: custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos, e controle e redução de custos visando à maximização de resultados e planejamento.

Os métodos de custeio utilizados no sistema de gestão de custos do Herbarium são: Unidade de Esforço de Produção, Ordem de Produção e Serviços, Centros de Custos, Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão. A importância desses métodos para o sistema de gestão de custos da empresa segue a ordem de apresentação dos mesmos.

A empresa pretende implantar nos próximos anos os métodos de custeio: ABC (*Activity Based Costing*), *Kaizen*, e Orçamento Baseado em Atividades. Já os métodos de Custeio-Alvo, Pseudolucro, Análise de Cadeia de Valor e Gerenciamento Baseado em Atividades não são conhecidos pela empresa.

Os setores fornecedores de dados para o sistema de gestão de custos da empresa são: desenvolvimento do produto, produção, materiais, contabilidade e finanças, compras, e vendas e *marketing*. Este último é destacado como um setor que apresenta dificuldades no relacionamento com o sistema de gestão de custos.

Recursos humanos, planejamento, logística e administração geral não atuam como fornecedores de dados para o sistema de gestão de custos da empresa.

Como usuários, são apontados os setores de vendas e *marketing*, de desenvolvimento do produto, de produção, e de contabilidade e finanças.

O sistema de gestão de custos da empresa gera um rol de informações que pode ser visualizado no quadro 47. Para melhor compreensão, tais informações são apresentadas em grupos por métodos de custeio utilizados pela empresa.

QUADRO 47 - INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS DO HERBARIUM, SEGUNDO MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS

MÉTODOS DE CUSTEIO	INFORMAÇÕES GERADAS
Absorção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Demonstrativo de resultados.
Custeio Variável	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Apoio à formação de preços de venda.
Centros de Custos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apuração dos custos de cada produto / serviço; ▪ Identificação de padrões de comportamento de custos; ▪ Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; ▪ Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos.
Unidade de Esforço e Produção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.
Ordem de Produção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apuração dos custos de cada produto / serviço.
Custeio Padrão	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apuração dos custos de cada produto / serviço; ▪ Identificação de padrões de comportamento de custos; ▪ Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; ▪ Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; ▪ Controle e redução dos elementos de custo.
Unidade de Esforço e Produção	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apropriação de custos indiretos. ▪ Obtenção de um valor unitário como medida para custeamento dos produtos.

FONTE: Elaboração da autora

Das informações geradas pelo sistema de gestão de custos e apresentadas no quadro 47, torna-se possível extrair aquelas consideradas de maior importância no atendimento das necessidades gerenciais da empresa, assim como as justificativas para cada uma delas, sintetizadas no quadro 48.

QUADRO 48 - JUSTIFICATIVA DA IMPORTÂNCIA DAS PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

INFORMAÇÕES GERADAS	IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES
Demonstrativo de Resultado	Oferece subsídios seguros na apuração do resultado, e através deste resultado é possível analisar a estrutura de custo, quanto da receita operacional é absorvida e, principalmente, qual é a margem bruta.
Apoio à formação de preço	Somente a partir do conhecimento do custo de produção é factível determinar o preço de venda de um produto.
Identificação das linhas e/ou produtos mais rentáveis	Subsídio para decisões mercadológicas.
Controle e redução dos elementos de custo	Auxílio para alteração de processos e de <i>layout</i> .
Identificação de padrões de comportamento de custos	Processo que detecta prováveis gargalos na produção, processos errados que geram retrabalho e, principalmente, índice de efetiva utilização da capacidade produtiva instalada.

FONTE: Elaboração da autora

Todos os setores que fornecem dados para o sistema de gestão de custos do Herbarium recebem *feedback* operacional (informações financeiras e não financeiras). Esse *feedback* é utilizado para a melhoria e aprimoramento das atividades dos setores. Os

benefícios obtidos por meio do *feedback* operacional enviado pelo setor de custos aos setores pode ser observado no quadro 49.

QUADRO 49 - *FEEDBACK* OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

SETORES QUE RECEBEM <i>FEEDBACK</i> OPERACIONAL	BENEFÍCIOS OBTIDOS
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vendas e <i>Marketing</i>; ▪ Desenvolvimento do Produto; ▪ Produção; ▪ Materiais; ▪ Contabilidade e Finanças; ▪ Compras. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Melhoria de processos (eficiência e rapidez); ▪ Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção; ▪ Obtenção e sustentação da qualidade; ▪ Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios).

FONTE: Elaboração da autora

Os demais setores da empresa não recebem *feedback* operacional do sistema de gestão de custos. A justificativa para a não ocorrência deste procedimento respalda-se na recente implantação do sistema, que ainda não atingiu a sua utilização plenamente.

Quanto à importância da atuação do sistema de gestão de custos na empresa, verifica-se que a contribuição do sistema de custos no desempenho global da empresa é considerada muito positiva. O sistema tem uma média aceitação pelos setores da empresa e um grau médio de prioridade e média demonstração de compromisso por parte da alta direção da empresa.

Na opinião de Freitas, C. de (2003), gerente de controladoria do Herbarium, os aspectos considerados relevantes para a melhoria do desempenho e evolução do sistema de gestão de custos da empresa encontram-se vinculados ao apoio da alta administração, interação dos processos, atribuição de importância para os resultados do sistema na gestão da empresa, recursos técnicos (*softwares*) e humanos e uma utilização efetiva das informações geradas pelo sistema, uma vez que as grandes dificuldades sentidas na prática do sistema de gestão de custos da empresa são o acultramento da empresa e a credibilidade do sistema.

4.5.3 Identificação da influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos

Buscando-se verificar a influência dos fatores organizacionais nos aspectos práticos do sistema de gestão de custos do Herbarium, apresenta-se neste item a visão do próprio setor de custos, por meio de um enfoque considerando-se a empresa como um todo.

Complementa-se o estudo com uma pesquisa também nos setores de vendas e *marketing* e de produção, compreendendo os fatores organizacionais predominantes dentro dos mesmos e o relacionamento dos setores com o sistema de gestão de custos em função dos dados fornecidos e das informações recebidas. Finalmente, procura-se a identificação da influência dos fatores organizacionais desses setores na prática do sistema de gestão de custos da empresa.

Na visão do setor de custos, a influência dos fatores organizacionais da empresa na prática do sistema de gestão de custos é demonstrada pelo seguinte posicionamento: os fatores organizacionais, como o tipo de supervisão, regras e procedimentos, a comunicação e a interação facilitam o desempenho do sistema de gestão de custos. Já os níveis de especialização e os níveis hierárquicos dificultam tal desempenho, enquanto a divisão de tarefas e a centralização são indiferentes.

Freitas C. de (2003) justifica assim alguns dos fatores que facilitam o desempenho das tarefas do sistema de gestão de custos: "A empresa possui certificação ISO e, portanto, seus principais processos estão documentados, o que em muito contribui na coleta de informações para o sistema. Os processos de comunicação e de interação na empresa são dinâmicos e transparentes, havendo inclusive um grupo de trabalho específico para tratar da melhoria contínua dos processos".

Esse posicionamento do setor de custos sobre a influência dos fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos do Herbarium apresenta-se no quadro 50.

QUADRO 50 - INFLUÊNCIA DOS FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	INFLUÊNCIA NO SISTEMA DE CUSTOS
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Elevada capacitação	Dificulta
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	Indiferente
Níveis Hierárquicos	5 níveis	Dificulta
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão Nem sempre segue a hierarquia de autoridade	Facilita
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Facilita
Comunicação	Multidirecional e rápida	Facilita
Centralização	Baixa centralização	Indiferente
Interação	Elevada interação	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

O setor de vendas e *marketing* do Herbarium relaciona-se com o sistema de gestão de custos da empresa como fornecedor de dados, e é considerado o principal usuário do sistema.

Esse relacionamento por meio de dados fornecidos do setor de vendas e *marketing* para o sistema de gestão de custos e as informações recebidas do sistema podem ser visualizados no quadro 51.

QUADRO 51 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (SGC) DO HERBARIUM

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE VENDAS	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão de vendas; ▪ Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Mapas de receita. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; ▪ Apoio à formação de preço de venda; ▪ Análise da margem de contribuição e lucratividade.

FONTE: Elaboração da autora

No que se refere aos fatores organizacionais predominantes no setor de vendas e *marketing*, é possível descrever as seguintes características: tarefas compartilhadas e não rotineiras é o critério de divisão do trabalho para as atividades pertinentes ao setor. O setor tem cinco níveis hierárquicos, e o tipo de supervisão predominante é caracterizado por um controle direto com supervisão. A maioria das atividades são executadas por um elevado número de regras e procedimentos e a comunicação dentro do setor apresenta-se vertical e rápida.

As decisões operacionais são definidas entre a chefia do setor e os demais subordinados, e existe uma média interação nas relações de trabalho dentro do setor e entre o setor de vendas e *marketing* e os outros setores da empresa.

Com base nas características dos fatores organizacionais do setor de vendas e *marketing*, torna-se possível apontar para o seguinte posicionamento: nível de especialização (capacitação dos funcionários), divisão de tarefas, níveis hierárquicos, regras e procedimentos, comunicação, centralização e interação apresentam-se como fatores organizacionais que facilitam o relacionamento do setor de vendas e *marketing* com o sistema de gestão de custos. Somente o tipo de supervisão foi considerado como um fator que dificulta o relacionamento do setor com o sistema de gestão de custos, como se pode observar no quadro 52.

QUADRO 52 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Elevada capacitação	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	5 níveis	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Facilita	Facilita
Comunicação	Vertical e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Decisões definidas entre a chefia e os subordinados	Facilita	Facilita
Interação	Média interação	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

O setor de produção do Herbarium possui seis níveis hierárquicos, controla as atividades desenvolvidas no setor por meio de um controle direto com supervisão, possui também um elevado número de regras e procedimentos, e o critério para divisão do trabalho predominante no setor é baseado em tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras.

A comunicação interna no setor e com os demais setores apresenta-se de forma vertical e rápida.

A maioria das decisões operacionais é definida entre a chefia e os subordinados.

O setor apresenta uma média interação no seu ambiente interno, assim como com os demais setores da empresa.

O relacionamento do setor de produção com o sistema de gestão de custos é estabelecido pela atuação do setor como fornecedor de dados e usuário das informações recebidas do sistema.

No quadro 53 torna-se possível a visualização desse relacionamento.

QUADRO 53 - RELACIONAMENTO ENTRE O SETOR DE PRODUÇÃO E O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

DADOS FORNECIDOS PELO SETOR DE PRODUÇÃO	INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SGC
<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas/máquina; - Horas de manutenção; - Horas/homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor; - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consumo de energia; - Consumo de água.

FONTE: Elaboração da autora

Tomando-se as características dos fatores organizacionais do setor de produção como fornecedor de dados e usuário do sistema, torna-se possível verificar a influência dos fatores organizacionais do setor no relacionamento com o sistema de gestão de custos.

Como fornecedor de dados e usuário do sistema tem-se que a divisão de tarefas, o tipo de comunicação e a interação são fatores que facilitam, enquanto o nível de especialização (capacitação dos funcionários), tipo de supervisão e regras e procedimentos dificultam o relacionamento com o sistema de gestão de custos. Para o setor de produção, a centralização não interfere no seu relacionamento com o sistema de gestão de custos. Já os níveis hierárquicos causam algumas dificuldades apenas como usuário do sistema. Esse cenário pode ser visto no quadro 54.

QUADRO 54 - FATORES ORGANIZACIONAIS DO SETOR DE PRODUÇÃO E RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

FATORES ORGANIZACIONAIS	CARACTERÍSTICAS DO SETOR DE PRODUÇÃO	RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS	
		Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Elevada capacitação	Dificulta	Dificulta
Divisão de Tarefas	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	6 níveis	Indiferente	Dificulta
Tipos de Supervisão	Controle direto com supervisão	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Vertical e rápida	Facilita	Facilita
Centralização	Decisões definidas entre a chefia e os subordinados	Indiferente	Indiferente
Interação	Média interação	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Na visão de Kalluf (2003), supervisor de processos do Herbarium, a contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada de baixa relevância.

O setor de produção não participou da implantação do sistema de gestão de custos, mas tem participado de modificações, e considera positiva esta participação, no sentido de "aumentar o conhecimento das ferramentas e procedimentos da empresa" (KALLUF, 2003).

Reunindo-se a visão do setor de custos e dos setores de vendas e *marketing* e de produção no quadro 55, é possível visualizar a influência de fatores organizacionais na prática do sistema de gestão de custos do Herbarium.

QUADRO 55 - IDENTIFICAÇÃO DA INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NA PRÁTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO HERBARIUM

FATORES ORGANIZACIONAIS	SETOR DE CUSTOS	SETOR DE VENDAS E <i>MARKETING</i>		SETOR DE PRODUÇÃO	
		Fornecedor	Usuário	Fornecedor	Usuário
Níveis de Especialização (Capacitação dos Funcionários)	Difículta	Facilita	Facilita	Difículta	Difículta
Divisão de Tarefas	Indiferente	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	Difículta	Facilita	Facilita	Indiferente	Difículta
Tipos de Supervisão	Facilita	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta
Regras e Procedimentos	Facilita	Facilita	Facilita	Difículta	Difículta
Comunicação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Centralização	Indiferente	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente
Interação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Os três setores apontam a comunicação e a interação como fatores que facilitam o desempenho das tarefas relacionadas ao sistema de gestão de custos. Vendas e *marketing* e produção apontam dificuldades oriundas do tipo de supervisão, que é visto como facilitador pelo setor de custos. A divisão de tarefas, facilitadora na concepção de vendas e *marketing* e produção, não tem influência, segundo o setor de custos. O nível de especialização, causador de dificuldades para custos e produção, é visto como facilitador por vendas e *marketing*. As regras e procedimentos existentes são vistos como dificuldade apenas pelo setor de produção, e são considerados facilitadores pelos demais setores analisados. Apenas o setor de vendas e *marketing* vê alguma influência, e positiva, da centralização, considerada pelos demais setores como indiferente.

4.6 Influência dos Fatores Constituintes nos Aspectos Práticos dos Sistemas de Gestão de Custos das Empresas Pesquisadas

Partindo-se dos aspectos organizacionais, do delineamento do perfil da estrutura e dos fatores organizacionais constituintes identificados e apresentados, assim como das características dos sistemas de gestão de custos apresentados nas empresas pesquisadas do estudo multicaso desenvolvido na seção anterior, torna-se possível a apresentação de uma visão de conjunto sobre a influência dos fatores constituintes nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos dessas empresas.

O quadro 56, a seguir, apresenta, na visão dos setores de custos das empresas pesquisadas, o relacionamento de seus fatores organizacionais com os aspectos práticos de seus sistemas de gestão de custos.

QUADRO 56 - RELACIONAMENTO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS COM OS ASPECTOS PRÁTICOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	SPAIPA	O BOTICÁRIO	GELOPAR	HERBARIUM
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Divisão de Tarefas	Facilita	Facilita	Dificulta	Indiferente
Níveis Hierárquicos	Facilita	Indiferente	Indiferente	Dificulta
Tipos de Supervisão	Facilita	Indiferente	Facilita	Facilita
Regras e Procedimentos	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Comunicação	Facilita	Facilita	Dificulta	Facilita
Centralização	Facilita	Indiferente	Dificulta	Indiferente
Interação	Facilita	Facilita	Dificulta	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Como se observa, os fatores organizacionais, para as empresas pesquisadas, exercem influência nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos, uma vez que em poucos casos confirma-se uma posição de indiferença em relação a esses fatores no funcionamento dos sistemas de gestão de custos pesquisados.

Os resultados obtidos nos setores de vendas e *marketing* das empresas pesquisadas podem ser observados no quadro 57.

QUADRO 57 - CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DOS SETORES DE VENDAS E *MARKETING* NO RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS							
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium	
	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Divisão de Tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Tipos de Supervisão	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Indiferente	Indiferente	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Indiferente	Facilita	Facilita
Comunicação	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita
Centralização	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Interação	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Para esses setores, a contribuição dos fatores organizacionais no relacionamento com o sistema de gestão de custos, tanto como fornecedores de dados quanto como usuários, também exerce uma influência como elementos facilitadores ou inibidores, sendo em poucas situações apontados como indiferentes.

O posicionamento dos setores de produção das empresas pesquisadas em relação à contribuição dos fatores organizacionais no relacionamento com os sistemas de gestão de custos dessas empresas pode ser visualizado no quadro 58.

QUADRO 58 - CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DOS SETORES DE PRODUÇÃO NO RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS							
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium	
	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários
Níveis de Especialização (Capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Divisão de Tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita
Níveis Hierárquicos	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Dificulta
Tipos de Supervisão	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Regras e Procedimentos	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Centralização	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Indiferente	Indiferente
Interação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

Para os setores de produção das empresas pesquisadas, como pode ser observado, os fatores organizacionais representam elementos facilitadores e inibidores dos mesmos com o sistema de gestão de custos, tanto como fornecedores de dados quanto como usuários das informações.

Após a exposição, neste capítulo, dos quatro casos pesquisados no estudo, o próximo capítulo expõe as conclusões e recomendações a respeito do tema abordado.

5 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES

O objetivo geral desta tese foi identificar a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos em quatro empresas de médio e grande portes na Região Metropolitana de Curitiba.

A hipótese central adotada neste trabalho foi a de que existem evidências de que aspectos organizacionais podem influenciar os aspectos práticos de um sistema de gestão de custos, constituindo-se em elementos facilitadores ou inibidores do seu funcionamento e operacionalização.

Como hipóteses secundárias, foi estabelecido o que se segue:

- a) o desempenho dos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos encontra-se vinculado à interação de setores funcionais com o sistema de gestão de custos da empresa;
- b) o desempenho do sistema de gestão de custos encontra-se associado ao apoio da alta direção e à aceitação do mesmo pelos demais setores da empresa;
- c) a maior acessibilidade das informações na empresa contribui para o bom desempenho do sistema de gestão de custos;
- d) os fatores organizacionais constituintes e o perfil da estrutura organizacional podem influenciar a prática dos sistemas de gestão de custos nas empresas.

No intuito de alcançar o objetivo proposto, o estudo apresenta inicialmente um referencial teórico sobre as bases fundamentais das organizações e a teoria da gestão de custos.

Tomando-se esse referencial, desenvolveu-se uma pesquisa em quatro empresas localizadas na Região Metropolitana de Curitiba.

A análise conjunta dos fatores organizacionais e dos sistemas de gestão de custos vigentes nas empresas pesquisadas possibilitou a compreensão sobre a influência de fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos dessas empresas.

Com base nessa compreensão, e considerando as percepções e reflexões da autora no transcurso da pesquisa, apresentam-se a seguir algumas conclusões e considerações a respeito do tema estudado, de modo a contribuir para a melhoria da prática dos sistemas de gestão de custos, primeiramente referenciando cada uma das empresas pesquisadas e, posteriormente, oferecendo uma visão de conjunto, extraída da pesquisa, sobre a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos.

5.1 Conclusões

A Spaipa apresenta uma estrutura organizacional tradicional nos quesitos especialização, formalização e departamentalização, mas com características de uma estrutura inovativa no que se refere à unidade de comando e padrão de comunicação. Dentre as empresas pesquisadas, é a que apresenta o sistema de gestão de custos mais avançado. Trata-se de um sistema personalizado, integrado e que recebe atualizações semestrais, que proporciona uma gama de informações capaz de atender à maioria dos aspectos gerenciais preconizados pela teoria da gestão de custos. Em sua modelagem e arquitetura, utiliza quase todos os métodos de custeio disponíveis. O sistema recebe dados gerados por todos os setores da empresa, e extrai dos métodos utilizados o máximo de informações possível; estas informações são disseminadas por todos os setores da empresa, usuários do sistema, e são utilizadas para tomadas de decisões estratégicas, planejamento, otimização dos custos e melhoria contínua.

Embora receba apenas uma prioridade e demonstração de compromisso média por parte da alta direção, o sistema de gestão de custos encontra nos aspectos organizacionais da Spaipa um ambiente propício, que favorece o seu desempenho, o que se reflete na alta aceitação que o mesmo recebe por parte dos demais setores da empresa e se confirma pela constatação de que esta foi a empresa que apontou as menores dificuldades em relação aos fatores organizacionais que permeiam os aspectos práticos do sistema de gestão de custos. Para aperfeiçoar o seu desempenho, o sistema de gestão de custos da Spaipa necessita de maiores informações sobre os resultados obtidos, apoio mais efetivo da alta administração e ferramentas (*softwares*) mais avançadas para o custeio dos produtos.

