

SISTEMA DE INFORMAÇÃO COMO SUPORTE À TOMADA DE DECISÃO DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE PANIFICAÇÃO DE FORTALEZA

JOSE NELSON BARBOSA TENORIO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

MARIA NAIUILA MONTEIRO PESSOA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

SANDRA MARIA DOS SANTOS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ

HIDELBERTO LUIZ G L DE FREITAS VERAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

Resumo

As Indústrias de Panificação constituem-se em um segmento do varejo de alimentos com atuação diferenciada, uma vez que agrupam as atividades de indústria e comércio. As panificadoras assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos, adaptando-se a uma maior flexibilidade dos processos produtivos e investindo em qualidade, higiene e atendimento. O estudo foi fundamentado numa amostra de 25 empresas filiadas ao Sindicato das Indústrias de Panificação do Ceará. A seleção das empresas obedeceu aos seguintes critérios: processo produtivo diversificado, números de empregados acima de dez, faturamento acima de R\$20,000 (vinte mil Reais) por mês, que de acordo com a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística (2003, p.27) representa 48,98% das indústrias. Foi também considerada a localização diferenciada evitando-se assim vizinhança das panificadoras pesquisadas. Neste contexto, o presente trabalho aborda os aspectos mais relevantes do setor de panificação além de, fornecer uma visão dos aspectos gerenciais, mercadológicos e econômicos da empresa de panificação cearense. Neste contexto evidenciado pela pesquisa, percebe-se que o empresariado panificador não tem acompanhado em termos de organização gerencial as exigências requeridas pelas transformações ocorridas no setor.

Palavras-chaves: Indústria da Panificação; Sistema de informação; Métodos de custeio.

Área temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial

SISTEMA DE INFORMAÇÃO COMO SUPORTE À TOMADA DE DECISÃO DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE PANIFICAÇÃO DE FORTALEZA

1. INTRODUÇÃO

O fenômeno da globalização facilitou a entrada de produtos importados no mercado interno, bem como novas tecnologias, provocando uma competição mais intensa. O aumento dessa competição trouxe profundas transformações nos sistemas produtivos e gerenciais das empresas.

A partir de 1990, com a política de liberalização da economia e a contenção de gastos, o governo deixou de controlar os preços, qualidade e volume do trigo consumido no País. Marcou-se, então, o início de uma nova fase para todos os segmentos desse complexo, dos produtores de trigo aos fabricantes de derivados, entre eles as padarias.

Este novo cenário estimulou a procura de um reposicionamento no mercado. Principalmente nas metrópoles, o setor de padarias está se segmentando: para cada tipo de clientela um tipo diferente de padaria. Não existe um modelo padrão, mas sim aquele que melhor se adapta às características do consumo local. Estão se mantendo as panificadoras que assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos e investimentos em qualidade, higiene e atendimento.

A informação passou a ser fundamental para a tomada de decisões, uma questão até de sobrevivência. Nesse mercado, onde se disputam preço e qualidade, torna-se imprescindível que as informações sejam completas, confiáveis, oferecidas no menor tempo possíveis e objetivas. Tecnologias de apuração, análise e controle de custos e de resultados têm revolucionado a linguagem Contábil-gerencial.

O gerenciamento criterioso dos custos dos produtos e serviços ofertados pelas empresas é fator preponderante nas decisões referentes à compra de matéria-prima, processamento do produto, limitação da capacidade produtiva, realização de novos investimentos; produtos e ajuste no *Mix* de produção e comercialização, gastos gerados com canais, clientes, mercados e segmentos e aquisição ou substituição. Mesmo conhecedoras de que os sistemas contábeis gerenciais podem fornecer informações de relevância para a tomada de decisão, estes quase não são utilizados, limitando-se as empresas, exclusivamente, a

satisfazer os usuários externos (fisco, fornecedores, fomentadores de créditos, acionistas, etc.) com informações convencionais.

O estudo procura resposta para o seguinte problema: indústrias de panificação do Ceará têm se utilizado das informações de custos para as suas decisões gerenciais?

