



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RENATA PATRÍCIA OLIVEIRA COURA ROCHA**

**O USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA  
ACERTOS DAS DECISÕES DE NEGÓCIOS: UMA INVESTIGAÇÃO  
EMPÍRICA NAS EMPRESAS DE LATICÍNIO NO MUNICÍPIO DE  
SOUSA-PB**

**SOUSA - PB  
2008**

**RENATA PATRÍCIA OLIVEIRA COURA ROCHA**

**O USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA  
ACERTOS DAS DECISÕES DE NEGÓCIOS: UMA INVESTIGAÇÃO  
EMPÍRICA NAS EMPRESAS DE LATICÍNIO NO MUNICÍPIO DE  
SOUSA-PB**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Contábeis do CCJS da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharela em  
Ciências Contábeis.**

**Orientador: Professor Me. Harlan de Azevedo Herculano.**

**SOUSA - PB  
2008**

**RENATA PATRÍCIA OLIVEIRA COURA ROCHA**

**O USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA OS ACERTOS  
DAS DECISÕES DE NEGÓCIOS: UMA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA NAS  
EMPRESAS DE LATICÍNIO NO MUNICÍPIO DE SOUSA – PB.**

Esta monografia foi adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

---

**Professor:** Harlan de Azevedo Herculano, MSC – Orientador

---

**Membro:** Thiago Alexandre das Neves Almeida, MSC

---

**Membro:** Diogo Henrique Silva Lima, MSC

**Sousa – PB, 10 de dezembro de 2008**

Dedico este estudo, principalmente, as pessoas que concederam-me à vida e proporcionaram-me o alcance deste tão sonhado objetivo, que são meus pais Francisco (*in memoriam*) e Lúcia. Dedico também ao meu esposo Thiago e ao meu filho Pedro pelo apoio e paciência a mim prestado.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelo critério de equidade, com que fez todos os seres humanos capazes de aprender.

Aos meus pais, pelos ensinamentos e pela lição de vida.

Ao meu esposo Thiago, pela compreensão e incentivo dado durante o curso.

Ao meu filho Pedro, grande razão da minha existência e motivação e por compreender a minha ausência.

Aos meus irmãos Petrônio, Péricles e Peronny por suas disponibilidades, sempre prontos a ajudar.

Aos meus familiares pelo incentivo constante.

Aos meus amigos de hoje e sempre, pelo companheirismo nesses seis anos de curso.

Ao meu orientador e amigo, Professor Harlan Herculano, o meu eterno reconhecimento. Das lágrimas ao meu sorriso final.

Ao professor Diogo Henrique, pelo apoio e compreensão dado neste momento tão importante de minha vida.

A todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para minha chegada à reta final.

À vida, pela razão inerente de ser.

"A Contabilidade Gerencial é um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa, cujos relatórios elaborados abrangem vários níveis hierárquicos que funcionam como ferramenta indispensável na tomada de decisão".

(Sérgio de Iudícibus, 1998, p. 14)