O Boticário apresenta uma estrutura organizacional predominantemente inovativa, mas com traços tradicionais nos fatores especialização e departamentalização. Seu sistema de gestão de custos é personalizado e integrado, recebendo atualizações anuais. Este sistema possui capacidade de gerar informações para atender às principais necessidades gerenciais da empresa. Quanto aos métodos de custeio utilizados na modelagem do sistema de gestão de custos, recorre a todos os métodos tradicionais. No que se refere aos métodos de gestão estratégica, a empresa é seletiva, utilizando apenas alguns deles e dispensando outros que considera desnecessários. Dos métodos que utiliza, o sistema extrai todas as informações possíveis e elas são empregadas com foco mais no gerenciamento interno da empresa do que com uma visão estratégica. Nem todos os setores da empresa são fornecedores de dados e usuários do sistema de gestão de custos.

O sistema proporciona *feedback* operacional a todos os setores da empresa, utilizado para melhoria contínua e otimização de recursos.

O sistema de gestão de custos recebe por parte da alta direção e dos demais setores de O Boticário uma média aceitação. Alguns setores, como vendas e *marketing*, produção e desenvolvimento do produto, apresentam dificuldades em seu relacionamento com o sistema de gestão de custos. Para melhorar o seu desempenho na empresa, o sistema de gestão de custos de O Boticário necessita de melhoria nas relações interdepartamentais e maior apoio e envolvimento da alta administração.

A Gelopar apresenta uma estrutura organizacional predominantemente tradicional. O seu sistema de gestão de custos não é personalizado, mas atua integrado às áreas gerencial e operacional da empresa, recebendo atualizações anuais. O sistema tem capacidade de gerar informações para atender às principais necessidades gerenciais da empresa. O sistema de gestão de custos está apoiado na grande maioria dos métodos tradicionais de custeio, e não extrai todas as informações que os métodos utilizados poderiam fornecer. As informações geradas têm sua utilização voltada para a formação do preço de venda e apuração dos custos de cada produto. Nem todos os setores da empresa atuam como fornecedores e usuários do sistema de gestão de custos, e poucos deles recebem *feedback* operacional. Aqueles setores que recebem *feedback* operacional usam-no para a melhoria de processos, sustentação da qualidade e otimização dos recursos.

O sistema de gestão de custos recebe da alta direção da empresa uma prioridade média e uma baixa demonstração de compromisso em suas decisões e ações. Frente aos demais setores, o sistema recebe média aceitação. Dentre estes setores, alguns apresentam grande dificuldade em seu relacionamento com o sistema de gestão de custos, como vendas e *marketing* e administração geral. Outros, ainda, apresentam moderada dificuldade, como produção, materiais e desenvolvimento do produto. Para melhorar o seu desempenho na empresa, o sistema de gestão de custos da Gelopar precisa de mais apoio da alta administração, além de maior comprometimento e melhoria da comunicação entre os setores.

O Herbarium apresenta uma estrutura organizacional predominantemente tradicional, com características de inovativa no que se refere à comunicação. Adota um sistema de gestão de custos personalizado, integrado e atualizado semestralmente. Este sistema tem potencial para proporcionar as informações para atendimento das necessidades gerenciais da empresa. O sistema de gestão de custos se apóia totalmente nos métodos tradicionais de custeio, mas extrai poucas informações em relação ao que os

métodos poderiam proporcionar. As informações geradas são utilizadas para demonstrativo de resultados, formação de preços, avaliação de rentabilidade de linhas de produtos, controle e redução de custos. Nem todos os setores da empresa atuam como fornecedores e usuários do sistema, e apenas aqueles que fornecem dados ao sistema recebem *feedback* operacional, úteis para a melhoria contínua e a otimização de recursos.

O sistema de gestão de custos recebe prioridade média e também média demonstração de compromisso por parte da alta direção da empresa. De parte dos demais setores, o sistema tem média aceitação. Somente o setor de vendas e *marketing* foi identificado com tendo moderada dificuldade em seu relacionamento com o sistema de gestão de custos; ressalte-se, aqui, que nem todos os setores estão, até o momento, interagindo com o sistema de gestão de custos. Pode-se acrescentar que o sistema de gestão de custos do Herbarium ainda não encontrou ambiente propício para o seu melhor desempenho na empresa, carecendo de maior apoio da alta administração, maior interação dos processos e efetiva utilização das informações geradas pelo sistema.

Após a abordagem precedente, que estabeleceu considerações para cada uma das empresas pesquisadas, tomadas isoladamente, cabe fazer algumas considerações a respeito da influência de fatores organizacionais sobre os aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos, extraídas da observação das empresas em conjunto.

A alta centralização foi identificada na pesquisa mais como fator que dificulta o relacionamento dos setores de vendas e *marketing* e produção com o sistema de gestão de custos. Além disso, a alta centralização sempre foi apontada, pelos setores de custos de todas as empresas pesquisadas, como fator gerador de dificuldades para os sistemas de gestão de custos.

Quanto à interação, em sendo baixa não foi apontada como facilitadora do relacionamento entre os demais setores e o sistema de gestão de custos. Entretanto, quando a interação foi considerada média, já pôde ser indicada como fator que facilita aquele relacionamento.

Um alto nível de especialização e o emprego de tarefas compartilhadas foram fatores identificados na pesquisa como facilitadores da prática dos sistemas de gestão de custos nas empresas.

No que se refere à comunicação, foram investigados dois aspectos complementares entre si. O primeiro diz respeito à velocidade com que a comunicação se processa na empresa, e o segundo se reporta à direção predominante de propagação da comunicação na organização.

Quanto ao quesito velocidade, observou-se, na pesquisa, a tendência de se considerar que a comunicação rápida mais facilita do que dificulta, nos aspectos práticos, o

sistema de gestão de custos. Além disso, a lentidão na comunicação dificulta o relacionamento entre os setores da empresa e o sistema de gestão de custos.

Já ao focalizar o quesito direção, constatou-se que a comunicação multidirecional foi apontada como fator facilitador do desempenho dos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos. Na ótica dos setores de custos das empresas pesquisadas, a comunicação vertical é causa de dificuldades, o que não é corroborado pela visão dos demais setores que foram objeto de investigação. Para estes últimos, mesmo sendo vertical a comunicação pode ser considerada como um elemento facilitador, desde que ocorra de forma rápida. Em outros termos, a fluidez das comunicações pode superar as dificuldades criadas pelo caminho mais burocrático que elas tenham que percorrer.

Com base na pesquisa empreendida e tomando-se as hipóteses estabelecidas, passa-se agora ao enfoque pontual dos resultados obtidos.

Em relação ao aspecto de que os fatores organizacionais constituintes e o perfil da estrutura organizacional podem influenciar a prática dos sistemas de gestão de custos nas empresas, a pesquisa evidenciou que os sistemas que oferecem melhor desempenho relativo são justamente aqueles pertencentes às empresas cujos fatores organizacionais constituintes propiciam uma estrutura mais flexível e inovativa.

Quanto à hipótese de que o desempenho do sistema de gestão de custos encontra-se vinculado ao apoio da alta direção e à aceitação do mesmo pelos demais setores da empresa, constatou-se na pesquisa que, entre as empresas pesquisadas, não difere muito o apoio e comprometimento da alta direção com o sistema. Porém, o sistema de melhor desempenho está exatamente na empresa onde a aceitação do sistema de gestão de custos pelos demais setores é mais elevada.

Tomando-se também a proposta de que o desempenho dos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos encontra-se vinculado à interação de setores funcionais com o sistema de gestão de custos da empresa, verificou-se que os sistemas de melhor desempenho encontram-se nas empresas em que todos os setores recebem *feedback* operacional e se envolvem com o sistema, tanto como fornecedores de dados quanto como usuários das informações geradas.

Verificou-se que naquelas empresas que apresentam maior acessibilidade das informações geradas pelos sistemas de gestão de custos, o desempenho do sistema oferece maior contribuição no que tange aos aspectos de funcionalidade e resultado.

Independentemente de os fatores organizacionais pesquisados nas empresas terem sido considerados como facilitadores ou dificultadores, e, mais importante, para os efeitos pretendidos por esta tese, verificou-se que eles realmente são julgados como fatores que efetivamente influenciam os aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos nas empresas. Isto pode ser comprovado ao se observar que em pouquíssimas situações qualquer um dos fatores pesquisados foi apontado como indiferente, pelo setor de custos ou pelos setores de produção e de vendas e *marketing* das quatro empresas que serviram de referência para o estudo.

Do exposto no parágrafo anterior, pode-se depreender que foi alcançado o objetivo central desta tese, identificando-se a existência de uma influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos de um sistema de gestão de custos, atuando como elementos facilitadores ou inibidores do seu funcionamento e operacionalização.

Mesmo alcançando os objetivos preestabelecidos nesta tese, o assunto não esgota, naturalmente, todas as possibilidades de enfoque que o tema abordado pode propiciar, sendo apenas um passo inicial nesse estudo.

5.2 Recomendações

Sugere-se, assim, que o tema seja objeto de reflexão em novas pesquisas que dêem continuidade a este estudo, ampliando a abordagem aqui realizada, de forma a proporcionar uma maior contribuição à gestão de custos nas empresas.

Nesse sentido, parece oportuno sugerir algumas abordagens adicionais.

Em uma delas, pode ser interessante pesquisar o tema considerando empresas de um segmento produtivo específico, de modo a estabelecer comparações e generalizações setoriais.

Outra abordagem que se pode sugerir é a ampliação da abrangência da pesquisa, que pode ser estendida a todos os setores da empresa que se relacionam com o sistema de gestão de custos, seja como fornecedores de dados ou como usuários das informações geradas pelo sistema.

Uma terceira vertente é o aprofundamento da investigação sobre a influência de cada um dos fatores organizacionais em separado sobre os aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos.

Finalmente, como os fatores organizacionais encontram-se em permanente mudança e os sistemas de gestão de custos, por sua vez, devem acompanhar a evolução da realidade empresarial, torna-se interessante que a pesquisa aqui empreendida receba, no futuro, uma

atualização que permita verificar a adequação dos aspectos práticos dos sistemas de custos das empresas pesquisadas à configuração que os fatores organizacionais venham a assumir.

A partir dos resultados obtidos na pesquisa, esta tese expressa algumas sugestões no sentido de melhoria contínua dos sistemas de gestão de custos das empresas pesquisadas. Para a Spaipa, considera-se fundamental uma revisão contínua e análise da função das informações oferecidas pelo sistema, aliadas a uma melhoria das informações sobre resultados gerais da empresa. Para a empresa O Boticário, sugere-se uma ampliação e divulgação sobre a utilização das informações de custos no âmbito estratégico, uma maior sensibilização sobre a funcionalidade e confiabilidade do sistema de gestão de custos, aliadas a uma melhoria nas relações interdepartamentais objetivando a funcionalidade dos sistemas de gestão de custos. Para a Gelopar, propõe-se uma maior participação da alta administração em relação à funcionalidade do sistema de gestão de custos, uma revisão dos métodos e critérios utilizados no sentido de uma verificação sobre a extração de informações gerenciais, e melhoria no relacionamento entre os setores fornecedores de dados e usuários com o sistema de gestão de custos por meio de melhorias na comunicação. Sugere-se, ainda, a introdução de métodos de custeios voltados à análise dos custos e a uma gestão estratégica. Para o Herbarium, sugere-se uma ampliação das informações gerenciais advindas dos sistemas de custos, maior participação dos setores fornecedores de dados e usuários do sistema obtidos por meio de um maior apoio da alta administração, introdução de métodos e critérios de custeios destinados à análise dos custos e uma utilização mais efetiva das informações já existentes.

Considerando que um sistema de custos também tem seus custos e que, em geral, as informações mais estratégicas envolvem mercados e outros setores, pode-se dizer que a mostra das empresas estudadas investe e dá a importância devida ao setor de custos e, ainda, que as empresas poderiam extrair melhores resultados se investissem mais em sistemas de custeios ou dessem mais importância às informações geradas por eles.

REFERÊNCIAS

- ALBRECHT, Karl. **Programando o futuro: o trem da linha norte**. Rio de Janeiro: Makron Books, 1994.
- ALLORA, Franz. **Engenharia de custos técnicos**. São Paulo: Pioneira, 1985.
- ALLORA, V.; GANTZEL, G. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 2. ed. São Paulo: McGraw Hill, 1984.
- BARROS, M. M. S. B. de; SABBATINI, F. H.; FRANCO, L. S. Implantação de inovações tecnológicas na produção de edifícios. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 19., São Paulo. **Anais**. São Paulo: USP/PGT/FIA/PACTo, 1996.
- BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Custo e estratégias de resultado**. Porto Alegre: Sagra, 1982.
- BOZZA, Luciano. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Curitiba. 12 out. 2003.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUGNOLO, Elmo M. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. São José dos Pinhais, 29 out. 2003.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CHEVITARESE, Salvador. **Contabilidade industrial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. 5.ed. Rio de Janeiro: Makron Books, 1998.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CHANDER, Alfred. **Ensaio para uma Teoria Histórica da Grande Empresa**, org. Thomas K. McCraw. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Sistemas integrados de custeio. **Revista HSM Management**, Barueri, v.4, n.19, p. 70-78, mar./abr. 2000.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Definir preço com rentabilidade. **Revista HSM Management**, Barueri, v.3, n.18, p.86-94, jan./fev. 2000.

CRAWFORD, Richard. **Na era do capital humano**. São Paulo: Atlas, 1994.

CURY, Antônio. **Organização e métodos**: perspectiva comportamental e abordagem contingencial. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1988.

DAFT, Richard L. **Administração**. 4.ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

DAMANPOUR, F.; GOPALAKRISHNAN, S. Theories of organizational structure and innovation adoption: the role of environmental change. **Journal of Engineering and Technology Management**, n.15, 1998.

EMPRESA. Disponível em: <<http://www.herbarium.net/empresa>> Acesso em: 02 dez.2003.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FREITAS, Celso. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**, Curitiba. 03 nov. 2003.

FREITAS, Sérgio L. H. T. de. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**, Colombo. 29 out. 2003.

FURLAN, Marcelo. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Araucária, 24 out. 2003.

GEISHEKER, Mary L. A tecnologia melhora o ABC. **Revista HSM Management**, Barueri, v.1, n.5, p.18-22, nov./dez. 1997.

GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY JR., J. H. **Organizações**: comportamento, estrutura, processos. São Paulo: Atlas, 1981.

HALL, Richard H. O conceito de burocracia: uma contribuição empírica. In: CAMPOS, Edmundo (org.). **Sociologia da burocracia**. Rio de Janeiro: Zahar, 1966.

_____. **Organizações**: estrutura e processos. 3. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1984.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea**: teoria, prática e casos. São Paulo: McGraw Hill, 1981.

HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

KALETKA, Emerson L. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Araucária, 18 nov. 2003.

KALLUF, Omar. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Colombo, 29 out. 2003.

KAPLAN, Robert S. **The cost and performance revolution**. São Paulo: HSM Eventos Internacionais, 2001.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KOETHER, Andreas. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. São José dos Pinhais, 04 nov. 2003.

KRUGLIANSKAS, Isak. **Tornando a pequena e média empresa competitiva**. São Paulo: Instituto de Estudos Gerenciais e Editora, 1996.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. **As empresas e o ambiente**. Petrópolis: Vozes, 1973.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

_____. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

_____. **Custos: um enfoque administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000c.

MACHADO N. S.; SILVEIRA, A. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998.

MARCOVITCH, Jacques. Ciência e tecnologia: fatores de desenvolvimento sócio-econômico. In: MAXIMIANO, Antonio C. A. et al. (Org.). **Administração do processo de inovação tecnológica**. São Paulo: Atlas, 1980.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes**: estruturas em cinco configurações. São Paulo: Atlas, 1995.

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

MOTTA, F. C. P.; PEREIRA, L. C. B. **Introdução a organização burocrática**. São Paulo: Brasiliense, 1980.

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

_____. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NONINO, Paulo R. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Araucária. 20 out. 2003.

NOVAK, Hugo. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Araucária. 24 out. 2003.

PAIVA, Aerton. **Organizações empresariais celulares**. São Paulo: Makron Books, 1999.

- PAULINYI, Erno I. Processo de inovação técnica: a experiência brasileira no setor químico. In: MAXIMIANO, Antonio C. A. et al. (Org.). **Administração do processo de inovação tecnológica**. São Paulo: Atlas, 1980.
- PEREZ Jr., J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREZ Jr., J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.
- PINA, Vítor M. D. C. **Inteligência estratégica nos negócios**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência**. 15.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTO, Geciâne S. A reestruturação de um centro de P&D siderúrgico. **Economia & tecnologia**, Campinas, v.1, n.2, p.56-69, abr./jun. 1998.
- RASMUSSEN, U. W. **Manual da metodologia do planejamento estratégico**. São Paulo: Aduaneiras, 1990.
- RIBEIRO, Carlos R. M. **A empresa holística**. 5.ed. Petrópolis: Vozes, 1996.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, Joel J. dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.
- _____. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- _____. **Análise de custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SBRAGIA, Roberto. Algumas características da estrutura matricial. In: MAXIMIANO, Antonio C. A. et al. (Org.). **Administração do processo de inovação tecnológica**. São Paulo: Atlas, 1980.
- SCHAFASCHEK, Mario. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Curitiba, 28 out. 2003.
- SENDIN, P.V.; CARGANO, D. de F.; SANTOS, L. W.; KALINOWSKI, L. F. de A. Transferência de tecnologia e captação de recursos: mitos e fatos. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 19, 1996, São Paulo. **Anais**. São Paulo: USP/PGT/FIA/Pacto, 1996.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SILVANO, Danielle C. S. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. São José dos Pinhais, 04 nov. 2003.
- SIMERAY, J. P. **A estrutura da empresa**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1970.
- SOBRE O Boticário. Disponível em: <<http://www.boticario.com/portal/site/sobreboticario/historico.asp>> Acesso em: 17 nov.2003.

SPAKI, Roberto C. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Curitiba, 21 out. 2003.

TACHIZAWA, T.; SCAICO, O. **Organização flexível: qualidade na gestão por processos**. São Paulo: Atlas, 1997.

TAYLOR, Frederick W. **Princípios de administração científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1970.

VASCONCELLOS FILHO, Paulo de. **Planejamento e controle empresarial: uma proposição brasileira**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1983.

VASCONCELLOS, E.; HEMSLEY, J. R. **Estrutura das organizações: estruturas tradicionais, estruturas para inovação, estrutura matricial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

VOLPATO, Gerônimo. **Entrevista concedida a Cleonice Bastos Pompermayer**. Araucária, 18 nov. 2003.

WAGNER, J. A.; HOLLENBECK, J. R. **Comportamento organizacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**. 3. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2000.

WOODWARD, Joan. **Organização industrial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1977.

ZUCCHI, Alberto L. **Contabilidade de custos: uma introdução**. São Paulo: Scipione, 1992.

Fontes Consultadas

ABREU, Aline F. de. **Sistemas de informações gerenciais**: uma abordagem orientada a negócios. Florianópolis: IGTI, 1999.

ASK, J. A.; LASETER, T. M. Modelagem de custos. **Revista HSM Management**, Barueri, v.4, n.19, p.80-86, mar./abr. 2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023. Informação e documentação**: referências - elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

BARROS, A. J. da S.; LEHFELD, N. **Fundamentos da metodologia científica**: um guia para a iniciação científica. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BERLINER, C.; BRIMSON, J. A.; HOBSON, J. C. **Gerenciamento de custos em indústrias avançadas**: base conceitual CAM-I. São Paulo: T. A. Queiroz, 1992.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 13, n.30, p.7-18, set./dez. 2002.

BORNIA, Antonio C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CAMPOS, Edmundo (Org.). **Sociologia da burocracia**. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

CERTO, S.; PETER, J. P. **Administração estratégica**: planejamento e implantação da estratégia. Rio de Janeiro: Makron Books, 1993.

CHAMPION, Dean J. **A sociologia das organizações**. São Paulo: Saraiva, 1979.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

COOPER, Robin. EPM: gestão do desempenho da empresa. **Revista HSM Management**, Barueri, v.4, n.19, mar./abr. 2000.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DEVELIN, Nick. **Gerenciamento de custo baseado em atividades**: ABCM. 2.ed. São Paulo: IMAM, 1995.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

_____. **Prática de administração de empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Cadastro das indústrias do estado do Paraná**. Curitiba: Ed. Brasileira de Guias Especiais, 2002.

FERRARI, Alfonso T. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

GEUS, Arie de. **A empresa viva**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Técnicas de pesquisa em economia**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

GOODE, W. J.; HATT, P. K. **Métodos em pesquisa social**, 7.ed. São Paulo: Nacional, 1979.

GOODWIN, Harry B. Barreiras organizacionais à inovação. In: MAXIMIANO, Antonio C. A. et al. (Org.). **Administração do processo de inovação tecnológica**. São Paulo: Atlas, 1980.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

HUGE, Ernest C. **The spirit of manufacturing excellence**. Boston: Dow Jones Irwin, 1988.