Este trabalho parte da premissa de que a gerência de custos é uma atividade indispensável para que a empresa possa ser competitiva e tenha seu resultado otimizado. As organizações que não se valem de ferramentas e de técnicas apropriadas de análise para mensurar o custo de seus produtos e serviços, podem cometer erros que conduzam a empresa a um posicionamento estratégico indesejável. As indústrias de panificação do estado do Ceará, dentro dessa perspectiva, também estão sujeitas a isso. Em que pese a reconhecida experiência que a grande maioria dos gestores dessas empresas têm acumulado ao longo dos anos, a informação por eles utilizada pode levá-los a tomar decisões equivocadas em busca de atingirem a missão da empresa.

2. SISTEMA DE INFORMAÇÃO COMO SUPORTE À TOMADA DE DECISÃO

Toda organização é constituída através de um planejamento que inclui os objetivos e as metas. No sentido amplo, essa organização passa a atuar como um sistema dentro do mundo empresarial, isto reforça o conceito de sistema por Stair e Reynolds (2002, p.7): “um sistema é um conjunto de elementos ou componentes que interagem para cumprir metas”. Observa-se que neste conceito envolve os elementos e os componentes das organizações como também o fim que é o atendimento de metas. Ainda estes autores citam que, o sistema é composto por entradas, mecanismos de processamento, saída e *feedback*. Ainda observa que o limite do sistema define o próprio sistema que distingue de todo o restante, ou seja, determina a área de atuação do sistema que forma o seu ambiente.

A empresa é vista como um sistema aberto e dinâmico, está em interação com todos os ambientes. O desenvolvimento tecnológico, as condições econômicas, a concorrência, os consumidores e os fornecedores são exemplos de fatores que influenciam os seus estado permanentemente.

O sistema empresa é formado por um conjunto de partes integrantes e interdependentes que compõe o todo unitário detentor de objetivos e com funções específicas dentro de um contexto mais amplo. A empresa como um sistema aberto importa recursos diversos e aos transformá-los em produtos e/ou serviços, fornece-os ao ambiente externo.

No contexto geral, o conceito de sistema pode ser aplicado em várias abordagens que envolvem um conjunto maior com a soma de todas as partes, conforme Nakagawa (1993, p. 21):

Quando falamos em teoria geral dos sistemas, queremos referir-nos à maneira ou abordagem holísticas com que se pode observar e resolver problemas complexos, e devido a esta postura pode-se chamá-la de abordagem ou visão sistêmica.

Portanto, a abordagem ou visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de se estudar apenas uma ou alguma de suas partes separadamente.

Existem várias categorias de sistemas que produzem informações mais específicas, buscando atender a todos os segmentos empresariais. Nash e Roberts citado por Nakagawa (1993:63), descreve a definição de sistema de informação em uma:

Combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias procedimentos e controles, com as quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção do gerente e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para tomadas de decisão inteligentes.

Existem dois tipos de informações quanto a sua finalidade: informações operacionais e gerenciais. A informação operacional tem como finalidade permitir que determinadas operações continuem acontecendo dentro do ciclo operacional da empresa, ela é estática, exata e absoluta. Ao contrário da operacional, a informação gerencial é dinâmica, tem caráter de comparabilidade entre o planejado e o executado pela empresa (BIO, 1996).

Independente do tamanho da organização esta necessita de um sistema de informação, para ter acesso as oportunidades de negócios no mundo competitivo. Os desafios para enfrentar os diversos problemas que surgem no dia a dia nas empresas com os clientes, fornecedores e pessoal são cada vez mais constantes requerem um sistema de informação capaz para atender às necessidades de cada empresa.

O sistema de informação é muito importante para as organizações e sobre essa importância Silva (1994, p.12) assim discorre:

[...] pode-se perceber que o sistema de informação é o centro nervoso de qualquer organização, pois é ele que dá as condições necessárias para que os outros sistema funcionem na empresa. É através dele que se mantém um fluxo constante de informação para a fabricação, tomada de decisão e controle, etc.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foram utilizados dados secundários da Associação das indústrias de Panificação (ABIP) e dados primários obtidos através de pesquisa de campo, utilizando-se da técnica de comunicação e interrogação através de questionário.