## RESUMO

Esse estudo tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial para os acertos das decisões de negócios nas empresas de laticínio no município de Sousa- PB. Para isso foram pesquisadas todas as quatro empresas atuantes e registradas pela Associação das Indústrias de Laticínio da Paraíba. A natureza deste estudo é de caráter qualitativo e quantitativo por fornecer informações necessárias para que se haja a solução do problema abordado. Quanto aos meios, classifica-se como bibliográfica empírica. Quanto aos fins, trata-se de um estudo descritivo, abordando elementos característicos da área contábil, da contabilidade gerencial e do uso das práticas contábeis. Foi realizado um Levantamento ou Survey, que teve como instrumento de coleta de dados, um questionário com perguntas objetivas e subjetivas, direcionadas aos gestores, abordando em sua primeira parte, o perfil da empresa e do gestor e na segunda parte as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos mesmos. Verifica-se que existe uma predominância de gestores do sexo masculino (100%) entre os respondentes. Os dados demonstram uma faixa etária e grau de escolaridade diferenciado para cada gestor. Cerca de 100% dos entrevistados fazem parte do quadro societário da empresa, na função de proprietário. O tempo de existência das empresas em média está entre um e quinze anos, possuindo um número de funcionários bem significativo, que são os responsáveis pela fabricação de iogurtes, queijo, requeijão, nata, sucos e doces. Se tratando das práticas de contabilidade gerencial evidenciou-se que 50% das empresas utiliza-se do método de custeio variável e os outros 50% utiliza-se do custeio ABC. Para os dados de custos observa-se que 75% das empresas analisa seus custos através do preço do produto, e as demais pela aceitação dos pedidos e pela gestão de custos e redução. Para o cálculo do preço de venda, todas as empresas 100%, utilizam-se da análise custo-volume-lucro, tornando possível apurá-los, e dessa maneira apresentando um percentual diferenciado no cálculo da margem de contribuição. E para o planejamento do lucro 75% das empresas utiliza-se do planejamento estratégico e 25% do planejamento de vendas. Verifica-se, que para que seja possível, prever prejuízo nas empresas, as mesmas podem ter uma perda de até 30% nas vendas. Evidenciou-se, que as empresas continuam se mantendo no mercado, mesmo diante de muitas falhas apresentadas no sistema gerencial, pois foi perceptível que, os gestores não detêm o total e correto conhecimento do que seja as práticas de contabilidade gerencial e como realmente deveriam ser aplicadas.

**Palavras-chaves:** Contabilidade Gerencial; Práticas de contabilidade gerencial; tomada de decisão.

## ABSTRACT

That study has as objective investigates the practices of managerial accounting for the successes of the decisions of businesses in the dairy product companies in the municipal district of Sousa - PB. For that they were researched all the four companies atuantes and registered by the Association of the Industries of Dairy product of Paraíba. The nature of this study is of qualitative and quantitative character for supplying necessary information for the solution of the approached problem to be had. With relationship to the means, he/she is classified as bibliographical empiric. With relationship to the ends, it is treated of a descriptive study, approaching characteristic elements of the accounting area, of the managerial accounting and of the use of the accounting practices. It was accomplished a Rising or Survey, that he/she had as instrument of collection of data, a questionnaire with objective and subjective questions, addressed the managers, approaching in your first part, the profile of the company and of the manager and in the second it breaks the practices of managerial accounting used by the same ones. It is verified that a predominance of managers of the masculine sex exists (100%) among the respondentes. The data demonstrate an age group and education degree differentiated for each manager. About 100% of the interviewees they are part of the picture societário of the company, in proprietor's function. The time of existence of the companies on average is between an and fifteen years, possessing a number of employees very significant, that are the responsible for the production of yogurts, cheese, curd, cream, juices and candies. If treating of the practices of managerial accounting was evidenced that 50% of the companies are used of the method of variable costing and the other ones 50%, it is used of the costing ABC, for the data of costs it is observed that 75% of the companies analyze your costs through the price of the product, and the others for the acceptance of the requests and for the administration of costs and reduction. For the calculation of the sale price, all the companies 100%, are used of the analysis cost-volume-profit, turning possible to clean them, and in that way presenting a percentile one differentiated in the caçulo of the contribution margin. And for the planning of the profit 75% of the companies it is used of the strategic planning and 25% of the planning of sales. It is verified, that so that it is possible, to foresee damage in the companies, the same ones can have a loss of up to 30% in the sales. Therefore it is evidenced that the managers don't possess the total and correct knowledge of what they are the practices of managerial accounting and as really to implant them, and even before many you fail, the companies continue if maintaining at the market.

**Keys-Words:** Managerial accounting; practices of managerial accounting; electric outlet of decision.

## LISTA DE FIGURAS

Ilustração 2.1 Esquema do Ponto de Equilíbrio .....	47
---	----

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 2.1</b> Ponto de Equilíbrio.....	45
<b>Gráfico 2.2</b> Produção de leite no Brasil em 2003.....	56

## LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 Produção de Leite, Vacas Ordenhadas e Produtividade Animal no Brasil – 1990/2005 ....	55
Tabela 2.2 Maiores Empresas de Laticínio Brasileiras Em 2004 .....	57
Tabela 3.1 Indústrias de Laticínio da Paraíba .....	62
Tabela 4.1 Sexo dos entrevistados .....	64
Tabela 4.2 Faixa etária dos entrevistados.....	64
Tabela 4.3 Função dos entrevistados.....	65
Tabela 4.4 Grau de escolaridade dos entrevistados .....	65
Tabela 4.5 Tempo de existência da empresa .....	66
Tabela 4.6 Número de funcionários.....	66
Tabela 4.7 Produto fabricados.....	66
Tabela 4.8 O método de custeio utilizado pela empresa .....	67
Tabela 4.9 Aplicações gerenciais utilizadas para os dados de custos .....	68
Tabela 4.10 Medidas utilizadas para o cálculo do preço de vendas dos produtos.....	68
Tabela 4.11 A empresa apura os custos dos produtos?.....	69
Tabela 4.12 Qual a margem de contribuição dos produtos?.....	70
Tabela 4.13 As aplicações gerências utilizadas para o planejamento do lucro.....	70
Tabela 4.14 Até que ponto as vendas da empresa podem cair, até que ela possa começar a apresentar prejuízos.....	71

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1	DELIMITAÇÃO DO TEMA E A PROBLEMÁTICA.....	15
1.2	JUSTIFICATIVAS .....	16
1.3	OBJETIVO .....	19
1.3.1	<i>Objetivo Geral</i> .....	19
1.3.2	<i>Objetivos Específicos</i> .....	19
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>20</b>
2.1	A ORIGEM DA CONTABILIDADE.....	20
2.2	CONTABILIDADE: CONCEITOS E IMPORTÂNCIA .....	21
2.3	CONTABILIDADE GERENCIAL: CONTEXTO HISTÓRICO .....	23
2.4	CONTABILIDADE GERENCIAL: CONCEITOS E IMPORTÂNCIA .....	24
2.5	DEFINIÇÕES DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL .....	25
2.5.1	<i>Planejamento</i> .....	26
2.5.1.1	<i>Planejamento do Lucro</i> .....	28
2.5.2	<i>Execução</i> .....	30
2.5.3	<i>Controle</i> .....	31
2.5.3.1	<i>Classificação do Controle</i> .....	32
2.6	CUSTEIO VARIÁVEL.....	34
2.6.1	<i>O Método de Custeio ABC</i> .....	35
2.6.2	<i>Margem de Contribuição</i> .....	40
2.6.3	<i>Ponto de Equilíbrio</i> .....	44
2.6.3.1	<i>Tipos de Ponto de Equilíbrio</i> .....	47
2.6.4	<i>Retorno de Investimento</i> .....	50
2.6.5	<i>Formação do preço de venda</i> .....	53
2.7	A INDÚSTRIA DE LATICÍNIO NO BRASIL E NO ESTADO DA PARAÍBA .....	54
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>59</b>
3.1	NATUREZA DA PESQUISA .....	59
3.2	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	59
3.2.1	<i>Quanto aos Meios</i> .....	59
3.2.2	<i>Quanto aos Fins</i> .....	60
3.3	ÁREA DE PESQUISA .....	60
3.4	LEVANTAMENTO OU SURVEY .....	61
3.5	FERRAMENTA DA COLETA DE DADOS.....	62

3.6	TRATAMENTO DOS DADOS .....	63
<b>4</b>	<b>ANALISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>64</b>
4.1	PERFIL DOS GESTORES E DA EMPRESA.....	64
4.2	AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS .....	67
4.2.1	<i>Método de custeio.....</i>	67
4.2.2	<i>Aplicações gerenciais para os custos.....</i>	68
4.2.3	<i>Cálculo do preço de venda dos produtos .....</i>	68
4.2.4	<i>Custos dos produtos.....</i>	69
4.2.5	<i>Margem de contribuição.....</i>	70
4.2.6	<i>Planejamento do lucro .....</i>	70
4.2.7	<i>Margem de segurança .....</i>	71
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>73</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>74</b>
	<b>APÊNDICE - QUESTIONÁRIO ELABORADO PARA A PESQUISA .....</b>	<b>78</b>

## INTRODUÇÃO

A expansão das empresas, de uma forma geral, aliada as contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, podem levar os gestores a realizarem suas tarefas com a preocupação simultânea de verificação dos resultados de suas ações.