ISKANDAR, Jamil I. **Normas da ABNT**: comentadas para trabalhos científicos. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2003.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert. Dos custos à performance. **Revista HSM Management**, Barueri, v.3, n.13, p. 80-86, mar./abr. 1999.

KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n.1, p.56-62, jan./mar. 2000.

KÖCHE, José C. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 14.ed. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAWSON, Raef. Gestão de processos ajuda ABC. **Revista HSM Management**, Barueri, v.7, n.38, p.128-134, maio/jun. 2003.

LATIMER, Michael. Apoio financeiro à inovação. **Revista HSM Management**, Barueri, v.5, n.30, p.142-146, jan./fev. 2002.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **As empresas e o ambiente**: diferenciação e integração administrativas. Petrópolis: Vozes, 1973. (Coleção Administração de Empresas).

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. São Paulo: IBRASA, 1966.

LUDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A.. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MACHADO, N. S.; SILVEIRA, A. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998.

MADEIRA, C. A. ; VERTAMATTI, R. Sistema de custos padrões: aplicações, limitações e análise das variações. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v.2, n.4, p.69-82, jun. 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. A.; LAKATUS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MAXIMIANO, Antonio C. A. **Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade em economia globalizada**. São Paulo: Atlas, 1997.

MEDEIROS FILHO, Benedito C. **Revolução na cultura organizacional**. São Paulo: STS, 1992.

NADLER, D. A.; GERSTEIN, M. S.; SHAW, R. B. **Arquitetura organizacional: a chave para a mudança empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, M. C.; AGUIAR, T. R. S. de. Utilização, demanda e oferta de sistemas de custos no município de Fortaleza: o caso das indústrias alimentícias. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.26, n.105, p.42-51, jul. 1997.

O'SHAUGHNESSY, I. **Organização das empresas**. São Paulo: Atlas, 1968.

OSTRENGA, M. R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1993.

PERROW, Charles. **Análise organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.

PINCHOT, G.; PINCHOT, E. **O poder das pessoas**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

PLAYER, S.; LACERDA, R. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.

POMPERMAYER, Cleonice B. Custo e desempenho. **Revista FAE Business**, Curitiba, n.2, p.52-54, jun. 2002.

_____ Modelo conceitual de gestão de custos para estruturas organizacionais contemporâneas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo (RS). **Resumo dos trabalhos**. São Leopoldo: Unisinos/ABC, 2001.

_____ Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da FAE**, Curitiba, v.2, n.3, p.21-28, set./dez. 1999.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

ROBBINS, Stephen P. **Comportamento organizacional**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

SANTOS, Antonio R. dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A Editora, 1999.

SHANK, John. O cliente fixa os custos. **Revista HSM Management**, Barueri, v.1, n.3, p.40-46, jul./ago. 1997.

_____. O custo focado no cliente. **Revista HSM Management**, Barueri, v.4, n.19, p.54-62, mar./abr. 2000.

SOARES, T. D. de M.; LUCAS, D. C. **Práticas gerenciais de qualidade das empresas líderes no Brasil**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1996.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 5., 1998, Fortaleza. **Anais**. Fortaleza: Sebrae/CE, 1998.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. **Administração**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE PESQUISA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Área de concentração: Engenharia de Avaliação e Inovação Tecnológica

Ênfase: Gestão da Inovação Tecnológica

Convênio: EPS/CTC/UFSC - FAE/CDE

TÍTULO: A INFLUÊNCIA DE FATORES ORGANIZACIONAIS NOS ASPECTOS PRÁTICOS DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

DOUTORANDA: Cleonice Bastos Pompermayer

Objetivo central do trabalho

O ambiente competitivo em que estão inseridas as empresas, as mudanças nos sistemas de produção e a introdução da tecnologia da informação induzem a empresa a optar por alternativas diferenciadas, que respondam de forma rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão de seus negócios. Para ser bem-sucedida nesse contexto, a empresa deve implantar em seu ambiente operacional um sistema de gestão de custos compatível com as suas necessidades gerenciais. Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo identificar a influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos de um sistema de gestão de custos.

Objetivos complementares deste estudo

- a) Identificar e caracterizar fatores organizacionais em empresas de médio e grande portes na Região Metropolitana de Curitiba;
- b) Identificar e caracterizar sistemas de custos vigentes em empresas de médio e grande portes na Região Metropolitana de Curitiba;
- c) Identificar a influência de fatores organizacionais na prática dos sistemas de gestão de custos.

Questionário da pesquisa

Objetivo: Traduzir a percepção da influência de fatores organizacionais constituintes na atuação do sistema de gestão de custos existente na empresa.

Composição do questionário

- a) Bloco I:
Dados cadastrais da empresa.
- b) Bloco II:
Caracterização da empresa.

c) Bloco III: Aspectos Organizacionais

Identificação e caracterização dos aspectos organizacionais vigentes em empresas de médio/grande porte da RMC.

Fatores organizacionais constituintes:

- Nível de especialização (Capacitação dos Funcionários);
- Divisão do trabalho (Tipos de tarefas);
- Níveis hierárquicos (Camadas ou estratos departamentais);
- Tipos de supervisão (Controle direto ou indireto);
- Regras e procedimentos (Número de regras e procedimentos na execução das atividades, manual de conduta e descrição de cargos e funções);
- Comunicação (Tipo e forma);
- Centralização (Decisões operacionais);
- Interação (Interdependência departamental e trabalho em equipes).

Fatores condicionantes das estruturas organizacionais:

- Ambiente (estabilidade e previsibilidade);
- Tecnologia / Sistemas de produção / Tecnologias de gestão / Tecnologia de informação;
- Estratégias competitivas;
- Inovação (tipos, tempo, ênfase).

d) Bloco IV: Sistema de Gestão de Custos

Identificação e caracterização dos sistemas de gestão de custos utilizados por empresas de médio e grande portes na Região Metropolitana de Curitiba.

Aspectos técnicos:

- Métodos e princípios de custeio utilizados;
- Informações geradas;
- Fornecedores de dados;
- Principais usuários;
- Atualização do sistema.

Aspectos comportamentais:

- Aceitação do sistema de gestão de custos;
- Importância e prioridade da alta direção da empresa pelo sistema gerencial de custos;
- Integração dos setores e áreas em relação ao sistema de gestão de custos.

e) Bloco V: Setores Fornecedores de Dados e Usuários de Informações

Avaliar o grau de dificuldade dos setores em relação aos fatores organizacionais como fornecedores de dados para o sistema de gestão de custos, e/ou como seus usuários.

Palavras-chaves: Estrutura organizacional; sistema de gestão de custos; informações gerenciais; métodos de custeios; fatores organizacionais, fornecedores de dados e usuários de informações.

MODELO DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

BLOCO I – DADOS CADASTRAIS DA EMPRESA

1.	CNPJ:			
2.	Razão Social:			
3.	Endereço:			
	3.1	Bairro:		
	3.2	Cidade:		
	3.3	UF:		
	3.4	C.E.P.:		
	3.5	Home Page:		
	3.6	Fone:	()	
	3.7	Fax:	()	
	3.8	Contato:		
	3.9	E-mail:		
4.	Setor de Atividade:			
5.	Há quanto tempo (em anos completos) esta empresa atua neste setor de atividade:			

BLOCO II – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

6. Empresa:

Multinacional	Nacional	<i>Joint Venture</i> com empresas estrangeiras
---------------	----------	------------------------------------------------

7. Rentabilidade de 2002 (retorno sobre patrimônio líquido): _____

8. Produtividade (faturamento bruto / número de funcionários): _____

9. Receita operacional bruta da empresa em 2002 (em reais):

De 20.000.001 a 45.000.000	De 45.000.001 a 70.000.000	De 70.000.001 a 150.000.000
De 150.000.001 a 400.000.000	De 400.000.001 a 1.000.000.000	Acima de 1.000.000.000

10. Número médio de empregados em 2002 (pessoal total): _____.

11. Quais os principais produtos da empresa?

--

12. Os produtos da empresa são vendidos em mercados consumidores:

Regionais	Nacionais	Internacionais
-----------	-----------	----------------

13. Qual foi a participação das exportações no total da receita operacional bruta em 2002?

A empresa não exportou	Até 10%	De 11% a 20%
De 21% a 30%	De 31% a 50%	De 51% a 70%
Acima de 70%		

14. A estratégia de mercado (externo e interno) de sua empresa visa preferencialmente:

	Externo	Interno
Baixo preço		
Liderança no custo total		
Diferenciação do produto / serviço		
Forte identificação da marca		
Prazo de entrega		
Tempo de desenvolvimento de novos produtos		
Eficiência da assistência técnica		
Conteúdo / Sofisticação tecnológica		
Conformidade às especificações técnicas		
Durabilidade		
Atendimento às especificações do cliente		
Não há estratégia definida		

15. Quais os tipos de certificações que a empresa possui?

--

BLOCO III – ASPECTOS ORGANIZACIONAIS

16. Dentre as opções citadas, indique 3 características que mais se aproximam do tipo de departamentalização de sua empresa:

CARACTERÍSTICAS / DEPARTAMENTALIZAÇÃO	
<input type="checkbox"/>	Baseia-se no princípio da unidade de comando, organograma piramidal;
<input type="checkbox"/>	Baseia-se no princípio da especialização das funções, organograma por departamentos;
<input type="checkbox"/>	Existência de órgãos de linha e de assessoria relacionando-se entre si;
<input type="checkbox"/>	Pluralidade administrativa, decisões colegiadas;
<input type="checkbox"/>	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos;
<input type="checkbox"/>	Equipes permanentes são organizadas como departamentos formais da empresa;
<input type="checkbox"/>	Divisões baseadas em produtos, serviços, área geográfica, clientela e processo produtivo;
<input type="checkbox"/>	Caráter temporário, atividades que concentrem elevado volume de recursos e prazos definidos;
<input type="checkbox"/>	Conjunto de empresas na busca do desempenho de uma única empresa, preservando a especialidade e competitividade de cada uma;
<input type="checkbox"/>	Desagregação das funções da empresa, transferindo-as para outras empresas sob a coordenação de um escritório central;
<input type="checkbox"/>	Inexistência de uma definição de funções, formalidade muito elevada, grande envolvimento dos funcionários.

17. A empresa, ao contratar um profissional, exige:

Níveis de Especialização	Administração	Produção
Experiências anteriores		
Cursos de aperfeiçoamento		
Formação universitária		
Não exige especialização		

18. Ao contratar um funcionário, a empresa proporciona treinamento (horas de aperfeiçoamento)?

<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
------------------------------	------------------------------

19. Se a resposta foi sim, a empresa proporciona quantas horas de treinamento ou de aperfeiçoamento?

--	--

20. Quantas horas de treinamento, por funcionário, foram providenciadas pela sua empresa no último ano?

	Não teve	< 10	11-20	21-50	51-99	> 100
Aperfeiçoamento das habilidades técnicas (do trabalho)						
Uso de novas tecnologias						
Técnicas de gestão de processos (solução de problemas e melhoria de processos)						
Habilidades interativas						

21. Em relação à divisão das tarefas, qual o critério adotado pela empresa?

<input type="checkbox"/> Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	<input type="checkbox"/> Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
----------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------

22. Em relação à resposta da questão anterior a empresa exige:

<input type="checkbox"/> Pouca capacitação profissional diferenciada, na medida em que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada;
<input type="checkbox"/> Capacitação profissional diferenciada, cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função.

23. Quantos níveis hierárquicos a empresa possui? _____

24. A empresa tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

<input type="checkbox"/> Controle direto com supervisão	<input type="checkbox"/> Controle indireto por meio de resultados
---------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------

25. A maioria dos processos operacionais é realizada por meio de:

<input type="checkbox"/> Elevado número de regras e procedimentos	<input type="checkbox"/> Baixo número de regras e procedimentos
-------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------

26. Os funcionários recebem manual de normas de conduta no seu primeiro dia de trabalho com a descrição de regras e políticas institucionais?

<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
------------------------------	------------------------------

27. Existe na empresa uma descrição de cargos e funções?

<input type="checkbox"/> Sim, e é de conhecimento de todos os funcionários;
<input type="checkbox"/> Sim, e é de conhecimento restrito a alguns funcionários;
<input type="checkbox"/> Não existe.

28. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação entre os setores é, predominantemente:

<input type="checkbox"/> Sem o uso de tecnologia de informação	<input type="checkbox"/> Com o uso de tecnologia de informação
----------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------

29. A maioria das comunicações na empresa:

<input type="checkbox"/> Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados;
<input type="checkbox"/> Segue a cadeia de comando, de baixo para cima;
<input type="checkbox"/> Nem sempre segue a hierarquia de autoridade.

30. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação "entre" os setores é de forma predominantemente:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

31. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação "dentro" dos setores é de forma predominantemente:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

32. A maioria das decisões operacionais é:

<input type="checkbox"/> Definida pela alta administração	<input type="checkbox"/> Tomada pelos níveis hierárquicos mais próximos da execução das tarefas
-----------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------

33. Com relação ao grau de centralização de poder e processo decisório, a sua empresa apresenta:

<input type="checkbox"/> Alta centralização	<input type="checkbox"/> Baixa centralização
---------------------------------------------	----------------------------------------------

34. Para o desempenho das tarefas que a empresa exige, como agem os setores entre si?

<input type="checkbox"/> Os departamentos são relativamente independentes, e o trabalho não flui entre eles;
<input type="checkbox"/> Os departamentos são relativamente dependentes e o trabalho flui entre eles;
<input type="checkbox"/> Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro.

35. A sua empresa utiliza trabalho em equipes?

<input type="checkbox"/> Somente na produção	<input type="checkbox"/> Em alguns departamentos
<input type="checkbox"/> Na maioria dos departamentos	<input type="checkbox"/> Não utiliza

36. Em uma escala de 0 a 3, qual é o grau de interação entre as equipes para realização das tarefas? (Responder [3] apenas se esta prática for utilizada de forma ao mesmo tempo sistemática e extensiva por toda a empresa).

<input type="checkbox"/> 0 - Não há interação	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa interação
<input type="checkbox"/> 2 - Média interação	<input type="checkbox"/> 3 - Elevada interação

37. Em relação às inovações, com que frequência elas ocorrem na empresa?

<input type="checkbox"/> Constantemente	<input type="checkbox"/> Esporadicamente
<input type="checkbox"/> Somente quando necessário	<input type="checkbox"/> Não ocorrem

38. Geralmente as adoções de inovações acontecem de forma planejada?

Sim	Não
-----	-----

39. Assinale, em uma escala crescente de 0 (zero) a 3 (três), qual o grau de prioridade que a empresa dá para a inovação na área de produção:

0 - Não há prioridade	1 - Baixa prioridade
2 - Média prioridade	3 - Elevada prioridade

40. Assinale, em uma escala crescente de 0 (zero) a 3 (três), qual o grau de prioridade que a empresa dá para a inovação na área administrativa:

0 - Não há prioridade	1 - Baixa prioridade
2 - Média prioridade	3 - Elevada prioridade

41. Enumere os tipos de inovações que mais ocorrem na empresa, assinalando 1 para a mais utilizada, 2 para a seguinte e assim sucessivamente:

Complexa: resulta de processos longos e complexos, nos quais se investe muito por longo período. Decorrem de uma ação formalmente planejada;
Incremental: surge em consequência de pequenas mudanças que podem levar à melhoria nos produtos, à diversificação de seu uso, a alterações nos insumos utilizados ou à redução de custos;
Radical: baseada em descobertas tecnológicas com potencial para alterar os paradigmas vigentes, causando mudanças drásticas e, em geral, sendo acompanhada por investimentos significativos em equipamentos e levando a empresa a um novo patamar tecnológico mais avançado;
Imitativa: deriva da disposição da empresa em copiar inovações já introduzidas por outra, quer do seu ramo específico de atividade ou não;
Aquisitiva: reflete a disposição da empresa em adquirir inovações desenvolvidas externamente, por meio de patentes, licenças, fusões etc.;
Incubativa: mostra a disposição da empresa em desenvolver suas próprias inovações, mediante os investimentos em pesquisa e desenvolvimento interno.

42. As empresas, como sistemas abertos, almejam um estado de equilíbrio com seus ambientes, buscando mudanças em suas estratégias, estruturas e processos. Essa adaptação da empresa ao ambiente é uma condição necessária para a eficácia organizacional. Qual a condição ambiental em que esta empresa se encontra?

Ambiente estável e previsível: neste ambiente, as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível. A empresa não sente muita necessidade de adotar inovações, e a previsibilidade do ambiente permite a ela planejar a adoção de inovações, mantendo esse processo ordenado;
Ambiente estável e imprevisível: neste tipo de condições ambientais, as mudanças desenvolvem-se lentamente, mas o padrão de mudanças é imprevisível, o que dificulta o planejamento das inovações. A imprevisibilidade do ambiente exige que a empresa tenha a capacidade de adotar inovações com rapidez, para manter sua posição competitiva, quando se faz necessário;
Ambiente instável e previsível: este tipo de ambiente apresenta uma frequência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível, tornando possível o planejamento da inovação;
Ambiente instável e imprevisível: este é um ambiente que muda com muita frequência e de forma irregular, exigindo da empresa constantes inovações para acompanhar e diferenciar-se de seus competidores.

43. Qual das tecnologias de produção relacionadas abaixo predomina em sua empresa?

Produção em unidades e em pequenos lotes;
Produção em grandes lotes e em massa;
Produção por processamento (produção de fluxo contínuo);
Produção flexível (uso de computadores no processo produtivo);
Sistemas combinados (produção através de lotes montados de maneiras subseqüentes).

44. As tecnologias de gestão referem-se ao conjunto de conhecimentos que, aliados aos recursos físicos de
- hardware*
- e de
- software*
- , auxiliam e possibilitam a execução dos processos operacionais de forma a tornar a empresa mais competitiva. As equipes de trabalho participam da maioria das decisões em relação à implantação das tecnologias de gestão?

Sim	Não
-----	-----

45. Em uma escala de 0 a 3, indique qual o grau de utilização das tecnologias de gestão relacionadas na sua empresa, usando 3 (três) para aquelas que mais utiliza e 0 (zero) para aquelas que não utiliza.

Tecnologias de Gestão:	0	1	2	3
Células de Produção				
CAD / CAM: Projetos de manufaturas auxiliados por processos				
Controle estatístico do processo				
CIM: <i>Computer Integrated Manufacturing</i>				
Controle da Qualidade Total (TCQ)				
JIT: <i>Just-in-Time</i>				
Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000)				
Gestão participativa				
Sistema de Gestão de Custos				
Outras técnicas e métodos				

Nome (Respondente / Colaborador):			
Setor em que trabalha:			
Cargo:			
Quanto tempo trabalha na empresa:			
Data: ____ / ____ / ____	Assinatura: _____		

BLOCO IV – SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

46. Se a empresa possui um sistema gerencial de custos, há quanto tempo (em anos completos)?

--

47. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), qual é o grau de prioridade atribuída pela alta direção em relação ao sistema de gestão de custos?

0 - Não há prioridade	1 - Baixa prioridade
2 - Média prioridade	3 - Elevada prioridade

48. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), qual a aceitação que os setores da empresa demonstram a respeito do sistema de gestão de custos?

0 - Não há aceitação	1 - Baixa aceitação
2 - Média aceitação	3 - Elevada aceitação

49. Em relação aos aspectos técnicos que se referem aos recursos tecnológicos e de informática, assinale, entre os itens abaixo, as características do sistema de gestão de custos da empresa:

Sistema não integrado à área operacional e não personalizado;
Sistema integrado às áreas operacional e gerencial e não personalizado;
Sistema integrado à área operacional e personalizado;
Sistema integrado às áreas operacional e gerencial e personalizado.

50. Qual o *software* utilizado pela empresa para a operacionalização do sistema de custos?

--

51. Em relação ao *software* apontado na resposta anterior, a empresa considera que o mesmo atende:

Totalmente às necessidades do sistema de custos;
Parcialmente às necessidades do sistema de custos;
Não atende às necessidades do sistema de custos.

52. De quanto em quanto tempo foram implementadas atualizações no sistema de gestão de custos (informatização e introdução de novos métodos)?

--

53. Como é feita a adequação do sistema de gestão de custos às novas estratégias e objetivos da empresa?

Introdução de novos <i>softwares</i> ;	Desenvolvimento de <i>softwares</i> personalizados;
Reformulação do sistema já existente;	Outros. Quais?

54. O período de geração das informações do sistema de custos, em média, ocorre:

Diariamente	Quinzenalmente	Mensalmente
Bimestralmente	Trimestralmente	Semestralmente
Anualmente		

55. O sistema de custos da empresa proporciona:

Custeio dos produtos;
Avaliação de resultados;
Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos;
Controle e redução de custos, visando à maximização de resultado;
Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado;
Planejamento;
Diferenciação do produto;
Liderança em custos;
Atendimento diferenciado por cliente;
Outros. Quais?