Realizou-se a pesquisa de campo para evidenciar como os empresários de Fortaleza consideram a importância da informação sobre custos, se há controles gerenciais dos custos, se são tomadas decisões com base na informação de custos por produtos, se as empresas adotam métodos de custeio para alocação dos custos aos produtos, desde quando adota métodos de custeio na empresa, quais áreas ou setores das empresas utilizam a informação de custos, com que frequência os gestores recorrem a informações de custos para tomada de decisão, que decisões são tomadas com base na informação de custos, que fatores influenciam na determinação do *mix* de produção e se predomina nas organizações uma cultura de uso efetivo dos sistemas de informações contábeis ou se as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores.

De acordo com o SINDIPAN (Sindicato das Indústrias de Panificação do Estado do Ceará) o número de estabelecimento regulamentados em setembro de 2003 era de 135. Desse

total selecionou-se uma amostra de 25 empresas, cujas características principais estimadas para escolha foram: processo produtivo diversificado, números de empregados acima de dez, faturamento acima de R\$20.000 (vinte mil Reais) por mês, que de acordo com a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística (2003, p.27) representa 48,98% das indústrias. Sendo considerada ainda, a localização diferenciada das panificadoras pesquisadas, evitando-se assim, a vizinhança.

Das empresas pesquisadas duas são consideradas de médio porte (de 100 a 499 empregados) e as demais são empresas de pequeno porte (de 0 a 99 empregados) e, considerando o mesmo critério adotado pelo SEBRAE (Serviço de apoio à Micro e Pequena Empresa) e pela FIEC (Federação das Indústrias do Estado do Ceará).

Do total das vinte e cinco empresas selecionadas, dez se recusaram a divulgar suas informações, resultando em uma amostra de quinze empresas para o resultado da pesquisa. Ramos (2000, p. 109), afirma que em geral as empresas adotam posturas reservadas e se resguardam quando se trata de fornecer informações acerca de seus controles, quer contábeis, quer financeiros. Agravando-se ainda em virtude do porte das empresas pesquisadas, que em sua maioria são de pequeno porte, com estrutura tradicional familiar que se recente dos efeitos que podem gerar informações que consideram “estratégicas”, bem como de divulgar que não dispõem de controle, omitindo tal fato para se preservarem.

4. ASPECTOS DE CUSTEIO DO SETOR DE PANIFICAÇÃO EM FORTALEZA

De acordo com a ABIP, dos gastos realizados pela empresa de panificação, os mais representativos são os com mão-de-obra e encargos sociais que compõem cerca de 40,6% do total, em seguida estão o pró-labore dos sócios, 15,6% e o aluguel, 13,4%. Somados, estes três itens correspondem em média, a 69,6% do gasto de um estabelecimento. Conforme Tabela 16 pode-se verificar a composição dos gastos de uma padaria.

TABELA 01 –FORMAÇÃO DOS GASTOS EM PADARIAS

Item	Média (em%)	Item	Média (em %)
Mão-de-obra e encargos	40,6	Despesa com contador	2,1
Pró-labore dos sócios	15,6	Manut. de equipamentos	3,0
Aluguel e taxas	13,4	Combustível	1,5
Luz	9,1	Limpeza	1,0
Água	2,5	Papelaria/embalagens	2,5
Gás	1,1	Outros	6,7
Telefone	0,9		

Fonte:ABIP.

Vale ressaltar que a formação dos gastos dessas empresas varia entre as regiões do País.

O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Programa de Apoio à Panificação (PROPAN) têm atuado no sentido de orientar os panificadores a apurar o resultado operacional com base nos custos dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, com o objetivo de proporcionar ao empresário conhecimento do valor limite para saques em dinheiro a serem feitos pela direção da empresa, de forma a não sacrificar ou enfraquecer a estrutura financeira da organização. O principal método de custeio adotado

para alocação dos custos aos produtos pelas empresas pesquisadas (60%) é o Método de Custeio por Absorção, embora alguns empresários não definiram o nome da técnica utilizada pela denominação “custeio por absorção”. A maioria dos empresários entrevistados esclareceu que usa método de rateio dos custos indiretos aos produtos com base na mesma proporção da quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo, observando ainda que antes deste rateio, há um primeiro rateio com base na margem de lucro por setor, sendo um setor a totalidade do faturamento de todos os produtos produzidos no estabelecimento e outro setor os produtos de terceiros comercializados.

