



Congresso Internacional de Administração

Gestão Estratégica para o Desenvolvimento Sustentável

17 a 21 de setembro de 2007 - Ponta Grossa - PR



Pequenos problemas, grandes impactos: O caso de uma empresa do setor de produção de resinas

Anne Lucchini (UEPG) annelucchini@yahoo.com.br

Sérgio Escorsim (UEPG) sergioescorsim@uftpr.br

Fernanda Reche (UEPG) fe_reche@yahoo.com.br

Resumo:

Neste artigo, realizamos um estudo de caso na empresa Resinada, no setor de produção de resinas, abordando as influências que o desperdício na produção causa no custo final do produto. O tema é de tamanha importância, pois o custo é determinante na formação do preço de um produto. E como se verificou, a empresa que não possui um preço competitivo fica à margem do mercado. Na fabricação de resinas, já é calculado um valor previsto de desperdício para cada produto. No entanto, devido a certas falhas no processo produtivo, o desperdício real está sendo maior que o previsto, acarretando em um considerável aumento do custo.

Palavras-chave: Gestão da Produção, custos, desperdícios na produção.

1. Introdução

O sucesso de uma organização é determinado por seu lucro ou por sua rentabilidade, mas são inúmeros os fatores que influenciam neste resultado. Dentre tais fatores, merece destaque o custo do produto. Segundo Bruni e Famá (2004), custo compreende a medida monetária dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar para atingir seus objetivos.

Hoje, na era do conhecimento, a informação tornou-se uma *comoditty*, deixando de ser exclusividade de poucos. O diferencial passou a ser, então, a correta interpretação e utilização da mesma, para uma percepção e até mesmo solução dos problemas organizacionais. Portanto, como esta interpretação é fator decisivo para determinar o custo, entende-se o aumento da importância dada a esta área nas organizações atuais. Sendo que, os sistemas de custos não podem ser vistos como um fim, mas como um meio de realização de análises que podem aumentar o desempenho econômico e melhorar o posicionamento das empresas.

Outrora, o mercado suportava preços razoavelmente altos, gerados sobretudo pela ineficiência das empresas. Mas, ultimamente, com o aumento da concorrência, o quadro mudou. E, para sobreviver no mercado, as empresas atuais precisam ter preços competitivos. Visando esta condição, faz-se necessária a busca pela diminuição do desperdício, já que ele é um dos fatores de grande influência no custo e este, por sua vez, é um dos determinantes do preço.

Para comprovar tais afirmações, realizou-se um estudo de caso na empresa Resinada, no setor de produção de resinas, abordando as influências que o desperdício na produção causa no custo final do produto. Para tanto, julgamos conveniente a realização de uma pesquisa exploratória, que procura conhecer as características de um fenômeno para buscar explicações das causas e conseqüências. Ela pode assumir as formas de pesquisa bibliográfica e estudo de caso.

A importância de um estudo de caso é permitir ao pesquisador concentrar-se em um aspecto ou situação específica e tentar identificar os processos que são cruciais para o sucesso ou fracasso de sistemas ou organizações (BELL, 1989). Este método obtém evidências a partir de várias fontes de dados. No caso específico foram utilizados dados arquivados e observação direta. A análise das informações foi feita de forma descritiva, a fim de sugerir melhorias.

2. Referencial Teórico

A produção da empresa moderna deve ser feita visando evitar, ao máximo, ineficiências e desperdícios. Pois, do contrário, os custos tornam-se mais altos. As atividades que não colaboram efetivamente à agregação de valor ao produto devem ser reduzidas sistematicamente e constantemente. Portanto, para que consigam competir em preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade, as empresas estão perseguindo cada vez mais os melhores processos e técnicas.

2.1 Custos

Como já foi dito, por possuir estreita relação com a formação dos preços, os custos estão ganhando enorme atenção na gestão das empresas atuais. Segundo Bruni e Famá (2004, p.21),

De modo geral, custos podem ser definidos como medidas monetárias dos sacrifícios com as quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. (...) Preços, por sua vez, correspondem à importância recebida pelas entidades em decorrência da oferta de seus produtos ou serviços. Devem ser suficientes o bastante para cobrir todos os custos incorridos e ainda fornecer um lucro para a entidade.