56. Quanto aos métodos e princípios de custeios utilizados no sistema de gestão:

SISTEMAS DE CUSTOS	NÃO CONHECE A TÉCNICA	JÁ IMPLEMENTOU	IMPLEMENTARÁ NOS PRÓXIMOS 3 ANOS	NÃO PRETENDE IMPLANTAR
Absorção				
Custeio Variável				
Centros de Custos				
Ordem de Produção / Serviços				
Unidade de Esforço de Produção				
ABC				
Custeio-Alvo				
Custeio <i>Kaizen</i>				
Pseudolucro				
Análise da Cadeia de Valor				
Custeio-Padrão				
Orçamento baseado em atividades				
ABM Operacional				
ABM Estratégico				

57. Dos métodos e princípios citados na questão anterior, destaque os mais importantes para a empresa, assinalando 1 para o mais importante, 2 para o seguinte, e assim sucessivamente.

- a) Absorção ()
- b) Custeio Variável ()
- c) Centros de Custos ()
- d) Ordem de Produção/Serviços ()
- e) Unidade de Esforço de Produção ()
- f) ABC ()
- g) Custeio-Alvo ()
- h) Custeio *Kaizen* ()
- i) Pseudolucro ()
- j) Análise da Cadeia de Valor ()
- k) Custeio-Padrão ()
- l) Orçamento baseado em atividades ()
- m) Administração Baseada em Atividades ()
(ABM Operacional e ABM Estratégico)

58. As informações geradas pelo sistema de custos constituem importante elemento do sistema de informações gerenciais da empresa. As informações geradas pelo sistema de custos de sua empresa apresentam como finalidade principal promover:

Baixo custo	Diferenciação
Baixo custo e diferenciação	Não se aplica

59. Quais das informações abaixo apresentadas são obtidas através do sistema de custos atual da sua empresa?

- Planejamento de lucros;
- Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
- Demonstrativo de resultados;
- Redução de custos nas etapas de manufatura;
- Redução de custos de cada modelo de produto;
- Redução de custos por departamento a cada período;
- Apuração dos custos de cada produto / serviço;
- Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
- Identificação de padrões de comportamento de custos;
- Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
- Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades);
- Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
- Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;
- Avaliação de desempenho e melhoria contínua;
- Decisões sobre *mix* de produtos;
- Melhoria de negociações com clientes e fornecedores;
- Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo;
- Apoio à formação de preços de venda;
- Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor;
- Análise da margem de contribuição e lucratividade;
- Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado;
- Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos;
- Taxas de geradores de custos previstos;
- Previsão de despesas de médio prazo;
- Custos de operações eficientes;
- Rapidez de *feedback*;
- Custos da não conformidade;
- Definição de prioridades para investimentos;
- Capacitação de funcionários para processos decisórios;
- Análise de atividades do alto para baixo;
- Processos que agregam valor;
- Avaliação de estoques;
- Apuração do custo global;
- Comparação entre o custo real e o custo padrão;
- Controle e redução dos elementos de custo.

60. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam **maior importância** no atendimento das necessidades gerenciais da empresa e **justifique cada uma delas**:

64. Os setores fornecedores de dados para o sistema de custos recebem *feedback* operacional (informações financeiras e não-financeiras)?

SETORES	Recebem	Não Recebem
Vendas e <i>Marketing</i> ;		
Desenvolvimento do produto;		
Produção;		
Materiais;		
Contabilidade e Finanças;		
Recursos Humanos;		
Compras;		
Planejamento;		
Logística;		
Administração Geral.		

65. Dentre as opções apontadas na questão anterior para os setores que recebem *feedback* operacional, quais dos benefícios abaixo são obtidos através do sistema de custos atual da empresa? (Responder no mínimo duas alternativas):

<input type="checkbox"/>	Melhoria de processos (eficiência e rapidez);
<input type="checkbox"/>	Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção;
<input type="checkbox"/>	O aprimoramento contínuo da mão-de-obra;
<input type="checkbox"/>	Obtenção e sustentação da qualidade;
<input type="checkbox"/>	Otimização dos recursos (eliminação de desperdício);
<input type="checkbox"/>	Outros. Quais?
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	

66. Em uma escala de 0 a 3, qual é o grau de utilização das informações geradas pelo sistema de custos na prática de melhoria dos processos em sua empresa? (Responder '3' apenas se essa prática for utilizada de forma ao mesmo tempo sistemática e extensiva por toda a empresa).

<input type="checkbox"/>	0 - Não utiliza	<input type="checkbox"/>	1 - Baixa utilização
<input type="checkbox"/>	2 - Média utilização	<input type="checkbox"/>	3 - Elevada utilização
Justifique a resposta:			

67. Com relação aos setores que não recebem *feedback* operacional (questão 64), relacione quais são o(s) motivo(s)?

68. Na sua opinião, atualmente, quais são as maiores dificuldades enfrentadas na condução e desempenho do sistema de gestão de custos em sua empresa?

69. Assinale a relação de cada um dos fatores organizacionais listados abaixo com os aspectos práticos do sistema de custos:

FATORES	DIFICULTA	INDIFERENTE	FACILITA
Nível de especialização (Capacitação dos Funcionários)			
Divisão de Tarefas			
Hierarquia (Níveis Hierárquicos)			
Tipos de Controle (Supervisão direta ou com resultados)			
Regras e procedimentos			
Tipos de Comunicação			
Interação			
Centralização (Decisões operacionais)			

Justifique a(s) resposta(s) para as opções assinaladas como fatores que dificultam e que facilitam:

70. Dentre as opções citadas, quais as alternativas que mais ajudariam sua empresa na utilização do sistema de custos?

Mais treinamento nas habilidades do trabalho;
Mais apoio da alta administração;
Maior participação nas decisões operacionais;
Mais treinamento em habilidades para trabalhar com outras pessoas;
Menor número de níveis hierárquicos;
Desenvolvimento e elaboração de tarefas compartilhadas;
Maiores informações sobre os resultados obtidos;
Redução de regras e procedimentos;
Mais conhecimento do sistema de custos;
Melhoria da comunicação entre as áreas;
Todas têm a mesma importância;
Não se sabe dizer.

71. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), assinale qual é o grau que a alta direção da empresa demonstra de compromisso com o sistema de gestão de custos em suas decisões e ações:

0 - Não demonstra compromisso	1 - Baixa demonstração de compromisso
2 - Média demonstração de compromisso	3 - Elevada demonstração de compromisso

72. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada:

Sem relevância	Positiva	Muito positiva
Baixa relevância	Não se sabe dizer	

73. Na sua opinião, dentre os aspectos abordados no questionário, qual(is) você considera muito importante(s) para o desempenho e evolução do sistema de custos em sua empresa? Cite e comente outro(s) aspecto(s) que você considera relevante(s):

Nome (Respondente / Colaborador):	
Setor em que trabalha:	
Cargo:	
Quanto tempo trabalha na empresa:	
Data: ____ / ____ / ____	Assinatura: _____

BLOCO V (1) – SETORES FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES

Objetivo: Avaliar o grau de dificuldade que o setor encontra em relação aos fatores organizacionais como fornecedor de dados para o sistema de gestão de custos e/ou como o seu usuário.

SETOR DE VENDAS E MARKETING

74. Em relação à divisão das tarefas, **dentro do seu setor**, qual o critério que predomina?

Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
---------------------------------------------------	-----------------------------------------

75. Quantos níveis hierárquicos **o setor** possui? _____

76. **O setor** tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

Controle direto com supervisão	Controle indireto por meio de resultados
--------------------------------	------------------------------------------

77. A maioria dos processos operacionais em **seu setor** é realizada por meio de:

Elevado número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos
------------------------------------------	----------------------------------------

78. A comunicação estabelecida entre **seu setor e os demais** desenvolve-se predominantemente:

Sem o uso de tecnologia de informação	Com o uso de tecnologia de informação
---------------------------------------	---------------------------------------

79. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento do **seu setor com os demais**:

Vertical e lenta	Vertical e rápida
Multidirecional e lenta	Multidirecional e rápida

80. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento **dentro do seu setor**:

Vertical e lenta	Vertical e rápida
Multidirecional e lenta	Multidirecional e rápida

81. No ambiente **interno do setor**, a maioria das decisões operacionais é:

Definida somente pela chefia;
Definida entre equipes próximas da execução das tarefas;
Definida entre a chefia do setor e os subordinados;
Definida apenas pelo líder da equipe;
Definida individualmente.

82. A interação (participação e colaboração) **entre os setores da empresa** é: (numa escala de 0 a 3)

0 - Insatisfatória	1 - Pouco satisfatória
2 - Satisfatória	3 - Muito Satisfatória

83. Para a realização das tarefas **dentro do seu setor**, a interação das equipes de trabalho é: (numa escala de 0 a 3)

0 - Insatisfatória	1 - Pouco satisfatória
2 - Satisfatória	3 - Muito Satisfatória

84. No relacionamento **do seu setor** com o sistema de custos, assinale: quais dos dados são fornecidos e quais informações são recebidas:

Itens	Dados Fornecidos	Informações Recebidas
Previsão de vendas;		
Tendência de preços;		
Potencial de mercado;		
Planejamento de lucros;		
Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros;		
Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;		
Apoio à formação de preço de venda;		
Decisões sobre <i>mix</i> de produtos;		
Análise da margem de contribuição e lucratividade;		
Preço de venda alvo;		
Preços de venda do mercado concorrente;		
Necessidades dos clientes;		
Volume transportado;		
Mapas de receita.		

85. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam maiores dificuldades quanto ao fornecimento dos dados e obtenção das informações relativas ao sistema de custos. Justifique sua resposta.

Como fornecedor:

.....

.....

.....

Como usuário:

.....

.....

.....

86. Assinale **a contribuição** dos fatores organizacionais predominantes **dentro de seu setor** para o relacionamento com o sistema de custos:

FATORES ORGANIZACIONAIS	CONTRIBUIÇÃO					
	Fornecedor			Usuário		
	Facilita	Dificulta	Indiferente	Facilita	Dificulta	Indiferente
Nível Especialização (Capacitação dos funcionários)						
Divisão de Tarefas						
Hierarquia (Níveis hierárquicos)						
Tipos de Controle (Supervisão direta ou c/ resultados)						
Regras e Procedimentos Internos						
Tipo de Comunicação						
Centralização (Decisões operacionais)						
Interação entre equipes						

87. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada:

Sem relevância	Positiva	Muito positiva
Baixa relevância	Não se sabe dizer	

88. O **seu setor** participou da implantação, atualizações e modificações do sistema de custos?

	IMPLANTAÇÃO	ATUALIZAÇÕES	MODIFICAÇÕES
Sim			
Não			

No caso de uma resposta **afirmativa**, comente sobre a importância, para o setor, no que se refere ao relacionamento com o sistema de custos:

No caso de uma resposta **negativa**, comente sobre as razões que levaram o setor a não participar, assim como a importância desse aspecto em relação ao sistema de custos:

89. Na sua opinião, atualmente, quais são as **maiores dificuldades** enfrentadas pelo **seu setor**, como fornecedor e usuário do sistema de custos vigente em sua empresa?

Como Fornecedor:
Como Usuário:

Nome (Respondente / Colaborador):			
Setor em que trabalha:			
Cargo:			
Quanto tempo trabalha na empresa:			
Data: ____ / ____ / ____	Assinatura: _____		

BLOCO V (2) – SETORES FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES

Objetivo: Avaliar o grau de dificuldade que o setor encontra em relação aos fatores organizacionais como fornecedor de dados para o sistema de gestão de custos, e/ou como o seu usuário.

SETOR DE PRODUÇÃO

90. Em relação à divisão das tarefas, **dentro do seu setor**, qual o critério que predomina?

Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
---------------------------------------------------	-----------------------------------------

91. Quantos níveis hierárquicos **o setor** possui? _____

92. **O setor** tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

Controle direto com supervisão	Controle indireto por meio de resultados
--------------------------------	------------------------------------------

93. A maioria dos processos operacionais em **seu setor** é realizada por meio de:

Elevado número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos
------------------------------------------	----------------------------------------

94. A comunicação estabelecida entre **seu setor e os demais** desenvolve-se predominantemente:

Sem o uso de tecnologia de informação	Com o uso de tecnologia de informação
---------------------------------------	---------------------------------------

95. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento do **seu setor com os demais**:

Vertical e lenta	Vertical e rápida
Multidirecional e lenta	Multidirecional e rápida

96. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento **dentro do seu setor**:

Vertical e lenta	Vertical e rápida
Multidirecional e lenta	Multidirecional e rápida

97. No ambiente **interno do setor**, a maioria das decisões operacionais é:

Definida somente pela chefia;
Definida entre equipes próximas da execução das tarefas;
Definida entre a chefia do setor e os subordinados;
Definida apenas pelo líder da equipe;
Definida individualmente.

98. A interação (participação e colaboração) **entre os setores da empresa** é: (numa escala de 0 a 3)

0 - Não há interação	1 - Baixa interação
2 - Média interação	3 - Elevada interação

99. Para a realização das tarefas **dentro do seu setor**, a interação das equipes de trabalho é: (numa escala de 0 a 3)

0 - Não há interação	1 - Baixa interação
2 - Média interação	3 - Elevada interação

100. No relacionamento do setor com o sistema de custos, assinale: quais dos dados abaixo são fornecidos e quais informações são recebidas:

ITENS	DADOS FORNECIDOS	INFORMAÇÕES RECEBIDAS
Quantidades produzidas;		
Horas máquinas;		
Horas de manutenção;		
Horas homem;		
Horas de processamento;		
Percentuais de perdas;		
Consumo de materiais;		
Consumo de energia;		
Consumo de água;		
Manutenção;		
Indicadores de produtividade;		
Número de funcionários por setor;		
Apuração dos custos dos produtos;		
Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros;		
Custos das atividades;		
Comportamento dos custos indiretos;		
Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;		
Avaliação de desempenho.		

101. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam maiores dificuldades quanto ao fornecimento dos dados e obtenção das informações relativas ao sistema de custos. Justifique sua resposta.

Como fornecedor:

.....

.....

.....

Como usuário:

.....

.....

.....

102. Assinale a **contribuição** dos fatores organizacionais predominantes **dentro de seu setor** para o relacionamento com o sistema de custos:

FATORES ORGANIZACIONAIS	CONTRIBUIÇÃO					
	Fornecedor			Usuário		
	Facilita	Dificulta	Indiferente	Facilita	Dificulta	Indiferente
Nível de Especialização (Capacitação dos funcionários)						
Divisão de Tarefas						
Hierarquia (Níveis Hierárquicos)						
Tipos de Controle (Supervisão direta ou c/ resultados)						
Regras e Procedimentos Internos						
Tipo de Comunicação						
Centralização (Decisões operacionais)						
Interação entre equipes						

103. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada:

Sem relevância	Positiva	Muito positiva
Baixa relevância	Não se sabe dizer	

104. O **seu setor** participou da implantação, atualizações e modificações do sistema de custos?

	IMPLANTAÇÃO	ATUALIZAÇÕES	MODIFICAÇÕES
Sim			
Não			

No caso de uma resposta **afirmativa**, comente sobre a importância, para o setor, no que se refere ao relacionamento com o sistema de custos:

No caso de uma resposta **negativa**, comente sobre as razões que levaram o setor a não participar, assim como a importância desse aspecto em relação ao sistema de custos:

105. Na sua opinião, atualmente, quais são as **maiores dificuldades** enfrentadas pelo **seu setor**, como fornecedor e usuário do sistema de custos vigente em sua empresa?

Como fornecedor:

Como usuário:

Nome (Respondente / Colaborador):		
Setor em que trabalha:		
Cargo:		
Quanto tempo trabalha na empresa:		
Data: ____ / ____ / ____		Assinatura: _____

APÊNDICE 2 - EXEMPLO DOS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS

**QUESTIONÁRIO DA EMPRESA:
SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**

BLOCO I – DADOS CADASTRAIS DA EMPRESA

1.	CNPJ:	00.904.448/0001-30	
2.	Razão Social:	SPAIPA S/A Ind. Bras. Bebidas	
3.	Endereço:	BR 277 Km 81,5	
	3.1 Bairro:	Uberaba	
	3.2 Cidade:	Curitiba	
	3.3 UF:	PR	
	3.4 C.E.P.:	81.550-390	
	3.5 Home Page:	www.cocacola.com.br	
	3.6 Fone:	(41)	361-2096
	3.7 Fax:	(41)	361-2054
	3.8 Contato:	Mário Zanlorenzi / Luciano Bozza	
	3.9 E-mail:	Lbozza@spaipa.com.br	
4.	Setor de Atividade:	Indústria de Bebidas	
5.	Há quanto tempo (em anos completos) esta empresa atua neste setor de atividade:	57 anos	

BLOCO II – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

6. Empresa:

<input type="checkbox"/> Multinacional	<input checked="" type="checkbox"/> Nacional	<input type="checkbox"/> Joint Venture com empresas estrangeiras
----------------------------------------	----------------------------------------------	------------------------------------------------------------------

7. Rentabilidade de 2002 (retorno sobre patrimônio líquido): **-3,3% (Set/Jan/03 = 36,1%)**

8. Produtividade (faturamento bruto / número de funcionários): **R\$ 364.371,00**

9. Receita operacional bruta da empresa em 2002 (em reais):

<input type="checkbox"/> De 20.000.001 a 45.000.000	<input type="checkbox"/> De 45.000.001 a 70.000.000	<input type="checkbox"/> De 70.000.001 a 150.000.000
<input type="checkbox"/> De 150.000.001 a 400.000.000	<input checked="" type="checkbox"/> De 400.000.001 a 1.000.000.000	<input type="checkbox"/> Acima de 1.000.000.000

10. Número médio de empregados em 2002 (pessoal total): 1668 empregados.

11. Quais os principais produtos da empresa?

Produtos das Marcas Coca-Cola e Kaiser.

12. Os produtos da empresa são vendidos em mercados consumidores:

<input type="checkbox"/> Regionais	<input checked="" type="checkbox"/> Nacionais	<input type="checkbox"/> Internacionais
------------------------------------	-----------------------------------------------	-----------------------------------------

13. Qual foi a participação das exportações no total da receita operacional bruta em 2002?

<input checked="" type="checkbox"/> A empresa não exportou	<input type="checkbox"/> Até 10%	<input type="checkbox"/> De 11% a 20%
<input type="checkbox"/> De 21% a 30%	<input type="checkbox"/> De 31% a 50%	<input type="checkbox"/> De 51% a 70%
<input type="checkbox"/> Acima de 70%		

14. A estratégia de mercado (externo e interno) de sua empresa visa preferencialmente:

	Externo	Interno
Baixo preço		Não
Liderança no custo total		Sim
Diferenciação do produto / serviço		Sim
Forte identificação da marca		Sim
Prazo de entrega		Sim
Tempo de desenvolvimento de novos produtos		Não
Eficiência da assistência técnica		Sim
Conteúdo / Sofisticação tecnológica		Sim
Conformidade às especificações técnicas		Sim
Durabilidade		Não
Atendimento às especificações do cliente		Sim
Não há estratégia definida	Não Temos	Temos

15. Quais os tipos de certificações que a empresa possui?

Existe um sistema de qualidade exclusivo para o sistema Coca-Cola Mundial, ao qual as franquias seguem.

BLOCO III – ASPECTOS ORGANIZACIONAIS

16. Dentre as opções citadas, indique 3 características que mais se aproximam do tipo de departamentalização de sua empresa:

CARACTERÍSTICAS / DEPARTAMENTALIZAÇÃO	
<input type="checkbox"/>	Baseia-se no princípio da unidade de comando, organograma piramidal;
<input type="checkbox"/>	Baseia-se no princípio da especialização das funções, organograma por departamentos;
<input type="checkbox"/>	Existência de órgãos de linha e de assessoria relacionando-se entre si;
<input checked="" type="checkbox"/>	Pluralidade administrativa, decisões colegiadas;
<input type="checkbox"/>	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos;
<input type="checkbox"/>	Equipes permanentes são organizadas como departamentos formais da empresa;
<input checked="" type="checkbox"/>	Divisões baseadas em produtos, serviços, área geográfica, clientela, e processo produtivo;
<input type="checkbox"/>	Caráter temporário, atividades que concentrem elevado volume de recursos e prazos definidos;
<input type="checkbox"/>	Conjunto de empresas na busca do desempenho de uma única empresa, preservando a especialidade e competitividade de cada uma;
<input checked="" type="checkbox"/>	Desagregação das funções da empresa, transferindo-as para outras empresas sob a coordenação de um escritório central;
<input type="checkbox"/>	Inexistência de uma definição de funções, formalidade muito elevada, grande envolvimento dos funcionários.