TABELA 02 – UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO PARA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS AOS PRODUTOS

Item	Respostas
Não	4
Sim – Qual?	11
Custeio Pleno	1
Custeio por Absorção	9
Custeio Baseado em Atividade (ABC)	0
Custeio Variável/Direto	1
TOTAL	15

Fonte: Pesquisa de campo

A pesquisa indica que apenas 40% das empresas pesquisadas está há mais de dois anos trabalhando com métodos de custeio. O que é explicável, pois conforme foi comentado anteriorente, o setor de panificação passou por profundas modificações após a desregulamentação do mercado e que lentamente está se tornando mais competitivo e exigindo, assim, que os empreendedores passem a ter um maior volume de informação, com maior pontualidade e fidedignidade.

TABELA 03 – TEMPO DE UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO

Não adota	4
Menos de 1 ano	3
De 1 a 2 anos	2
De 2 a 5 anos	4
Mais de 10 anos	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO COMO APOIO À GESTÃO DO SETOR DE PANIFICAÇÃO

O resultado da pesquisa de campo indica que a maioria dos administradores considera imprescindível ou relevante a informação de custos para suas organizações, todavia, percebeu-se que, ao ser entrevistado, os administradores demonstram pouca confiança nos

dados contábeis, considerando-os deficientes em termos de qualidade, variedade ou tempestividade, indicando uma prática diferente do discurso adotado (TABELA 04).

TABELA 04 –IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTO

Item	Respostas
Pouco Relevante	0
Relevante	5
Necessário apenas para fins tributários	1
Muito Relevante	1
Imprescindível	8
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

Pela informação da Tabela 05 a maioria das empresas pesquisadas detém o controle gerencial de custos, ratificando a importância atribuída por estes empresários aos aspectos de custeio. Embora quatro empresas tenham respondido que não possuem controle gerencial, percebe-se que este fato não indica pouca importância dada aos aspectos gerenciais de custeio e sim, falta de equipamentos adequados e disponibilidade de técnicas para o controle.

TABELA 05 – CONTROLE GERENCIAL DE CUSTOS

Item	Respostas
Não	4
Sim	11
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

Os gestores tomam decisões com base na informação de custos por produto produzido, indicando a necessidade e importância da utilização de métodos adequados que reflitam de forma justa a distribuição dos custos aos produtos, principalmente os custos indiretos ao processo produtivo (TABELA 06).

TABELA 06– TOMADA DE DECISÃO COM BASE NA INFORMAÇÃO DE CUSTO POR PRODUTO

Item	Respostas
Não	2
Sim	13
TOTAL	15

Fonte: Pesquisa de campo

TABELA 07 – UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO POR SETORES DA EMPRESA DE PANIFICAÇÃO

Item	Respostas
Recursos Humanos	1
Financeiro	6
Produção	11
Vendas	7
Nenhuma	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

Os dados da Tabela 07 revelam opção de mais de uma escolha na resposta. Das quinze empresas pesquisadas onze utilizam informações de custos para área de produção, o que é compreensível, dado a importância desta informação para o controle de desperdícios e para melhoria dos processos produtivos entre outros que devem ser procedidos.

Das quinze, sete utilizam para o setor de vendas. As decisões no setor de vendas afetam diretamente as áreas financeiras, produção e recursos humanos, que podem ser de análise de vendas, de participação no mercado, relação vendas/despesas, análise financeira, rastreamento do nível de satisfação do consumidor, rentabilidade por produto, segmento e canal de distribuição, entre outros; assim, as informações de custos para este setor demonstram-se extremamente úteis, evitando-se que as vendas e campanhas promocionais sejam “fechadas” e prejudiquem os desempenhos dos demais setores e da empresa.

Seis empresas se manifestaram que utilizam a informação de custo para o setor financeiro, o que não é razoável dado às diversas decisões que podem ser tomadas com base em rentabilidade e custos no setor financeiro.