Seguindo o raciocínio da instituição, maiores serão os lucros e, por conseguinte, melhores serão os resultados, quanto mais altos forem os preços. Desta forma, é necessário para as empresas que os preços de seus produtos sejam superiores ao seu custo. Porém, seus preços devem, também, conseguir manter a vantagem competitiva da empresa, o que é exigido pelo mercado atual. Conseguir conciliar estas duas condições da melhor forma possível é um grande desafio. E o estudo dos custos de uma organização pode contribuir para tanto.

Os principais objetivos de um sistema de custos são: avaliação de estoques, auxílio ao controle e às tomadas de decisões. O primeiro é essencial para apurar o resultado da empresa, e é usado por investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias. (KAPLAN, 1998)

Já controle, é a necessidade de conhecermos a realidade, compará-la com o que deveria ser; tomar conhecimento das divergências e executar medidas corretivas. Deve, ainda, auxiliar nos processos decisórios da empresa, em tudo que diz respeito à produção. Este monitoramento pode ser feito utilizando padrões de custos, orçamentos e medidas de desempenho.

Ao falar de custos é importante conhecer alguns termos técnicos: gastos, investimentos, custos e despesas. Os primeiros são os sacrifícios financeiros da entidade para a obtenção de um produto ou serviço. Podem ser classificados como investimentos no princípio e passarão a ser custos ou despesas à medida que forem consumidos. Os custos são os gastos relativos a bens ou serviços usados na produção de outros bens ou serviços; estando associados à produção da entidade. Já despesas são bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas à produção, mas a gastos administrativos e/ou com vendas, e demais despesas financeiras. (BRUNI E FAMÁ, 2004)

Os custos são classificados segundo vários critérios. Usaremos no estudo os de variabilidade e de facilidade de alocação dos produtos. (BORNIA, 1997) Quanto à variabilidade podem ser fixos ou variáveis. São fixos os que não se alteram com a variação do volume da produção e variáveis os que mudam com o nível produzido. Alguns tipos de custos são das duas naturezas. Pela facilidade de alocação, os custos são diretos ou indiretos. Os primeiros podem ser diretamente apropriados aos produtos, processos ou setores. Já os indiretos necessitam de bases de rateio, o que pode causar muitas distorções dentro do sistema de custos.

A combinação de três elementos básicos é responsável pela determinação do custo da produção. São eles: o material direto, todo material que pode ser identificado como uma unidade do produto; a mão-de-obra direta ou todo salário devido ao operário que trabalha diretamente no produto; e os custos indiretos de fabricação: todos os custos relacionados à fabricação não identificados economicamente com as unidades produzidas.

O sistema de acumulação de custos que a empresa deverá usar depende das características do processo produtivo. Sendo sistema de acumulação de custos o modo como são acumulados e apropriados aos produtos ou serviços; o mecanismo utilizado nas transferências de valores. Os mais utilizados são: o sistema de custos por processo e o sistema de custos por ordem específica ou ordem de produção ou serviço. (BRUNI E FAMÁ, 2004)

O primeiro é empregado quando há homogeneidade na produção, não há grande variação entre os produtos. Os custos são classificados por tipo de gasto, agrupados por processos específicos e distribuídos às unidades produzidas. Este sistema reflete o processo físico da produção com a criação de centro de custos, pois da mesma forma que a produção transfere o produto para outra fase, os números são transferidos de um centro para outro.

O segundo é usado quando o processo produtivo tem características heterogêneas, diferentes produtos ou serviços são elaborados e comercializados. Nele, o controle dos pedidos ou encomendas precisa ser feito de forma individual: os custos são agrupados em registros (ordens de produção, de fabricação ou de serviço) obedecendo a critérios pré-definidos.

Este sistema permite que a gestão da empresa identifique o quanto os produtos contribuem para o resultado. Os registros podem servir de base para estimar o custo de pedidos similares e as ordens de produção auxiliam a administração a gerir os custos de forma mais imediata.

Conforme os custos são registrados e transferidos de imediato, existem os métodos de custeio, que podem receber diversas classificações. Neste estudo julgamos adequado mencionar o do Custeio por Absorção, por ser o único legalmente aceito em nosso país; o Custeio Variável, por seu valor gerencial; e o Custeio-Padrão, por, muitas vezes, auxiliar os dois primeiros.

Assef (2005), diz que no Custeio por Absorção, além dos custos diretos (matérias-primas e mão-de-obra direta), também são levados aos preços dos produtos, através dos mecanismos de rateio, os custos indiretos (mão-de-obra indireta, e demais despesas indiretas de fabricação). Seu objetivo é a mensuração dos resultados da empresa, considerando os custos das mercadorias ou matérias-primas a partir de dados históricos de estoque.