Além desse fator, as privatizações, terceirizações, revolução no setor de telecomunicações e tecnologia, globalização, aumento de competitividade, qualidade total, postura estratégica, maior exigência dos clientes, valorização do capital humano e a própria estabilização da moeda deram origem a um novo perfil de empresas, que se preocupam cada vez mais com a eficiência empresarial através da obtenção de resultados econômicos positivos procurando assim sua continuidade. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2004)

Devido aos fatores citados anteriormente, pode-se relatar que as causas da extinção de diversas empresas demonstram que, quanto maiores os empreendimentos, melhores serão as suas possibilidades de sucesso, pois uma empresa se possuir um bom administrador poderá garantir o êxito do empreendimento. (PADOVEZE, 2008)

O fato é que, independente da instituição, torna-se necessária a conscientização da necessidade de melhorar os processos gerenciais e tecnológicos desenvolvendo competências em todos os níveis para aumentar as chances de competir no mundo globalizado, uma vez que a atuação de um profissional competente e especializado é fundamental. (PADOVEZE, 2008)

De acordo com Padoveze (2008), a contabilidade gerencial é uma das divisões da contabilidade geral, sendo voltada mais para o registro, controle e gerenciamento dos recursos disponíveis e das atividades da instituição, visando subsidiar, através das informações contábeis, as pessoas que tomam decisões e supervisionam as ações desenvolvidas.

Ainda, de acordo com o mesmo autor, as informações contábeis são úteis ao gestor, ou seja, para a pessoa que está dentro da organização ocupando funções gerenciais. Porém, são essas informações captadas que promovem para orientação do processo decisório, que pode levar a empresa ao crescimento ou decadência. Portanto, pode-se dizer que o uso das práticas de contabilidade gerencial é muito importante para auxiliar nos acertos das decisões de negócios, e se bem colocados o êxito será total.

A Contabilidade Gerencial, é de suma importância para qualquer entidade, e juntamente com as práticas gerenciais, elas são responsáveis pelo fornecimento de todas as informações necessárias para melhor assessorar o gestor na tomada de decisão.

Portanto, o gestor dispondendo de todas as informações corretas, no tempo certo, e as implantando de maneira correta, as chances de aumentar a sobrevivência e manutenção no mercado são cada vez maiores.

### **1.1 Delimitação do Tema e a Problemática**

“A Contabilidade é a ciência que registra, resume e interpreta os fenômenos que afetam as situações financeiras, patrimoniais e econômicas de qualquer empresa”, surgiu nos primórdios da civilização, na época em que os homens primitivos representavam seus patrimônios por meios de desenhos e gravações. (IUDÍCIBUS, 1998)

As teorias e as práticas contábeis se estabeleceram a partir do surgimento de empresas multinacionais e transacionais, de capital aberto e com grande movimentação de riquezas, permitindo a interpretação das informações por parte dos acionistas e investidores. (IUDÍCIBUS, 1998, p. 21)

A Contabilidade, segundo Sá (2005), na atualidade age como instrumento para a sociedade, seu usuário não é somente o proprietário da empresa, mas sim fornecedores, investidores, bancos, governos, empregados e clientes.

Para Coronado (2006, p. 08), “no atual cenário econômico mundial de mudanças e riscos, as corporações convergem para uma situação de alerta, e mais do que nunca, orientam-se para uma visão empreendedora e moderna, porém cautelosa e contemplativa”.

Desta forma, administrar e organizar significa um grande desafio, para as entidades, pois as dificuldades aumentam gradativamente. Para ser um profissional que ajude as empresas a adaptarem-se e promoverem mudanças é necessário conhecer a empresa.

A Contabilidade Gerencial é uma das áreas da organização com as funções específicas de gestão, decisão, mensuração e informação. (CORONADO, 2006, p. 23)

De acordo com Coronado (2006), a contabilidade gerencial é uma ciência de suma importância para administração de qualquer entidade, pois a mesma fornece todas as informações financeiras que serão utilizadas pela administração para controlar, avaliar e

planejar dentro da empresa os recursos adquiridos assegurando que os mesmos sejam usados com muita responsabilidade para obtenção da otimização dos resultados.