Apenas uma empresa informou utilizar informações de custos para o setor de recursos humanos, demonstrando pouco ou nenhum proveito que se faz com informações de custos nesta área, entretanto, decisões a serem apoiadas por informações de custos seriam as relativas ao planejamento de recrutamento, seleção, contratação e treinamento de pessoal, que sempre dependem das disponibilidades de recursos envolvidos, assim como a adoção de políticas salariais de incentivos com participação no lucros ou planos de carreira, que causam impacto na posição financeira da entidade.

Esses resultados revelam que os gestores precisam aprofundar ainda mais seus conhecimentos sobre o potencial de benefícios que poderiam extrair de informações de custos adequada às suas realidades. Apesar disso, a maioria dos panificadores, sempre ou freqüentemente, utilizam as informações de custos para tomada de suas decisões, confirmando o amadurecimento do perfil do gestor quanto à percepção da necessidade exigida pela competitividade do setor, já que apenas duas empresas revelaram que não tomam decisões embasadas na informação de custos.

TABELA 08 – FREQUÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO PARA A TOMADA DE DECISÃO.

Item	Respostas
Sempre	7
Freqüentemente	6
Às vezes	0
Raramente	0
Nunca	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

TABELA 09 – DECISÕES QUE SÃO TOMADAS COM BASE NA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Item	Respostas
Escolha de produtos para estimular as vendas	8
Comparação com o mês anterior	8
Determinação do mix de produção	7
Racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa	5
Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente, ao produto ou aos acionistas	0
Comparação como o custo dos concorrentes	3
Comparação entre o preço do mercado e o custo por produto	8
Conhecer a rentabilidade do produto	7
Conhecer a rentabilidade da Empresa	5
Orçamento	2
Não usa informações de custo para tomada de decisões	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

Na Tabela 09 observa-se que somente três empresas afirmaram comparar seus custos com os dos concorrentes, percebe-se que há pouca colaboração entre elas no sentido de trabalharem processos de *benchmarking* e, conseqüentemente, buscarem possíveis soluções para melhoria de desempenhos em custos. A perspectiva de obtenção de dados sobre o custo dos concorrentes se mostrou difícil e isto é bastante compreensível. Nas poucas empresas que admitiram realizar comparações entre o custo dos seus produtos e o dos concorrentes, não revelaram os parâmetros ou meios para realizar tais comparações.

Conhecer a rentabilidade do produto e da empresa, bem como, comparar o preço de mercado com o custo por produtos foi apontado como as informações utilizadas pela maioria das empresas. Obviamente são informações básicas e necessárias para os gestores, no entanto, a análise pode estar seriamente distorcida, em decorrência da metodologia utilizada para determinação dos custos por produto.

A pesquisa indica a importância dada pela maioria dos gestores entrevistados à determinação do *mix* de produção e a escolha de produtos para estimular as vendas tendo como base a informação sobre os custos de cada produto. No entanto, não considera ou desconhece a importância de se identificar as atividades que agregam ou não valor aos produtos ou aos clientes, para tomada deste tipo de decisão.

Também na maioria das empresas pesquisadas os gestores comparam os custos dos produtos com os custos do mês anterior e com base nesta comparação tomam decisões de racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa. Percebeu-se durante a entrevista que a racionalização de recursos, todavia, foi entendida como “corte linear de despesas e custos”. Essa prática pode chegar a surtir ou não efeito, pois determinados “cortes” podem provocar prejuízos maiores que os custos anteriores. A racionalização deve ser feita com base em análises minuciosas que apontem quais atividades ou recursos podem e devem ser eliminados sem maiores danos, o que é possível com estudos de atividades agregadoras ou não de valor.

Conforme se vê na Tabela 10, o principal fator apontado para a determinação do *mix* de produção foi a demanda pelo produto, evidenciando que há um acompanhamento do perfil do empresário panificador aos demais setores da economia, que vêm mudando o foco gerencial da elaboração e fabricação do produto para o foco da satisfação do cliente, tornando-se, assim, mais competitivo.

O segundo fator mais apontado foi a rentabilidade do produto, demonstrando a necessidade e importância de se verificar de forma mais eficiente possível a informação sobre custos, pois para que se apure a rentabilidade de um determinado produto, faz-se necessário saber com maior grau de eficiência o quanto foi efetivamente gasto no produto.