17. A empresa, ao contratar um profissional, exige:

Níveis de Especialização	Administração	Produção
Experiências anteriores	X	X
Cursos de aperfeiçoamento		
Formação universitária	X	
Não exige especialização		

18. Ao contratar um funcionário, a empresa proporciona treinamento (horas de aperfeiçoamento)?

<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
-----------------------------------------	------------------------------

19. Se a resposta foi sim, a empresa proporciona quantas horas de treinamento ou de aperfeiçoamento?

Treinamento de 50 a 100 horas.	
--------------------------------	--

20. Quantas horas de treinamento, por funcionário, foram providenciadas pela sua empresa no último ano?

	Não teve	< 10	11-20	21-50	51-99	> 100
Aperfeiçoamento das habilidades técnicas (do trabalho)						
Uso de novas tecnologias						
Técnicas de gestão de processos (solução de problemas e melhoria de processos)						
Habilidades interativas						

21. Em relação à divisão das tarefas, qual o critério adotado pela empresa?

<input checked="" type="checkbox"/> Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	<input type="checkbox"/> Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
---------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------

22. Em relação à resposta da questão anterior, a empresa exige:

<input type="checkbox"/>	Pouca capacitação profissional diferenciada, na medida em que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada;
<input checked="" type="checkbox"/>	Capacitação profissional diferenciada, cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função.

23. Quantos níveis hierárquicos a empresa possui? Operações 5 e Adm 4

24. A empresa tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

<input type="checkbox"/> Controle direto com supervisão	<input checked="" type="checkbox"/> Controle indireto por meio de resultados
---------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------

25. A maioria dos processos operacionais é realizada por meio de:
- | | |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> Elevado número de regras e procedimentos | <input type="checkbox"/> Baixo número de regras e procedimentos |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
26. Os funcionários recebem manual de normas de conduta no seu primeiro dia de trabalho com a descrição de regras e políticas institucionais?
- | | |
|-----------------------------------------|------------------------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |
|-----------------------------------------|------------------------------|
27. Existe na empresa uma descrição de cargos e funções?
- | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Sim, e é de conhecimento de todos os funcionários; |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sim, e é de conhecimento restrito a alguns funcionários; |
| <input type="checkbox"/> Não existe. |
28. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação entre os setores é, predominantemente:
- | | |
|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Sem o uso de tecnologia de informação | <input checked="" type="checkbox"/> Com o uso de tecnologia de informação |
|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
29. A maioria das comunicações na empresa:
- | |
|-----------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados; |
| <input type="checkbox"/> Segue a cadeia de comando, de baixo para cima; |
| <input checked="" type="checkbox"/> Nem sempre segue a hierarquia de autoridade. |
30. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação "entre" os setores é de forma predominantemente:
- | | |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Vertical e lenta | <input type="checkbox"/> Vertical e rápida |
| <input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta | <input checked="" type="checkbox"/> Multidirecional e rápida |
31. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação "dentro" dos setores é de forma predominantemente:
- | | |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Vertical e lenta | <input type="checkbox"/> Vertical e rápida |
| <input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta | <input checked="" type="checkbox"/> Multidirecional e rápida |
32. A maioria das decisões operacionais é:
- | | |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Definida pela alta administração | <input checked="" type="checkbox"/> Tomada pelos níveis hierárquicos mais próximos da execução das tarefas |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
33. Com relação ao grau de centralização de poder e processo decisório, a sua empresa é:
- | | |
|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Alta centralização | <input checked="" type="checkbox"/> Baixa centralização |
|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
34. Para o desempenho das tarefas que a empresa exige, como agem os setores entre si?
- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Os departamentos são relativamente independentes, e o trabalho não flui entre eles; |
| <input type="checkbox"/> Os departamentos são relativamente dependentes e o trabalho flui entre eles; |
| <input checked="" type="checkbox"/> Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro. |
35. A sua empresa utiliza trabalho em equipes?
- | | |
|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Somente na produção | <input type="checkbox"/> Em alguns departamentos |
| <input checked="" type="checkbox"/> Na maioria dos departamentos | <input type="checkbox"/> Não utiliza |
36. Em uma escala de 0 a 3, qual é o grau de interação entre as equipes para a realização das tarefas? (Responder '3' apenas se esta prática for utilizada de forma ao mesmo tempo sistemática e extensiva por toda a empresa).
- | | |
|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 0 - Não há interação | <input type="checkbox"/> 1 - Baixa interação |
| <input checked="" type="checkbox"/> 2 - Média interação | <input type="checkbox"/> 3 - Elevada interação |
37. Em relação às inovações, com que frequência elas ocorrem na empresa?
- | | |
|----------------------------------------------------|------------------------------------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> Constantemente | <input type="checkbox"/> Esporadicamente |
| <input type="checkbox"/> Somente quando necessário | <input type="checkbox"/> Não ocorrem |

38. Geralmente as adoções de inovações acontecem de forma planejada?

<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
-----------------------------------------	------------------------------

39. Assinale, em uma escala crescente de 0 (zero) a 3 (três), qual o grau de prioridade que a empresa dá para a inovação na área de produção:

<input type="checkbox"/> 0 - Não há prioridade	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa prioridade
<input checked="" type="checkbox"/> 2 - Média prioridade	<input type="checkbox"/> 3 - Elevada prioridade

40. Assinale, em uma escala crescente de 0 (zero) a 3 (três), qual o grau de prioridade que a empresa dá para a inovação na área administrativa:

<input type="checkbox"/> 0 - Não há prioridade	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa prioridade
<input type="checkbox"/> 2 - Média prioridade	<input checked="" type="checkbox"/> 3 - Elevada prioridade

41. Enumere os tipos de inovações que mais ocorrem na empresa, assinalando 1 para a mais utilizada, 2 para a seguinte, e assim sucessivamente:

2	Complexa: resulta de processos longos e complexos, nos quais se investe muito por longo período. Decorrem de uma ação formalmente planejada;
5	Incremental: surge em consequência de pequenas mudanças que podem levar à melhoria nos produtos, à diversificação de seu uso, a alterações nos insumos utilizados ou à redução de custos;
4	Radical: baseada em descobertas tecnológicas com potencial para alterar os paradigmas vigentes, causando mudanças drásticas e, em geral, sendo acompanhada por investimentos significativos em equipamentos e levando a empresa a um novo patamar tecnológico mais avançado;
3	Imitativa: deriva da disposição da empresa em copiar inovações já introduzidas por outra, quer do seu ramo específico de atividade ou não;
6	Aquisitiva: reflete a disposição da empresa em adquirir inovações desenvolvidas externamente, por meio de patentes, licenças, fusões etc.;
1	Incubativa: mostra a disposição da empresa em desenvolver suas próprias inovações, mediante os investimentos em pesquisa e desenvolvimento interno.

42. As empresas, como sistemas abertos, almejam um estado de equilíbrio com seus ambientes, buscando mudanças em suas estratégias, estruturas e processos. Essa adaptação da empresa ao ambiente é uma condição necessária para a eficácia organizacional. Qual a condição ambiental em que esta empresa se encontra?

<input type="checkbox"/>	Ambiente estável e previsível: neste ambiente, as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível. A empresa não sente muita necessidade de adotar inovações, e a previsibilidade do ambiente permite a ela planejar a adoção de inovações, mantendo esse processo ordenado;
<input checked="" type="checkbox"/>	Ambiente estável e imprevisível: neste tipo de condições ambientais, as mudanças desenvolvem-se lentamente, mas o padrão de mudanças é imprevisível, o que dificulta o planejamento das inovações. A imprevisibilidade do ambiente exige que a empresa tenha a capacidade de adotar inovações com rapidez, para manter sua posição competitiva, quando se faz necessário;
<input type="checkbox"/>	Ambiente instável e previsível: este tipo de ambiente apresenta uma frequência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível, tornando possível o planejamento da inovação;
<input type="checkbox"/>	Ambiente instável e imprevisível: este é um ambiente que muda com muita frequência e de forma irregular, exigindo da empresa constantes inovações para acompanhar e diferenciar-se de seus competidores.

43. Qual das tecnologias de produção relacionadas abaixo predomina em sua empresa?

<input type="checkbox"/>	Produção em unidades e em pequenos lotes;
<input checked="" type="checkbox"/>	Produção em grandes lotes e em massa;
<input type="checkbox"/>	Produção por processamento (produção de fluxo contínuo);
<input type="checkbox"/>	Produção flexível (uso de computadores no processo produtivo);
<input type="checkbox"/>	Sistemas combinados (produção através de lotes montados de maneiras subseqüentes).

44. As tecnologias de gestão referem-se ao conjunto de conhecimentos que, aliados aos recursos físicos de *hardware* e de *software*, auxiliam e possibilitam a execução dos processos operacionais de forma a tornar a empresa mais competitiva. As equipes de trabalho participam da maioria das decisões em relação à implantação das tecnologias de gestão?

<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
-----------------------------------------	------------------------------

45. Em uma escala de 0 a 3, indique qual o grau de utilização das tecnologias de gestão relacionadas na sua empresa, usando 3 (três) para aquelas que mais utiliza e 0 (zero) para aquelas que não utiliza.

Tecnologias de Gestão:	0	1	2	3
Células de Produção	X			
CAD / CAM: Projetos de manufaturas auxiliados por processos	X			
Controle estatístico do processo				X
CIM: <i>Computer Integrated Manufacturing</i>			X	
Controle da Qualidade Total (TCQ)				X
JIT: <i>Just-in-Time</i>			X	
Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000)	X			
Gestão participativa			X	
Sistema de Gestão de Custos				X
Outras técnicas e métodos				X

Nome (Respondente / Colaborador):	Luciano Bozza		
Setor em que trabalha:	Custos Gerenciais		
Cargo:	Coord. Custos Gerenciais		
Quanto tempo trabalha na empresa:	9 anos		
Data: __ 12 __ / __ 11 __ / __ 2003 ____	Assinatura: _____		

BLOCO IV – SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

46. Se a empresa possui um sistema gerencial de custos, há quanto tempo (em anos completos)?

Desde 1996 (8 anos).

47. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), qual é o grau de prioridade atribuída pela alta direção em relação ao sistema de gestão de custos?

<input type="checkbox"/> 0 - Não há prioridade	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa prioridade
<input checked="" type="checkbox"/> 2 - Média prioridade	<input type="checkbox"/> 3 - Elevada prioridade

48. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), qual a aceitação que os setores da empresa demonstram a respeito do sistema de gestão de custos?

<input type="checkbox"/> 0 - Não há aceitação	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa aceitação
<input type="checkbox"/> 2 - Média aceitação	<input checked="" type="checkbox"/> 3 - Elevada aceitação

49. Em relação aos aspectos técnicos que se referem aos recursos tecnológicos e de informática, assinale, entre os itens abaixo, as características do sistema de gestão de custos da empresa:

<input type="checkbox"/> Sistema não integrado à área operacional e não personalizado;
<input type="checkbox"/> Sistema integrado às áreas operacional e gerencial e não personalizado;
<input type="checkbox"/> Sistema integrado à área operacional e personalizado;
<input checked="" type="checkbox"/> Sistema integrado às áreas operacional e gerencial e personalizado.

50. Qual o *software* utilizado pela empresa para a operacionalização do sistema de custos?

Oros ABC / R3.

51. Em relação ao *software* apontado na resposta anterior, a empresa considera que o mesmo atende:

<input checked="" type="checkbox"/> Totalmente às necessidades do sistema de custos;
<input type="checkbox"/> Parcialmente às necessidades do sistema de custos;
<input type="checkbox"/> Não atende às necessidades do sistema de custos.

52. De quanto em quanto tempo foram implementadas atualizações no sistema de gestão de custos (informatização e introdução de novos métodos):

Semestralmente, ou na medida que se perceba a necessidade.

53. Como é feita a adequação do sistema de gestão de custos às novas estratégias e objetivos da empresa?

<input type="checkbox"/> Introdução de novos <i>softwares</i> ;	<input type="checkbox"/> Desenvolvimento de <i>softwares</i> personalizados;
<input checked="" type="checkbox"/> Reformulação do sistema já existente;	<input type="checkbox"/> Outros, quais?

54. O período de geração das informações do sistema de custos, em média, ocorre:

<input type="checkbox"/> Diariamente	<input type="checkbox"/> Quinzenalmente	<input checked="" type="checkbox"/> Mensalmente
<input type="checkbox"/> Bimestralmente	<input type="checkbox"/> Trimestralmente	<input type="checkbox"/> Semestralmente
<input type="checkbox"/> Anualmente		

55. O sistema de custos da empresa proporciona:

<input checked="" type="checkbox"/> Custeio dos produtos;
<input checked="" type="checkbox"/> Avaliação de resultados;
<input checked="" type="checkbox"/> Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos;
<input checked="" type="checkbox"/> Controle e redução de custos, visando à maximização de resultado;
<input checked="" type="checkbox"/> Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado;
<input checked="" type="checkbox"/> Planejamento;

<input type="checkbox"/>	Diferenciação do produto;
<input type="checkbox"/>	Liderança em custos;
<input type="checkbox"/>	Atendimento diferenciado por cliente;
<input type="checkbox"/>	Outros. Quais? Lançamento de novos produtos.

56. Quanto aos métodos e princípios de custeios utilizados no sistema de gestão:

SISTEMAS DE CUSTOS	Não conhece a técnica	Já implementou	Implementará nos próximos 3 anos	Não pretende implantar
Absorção				X
Custeio Variável				X
Centros de Custos		X		
Ordem de Produção / Serviços		X		
Unidade de Esforço de Produção				X
ABC		X		
Custeio-Alvo			X	
Custeio Kaizen		X		
Pseudolucro				
Análise da Cadeia de Valor		X		
Custeio-Padrão		X		
Orçamento baseado em atividades			X	
ABM Operacional		X		
ABM Estratégico			X	

57. Dos métodos e princípios citados na questão anterior, destaque os mais importantes para a empresa, assinalando 1 para o mais importante, 2 para o seguinte, e assim sucessivamente.

- a) Absorção ()
- b) Custeio Variável ()
- c) Centros de Custos (6)
- d) Ordem de Produção/Serviços (7)
- e) Unidade de Esforço de Produção ()
- f) ABC (1)
- g) Custeio-Alvo (9)
- h) Custeio Kaizen (8)
- i) Pseudolucro ()
- j) Análise da Cadeia de Valor (2)
- k) Custeio-Padrão (5)
- l) Orçamento baseado em atividades (4)
- m) Administração Baseada em Atividades (3)
(ABM Operacional e ABM Estratégico)

58. As informações geradas pelo sistema de custos constituem importante elemento do sistema de informações gerenciais da empresa. As informações geradas pelo sistema de custos de sua empresa apresentam como finalidade principal promover:

<input type="checkbox"/>	Baixo custo	Diferenciação
<input type="checkbox"/>	Baixo custo e diferenciação	Não se aplica

59. Quais das informações abaixo apresentadas são obtidas através do sistema de custos atual da sua empresa?

- Planejamento de lucros;
- Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
- Demonstrativo de resultados;
- Redução de custos nas etapas de manufatura;
- Redução de custos de cada modelo de produto;
- Redução de custos por departamento a cada período;

- Apuração dos custos de cada produto / serviço;
- Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
- Identificação de padrões de comportamento de custos;
- Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
- Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades);
- Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
- Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;
- Avaliação de desempenho e melhoria contínua;
- Decisões sobre *mix* de produtos;
- Melhoria de negociações com clientes e fornecedores;
- Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo;
- Apoio à formação de preços de venda;
- Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor;
- Análise da margem de contribuição e lucratividade;
- Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado;
- Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos;
- Taxas de geradores de custos previstos;
- Previsão de despesas de médio prazo;
- Custos de operações eficientes;
- Rapidez de *feedback*;
- Custos da não conformidade;
- Definição de prioridades para investimentos;
- Capacitação de funcionários para processos decisórios;
- Análise de atividades do alto para baixo;
- Processos que agregam valor;
- Avaliação de estoques;
- Apuração do custo global;
- Comparação entre o custo real e o custo padrão;
- Controle e redução dos elementos de custo.

60. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam **maior importância** no atendimento das necessidades gerenciais da empresa e **justifique cada uma delas**:

1 - Decisão sobre *mix* de produtos;

2 - Planejamento de lucros;

3 - Análise de margem de contribuição e lucratividade.

Justifique cada uma delas:

1 - A correta alocação dos gastos nos produtos permite uma adequada definição do *mix* de produtos mais rentáveis;

2 - Qualquer planejamento somente poderá ser feito baseado em fatos e dados corretamente calculados;

3 - Permite a tomada de decisões rápidas a respeito de ações de mercado.

61. Dos setores relacionados abaixo, assinale os 4 (quatro) principais usuários das informações do sistema de custos:

SETORES	Usuários
Vendas e <i>Marketing</i> ;	X
Desenvolvimento do produto;	
Produção;	X
Materiais;	
Contabilidade e Finanças;	
Recursos Humanos;	X
Compras;	X
Planejamento;	X
Logística;	X
Administração Geral.	

62. Assinale os setores da empresa que não fornecem dados para o sistema de custos e, para aqueles que são fornecedores, identifique o grau de dificuldade encontrado no fornecimento de dados para o sistema de custos em tempo hábil.

SETORES	NÃO FORNECEDORES	FORNECEDORES		
		Nenhuma Dificuldade	Moderada Dificuldade	Grande Dificuldade
Vendas e <i>Marketing</i> ;			X	
Desenvolvimento do produto;	X			
Produção;		X		
Materiais;		X		
Contabilidade e Finanças;		X		
Recursos Humanos;		X		
Compras;		X		
Planejamento;		X		
Logística;		X		
Administração Geral.		X		

63. Em relação aos setores apontados como não fornecedores de dados para o sistema de custos, na questão anterior, quais os motivos que levam os mesmos a não participarem do abastecimento de dados para o sistema de custos?

Não detemos esta atividade na companhia.

64. Os setores fornecedores de dados para o sistema de custos recebem *feedback* operacional (informações financeiras e não-financeiras)?

SETORES	Recebem	Não Recebem
Vendas e <i>Marketing</i> ;	X	
Desenvolvimento do produto;		X
Produção;	X	
Materiais;	X	
Contabilidade e Finanças;	X	
Recursos Humanos;	X	
Compras;	X	
Planejamento;	X	
Logística;	X	
Administração Geral.	X	

65. Dentre as opções apontadas na questão anterior para os setores que recebem *feedback* operacional, quais dos benefícios abaixo são obtidos através do sistema de custos atual da empresa? (Responder no mínimo duas alternativas):

<input checked="" type="checkbox"/>	Melhoria de processos (eficiência e rapidez);
<input checked="" type="checkbox"/>	Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção;
<input checked="" type="checkbox"/>	Aprimoramento contínuo da mão-de-obra;
<input checked="" type="checkbox"/>	Obtenção e sustentação da qualidade;
<input checked="" type="checkbox"/>	Otimização dos recursos (eliminação de desperdício);
<input type="checkbox"/>	Outros. Quais?
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	

66. Em uma escala de 0 a 3, qual é o grau de utilização das informações geradas pelo sistema de custos na prática de melhoria dos processos em sua empresa? (Responder '3' apenas se essa prática for utilizada de forma ao mesmo tempo sistemática e extensiva por toda a empresa).

<input type="checkbox"/>	0 - Não utiliza	<input type="checkbox"/>	1 - Baixa utilização
<input type="checkbox"/>	2 - Média utilização	<input checked="" type="checkbox"/>	3 - Elevada utilização
Justifique a resposta:		Informações de volumes e margens dos produtos são disponibilizadas diariamente para toda a companhia desde a equipe de vendas até a alta administração.	

67. Com relação aos setores que não recebem *feedback* operacional (questão 64), relacione quais são o(s) motivo(s).

Não executamos as atividades de desenvolvimento de produtos na franquia.

68. Na sua opinião, atualmente, quais são as maiores dificuldades enfrentadas na condução e desempenho do sistema de gestão de custos em sua empresa?

Refletir dentro do modelo de custos todas as mutações dos processos, na mesma velocidade em que elas ocorrem.

69. Assinale a relação de cada um dos fatores organizacionais listados abaixo com os aspectos práticos do sistema de custos:

FATORES	DIFICULTA	INDIFERENTE	FACILITA
Nível de especialização (Capacitação dos Funcionários)			X
Divisão de Tarefas			X
Hierarquia (Níveis Hierárquicos)			X
Tipos de Controle (Supervisão direta ou com resultados)			X
Regras e procedimentos			X
Tipos de Comunicação			X
Interação			X
Centralização (Decisões operacionais)			X

Justifique a(s) resposta(s) para as opções assinaladas como fatores que dificultam e que facilitam:

70. Dentre as opções citadas, quais as alternativas que mais ajudariam sua empresa na utilização do sistema de custos?

<input type="checkbox"/>	Mais treinamento nas habilidades do trabalho;
<input type="checkbox"/>	Mais apoio da alta administração;
<input checked="" type="checkbox"/>	Maior participação nas decisões operacionais;
<input type="checkbox"/>	Mais treinamento em habilidades para trabalhar com outras pessoas;
<input type="checkbox"/>	Menor número de níveis hierárquicos;
<input type="checkbox"/>	Desenvolvimento e elaboração de tarefas compartilhadas;
<input checked="" type="checkbox"/>	Maiores informações sobre os resultados obtidos;
<input type="checkbox"/>	Redução de regras e procedimentos;
<input type="checkbox"/>	Mais conhecimento do sistema de custos;
<input type="checkbox"/>	Melhoria da comunicação entre as áreas;
<input type="checkbox"/>	Todas têm a mesma importância;
<input type="checkbox"/>	Não se sabe dizer.