Desta maneira, o uso das práticas de contabilidade gerencial vem assessorar a entidade, dando suporte aos gestores através de suas informações que são capazes de satisfazer as necessidades de todos os usuários, promovendo a identificação dos recursos e assim alcançar o resultado almejado.

Dentro das demais organizações existentes, foram especificadas as empresas produtoras de derivados de laticínio do município de Sousa - PB, que exercem a atividade industrial focada na produção de leite e derivados que utiliza-se de um sistema gerencial complexo, evidenciando o uso das práticas de contabilidade gerencial para os acertos das decisões que venham a ser tomadas.

Neste sentido, o problema a ser focado é: Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas na tomada de decisões de negócios nas empresas de laticínio no município de Sousa – PB?

## **1.2 Justificativas**

Uma empresa trabalha para o desenvolvimento da sociedade, e de si mesma, devendo ser eficiente e desenvolver produtos ou serviços que lhe permitam a eficácia e eficiência da entidade. (OLIVEIRA, 2007)

A instabilidade do ambiente empresarial vivida nos dias atuais concorre para um elevado número de abertura e fechamento de empresas. Ao mesmo tempo em que se oferecem novas oportunidades, o mercado torna-se mais competitivo, promovendo uma maior seleção de empresas capazes de sobreviver e de se adaptar às mudanças exigidas pelo mercado. (CORONADO, 2006, p. 18)

Segundo Coronado (2006, p. 11), a forma como uma empresa é gerida pode ditar seu sucesso ou fracasso. Apesar de as diferentes áreas dentro da empresa serem administradas de forma diferenciada, conforme suas características peculiares, os sistema de gestão da empresa como um todo, deve transparecer na administração de cada departamento.

Independentemente do objetivo, e da missão que uma entidade possua, administrar e organizar significa um grande desafio, no mundo globalizado. Diante das dificuldades, é

necessário aos gestores muita criatividade, segurança e confiança para elaboração e execução das metas pretendidas pela organização.

A organização que pretender permanecer no mercado e superar as ameaças deve possuir informações necessárias sob as novas tendências e exigências do mercado e observar, os serviços prestados pelos concorrentes, para que seja possível, a concretização de um serviço diferenciado, para a conquista da qualidade total. (CORONADO, 2006)

Sendo assim, a contabilidade como responsável pelo patrimônio da empresa, tornou-se necessária para estabelecer o controle das inúmeras riquezas no ambiente organizacional. A contabilidade gerencial encaixa-se como responsável pela coordenação da otimização do desempenho econômico visando o crescimento da riqueza da empresa. (RICARDINO, 2005)

Conforme Padoveze (2008), a contabilidade gerencial está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle e suas operações.

As informações que são disponibilizadas pela contabilidade gerencial são de extrema importância, por levar em conta a necessidade do usuário, promovendo dessa maneira a elaboração de relatórios contábeis diferenciados, capazes de orientar os gestores na formulação de suas ações e também para embasar no processo decisório. (CORONADO, 2006)

Deste modo, o uso das práticas de contabilidade gerencial quando bem aplicadas, pode facilitar os gestores numa tomada de decisão mais adequada e correta.

A informação como um todo é de suma importância, para se chegar a qualquer conclusão, e no tocante as práticas de contabilidade gerencial, as mesmas informações relevantes necessárias detém para auxiliar em todas as etapas do processo de planejamento, execução e controle, assessorando o gestor para optar por uma decisão correta. (RICARDINO, 2005)

A importância da agroindústria do leite no cenário mundial, tanto no plano econômico, como no ambiental e no social, considerando-se a mesma como vetor de sustentabilidade de muitos pequenos produtores rurais e comunidades locais, onde é visível a preocupação de se trabalhar em muitas áreas a capacitação gerencial do produtor, na busca por um melhor controle de gastos, uma previsão de lucros, a contratação de pessoal, entre outras técnicas

que transformarão as propriedades em empresas de fato e o simples produtor, em um empresário, foram uma das causas que levaram à realização desse trabalho.