Segundo Sá e Moraes (2005, p. 31),

O Custeio por absorção consiste na apuração de todos os custos de operação dos bens produzidos ou dos serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Neste método, computamos, além dos custos diretos de operação (...), os custos indiretos de operação (...). Neste caso, os custos fixos – independente de estes custos serem diretos ou indiretos de operação – são rateados pelas unidades produzidas de acordo com os critérios estabelecidos pela empresa.

Deste modo, todos os custos são rateados aos produtos, não apenas os de produção, mas também os administrativos, adotando algum método casual de distribuição. Esta distribuição é complexa, principalmente se a empresa comercializar grande variedade de produtos. Pois os critérios de rateio usados nem sempre são objetivos e podem distorcer resultados.

Em processo de tomada de decisão, os custos fixos rateados de forma imprecisa podem levar a decisões equivocadas, como o corte de produtos lucrativos ou de produtos deficitários. Para facilitar este processo de decisões pode ser empregando o método de custeio variável.

Segundo Bruni e Famá (2004, p.216),

No sistema de custeio variável, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando um valor que é denominado margem de contribuição. Os custos e despesas fixas serão abatidos na margem de contribuição do período.

Embora questionável do ponto de vista contábil, este método possui importância na análise de decisões relativas a custos e preços, já que se analisam apenas os gastos variáveis no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Permite avaliar a margem de contribuição de cada produto, e aponta a contribuição de cada um aos resultados finais. Não usa critérios de rateio e auxilia no controle dos gastos fixos ao isolá-los do custo das vendas.

Segundo Sá e Moraes (2005), pode-se acrescentar o Custeio-Padrão, considerado não como um método propriamente dito, mas como uma ferramenta de apoio aos métodos de custeio por absorção e variável. Baseia-se em determinar custos calculados considerando condições pré-estabelecidas. Afere a eficiência dos processos empregados e avalia as variações nos custos e nas quantidades de insumos utilizados. Sendo um avanço no controle orçamentário.

Os métodos de custeio objetivavam responder perguntas que eram relevantes para o contexto em que foram desenvolvidos (início do século XX), referentes à eficiência dos processos produtivos. Porém, atualmente, além destas informações, eles devem projetar-se para proverem informações como custos da não-qualidade, da ociosidade e custos sociais. Só assim é possível obter a mensuração do desempenho estratégico e da eficácia operacional, que expressa o caráter econômico essencial dos objetos de decisões planejados e realizados.

2.2 Desperdícios

Uma organização é eficiente em sua atividade quando utiliza vários recursos para a obtenção de um produto, tais como: material, mão-de-obra, máquinas, tempo, etc. A parcela destes recursos utilizados de forma não necessária pode ser definida como perda. (GHINATO, 1996)

É consenso geral que perdas e desperdícios são atividades que não agregam valor, resultando em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários. Portanto podem ser eliminadas sem que haja deterioração no desempenho da empresa.

Não há dúvida de que haverá perda em qualquer sistema; ela é inerente ao processo produtivo. Porém, quanto maiores forem essas perdas, menos eficiente será considerado o sistema. Logo, sendo o desempenho de um sistema medido pelo nível de perda e desperdício, entende-se que para promover uma melhoria organizacional e tornar-se mais competitiva, a empresa deve realizar a máxima redução dos recursos desnecessários. E para que possam ser reduzidas, as perdas precisam ser identificadas. Como método de identificação é necessário o conhecimento detalhado de todos os processos e operações que compõem o sistema produtivo.

Bornia (1997), diz que o trabalho realizado numa empresa pode ser classificado em trabalho que agrega valor ao produto, ou efetivo; e em trabalho que não agrega valor. Existindo, ainda, o trabalho que não agrega valor, mas serve de suporte ao trabalho efetivo, o trabalho adicional. O efetivo refere-se a todas as atividades de transformação.

Os desperdícios seriam aquelas atividades que não agregam valor e são desnecessárias ao trabalho efetivo, podendo até reduzir o valor dos produtos. Enquadrando-se nesta categoria: a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, etc. (BORNIA, 1995)

Por não adicionarem valor ao produto ou serviço, poderiam englobar os custos e as despesas usados de forma não eficiente. Assim, seriam classificados como desperdício: contar e estocar partes componentes, qualquer forma de inspeção, testes, transportes, preenchimento de controles internos, perdas durante o processo, atendimento de garantias, entre outros.