71. Em uma escala de 0 (zero) a 3 (três), assinale qual é o grau de compromisso que a alta direção da empresa demonstra com o sistema de gestão de custos em suas decisões e ações:

<input type="checkbox"/>	0 - Não demonstra compromisso	<input type="checkbox"/>	1 - Baixa demonstração de compromisso
<input checked="" type="checkbox"/>	2 - Média demonstração de compromisso	<input type="checkbox"/>	3 - Elevada demonstração de compromisso

72. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada:

<input type="checkbox"/>	Sem relevância	<input type="checkbox"/>	Positiva	<input checked="" type="checkbox"/>	Muito positiva
<input type="checkbox"/>	Baixa relevância	<input type="checkbox"/>	Não se sabe dizer	<input type="checkbox"/>	

73. Na sua opinião, dentre os aspectos abordados no questionário, qual (is) você considera muito importante(s) para o desempenho e evolução do sistema de custos em sua empresa? Cite e comente outro(s) aspecto(s) que você considera relevante(s):

Apoio da alta administração e ferramentas adequadas para cálculo do custeio em função da quantidade de objetos a serem custeados.

Nome (Respondente / Colaborador):	Luciano Bozza
Setor em que trabalha:	Custos Gerenciais
Cargo:	Coordenador
Quanto tempo trabalha na empresa:	8 anos
Data: _12_ / _11_ / _2003_	Assinatura: _____

BLOCO V (1) – SETORES FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES

Objetivo: Avaliar o grau de dificuldade que o setor encontra em relação aos fatores organizacionais como fornecedor de dados para o sistema de gestão de custos, e/ou como o seu usuário.

SETOR DE VENDAS E MARKETING

74. Em relação à divisão das tarefas, **dentro do seu setor**, qual o critério que predomina?

<input type="checkbox"/> Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	<input checked="" type="checkbox"/> Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
----------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------

75. Quantos níveis hierárquicos **o setor** possui? _____ **5** _____

76. **O setor** tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

<input checked="" type="checkbox"/> Controle direto com supervisão	<input type="checkbox"/> Controle indireto por meio de resultados
--------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------

77. A maioria dos processos operacionais em **seu setor** é realizada por meio de:

<input checked="" type="checkbox"/> Elevado número de regras e procedimentos	<input type="checkbox"/> Baixo número de regras e procedimentos
------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------

78. A comunicação estabelecida entre **seu setor e os demais** desenvolve-se predominantemente:

<input type="checkbox"/> Sem o uso de tecnologia de informação	<input checked="" type="checkbox"/> Com o uso de tecnologia de informação
----------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------

79. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento do **seu setor com os demais**:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input checked="" type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

80. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento **dentro do seu setor**:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input checked="" type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

81. No ambiente **interno do setor**, a maioria das decisões operacionais é:

<input type="checkbox"/> Definida somente pela chefia;
<input type="checkbox"/> Definida entre equipes próximas da execução das tarefas;
<input checked="" type="checkbox"/> Definida entre a chefia do setor e os subordinados;
<input type="checkbox"/> Definida apenas pelo líder da equipe;
<input type="checkbox"/> Definida individualmente.

82. A interação (participação e colaboração) **entre os setores da empresa** é: (numa escala de 0 a 3)

<input type="checkbox"/> 0 - Insatisfatória	<input type="checkbox"/> 1 - Pouco satisfatória
<input type="checkbox"/> 2 - Satisfatória	<input checked="" type="checkbox"/> 3 - Muito Satisfatória

83. Para a realização das tarefas **dentro do seu setor**, a interação das equipes de trabalho é: (numa escala de 0 a 3)

<input type="checkbox"/> 0 - Insatisfatória	<input type="checkbox"/> 1 - Pouco satisfatória
<input checked="" type="checkbox"/> 2 - Satisfatória	<input type="checkbox"/> 3 - Muito Satisfatória

84. No relacionamento **do seu setor** com o sistema de custos, assinale: quais dos dados são fornecidos e quais informações são recebidas?

ITENS	DADOS FORNECIDOS	INFORMAÇÕES RECEBIDAS
Previsão de vendas;	X	X
Tendência de preços;	X	X
Potencial de mercado;	X	
Planejamento de lucros;	X	X
Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros;		X
Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;		
Apoio à formação de preço de venda;	X	X
Decisões sobre <i>mix</i> de produtos;	X	
Análise da margem de contribuição e lucratividade;		X
Preço de venda alvo;	X	X
Preços de venda do mercado concorrente;	X	
Necessidades dos clientes;	X	
Volume transportado;		
Mapas de receita.		X

85. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam maiores dificuldades quanto ao fornecimento dos dados e obtenção das informações relativas ao sistema de custos. Justifique sua resposta.

Como fornecedor: Potencial de mercado e tendência de preços, previsão de vendas, planejamento de lucros, análise de margem de contribuição e lucratividade.

Como usuário: Análise da margem e mapas de receita.

86. Assinale a **contribuição** dos fatores organizacionais predominantes **dentro de seu setor** para o relacionamento com o sistema de custos:

FATORES ORGANIZACIONAIS	CONTRIBUIÇÃO					
	Fornecedor			Usuário		
	Facilita	Dificulta	Indiferente	Facilita	Dificulta	Indiferente
Nível Especialização (Capacitação dos funcionários)	X			X		
Divisão de Tarefas	X			X		
Hierarquia (Níveis hierárquicos)		X			X	
Tipos de Controle (Supervisão direta ou <i>c/</i> resultados)		X			X	
Regras e Procedimentos Internos		X			X	
Tipo de Comunicação	X			X		
Centralização (Decisões operacionais)		X			X	
Interação entre equipes	X				X	

87. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerada:

Sem relevância	Positiva	Muito positiva
Baixa relevância	Não se sabe dizer	

88. O seu setor participou da implantação, atualizações e modificações do sistema de custos?

	IMPLANTAÇÃO	ATUALIZAÇÕES	MODIFICAÇÕES
Sim	X		
Não		X	X

No caso de uma resposta **afirmativa**, comente sobre a importância, para o setor, no que se refere ao relacionamento com o sistema de custos:

A importância é relacionada à gestão de margem / volume.

No caso de uma resposta **negativa**, comente sobre as razões que levaram o setor a não participar, assim como a importância desse aspecto em relação ao sistema de custos:

Pela estrutura do sistema de custos.

Gastos → C.C. Driver - Atividade.

89. Na sua opinião, atualmente, quais são as **maiores dificuldades** enfrentadas pelo **seu setor**, como fornecedor e usuário do sistema de custos vigente em sua empresa?

Como Fornecedor:	Desenho → Sistema de custos.
Como Usuário:	Dificuldade de entendimento dos números e sistema de análise não difundido. (ABC System).

Nome (Respondente / Colaborador):	Roberto Cezar Spaki
Setor em que trabalha:	MKT / Vendas
Cargo:	Gerente Divisão de Consumidores e Grandes Clientes
Quanto tempo trabalha na empresa:	7 anos
Data: __21__ / __11__ / __03__	Assinatura: _____

BLOCO V (2) – SETORES FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES

Objetivo: Avaliar o grau de dificuldade que o setor encontra em relação aos fatores organizacionais como fornecedor de dados para o sistema de gestão de custos, e/ou como o seu usuário.

SETOR DE PRODUÇÃO

90. Em relação à divisão das tarefas, **dentro do seu setor**, qual o critério que predomina?

<input checked="" type="checkbox"/> Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	<input type="checkbox"/> Tarefas compartilhadas e não-rotineiras
---------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------

91. Quantos níveis hierárquicos **o setor** possui? _____ **6** _____

92. **O setor** tem a preocupação de controlar a maioria das suas atividades através de um:

<input checked="" type="checkbox"/> Controle direto com supervisão	<input type="checkbox"/> Controle indireto por meio de resultados
--------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------

93. A maioria dos processos operacionais em **seu setor** é realizada por meio de:

<input checked="" type="checkbox"/> Elevado número de regras e procedimentos	<input type="checkbox"/> Baixo número de regras e procedimentos
------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------

94. A comunicação estabelecida entre **seu setor e os demais** desenvolve-se predominantemente:

<input type="checkbox"/> Sem o uso de tecnologia de informação	<input checked="" type="checkbox"/> Com o uso de tecnologia de informação
----------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------

95. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento do **seu setor com os demais**:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input checked="" type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

96. Caracterize o tipo de comunicação predominante no relacionamento **dentro do seu setor**:

<input type="checkbox"/> Vertical e lenta	<input type="checkbox"/> Vertical e rápida
<input type="checkbox"/> Multidirecional e lenta	<input checked="" type="checkbox"/> Multidirecional e rápida

97. No ambiente **interno do setor**, a maioria das decisões operacionais é:

<input type="checkbox"/> Definida somente pela chefia;
<input type="checkbox"/> Definida entre equipes próximas da execução das tarefas;
<input checked="" type="checkbox"/> Definida entre a chefia do setor e os subordinados;
<input type="checkbox"/> Definida apenas pelo líder da equipe;
<input type="checkbox"/> Definida individualmente.

98. Numa escala de 0 a 3, identifique a interação (participação e colaboração) **entre os setores da empresa**:

<input type="checkbox"/> 0 - Não há interação	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa interação
<input checked="" type="checkbox"/> 2 - Média interação	<input type="checkbox"/> 3 - Elevada interação

99. Assinale, numa escala de 0 a 3: para a realização das tarefas **dentro do seu setor**, a interação das equipes de trabalho é:

<input type="checkbox"/> 0 - Não há interação	<input type="checkbox"/> 1 - Baixa interação
<input checked="" type="checkbox"/> 2 - Média interação	<input type="checkbox"/> 3 - Elevada interação

100. No relacionamento do setor com o sistema de custos, assinale: quais dos dados abaixo são fornecidos e quais informações são recebidas?

ITENS	DADOS FORNECIDOS	INFORMAÇÕES RECEBIDAS
Quantidades produzidas;	X	X
Horas/máquinas;	X	X
Horas de manutenção;	X	X
Horas/homem;	X	X
Horas de processamento;	X	X
Percentuais de perdas;	X	X
Consumo de materiais;	X	X
Consumo de energia;	X	
Consumo de água;	X	
Manutenção;	X	X
Indicadores de produtividade;	X	X
Número de funcionários por setor;	X	
Apuração dos custos dos produtos;		X
Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros;		X
Custos das atividades;		X
Comportamento dos custos indiretos;	X	X
Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;	X	
Avaliação de desempenho.	X	

101. Das informações apontadas na questão anterior, destaque as que representam maiores dificuldades quanto ao fornecimento dos dados e obtenção das informações relativas ao sistema de custos. Justifique sua resposta.

Como fornecedor: Apontamento dos custos na produção (manual).

.....

.....

.....

Como usuário:

.....

.....

.....

102. Assinale a **contribuição** dos fatores organizacionais predominantes **dentro de seu setor** para o relacionamento com o sistema de custos:

FATORES ORGANIZACIONAIS	CONTRIBUIÇÃO					
	Fornecedor			Usuário		
	Facilita	Dificulta	Indiferente	Facilita	Dificulta	Indiferente
Nível Especialização (Capacitação dos funcionários)	X			X		
Divisão de Tarefas	X			X		
Hierarquia (Níveis Hierárquicos)		X			X	
Tipos de Controle (Supervisão direta ou c/ resultados)	X			X		
Regras e Procedimentos Internos		X			X	
Tipo de Comunicação	X			X		
Centralização (Decisões operacionais)	X			X		
Interação entre equipes	X			X		

103. A contribuição do sistema de gestão de custos no desempenho global da empresa pode ser considerado:

Sem relevância	Positiva	Muito positiva
Baixa relevância	Não se sabe dizer	

104. O **seu setor** participou da implantação, atualizações e modificações do sistema de custos?

	IMPLANTAÇÃO	ATUALIZAÇÕES	MODIFICAÇÕES
Sim	X	X	X
Não			

No caso de uma resposta **afirmativa**, comente sobre a importância, para o setor, no que se refere ao relacionamento com o sistema de custos:

Importante porque participamos do fechamento e contribuimos para o refino das informações do sistema de custos.

No caso de uma resposta **negativa**, comente sobre as razões que levaram o setor a não participar, assim como a importância desse aspecto em relação ao sistema de custos:

105. Na sua opinião, atualmente, quais são as **maiores dificuldades** enfrentadas pelo **seu setor**, como fornecedor e usuário do sistema de custos vigente em sua empresa?

Como Fornecedor: A maior dificuldade é aprimorar um pouco mais o cálculo do custo unitário, porque ainda tem que melhorar os apontamentos de custos a nível de produto Fanta Laranja.
Como Usuário:

Nome (Respondente / Colaborador):	Mário Schafaschek
Setor em que trabalha:	Produção
Cargo:	Gerente de Produção
Quanto tempo trabalha na empresa:	6 anos
Data: 21 / 11 / 03	Assinatura: _____

**APÊNDICE 3 - TABULAÇÃO DOS DADOS REFERENTES AOS ASPECTOS
ORGANIZACIONAIS E SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS DAS
QUATRO EMPRESAS PESQUISADAS NA REGIÃO
METROPOLITANA DE CURITIBA**

BLOCOS I E II: DADOS CADASTRAIS E CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

QUADRO A.3.1 - IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO, SEGUNDO DADOS CADASTRAIS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

DADOS CADASTRAIS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Setor de atividade	Bebidas	Perfumaria / Cosméticos	Indústria de máquinas, equipamentos e aparelhos para refrigeração comercial	Produtos Fitoterápicos
Anos (completos) que a empresa atua neste setor	57 anos	26 anos	31 anos	18 anos
Nacionalidade	Nacional	Nacional	Nacional	Nacional
Rentabilidade de 2002 (em %)	36,1% (set.03/Jan.03)	31,3%	10,86%	1,20%
Produtividade (faturamento/número de funcionários) (em R\$)	R\$ 364.371,00	R\$ 488.000 (+24,1% sobre 2001)	R\$ 103.525,00	R\$ 108,00 per capita
Receita operacional bruta em 2002 (em R\$)	De 400.000.001 a 1.000.000.000	De 400.000.001 a 1.000.000.000	De 20.000.001 a 45.000.000	De 20.000.001 a 45.000.000
Número médio de funcionários em 2002 (em R\$)	1668	1356	423	397
Principais produtos da empresa	Produtos das marcas Coca-Cola e Kaiser	Perfumes (Deo colônias), maquiagem, cremes e loções	Balcões frigoríficos, refrigeradores / freezers, balcões expositores, móveis complementares, instalações frigoríficas	Gamaline, Clifemin, Primoris, Bioflavim e Encapsulados Fitoterápicos
Mercados consumidores dos produtos	Mercado Nacional	Nacionais (98%) Internacionais (2%)	Regionais Nacionais Internacionais	Mercado Nacional
Participação das exportações no total da receita operacional bruta em 2002 (em %)	A empresa não exportou	Até 10%	Até 10%	Até 10%
Certificações que a empresa possui	Existe um sistema de qualidade exclusivo para o sistema Coca-Cola Mundial, ao qual as franquias seguem	Não há	ISO 9001	ISO 9000 / 2001 e Certificação Boas Práticas de Fabricação (expedido pela Anvisa)

FONTE: Elaboração da autora

BLOCO III: ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

QUADRO A.3.2 - NÍVEIS DE ESPECIALIZAÇÃO – CAPACITAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS – DIVISÃO DE TAREFAS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Exigência da empresa ao contratar funcionário	- Área Administrativa: experiências anteriores e formação universitária; - Área de Produção: experiências anteriores.	- Área Administrativa: experiências anteriores e formação universitária; - Área de Produção: cursos de aperfeiçoamento	- Área Administrativa: experiências anteriores e formação universitária; - Área de Produção: experiências anteriores.	- Área Administrativa: cursos de aperfeiçoamento e formação universitária; - Área de Produção: experiências anteriores e cursos de aperfeiçoamento.
Proporciona treinamento ao contratar funcionário	Sim (de 50 a 100 horas)	Sim (40 horas)	Sim (10 horas / ano / funcionário)	Sim (o funcionário recém contratado participa durante a semana de um programa de integração com todos os setores em que irá interagir no desempenho de suas funções)
Quantas horas de treinamento foram providenciadas, por funcionário, em 2002		-Aperfeiçoamento das habilidades técnicas: de 11-20 horas ; - Uso de novas tecnologias, técnicas de gestão de processos e habilidades interativas: menos que 10 horas .	-Aperfeiçoamento das habilidades técnicas, uso de novas tecnologias, técnicas de gestão de processos e habilidades interativas: menos que 10 horas .	- Aperfeiçoamento das habilidades técnicas: menos que 100 horas; - Uso de novas tecnologias, técnicas de gestão de processos: de 11 a 20 horas; - Habilidades interativas: menos que 10 horas.
Divisão das tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Capacitação dos funcionários	Capacitação profissional diferenciada, cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função	Capacitação profissional diferenciada, cumprimento das responsabilidades para obter êxito na função	Pouca capacitação profissional diferenciada, na medida que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada	Pouca capacitação profissional diferenciada, na medida que subdivide detalhadamente as tarefas, cabendo a cada funcionário apenas a execução da parte que lhe foi delegada

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.3 - NÍVEIS HIERÁRQUICOS - TIPOS DE SUPERVISÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Quantos níveis hierárquicos a empresa possui	Operações: 5 níveis Administração: 4 níveis	4 níveis (Direção - Gerência - Coordenação e Operação)	6 níveis	5 níveis
Tipo de supervisão	Controle indireto por meio de resultados	Controle indireto por meio de resultados	Controle direto com supervisão	Controle direto com supervisão

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.4 - REGRAS E PROCEDIMENTOS / COMUNICAÇÃO - MANUAL DE NORMAS - DESCRIÇÃO DE CARGOS E FUNÇÕES DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos
Comunicação entre os setores (Tecnologia da informação)	Com o uso de tecnologia de informação	Com o uso de tecnologia de informação	Sem o uso de tecnologia de informação	Com o uso de tecnologia de informação
Forma de comunicação entre os setores	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida
Forma de comunicação dentro dos setores	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida
Manual de normas e Conduta	Recebem manual de normas e condutas no primeiro dia de trabalho	Recebem manual de normas e condutas no primeiro dia de trabalho (um dia de ambientação formal)	Recebem manual de normas e condutas no primeiro dia de trabalho	Recebem manual de normas e condutas no primeiro dia de trabalho
Descrição de cargos e funções	Existe e é de conhecimento restrito a alguns funcionários	Existe e é de conhecimento de todos os funcionários	Existe e é de conhecimento de todos os funcionários	Existe e é de conhecimento de todos os funcionários

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.5 - CENTRALIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Maioria das decisões operacionais na empresa	Tomadas pelos níveis hierárquicos mais próximos da execução das tarefas	Definidas pela alta direção	Definidas pela alta direção	Definidas pela alta direção
Grau de centralização do processo decisório	Baixa centralização	Baixa centralização	Alta centralização	Baixa centralização

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.6 - DESEMPENHO DAS TAREFAS ENTRE OS SETORES - TRABALHO EM EQUIPES - GRAU DE INTERAÇÃO ENTRE AS EQUIPES DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Desempenho das tarefas entre os setores	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro	Os departamentos são relativamente dependentes e o trabalho flui entre eles	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro
A empresa utiliza trabalho em equipes	Na maioria dos departamentos	Em alguns departamentos e na maioria dos projetos (equipes multidisciplinares)	Em alguns departamentos	Na maioria dos departamentos
Grau de interação entre as equipes	Média interação	Média interação	Média interação	Elevada interação

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.7 - FREQUÊNCIA - PRIORIDADE - TIPOS DE INOVAÇÕES DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Frequência com que ocorrem as inovações	Constantemente e de forma planejada.	Constantemente e de forma planejada.	Somente quando necessário e não é de forma planejada	Constantemente e de forma planejada.
Prioridade da empresa em relação às inovações	Média prioridade na área de Produção e elevada prioridade na área Administrativa.	Média prioridade para as áreas de Produção e Administrativa.	Média prioridade para as áreas de Produção e Administrativa.	Média prioridade para as áreas de Produção e Administrativa.
Inovações que mais ocorrem na empresa	- Incubativa;	- Incubativa;	- Incremental;	- Complexa;
	- Complexa;	- Incremental;	- Incubativa;	- Incremental;
	- Imitativa;	- Imitativa;	- Imitativa;	- Incubativa.
	- Radical;	- Aquisitiva;	- Aquisitiva;	
	- Incremental;	- Complexa;	- Radical.	
	- Aquisitiva.	- Radical.		