TABELA 10 – FATORES QUE DETERMINAM O *MIX* DE PRODUÇÃO

Item	Respostas
Rentabilidade do produto	9
Demanda pelo produto	12
Baixo custo do produto	3
Facilidade de obtenção de matéria-prima	1
Incentivos Fiscais	0
Melhor adequação do produto ao processo produtivo	3
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

O baixo custo do produto, facilidade de obtenção de matéria-prima e a melhor adequação ao processo produtivo revelaram-se menos importante, o que é compreensível, pois os produtos da panificação, apesar de sua grade diversificação, são facilmente adaptáveis aos equipamentos industriais já existentes, não exigindo do empresário grandes investimentos, bem como a facilidade de obtenção de matéria-prima, pois a base de todos os panificados é a farinha de trigo. Também o baixo custo do produto não se torna relevante, pois o importante é a satisfação do cliente e a rentabilidade alcançada, como frisou um dos panificadores entrevistado.

TABELA 11 – BASE PARA TOMADA DE DECISÃO: INFORMAÇÃO CONTÁBIL OU EXPERIÊNCIA?

Item	Respostas
Predomina o uso da informação contábil	10
Predomina a intuição/experiência dos administradores	5
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Fonte: Pesquisa de campo

Embora a pesquisa tenha apresentado que o empresário panificador toma suas decisões gerenciais fundamentado no uso da informação contábil, na prática, esta apenas demonstra o reconhecimento do gestor da importância da informação de custo por produtos para tomada de decisão, pois o que se percebeu nas entrevistas é o uso efetivo da intuição e experiência, tendo em vista que os panificadores demonstraram pouca confiança nos dados contábeis, considerando-os deficientes em termos de qualidade, variedade ou tempestividade.

6. CONCLUSÕES

Neste contexto evidenciado pela pesquisa, percebe-se que o empresariado panificador não tem acompanhado em termos de organização gerencial as exigências requeridas pelas transformações ocorridas no setor. Pois, pouco capitalizados, resistentes às mudanças e pouco profissionalizados, mantendo-se em uma estrutura tradicional, fazendo com que as empresas continuem a ser gerenciadas pela unidade familiar detentora da maior parte do seu patrimônio, que pelos princípios da administração moderna, não se compatibilizam com uma atividade voltada para um mercado tão competitivo quanto o da panificação.

A visão gerencial aplicada pela maioria das empresas modernas, segundo Arantes (1999, p. 60), é aquela em que a empresa, além de estar preocupada em usar os recursos produtivamente, está também procurando permanentemente criar recursos. Assim, antes que obtenha e use os recursos, a empresa verifica se realmente necessita do recurso, avalia por que precisa e se as quantidades estão bem dimensionadas e, ainda, se o momento em que vai precisar deles está adequadamente programado. Somente depois disso é que toma decisões sobre os requisitos de qualidade, sobre as fontes de fornecimento, sobre as alternativas de investimentos e, ainda, compreendendo que os recursos são escassos e finitos, prioriza o seu uso para as coisas mais importantes.

Adicionalmente, pode-se observar que as empresas modernas têm voltado sua produção para uma maior diversificação de produtos, além de procurar adaptar-se às exigências dos consumidores e às mudanças do mercado, características percebidas nas empresas de panificação pesquisadas. Adiciona-se, a isso, a preocupação permanente pela alta qualidade, que em muitos casos tem se tornado o elemento diferenciador entre as organizações, especialmente pelo poder que confere ao produto em impressionar ou não os interessados, fazê-los sentir maior ou menor atração por um bem e despertar seu desejo de consumo ou de rejeição ao mesmo. A busca dessa melhoria de eficiência tem sido a obsessão das organizações. No contexto atual caracterizado também pela competitividade, as empresas não podem ficar alheias a essa prática, pois correm sérios riscos de serem absorvidas pelos concorrentes, tornando-se cada vez mais vulneráveis.