O problema é que o desperdício, comumente, está oculto no processo operacional da empresa. A sua mensuração é rara, pois o registro atual e a forma de utilização dos relatórios contábeis acabam, muitas vezes, mesclando o que é trabalho eficiente com o trabalho ineficiente. A seleção de uma estratégia bem definida, um plano de contas bem estruturado e a utilização dos mecanismos contábeis são tarefas essenciais para que um desperdício seja percebido.

Após a identificação faz-se necessária a eliminação das atividades consideradas como não-produtivas. Mas, deve-se ter cautela, pois nem todas podem ser eliminadas completamente, tais como preparação de máquinas e movimentação de matérias. É preciso analisar todas as atividades executadas na empresa e tentar excluir aquelas que realmente não agregam valor, além de tentar aperfeiçoar as que não podem ser eliminadas por completo.

Um cuidado a ser tomado, é que muitas vezes, a eliminação de um desperdício causa a maximização de outro. Se a empresa, por exemplo, eliminar por completo a ociosidade, pode acarretar maximização de produção e de custo de estoques, causado por esta superprodução.

Medir o custo das perdas é de fundamental importância para a empresa poder estabelecer a melhoria em seus processos, produtos e serviços. Uma redução contínua das perdas levará a empresa a baixar seus custos de produção, propiciará o aperfeiçoamento dos processos e, conseqüentemente, resultará em melhoria dos produtos. Com a diminuição dos desperdícios, novos padrões de desempenho são alcançados. Segundo Nakagawa (1993), a eliminação de todas as formas de desperdício levará a empresa a melhorar a produtividade e a qualidade e auxiliará na redução de custos. E isso contribuirá, certamente, para torná-la mais competitiva.

3. O caso da empresa Resinada

O caso prático da empresa Resinada foi baseado em uma empresa real e em atividade. Sendo que, para proteger sua privacidade, o nome é fictício. É uma empresa familiar, ou seja, aquela que todos ou alguns sócios possuem laços de parentesco entre si. (GUERREIRO, 1996)

A unidade pesquisada localiza-se em Ponta Grossa, no Paraná e atua no ramo químico desde 1989, como fabricante de resinas (matéria prima para tintas). É composta por 90 funcionários, aproximadamente.

O sistema de custeio utilizado na empresa Resinada é o por ordem de produção, por ter uma gama variada de produtos e por fabricar de acordo com os pedidos dos clientes. Como mencionado no referencial teórico, o método de custeio empregado obrigatoriamente é o por absorção. Porém, para fins gerenciais, a empresa também faz uso do custeio variável.

A fim de otimizar o processo produtivo, iniciou-se uma busca de fatores que poderiam ser aperfeiçoados. Foi quando se observou discrepâncias nas taxas de rendimento das resinas previstas e nas efetivamente encontradas. Essas diferenças acusam desperdício, afetando o custo dos produtos e conseqüentemente o preço dos mesmos.

As taxas previstas de rendimento são determinadas pelo químico no laboratório da empresa, através da realização de uma “produção em pequena escala” e estas mesmas taxas são a referência para a produção real. Obviamente, as duas podem não ser exatamente iguais, no entanto, a prevista deve servir de base para a obtida.

Tais diferenças podem ser elucidadas na Tabela 1, que apresenta as taxas de rendimento para dois tipos de resinas fabricadas pela empresa, tanto a prevista como a real.

Este desperdício ocorre devido certas falhas no processo produtivo. Através de análises, foram levantados três problemas principais que acarretam nesta perda. O primeiro é uma falha no reator (equipamento utilizado na fabricação de resinas) e os outros dois são de natureza pessoal: a falta de capacitação dos funcionários e a falta de comprometimento dos mesmos.

Item	AQ-100 - Resina Alquídică Curta	AQ-620 - Resina Melamina Formol
Ordem de Produção nº.	19.416	19.341
Quantidade da ordem (kg)	2.400,00	3.000,00
Quantidade produzida (kg)	2.211,00	2.567,00
Quantidade requisitada (kg)	2.406,00	3.072,81
Rendimento (%)	91,90	83,54
Rendimento Teórico (%)	95,00	88,00
Valor real (R\$)	7.132,83	11.413,19
Valor teórico (R\$)	7.063,24	10.993,98
Valor real (por kg)	3,23	4,45
Valor teórico (por kg)	2,70	3,06

Fonte: Documentação Interna da Empresa Resinada (2007)

Tabela 1 – Taxas de Rendimento

Dentre os três problemas principais, a falha no reator é o que causa o maior percentual de prejuízo para a empresa. A falha compreende em um vazamento nas suas extremidades e em um filtro que retém a resina mais do que deveria devido a obstruções em seus orifícios. Isto é consequência do tempo de uso, pois, por ser um bem durável e estar na empresa desde que a mesma foi fundada, nada mais natural que problemas apareçam devido ao desgaste. Porém, os defeitos causam uma perda considerável de resina, gerando aumento do preço, devido ao encarecimento do custo. O que torna a empresa menos competitiva no mercado.