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.8 - AMBIENTE EM QUE ESTÃO INSERIDAS AS EMPRESAS / ESTRATÉGIAS DE MERCADOS EXTERNO E INTERNO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Ambiente em que se encontram as empresas	Ambiente estável e imprevisível	Ambiente instável e previsível	Ambiente estável e imprevisível	Ambiente instável e previsível
Estratégias de mercado externo		- Preço baixo; - Diferenciação do produto; - Forte identificação da marca.	- Preço baixo; - Diferenciação do produto / serviço; - Forte identificação da marca.	- Não há estratégia definida.
Estratégias de mercado interno	- Liderança no custo total; - Diferenciação do produto / serviço; - Forte identificação da marca; - Prazo de entrega; - Eficiência da assistência técnica; - Conteúdo / Sofisticação tecnológica; - Conformidade às especificações técnicas; - Atendimento às especificações do cliente; - Há estratégia definida.	- Preço baixo; - Diferenciação do produto; - Forte identificação da marca.	- Preço baixo; - Diferenciação do produto / serviço; - Eficiência da assistência técnica; - Durabilidade; - Atendimento às especificações do cliente.	- Diferenciação do produto / serviço; - Forte identificação da marca; - Prazo de entrega; - Tempo de desenvolvimento do produto; - Atendimento às especificações do cliente.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.9 - TECNOLOGIA: SISTEMAS DE PRODUÇÃO - TECNOLOGIAS DE GESTÃO - TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Sistema de produção predominante	Produção em grandes lotes e em massa	Produção flexível (uso de computadores no processo produtivo)	Produção em unidades e em pequenos lotes	Produção por processamento (produção de fluxo contínuo)
Equipes participam da implantação de tecnologias de gestão	Sim	Não	Sim	Sim
Tecnologias de gestão não utilizadas	- Células de Produção; - CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por processos; - Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000).	- Células de Produção	- Células de Produção	- CIM: <i>Computer Integrated Manufacturing</i> ; - JIT: <i>Just-in-time</i> .
Tecnologias de gestão pouco utilizadas		- CIM: <i>Computer Integrated Manufacturing</i> ; - JIT: <i>Just-in-time</i> .	- JIT: <i>Just-in-Time</i>	- CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por processos.
Tecnologias de gestão com média utilização	- CIM - <i>Computer Integrated Manufacturing</i> ; - JIT - <i>Just-in-time</i> ; - Gestão participativa.	-CAD/CAM - Projetos de manufaturas auxiliados por processos; - Controle da qualidade total (TCQ); - Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000).	- Gestão participativa	- Células de Produção; - Gestão Participativa; - Sistema de Gestão de Custos.
Tecnologias de gestão muito utilizadas	- Controle estatístico do processo; - Controle da Qualidade Total (TCQ); - Sistema de Gestão de Custos.	- Controle estatístico do processo; - Gestão participativa,; - Sistemas de gestão de custos; - Outras técnicas e métodos (<i>Kaizen</i> , Processo de planejamento, Análise crítica de processos). - Gestão à vista.	- CAD / CAM: Projetos de manufaturas auxiliados por processos; - Controle estatístico do processo; - Controle da Qualidade Total (TCQ); - Normas da série ISO 9000 (NBR 19.000); - Sistemas de gestão de custos.	- Controle estatístico do processo; - Controle da Qualidade Total (TCQ); - Normas da série ISO 9000.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.10 - CARACTERÍSTICAS DOS FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Níveis de especialização / Divisão de tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Elevada capacitação. Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Elevada especialização. Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Níveis hierárquicos	Operações: 5 níveis Administração: 4 níveis	4 níveis (Direção - Gerência - Coordenação e Operação)	6 níveis	5 níveis
Tipos de supervisão	Controle indireto por meio de resultados. Nem sempre segue a hierarquia de autoridade	Controle indireto por meio de resultados. Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados	Controle direto com supervisão. Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados	Controle direto com supervisão. Nem sempre segue a hierarquia de autoridade
Regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos
Comunicação	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida
Centralização	Baixa centralização	Baixa centralização	Alta centralização	Baixa centralização
Departamentalização	Divisões departamentalizadas em produtos, serviços, áreas geográficas, clientela, e processo produtivo	Combinação de várias formas de departamentalização Funcional com projetos e produtos	Baseia-se no princípio da especialização das funções, organograma por departamentos	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos
Interação	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro	Os departamentos são relativamente dependentes e o trabalho flui entre eles.	Os departamentos trabalham de forma recíproca, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.11 - PERFIL DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Níveis de especialização / Divisão de tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Elevada capacitação. Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	Elevada especialização. Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras
Níveis hierárquicos	Operações: 5 níveis Administração: 4 níveis	4 níveis (Direção - Gerência - Coordenação e Operação)	6 níveis	5 níveis
Tipos de supervisão	Controle indireto por meio de resultados. Nem sempre segue a hierarquia de autoridade.	Controle indireto por meio de resultados. Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados.	Controle direto com supervisão. Segue a cadeia de comando, do topo para os subordinados.	Controle direto com supervisão. Nem sempre segue a hierarquia de autoridade.
Regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos
Comunicação	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida
Centralização	Baixa centralização	Baixa centralização	Alta centralização	Baixa centralização
Departamentalização	Divisões departamentalizadas em produtos, serviços, áreas geográficas, clientela, e processo produtivo	Combinação de várias formas de departamentalização Funcional com projetos e produtos	Baseia-se no princípio da especialização das funções, organograma por departamentos	Combinação de várias formas de departamentalização funcional com projetos e produtos

FONTE: Elaboração da autora

BLOCO IV: SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

QUADRO A.3.12 - CARACTERÍSTICAS GERAIS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Quanto tempo (anos) possui o sistema de custos	8 anos	7 anos	5 anos	3 anos
Aspectos técnicos do SGC	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial, e personalizado	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial, e personalizado	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial, e não personalizado	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial, e personalizado
Software utilizado / satisfação	Oros ABC / R3. Atendendo totalmente às necessidades do sistema de custos	BPCS – Business Process Control System – da SSA. Atendendo parcialmente às necessidades do sistema de custos	Desenvolvimento interno, misto de o sistema Magnus (Datasul) com o excell. Atendendo parcialmente às necessidades do SGC	Siga Protheus versão 6.9 e Sistema UEP. Atendendo parcialmente às necessidades do SGC
Período de atualização do sistema de custos	Semestralmente, ou à medida que se perceba a necessidade	Pelo menos anualmente	Anualmente	Semestralmente
Adequação do sistema de custos	Reformulação do sistema já existente	Reformulação do sistema já existente	Reformulação do sistema já existente	Reformulação do sistema já existente
Período de geração das informações	Mensalmente	Semestralmente	Mensalmente	Mensalmente

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.13 - ASPECTOS FUNCIONAIS (SISTEMA PROPORCIONA - MÉTODOS UTILIZADOS) DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
SGC proporciona	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio dos produtos; - Avaliação de resultados; - Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos; - Controle e redução de custos, visando à maximização de resultado; - Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado; - Planejamento; - Diferenciação do produto; - Liderança em custos; - Atendimento diferenciado por cliente; - Outros, quais: Lançamento de novos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio dos produtos; - Avaliação dos resultados; - Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos; - Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados; - Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado; - Planejamento. 	<ul style="list-style-type: none"> -Custeio dos produtos; -Avaliação dos resultados; -Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos; -Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados; -Atendimento diferenciado por cliente. 	<ul style="list-style-type: none"> -Custeio dos produtos; -Avaliação dos resultados; -Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos; -Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados; -Planejamento.
Métodos utilizados	<ul style="list-style-type: none"> - ABC; - Análise da Cadeia de Valor; - Administração Baseada em Atividades; - Custeio Padrão; - Centro de Custos; - Ordem de Produção / Serviços; - Custeio <i>Kaizen</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio Padrão; - Absorção; - Unidade de Esforço de Produção; - Centro de Custos; - Custeio <i>Kaizen</i>; - Ordem de Produção / Serviços; - Custeio-Alvo. 	<ul style="list-style-type: none"> -Custeio Padrão; -Custeio Variável; -Custeio-Alvo; -Pseudolucro; -Centros de Custos; -Ordem de Produção / Serviços; -Absorção; -Análise da Cadeia de Valor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Unidade de Esforço de Produção; - Ordem de Produção / Serviços; - Centros de Custos; - Absorção; - Custeio Variável; - Custeio Padrão.
Métodos não conhecidos		<ul style="list-style-type: none"> - Pseudolucro. 	<ul style="list-style-type: none"> -ABM Operacional; -ABM Estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio-Alvo; - Pseudolucro; - Análise da Cadeia de Valor; - ABM Operacional; - ABM Estratégico.
Método que não pretende implementar	<ul style="list-style-type: none"> - Absorção; - Custeio Variável; - Unidade de esforço de produção. 	<ul style="list-style-type: none"> - Orçamento Baseado em Atividade; - ABM Operacional; - ABM Estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> -Unidade de Esforço de Produção; -Custeio <i>Kaizen</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> -Unidade de Esforço de Produção; -Custeio <i>Kaizen</i>.
Método que implementará nos próximos anos	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio Alvo; - Orçamento Baseado em Atividades; - ABM Estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> - Análise da Cadeia de Valor. 	<ul style="list-style-type: none"> -ABC; -Orçamento Baseado em Atividades. 	<ul style="list-style-type: none"> - ABC; - Custeio <i>Kaizen</i>; - Orçamento Baseado em Atividades.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.14 - SETORES FORNECEDORES E NÃO FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DE INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Setores não fornecedores de dados	- Desenvolvimento do Produto.	- Planejamento; - Logística; - Administração Geral.	- Planejamento; - Logística.	- Recursos Humanos; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral.
Setores fornecedores de dados	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral.	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras.	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras. - Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais. - Administração Geral.	- Vendas e <i>Marketing</i> . - Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Compras.
Usuários das informações	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Produção; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística.	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Contabilidade e Finanças; - Produção; e - Desenvolvimento do Produto.	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Produção; - Administração Geral; - Contabilidade e Finanças.	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Desenvolvimento do produto; - Produção; - Contabilidade e Finanças.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.15 - SETORES FORNECEDORES DE DADOS E SUAS DIFICULDADES EM RELAÇÃO AO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Fornecedores com nenhuma dificuldade	- Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral.		-Contabilidade e Finanças; -Recursos Humanos; -Compras.	- Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Compras.
Fornecedores com moderada dificuldade	- Vendas e <i>Marketing</i> .	- Vendas e <i>Marketing</i> ; - Desenvolvimento do Produto; - Produção.	-Desenvolvimento do Produto; -Produção; -Materiais.	- Vendas e <i>Marketing</i> .
Fornecedores com grande dificuldade			-Vendas e <i>Marketing</i> ; -Administração Geral.	

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.16 - *FEEDBACK* OPERACIONAL E BENEFÍCIOS OBTIDOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Setores que recebem <i>feedback</i> operacional	<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e <i>Marketing</i>; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; e - Administração Geral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e <i>Marketing</i>; - Desenvolvimento do produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Recursos Humanos; - Compras; - Planejamento; - Logística; - Administração Geral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e <i>Marketing</i>; - Produção; - Contabilidade e Finanças; - Administração Geral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vendas e <i>Marketing</i>; - Desenvolvimento do Produto; - Produção; - Materiais; - Contabilidade e Finanças; - Compras.
Benefícios obtidos através do sistema de gestão de custos	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção; - O aprimoramento contínuo da mão-de-obra; - Obtenção e sustentação da qualidade; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios). 	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção; - O aprimoramento contínuo da mão-de-obra; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios). 	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Obtenção e sustentação da qualidade; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios). 	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria de processos (eficiência e rapidez); - Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados produção; - Obtenção e sustentação da qualidade; - Otimização dos recursos (eliminação de desperdícios).

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.17 - INFORMAÇÕES GERADAS E RECEBIDAS PELO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
<ul style="list-style-type: none"> - Decisões sobre mix de produtos; - Planejamento de lucros; - Análise da margem de contribuição e lucratividade; - Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; - Demonstrativo de resultados; - Redução de custos nas etapas de manufatura; - Redução de custos de cada modelo de produto; - Redução de custos por departamento a cada período; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades); - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho e melhoria contínua; - Melhorias de negociações com clientes e fornecedores; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo; - Apoio à formação de preços de venda; - Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor; - Taxas de geradores de custos previstos; - Previsão de despesas de médio prazo; - Custos de operações eficientes; - Rapidez de <i>feedback</i>; - Custos da não conformidade; - Definição de prioridades para investimentos; - Capacitação de funcionários para processos decisórios; - Análise de atividades do alto para baixo; - Processos que agregam valor; - Avaliação de estoques; - Apuração do custo global; - Comparação entre o custo real e o custo padrão; - Controle e redução dos elementos de custo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Análise da margem de contribuição e lucratividade; - Apoio à formação de preços de venda; - Demonstrativo de resultados; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Redução de custos por departamento a cada período; - Avaliação de estoques; - Planejamento de lucros; - Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços; - Redução de custos nas etapas de manufatura; - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho e melhoria contínua; - Decisões sobre mix de produtos; - Melhorias de negociações com clientes e fornecedores; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo; - Previsão de despesas de médio prazo; - Rapidez de <i>feedback</i>; - Definição de prioridades para investimentos; - Apuração do custo global. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apoio à formação de preços de venda; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Melhorias de negociações com clientes e fornecedores; - Análise da margem de contribuição e lucratividade; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; - Apuração do custo global; - Redução de custos de cada modelo de produto; - Redução de custos por departamento a cada período; - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Avaliação de desempenho e melhoria contínua; - Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo; - Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstrativo de resultados; - Apoio à formação de preços de venda; - Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros; - Controle e redução dos elementos de custo; - Identificação de padrões de comportamento de custos; - Apuração dos custos de cada produto / serviço; - Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; - Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.18 - RELAÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS COM O DESEMPENHO DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	SPAIPA	O BOTICÁRIO	GELOPAR	HERBARIUM
Níveis de especialização (capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Difículta	Difículta
Divisão de tarefas	Facilita	Facilita	Difículta	Indiferente
Níveis hierárquicos	Facilita	Indiferente	Indiferente	Difículta
Tipos de supervisão	Facilita	Indiferente	Facilita	Facilita
Regras e procedimentos	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Comunicação	Facilita	Facilita	Difículta	Facilita
Centralização	Facilita	Indiferente	Difículta	Indiferente
Interação	Facilita	Facilita	Difículta	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.19 - IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS - CONTRIBUIÇÃO NO DESEMPENHO GLOBAL DA EMPRESA - PRIORIDADE DA ALTA DIREÇÃO - ACEITAÇÃO DOS SETORES, DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Grau de prioridade da alta direção com o SGC	Média prioridade	Média prioridade	Média prioridade	Média prioridade
Grau de compromisso da alta direção com o SGC em suas decisões	Média demonstração de compromisso	Média demonstração de compromisso	Baixa demonstração de compromisso	Média demonstração de compromisso
Contribuição do SGC no desempenho global da empresa	Pode ser considerado muito positiva	Pode ser considerado positivo	Pode ser considerado positivo	Pode ser considerado muito positiva
Aceitação que os setores demonstram a respeito do SGC	Elevada aceitação	Média aceitação	Média aceitação	Média aceitação

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.20 - FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DO SETOR DE VENDAS E MARKETING DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS - SETOR DE VENDAS E MARKETING									
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium			
	Dentro do setor	Setor com os demais	Dentro do setor	Setor com os demais	Dentro do setor	Setor com os demais	Dentro do setor	Setor com os demais	Dentro do setor	Setor com os demais
Divisão de tarefas	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	-	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-
Níveis hierárquicos	5 níveis	-	4 níveis	-	3 níveis	-	5 níveis	-	5 níveis	-
Tipo de supervisão	Controle indireto por meio de resultados	-	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-
Regras e procedimentos	Baixo número de regras e procedimentos	-	Baixo número de regras e procedimentos	-	Elevado número de regras e procedimentos	-	Elevado número de regras e procedimentos	-	Elevado número de regras e procedimentos	-
Comunicação	Vertical e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e lenta	Multidirecional e lenta	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida	Vertical e rápida	Multidirecional e rápida
Centralização	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	-	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	-	Definidas apenas pelo líder da equipe	-	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	-	Decisões definidas entre a chefia do setor e os subordinados	-
Interação	Satisfatória	Muito satisfatória	Baixa interação	Baixa interação	Nenhuma interação	Elevada interação	Média interação	Elevada interação	Média interação	Média interação

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.22 - CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DENTRO DO SETOR DE VENDAS PARA O RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS							
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium	
	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários
Níveis de especialização (capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Divisão de tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Níveis hierárquicos	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Tipos de supervisão	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta	Indiferente	Indiferente	Difículta	Difículta
Regras e procedimentos	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta	Indiferente	Facilita	Facilita
Comunicação	Facilita	Facilita	Difículta	Difículta	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita
Centralização	Difículta	Difículta	Difículta	Difículta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Interação	Facilita	Difículta	Difículta	Difículta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.23 - PARTICIPAÇÃO DO SETOR DE VENDAS E *MARKETING* NA IMPLANTAÇÃO, ATUALIZAÇÃO E MODIFICAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Implantação do SGC	O setor de vendas participou da implantação do SGC	O setor de vendas participou da implantação do SGC	O setor de vendas não participou da implantação do SGC	O setor de vendas participou da implantação do SGC
Atualização do SGC	O setor de vendas não participou da atualização do SGC	O setor de vendas participou da atualização do SGC	O setor de vendas não participou da atualização do SGC	O setor de vendas não participou da atualização do SGC
Modificação do SGC	O setor de vendas não participou da modificação do SGC	O setor de vendas não participou da modificação do SGC	O setor de vendas participou da modificação do SGC	O setor de vendas não participou da modificação do SGC

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.24 - FATORES ORGANIZACIONAIS CONSTITUINTES DO SETOR DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS - SETOR DE PRODUÇÃO											
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium					
	Dentro do Setor	Setor com os demais	Dentro do Setor	Setor com os demais	Dentro do Setor	Setor com os demais	Dentro do Setor	Setor com os demais				
Divisão de tarefas	Tarefas subdivididas, especializadas e rotineiras	-	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-	Tarefas compartilhadas e não-rotineiras	-	Tarefas subdivididas especializadas e rotineiras	-				
Níveis hierárquicos	6 níveis	-	4 níveis	-	4 níveis	-	6 níveis	-				
Tipo de supervisão	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-	Controle direto com supervisão	-				
Regras e procedimentos	Elevado número de regras e procedimentos	-	Elevado número de regras e procedimentos	-	Baixo número de regras e procedimentos	-	Elevado número de regras e procedimentos	-				
Comunicação	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Multidirecional e rápida	Multidirecional e lenta	Vertical e rápida	Vertical e rápida				
Centralização	Definidas pela chefia do setor e os subordinados	-	Decisões entre equipes próximas da execução das tarefas	-	Definidas entre a chefia e os subordinados	-	Definidas entre a chefia e os subordinados	-				
Interação	Elevada interação	Média interação	Média interação	Média interação	Baixa interação	Baixa interação	Média interação	Média interação				

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.25 - DADOS FORNECIDOS E INFORMAÇÕES RECEBIDAS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

CARACTERÍSTICAS	EMPRESAS - SETOR DE PRODUÇÃO			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Dados fornecidos	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Consumo de energia; - Consumo de água; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor; - Comparamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Apuração dos custos dos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor; - Avaliação de desempenho.
Informações recebidas	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidades produzidas; - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Apuração dos custos dos produtos; - Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; - Custos das atividades; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consumo de energia; - Consumo de água; - Manutenção; - Apuração dos custos dos produtos; - Identificação das linhas de produtos que mais influenciam os lucros; - Custos das atividades; - Comparamento dos custos indiretos; - Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada; - Avaliação de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Horas máquinas; - Horas de manutenção; - Horas homem; - Horas de processamento; - Percentuais de perdas; - Consumo de materiais; - Consumo de energia; - Consumo de água; - Manutenção; - Indicadores de produtividade; - Número de funcionários por setor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consumo de energia; - Consumo de água.