Por essa ótica, pode-se perceber que o empresário panificador não tem primado pela análise minuciosa de seus custos, através do desmembramento do produto, estudando suas partes constituintes, para que possa refletir a realidade dos custos e benefícios. Desta forma, apresentam maiores chances de consignar preços superiores aos seus produtos que os dos concorrentes, devido à ausência de ferramental que permita avaliar, gerencialmente, quanto custa e para que serve cada atividade relacionada à gestão integral de cada produto. Entende-se que com ferramental dessa ordem, fica mais fácil tomar uma posição de defesa, frente aos fornecedores e grandes concorrentes atuantes no mercado, resultando, dentre outras coisas, no aumento de valor agregado para o setor.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial:** conceitos permanentes na administração de empresas validadas. São Paulo: Atlas, 1999.

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KARPLAN, Robert S. YOUNG, Mark S. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle. **Contabilidade de custos:** um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Holl do Brasil, Volume 2, 1973.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informações:** um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1993.

_____, Sergio Rodrigues. **Sistema de informação:** um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1996.

BORNIA, Antonio C. **Análise gerencial de custos.** Porto Alegre: Boockman, 2002.

BRANDÃO, João Neto. **O alvorecer da indústria de panificação e das correlatas no mundo e no Ceará.** Fortaleza: Gráfica e editora Paz, 1997.

BRUNSTEIN, J. & KLIEMANN NETO, J. **Curso de novas técnicas de custeio por processos..** Rio Grande do Sul: ENEGEP, 1997.

CALVEL, Raymond. **O Pão francês e os produtos correlatos;** Tecnologia e Prática da Panificação. Fortaleza: J.Macedo S.A, 1987.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços:** formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

COLLE, Célio Alberto. **A Cadeia produtiva do trigo no Brasil:** contribuição para a geração de emprego e renda. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1998. (Dissertação de Mestrado).

CORBERT, Thomas N. **Uma comparação entre *Activity-Based Costing* e teoria das restrições, no contexto da contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: FGV, 1996. (Dissertação de Mestrado).

FERREIRA NETO, Brasilino José. **Informações contábeis e o processo decisório em pequenas empresas.** Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Contabilidade da FEA – USP. São Paulo: USP, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas. 1996.

HORGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Tradução de Jose Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos:** Um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOSHNSON, Thomas. & KPLAN, Robert S. **A Relevância da contabilidade de custos**. Tradução de Ivo Korytowsky. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. **Custos de Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo. Futura, 1998.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. São Paulo: IBRASA. 1996

LEONE, George S. G. **Custos, Planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custo**: criando valor para a administração. São Paulo. Atlas. 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas. 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Diogo T. do. **Bases para a eficácia de sistema de custeio para a gestão de preços**. USP. São Paulo. 1989. (Tese de Doutorado)

NASCIMENTO, Diogo T. do. **Padrões contáveis intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto**. São Paulo: USP, 1980. (Dissertação de Mestrado).

PADOVEZE, Clovis L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clovis L. **Proposta de Modelo Conceitual para Estudo e Estrutura da Contabilidade Gerencial com Enfoque em Resultados**. São Paulo: USP, 1998. (Tese de Doutorado)

PERZ Jr, J. H; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

POPMPERMAYER, Cleonice Bastos. **Estruturas organizacionais e sistemas de gestão de custos para estruturas contemporâneas**. . Curitiba : Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná, 2000. (Dissertação de Mestrado).

RAMOS, FRANCISCO ALBANIR SILVEIRA. **Gestão de custos e competitividade**: um perfil de indústrias têxteis cearenses de médio e grande porte dos ramos de fiação e tecelagem. Fortaleza: UNIFOR, 2000. Dissertação de Mestrado.

SEVERIANO FILHO, Cosmo. **Quantificação dos níveis de perda e desperdícios em uma organização hoteleira utilizando a metodologia da análise de valor.** In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Anais. 1997.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO DE BRASÍLIA. **Desafios e resposta.** Brasília: Sindicato das Indústrias de Alimentação, 1991.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. **Princípios de sistemas de informação.** Rio de Janeiro: LTC, 2002.

VARTANIAN, Gringor H. **O Método do custeio pleno:** Uma análise conceitual e empírica. USP. São Paulo: 2000. Dissertação de Mestrado

VARTANIAN, Gringor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **O Método de custeio pleno: uma abordagem conceitual.** USP. 2000. Artigo Publicado.