A falta de capacitação é outro problema que afeta o processo produtivo. A capacitação e a qualificação no mercado de trabalho atual são indispensáveis no processo de aprendizagem organizacional, resultando no aumento da qualidade e produtividade das atividades, e sendo inclusive, um fator de satisfação do empregado. Permitindo, juntamente com o treinamento, que o indivíduo se conscientize da importância de seu papel dentro das organizações. Assim, o investimento e o estímulo à capacitação, através de um ambiente para a expressão individual dos funcionários, indubitavelmente, irão refletir positivamente na instituição.

Na empresa Resinada, não há grande investimento na área de capacitação, principalmente devido à alta rotatividade dos funcionários da produção, dificultando o envolvimento destes com a empresa e seus objetivos. Esta rotatividade se deve principalmente por ser um trabalho braçal e perigoso. Por não haver incentivo, nem reconhecimento, por parte do funcionário, da necessidade de aperfeiçoamento, tem-se a consequência do descaso com o desperdício.

O comprometimento descreve a relação entre a empresa e a pessoa, dando importância às expectativas ligadas ao trabalho. A empresa considera comprometido aquele que se identifica e adere aos seus objetivos e valores. Já para o empregado, o comprometimento existe se há a possibilidade do desenvolvimento de um projeto pessoal e a empresa corresponde às suas expectativas, quanto ao que lhe oferece. Muitos fatores podem minar o comprometimento dos profissionais. Dentre eles, pode-se citar: quando o funcionário não visualiza sentido na sua atividade, a falta de reconhecimento e a ausência de abertura e participação.

Ao se comprometer com a empresa, as pessoas baseiam-se em uma complexa teia de sentimentos, sendo o principal deles o significado do trabalho. O comprometimento pode ser percebido através de pessoas com iniciativa e que colocam em prática suas idéias de melhoria, responsabilizam-se pelos resultados globais da empresa, buscam resolver os problemas do dia-a-dia sem adiamento, e tudo isso pensando na produtividade e num melhor desempenho. O diferencial da equipe comprometida evidencia-se com a preocupação com o desperdício, com a busca constante pela qualidade e com a participação ativa desta equipe em melhorar o

trabalho e criar novas formas de aumentar a performance da organização. Podendo isto ser percebido, até mesmo, pelo cliente, através de um serviço bem prestado.

Na empresa Resinada, o problema da falta de comprometimento restringe-se aos funcionários da produção. O que demonstra principalmente esta falta é o não cumprimento dos princípios e normas estabelecidos pela organização. Este descaso acaba por levar a um visível desperdício de resina. Cada funcionário acredita que o desperdício que suas ações geram individualmente não terá um importante reflexo para o resultado final da empresa, mas quando isto é contabilizado de uma forma global, levando em consideração as ações de todos os funcionários, isto toma proporções relevantes. Dentre estas, o aumento do preço do produto, uma vez que este é calculado levando em consideração o custo para fabricação, o que acaba por tornar a empresa menos competitiva no mercado, levando inclusive à perda de clientes.

A posição pragmática de Taylor em relação aos problemas de natureza pessoal é a que vemos e sentimos o desperdício das coisas materiais, entretanto as ações desastradas, ineficientes e mal orientadas dos homens não deixam indícios visíveis, palpáveis. E acredita que o problema nas perdas e na eficiência está vinculado ao gerenciamento das pessoas. (TAYLOR,1982)

Desta forma, observa-se que os três problemas explicitados têm um grande impacto no custo dos produtos analisados. A média da diferença entre o valor real e o valor teórico dos produtos (por Kg) chega a ser 30%, isto quer dizer que, em alguns produtos, pode haver um encarecimento de 30% do seu preço, perdendo vantagem competitiva. Como pode perceber, este é um percentual muito alto de desperdício, portanto a influencia que está gerando nos custos e, por conseguinte, nos preços, é altamente relevante. Assim, a solução desse problema é algo imprescindível para que a empresa consiga manter-se no mercado.