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.26 - CONTRIBUIÇÃO DOS FATORES ORGANIZACIONAIS DENTRO DO SETOR DE PRODUÇÃO PARA O RELACIONAMENTO COM O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FATORES ORGANIZACIONAIS	EMPRESAS							
	Spaipa		O Boticário		Gelopar		Herbarium	
	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários	Fornecedores	Usuários
Níveis de especialização (capacitação dos funcionários)	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Divisão de tarefas	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita
Níveis hierárquicos	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Dificulta
Tipos de supervisão	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta
Regras e procedimentos	Dificulta	Dificulta	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta
Comunicação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita
Centralização	Facilita	Facilita	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Dificulta	Indiferente	Indiferente
Interação	Facilita	Facilita	Facilita	Facilita	Indiferente	Indiferente	Facilita	Facilita

FONTE: Elaboração da autora

QUADRO A.3.27 - PARTICIPAÇÃO DO SETOR DE PRODUÇÃO NA IMPLANTAÇÃO, ATUALIZAÇÃO E MODIFICAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

	EMPRESAS			
	Spaipa	O Boticário	Gelopar	Herbarium
Implantação do SGC	O setor de vendas participou da implantação do SGC	O setor de vendas participou da implantação do SGC	O setor de vendas não participou da implantação do SGC	O setor de produção não participou da implantação do SGC
Atualização do SGC	O setor de vendas participou da atualização do SGC	O setor de vendas participou da atualização do SGC	O setor de vendas participou da atualização do SGC	O setor de produção participou da atualização do SGC
Modificação do SGC	O setor de vendas participou da modificação do SGC	O setor de vendas participou da modificação do SGC	O setor de vendas participou da modificação do SGC	O setor de produção não participou da modificação do SGC

FONTE: Elaboração da autora

APÊNDICE 4 - PRIMEIRO QUESTIONÁRIO TESTADO

BLOCO I - DADOS CADASTRAIS DAS EMPRESAS

1. CNPJ: _____
2. Razão Social: _____
3. Departamento: _____
4. Endereço: _____
 - 4.1 Bairro: _____
 - 4.2 Cidade: _____
 - 4.3 UF: _____
 - 4.4 C.E.P.: _____
 - 4.5 Home Page: _____
 - 4.6 Fone: _____
 - 4.7 Fax: _____
 - 4.8 Contato: _____
 - 4.9 E-mail: _____
5. Setor de atividade: _____
6. Há quanto tempo (em anos completos) esta empresa atua neste ramo de atividade: ____ anos.

BLOCO II – CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

1. Receita operacional bruta da empresa em 2001 (em reais):

Até 120.000
De 120.001 a 720.000
De 720.001 a 900.000
De 900.001 a 3.000.000
De 3.000.001 a 7.875.000
De 7.875.001 a 20.000.000
De 20.000.001 a 45.000.000
De 45.000.001 a 70.000.000
De 70.000.001 a 150.000.000
De 150.000.001 a 400.000.000
De 400.000.001 a 1.000.000.000
Acima de 1.000.000.000

2. Número médio de empregados em 2001 (pessoal total): ____ empregados
 3. Quais os principais produtos da empresa?

4. Os produtos da empresa são vendidos em mercados consumidores:

Regionais
Nacionais
Internacionais

5. Qual foi a participação das exportações no total da receita operacional bruta em 2001?

A empresa não exportou
Até 10%
De 11% a 20%
De 21% a 30%
De 31% a 50%
De 51% a 70%
Acima de 70%

BLOCO III – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

1. A empresa, ao contratar um profissional para a área administrativa, exige:

<input type="checkbox"/>	Experiências anteriores;
<input type="checkbox"/>	Formação universitária.

2. Para a contratação de funcionários na área de produção, a empresa exige:

<input type="checkbox"/>	Formação profissional baseada na formação universitária;
<input type="checkbox"/>	Cursos de aperfeiçoamento;
<input type="checkbox"/>	Experiências anteriores;
<input type="checkbox"/>	Não exige especialização.

3. Ao contratar um funcionário, a empresa proporciona treinamento (horas de aperfeiçoamento)?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

4. Se sim, a empresa proporciona quantas horas de treinamento ou de aperfeiçoamento?
_____ horas.

5. A maioria das tarefas realizadas na empresa apresenta-se como:

<input type="checkbox"/>	Tarefas subdivididas e rotineiras;
<input type="checkbox"/>	Tarefas amplas e não-rotineiras.

6. Na empresa existem níveis de supervisão?

<input type="checkbox"/>	Sim, muitos;
<input type="checkbox"/>	Sim, poucos;
<input type="checkbox"/>	Não existem.

7. A empresa tem a preocupação de controlar as suas atividades realizadas através de um:

<input type="checkbox"/>	Controle direto com supervisão;
<input type="checkbox"/>	Controle indireto por meio de resultados.

8. As equipes de trabalho participam da maioria das decisões tomadas pela alta direção da empresa?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

9. Na realização dos trabalhos inerentes ao alcance dos objetivos, a empresa exige:

<input type="checkbox"/>	Elevado número de normas e regulamentos;
<input type="checkbox"/>	Baixo número de normas e regulamentos.

10. Executando as tarefas exigidas pela empresa, a comunicação entre os setores é de forma:

<input type="checkbox"/>	Vertical, seguindo a estrutura;
<input type="checkbox"/>	Multidirecional, com o uso de tecnologia de informação.

11. A empresa possui setores funcionais fora da matriz?

<input type="checkbox"/>	Sim, possui;
<input type="checkbox"/>	Não possui.

12. Em relação às inovações, com que freqüência elas ocorrem na empresa?

<input type="checkbox"/>	Constantemente;
<input type="checkbox"/>	Esporadicamente;
<input type="checkbox"/>	Somente quando necessário;
<input type="checkbox"/>	Não ocorrem.

13. As adoções de inovações acontecem de forma planejada?

Sim
Não

14. Enumere em ordem crescente o tipo de inovação que mais ocorre na empresa:

Complexa: resulta de processos longos e complexos, nos quais se investem muitos por longo período. Decorrem de uma ação formalmente planejada;
Incremental: surge em consequência de pequenas mudanças que podem levar à melhoria nos produtos, diversificação de seu uso, alterações nos insumos utilizados ou redução de custos;
Radical: baseada em descobertas tecnológicas com potencial para alterar os paradigmas vigentes, causando mudanças drásticas e, em geral, sendo acompanhada por investimentos significativos em equipamentos e levando a empresa a um novo patamar tecnológico mais avançado;
Imitativa: deriva da disposição da empresa para copiar inovações já introduzidas por outra, quer do seu ramo específico de atividade ou não;
Aquisitiva: reflete a disposição da empresa para adquirir inovações desenvolvidas externamente, por meio de patentes, licenças, fusões etc.;
Incubativa: mostra a disposição da empresa para desenvolver suas próprias inovações, mediante investimentos em pesquisa e desenvolvimento interno.

15. Assinale, em uma escala crescente de 1 (um) a 10 (dez), qual a ênfase que a empresa dá para a inovação na área de produção:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

16. Assinale, em uma escala crescente de 1 (um) a 10 (dez), qual a ênfase que a empresa dá para a inovação na área administrativa:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

17. As empresas, como sistemas abertos, almejam um estado de equilíbrio com seus ambientes, buscando mudanças em suas estratégias, estruturas e processos. Essa adaptação da empresa versas ambiente é uma condição necessária para a eficácia organizacional. Qual a condição ambiental em que esta empresa se encontra?

Ambiente estável e previsível: neste ambiente, as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível. A empresa não sente muita necessidade de adotar inovações, e a previsibilidade do ambiente lhe permite planejar a adoção de inovações, mantendo esse processo ordenado;
Ambiente estável e imprevisível: neste tipo de condições ambientais, as mudanças desenvolvem-se lentamente, mas o padrão de mudanças é imprevisível, o que dificulta o planejamento das inovações. A imprevisibilidade do ambiente exige que a empresa tenha a capacidade de adotar inovações com rapidez, para manter sua posição competitiva, quando se faz necessário;
Ambiente instável e previsível: este tipo de ambiente apresenta uma frequência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível, tornando possível o planejamento da inovação;
Ambiente instável e imprevisível: este é um ambiente que muda com muita frequência e de forma irregular, exigindo da empresa constantes inovações para acompanhar e diferenciar-se de seus competidores.

18. A tecnologia empregada pela empresa inclui o conhecimento, as ferramentas, as técnicas e as atividades desempenhadas para transformar os insumos da empresa em resultados. Entre as tecnologias abaixo relacionadas, qual delas predomina na empresa para a produção de seus bens?

	Produção em unidades e em pequenos lotes;
	Produção em grandes lotes e em massa;
	Produção por processamento (produção de fluxo contínuo);
	Produção flexível (uso de computadores no processo produtivo);
	Sistemas combinados (produção através de lotes montados de maneiras subseqüentes).

Obs.: A próxima pergunta será utilizada quando se tratar de empresas de serviços.

19. Como é feito o atendimento aos clientes?

	Através de um processo predefinido e seqüenciado;
	Cada cliente é atendido separadamente com processos de trabalho padronizados;
	Atende aos clientes separadamente, suprimindo as necessidades específicas de cada um.

As escolhas estratégicas feitas no âmbito da empresa definem os rumos a serem seguidos pelos seus diversos componentes. Assim, a estrutura deve ser adequada ao alcance dos objetivos estrategicamente estabelecidos para a empresa, ou seja, a estrutura deve constituir um elemento aglutinador dos esforços da empresa para a consecução de seus objetivos estratégicos. Em uma escala crescente de 1 (um) a 10 (dez), sendo que 1 (um) representa nenhum comprometimento e 10 (dez) total comprometimento, assinale o nível de comprometimento da empresa com relação a:

20. Liderança no Custo Total:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

21. Diferenciação do produto/serviço:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

22. Para o desempenho das tarefas que a empresa exige, como agem os setores entre si?

	Interdependência conjunta , ou seja, departamentos são relativamente independentes, e o trabalho não flui entre eles;
	Interdependência seqüencial , caso em que os produtos de um departamento se tornam insumos para outro;
	Interdependência recíproca , ou seja, é o que mais apresenta nível de interdependência, pois caracteriza uma influência recíproca entre os departamentos, sendo que o produto do primeiro setor torna-se insumo para o segundo, no qual é trabalhado e devolvido para uma nova atividade no primeiro.

23. Em relação ao comprometimento da realização das tarefas em equipe, a interação entre as mesmas apresenta-se com?

	Nenhuma interação;
	Pouca interação;
	Muita interação.

BLOCO IV – SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

1. Se a empresa possui um sistema gerencial de custos, há quanto tempo em anos completos? _____
2. De quanto em quanto tempo foram introduzidas atualizações no sistema de gestão de custos: informatização e concepção de novos métodos.
3. O sistema de custo da empresa proporciona:

	Custeio dos produtos;
	Avaliação de resultados;
	Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos;
	Controle e redução de custos, visando à maximização de resultado;
	Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado;
	Planejamento;
	Atendimento diferenciado por cliente;
	Outros, quais:

4. Quanto aos métodos e princípios de custeio utilizados no sistema de gestão:

	Não conhece a técnica	Já implementou	Implementará nos próximos 3 anos	Não pretende implantar
Absorção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custeio Variável	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Centros de Custos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ordem de Produção / Serviços	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Unidade de Esforço de Produção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ABC	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo-Alvo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo <i>Kaizen</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pseudolucro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Análise da Cadeia de Valor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo-Padrão	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Orçamento baseado em atividades	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ABM Operacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ABM Estratégico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. Dos sistemas citados na questão anterior destaque em ordem crescente três métodos mais importantes para a empresa, sendo 1 para o 1.º, 2 para o 2.º e 3 para o 3.º lugar:

- | | |
|----------------------------------------|-----|
| a) Absorção | () |
| b) Custeio Variável | () |
| c) Centros de Custos | () |
| d) Ordem de Produção / Serviços | () |
| e) Unidade de Esforço de Produção | () |
| f) ABC | () |
| g) Custo-Alvo | () |
| h) Custo <i>Kaizen</i> | () |
| i) Pseudolucro | () |
| j) Análise da Cadeia de Valor | () |
| k) Custo-Padrão | () |
| l) Orçamento baseado em atividades | () |
| m) Administração Baseada em Atividades | () |

6. As informações geradas pelo sistema de custos constituem importante elemento do sistema de informações gerenciais e devem corresponder aos objetivos, metas e diretrizes, pois representam os resultados de um trabalho de processamento para atender às necessidades gerenciais da empresa. Quais as informações, abaixo apresentadas, são obtidas através do sistema de custos atual da empresa?

Planejamento de lucros;
Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
Demonstrativo de resultados;
Redução de custos nas etapas de manufatura;
Redução de custos de cada modelo de produto;
Redução de custos por departamento a cada período;
Apuração dos custos de cada produto / serviço;
Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
Identificação de padrões de comportamento de custos;
Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
Custeamento das atividades desenvolvidas (Custeio dos produtos / serviços por atividades);
Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;
Avaliação de desempenho e melhoria contínua;
Decisões sobre <i>mix</i> de produtos;
Melhoria de negociações com clientes e fornecedores;
Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo;
Apoio à formação de preços de venda;
Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor;
Análise da margem de contribuição e lucratividade;
Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado;
Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos;
Taxas de geradores de custos previstos;
Previsão de despesas de médio prazo;
Custos de operações eficientes;
Rapidez de <i>feedback</i> ;
Custos da não conformidade;
Definição de prioridades para investimentos;
Análise de atividades do alto para baixo;
Processos que agregam valor;
Avaliação de estoques;
Apuração do custo global.

7. Das informações apontadas na questão anterior, destaque seis que representam maior importância no atendimento das necessidades gerenciais da empresa:

1.	_____
2.	_____
3.	_____
4.	_____
5.	_____
6.	_____

8. As informações geradas pelo sistema de gestão de custos apresentam como finalidade principal promover:

	Baixo Custo;
	Diferenciação;
	Baixo Custo e Diferenciação;
	Não se aplica.

9. Considerando-se os setores da empresa como fornecedores de dados para o sistema de custos, assim como possíveis usuários, quais setores, abaixo relacionados, fornecem dados para o processamento do sistema de gestão de custos?

	Vendas e <i>Marketing</i> ;
	Desenvolvimento do produto;
	Produção;
	Materiais;
	Contabilidade e Finanças;
	Recursos Humanos;
	Compras;
	Planejamento;
	Logística;
	Administração Geral;

10. Dentre os setores apontados na pergunta anterior, destacar em ordem crescente quais apresentam maior dificuldade no fornecimento dos dados em tempo hábil para o sistema de custos:

	Vendas e <i>Marketing</i> ;
	Desenvolvimento do produto;
	Produção;
	Materiais;
	Contabilidade e Finanças;
	Recursos Humanos;
	Compras;
	Planejamento;
	Logística;
	Administração Geral;
	Indicadores de Desempenho.

11. Dos setores citados na questão 9, destacar em ordem crescente os quatro principais usuários do sistema de custos:

1. _____

2. _____

3. _____

4. _____

12. O sistema de gestão de custos deve oferecer aos seus usuários *feedback* operacional (informações financeiras e não-financeiras) capaz de promover o aprimoramento contínuo dos processos e mão-de-obra, através do aprendizado na busca da eficiência e solução de problemas. Quais dos processos abaixo são obtidos através do sistema de custos atual da empresa?

Melhoria de processos (eficiência e rapidez);
Melhoria do aprendizado dos funcionários ligados à produção;
O aprimoramento contínuo da mão-de-obra;
Obtenção e sustentação da qualidade;
Otimização dos recursos (eliminação de desperdício);
Outros. Quais?

13. O período de geração das informações do sistema de custos, em média, ocorre:

Diariamente;
Quinzenalmente;
Mensalmente;
Bimestralmente;
Trimestralmente;
Outros. Quais?

14. A atualização do sistema de gestão de custos dá-se através da reunião e reformulação das informações geradas e dos novos objetivos e estratégias da empresa. Nesse sentido, de quanto em quanto tempo essa atualização ocorre?

Anualmente;
Semestralmente;
Trimestralmente;
Outros. Quais?

15. Como é feita a adequação do sistema de gestão de custos às novas estratégias e objetivos da empresa?

Introdução de novos <i>softwares</i> ;
Desenvolvimento de <i>softwares</i> personalizados;
Reformulação do sistema já existente;
Outros. Quais?

16. Assinale em uma escala crescente de 1 (um) a 10 (dez), qual a prioridade atribuída pela alta direção em relação ao sistema de gestão de custos:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

17. Qual a visão que os setores da empresa demonstram a respeito do sistema de gestão de custos?

<input type="checkbox"/>	Aceitam totalmente;
<input type="checkbox"/>	Aceitam parcialmente;
<input type="checkbox"/>	Não aceitam.

18. Em relação aos aspectos técnicos que se referem aos recursos tecnológicos e de informática, assinale, entre os itens abaixo as características do sistema de gestão de custos da empresa:

<input type="checkbox"/>	Sistema não integrado à área operacional com utilização de tecnologia da informação não personalizada;
<input type="checkbox"/>	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial com tecnologia da informação não personalizada;
<input type="checkbox"/>	Sistema integrado às áreas operacional com tecnologia de informação personalizada;
<input type="checkbox"/>	Sistema integrado às áreas operacional e gerencial com tecnologia de informação personalizada.

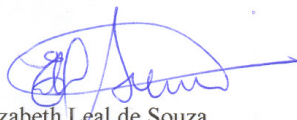
ANEXO 1 - CARTAS DE AUTORIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS



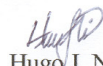
Curitiba, 11 de maio de 2004

Gelopar Refrigeração Paranaense Ltda., tendo participado da pesquisa durante a elaboração da tese de doutorado da Profª Cleonice Bastos Pompermayer, intitulada *A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos*, autoriza a menção de sua razão social, como participante.


Autoriza, ainda, a divulgação do resultado da referida pesquisa, desde que as informações ali contidas sejam aquelas fornecidas durante a coleta, abstendo-se esta empresa de qualquer responsabilidade sobre outras informações publicadas no trabalho.



Elizabeth Leal de Souza
Supervisão de Compras



Hugo J. Novak
Gerente Contábil



Marcelo Fulan
Supervisão de Custos

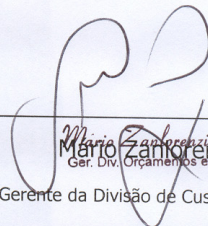


Curitiba, 25 de Maio de 2004

MINUTA DE AUTORIZAÇÃO

A Spaipa S/A Ind. Bras. Bebidas, tendo participado da pesquisa durante a elaboração da tese de doutorado da Prof^a Cleonice Bastos Pompermayer, intitulada "*A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos*"; autoriza a menção de sua razão social, como participante.

Autoriza, ainda, a divulgação do resultado da referida pesquisa, desde que as informações ali contidas sejam aquelas fornecidas durante a coleta, abstendo-se esta empresa de qualquer responsabilidade sobre outras informações publicadas no trabalho.



Mario Zanlorenzi Junior
Ger. Div. Orçamentos e Custos
Gerente da Divisão de Custos e Orçamento



Curitiba, 13 de maio de 2004.

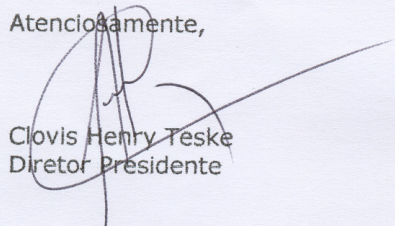
À
Prof^a Cleonice Bastos Pompermayer

Prezada Sra,

Herbarium Laboratório Botânico Ltda, tendo participado da pesquisa realizada por Vv. Sas., quando da elaboração de sua tese de doutorado intitulada: **"A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custo"**, autoriza a menção de sua razão social, como participante.

Autorizando ainda, a divulgação do resultado da referida pesquisa, desde que as informações ali contidas, sejam aquelas fornecidas durante a coleta, abstendo-se esta empresa de qualquer responsabilidade sobre outras informações publicadas no referido trabalho.

Atenciosamente,


Clovis Henry Teske
Diretor Presidente

HERBARIUM LABORATÓRIO BOTÂNICO

Escritório: Rua Mauá 838/3 • CEP 80030-200 • Curitiba • PR • Brasil • Tel.: (41) 254-5450 • FAX (41) 254-6511

Fábrica: Avenida Santos Dumont, 1111 • CEP 83403-500 • Colombo • PR • Brasil

Site: www.herbarium.net



AUTORIZAÇÃO

Curitiba, 10 de maio de 2004

O Boticário Participações Ltda., tendo participado da pesquisa durante a elaboração da tese de doutorado da Profª Cleonice Bastos Pompermayer, intitulada *A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos*, autoriza a menção de sua razão social, como participante.

Autoriza, ainda, a divulgação do resultado da referida pesquisa, desde que as informações ali contidas sejam aquelas fornecidas durante a coleta, abstendo-se esta empresa de qualquer responsabilidade sobre outras informações publicadas no trabalho.



Elmo Macedo Brugnolo
Controladoria Corporativa
O Boticário Participações Ltda
Grupo O Boticário