4. Conclusão

Todas as organizações estão sendo obrigadas a se adaptarem à nova realidade do mercado e a se aperfeiçoarem de forma contínua e eficiente. Uma das principais funções da gerência da empresa moderna é a detecção e eliminação das perdas ocorridas durante suas atividades, já que a acirrada concorrência exige especialização e competência nos processos da empresa. A garantia de sua sobrevivência decorre de sua vantagem competitiva

A expressão vantagem competitiva designa a situação ou o estado das empresas que conseguem obter recursos em melhores condições de preço, qualidade, quantidade e prazos (entre outras vantagens) que as dos concorrentes.

Uma organização é tão boa e eficiente quanto seus processos. Para gerenciar as variáveis do desempenho ao nível dos processos deve-se garantir, então, que os processos sejam projetados e implantados para atender às necessidades dos clientes, que funcionem e eficientemente e que os objetivos e medidas do processo respondam aos requisitos estratégicos da organização e dos clientes.

É de vital importância que as organizações, para serem eficientes, tenham um efetivo sistema de apuração e avaliação dos custos da má qualidade (perdas, desperdícios, falhas, etc.) que, aliado a técnicas e ferramentas, permita saber onde elas estão presentes e que caminhos devem percorrer para alcançar a melhoria de seus produtos e serviços; além disso, que permita definir a estratégia de ação, quais medidas adotar e onde atuar para alcançar as melhorias.

A chave para o crescimento, no caso da empresa estudada, é focar em encontrar e eliminar desperdícios. Isto é importante, pois o desperdício expulsa os lucros da firma. Apenas tornando o desperdício visível e trabalhando ativamente no sentido de eliminá-lo, a companhia poderá obter um controle de longa duração sobre seus lucros.

No caso da empresa Resinada, as principais causas do desperdício já foram determinadas. Duas soluções foram encontradas para o problema no reator. A primeira de caráter corretivo é a substituição do filtro e reparos nas divisas. A segunda, de caráter preventivo, é a construção de uma planta nova com dois novos reatores, visando uma ampliação da fábrica e uma interrupção das atividades do reator velho.

Com relação aos dois outros problemas, a solução é subjetiva e seus efeitos só aparecerão a longo prazo, pois está relacionada à cultura organizacional e a dos funcionários. As ações imediatas a serem tomadas são:

- treinamento para os funcionários da produção antes do início de suas atividades na empresa, trazendo uma maior conscientização e conhecimentos dos objetivos organizacionais;
- capacitação pessoal, para que os funcionários se sintam valorizados e entendam que seu trabalho tem importância para o alcance do objetivo final da empresa.

Através destas duas ações o funcionário se sentirá mais motivado para atingir o objetivo da empresa, pois ele perceberá que, desta forma, atingirá seus próprios objetivos também. Assim, a empresa deve buscar convergir seus objetivos com os de seus funcionários, pois garantirá que o resultado esperado seja atingido.

Referências

ASSEF, R. **Guia Prático de Formação de Preços:** aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BELL, Judith. *Doing your research project: a guide for the first-time researchers in education and social science*. 2. reimp. Milton Keynes, England: Open University Press, 1989.

BORNIA, Antonio Cezar. **Custos Industriais:** apostila da disciplina custos gerenciais I, programa de pós-graduação em engenharia de produção. Florianópolis: UFSC, 1997.

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. 1995. 125 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

BRUNI, A. L; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GUERREIRO, Maria D.; **Famílias na Actividade Empresarial:** P.M.E. Portugal: Celta Editora, 1996.

GHINATO, P. **Sistema Toyota de Produção:** mais do que simplesmente *just in time*. Caxias do Sul: Editora da Universidade de Caxias do Sul, 1996.

KAPLAN, Robert. Balanced scorecard. **HSM Management**. v. 6, n. 11, p. 57-64, nov/dez. 1998.

NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos:** conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R.de. **O Orçamento Estratégico:** uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymatk, 2005.

TAYLOR, F. W. **Princípios de Administração Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1982.

VIEIRA, Leociléa A. **Projeto de pesquisa e monografia:** O que é? Como se faz? Normas da ABNT. 3. ed. Curitiba: Ed. do autor, 2004.

GARVIN, David A. *et al.* Learning organization: aprender a aprender. **HSM Management**, v. 4, n. 9, p. 57-64, jul./ago. 1998.