Além disso, o leite e seus derivados têm relevância em termos mundiais, por ser um produto básico e indispensável na dieta de diversas sociedades e por ter repercussões importantes na saúde humana. (IBGE, 2008)

E com o aumento da competitividade, abre-se as oportunidades para o surgimento de novas marcas, gerando assim a busca pela perfeição, qualidade e novidades, ou seja, novos diferenciais para atrair novos clientes e permanecer com os mesmos.

Posto isso, leva-se também em consideração que é de relevância que o setor financeiro ganhe importante enfoque dentro do gerenciamento organizacional, por fornecer as bases que direcionam a instituição na busca do alcance dos objetivos, permitindo-lhes facilitar o planejamento, controle e avaliação dos desempenhos para solucionar, ou evitar os problemas promovendo assim futuros investimentos e financiamentos. (CORONADO, 2006)

### **1.3 Objetivo**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

- Identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas na tomada de decisão de negócios nas empresas de laticínio no município de Sousa – PB.

#### **1.3.2 Objetivos Especificos**

- Identificar que tipos de informação pode ser fornecida pela contabilidade gerencial;
- Determinar as práticas gerenciais que auxiliam a tomada de decisão;
- Traçar o perfil dos gestores das empresas de laticínio no município de Sousa – PB;
- Verificar quais práticas gerenciais são utilizadas pelos gestores das empresas de laticínio no município de Sousa – PB.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A Origem da Contabilidade

Para que se compreenda a contabilidade, como ramo importante do saber social que é necessário, se faz remontar as suas origens.

O surgimento da contabilidade pode ser explicado pela necessidade de suprir as limitações da memória humana mediante um processo de classificação e registro que lhe permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento pudesse saber a sua dimensão. (PAULO NUNES, 2006)

A história da contabilidade é tão antiga quanto à própria história da civilização, as primeiras escritas contábeis datam do término da era da Pedra Polida, quando os homens registravam seus primeiros desenhos e gravações. O aperfeiçoamento e o crescimento da contabilidade foram a consequência natural das necessidades geradas pelo advento do capitalismo, nos séculos XII e XIII. A contabilidade tornou-se uma necessidade para estabelecer o controle das inúmeras riquezas que o novo mundo representava. (SÁ, 2002)

Com o aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade. A obra de Pacioli não só sistematizou a Contabilidade, como também abriu precedente que para novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto. (SÁ, 2002)

No Brasil, a vinda da Família Real Portuguesa incrementou a atividade colonial, exigindo um melhor aparato fiscal. Para tanto, constitui-se o Erário Régio ou o Tesouro Nacional e Público, juntamente com o Banco do Brasil (1808). As Tesourarias de fazenda nas províncias eram compostas de um inspetor, um contador e um procurador fiscal, responsáveis por toda a arrecadação, distribuição e administração financeira e fiscal. (PADOVEZE, 2008)

Os procedimentos contábeis foram criados com o intuito de gerar informações pertinentes aos fatos patrimoniais, observando este detalhe, o estado estabeleceu normas que padronizava a formalização dos registros com o intuito de fiscalizar melhor as entidades. (SÁ, 2002)

Em meio à norma estabelecida, a profissão contábil busca-se adequar-se as novas exigências legais sem perder a condição de auxiliar os gestores, concernente a expansão das suas empresas.

Portanto, é notório que atualmente o contabilista está inserido dentro de uma dicotomia entre a contabilização fiscal e gerencial, e que a existência de alguns empresários que desconhece a capacidade de auxílio na gestão dos profissionais contábeis, vendo os procedimentos contábeis como uma mera exigência fiscal e nunca como um suporte para o desenvolvimento, vem crescendo. (RICARDINO, 2005)

Dessa forma, pode-se dizer que a contabilidade ampliou seu campo de atuação, oferecendo inúmeras oportunidades aos profissionais, de atuarem em diversos setores, proporcionando aos gestores maior segurança na hora de tomar uma decisão.

## **2.2 Contabilidade: Conceitos e Importância**

Uma empresa, quando constituída, tem o pressuposto da continuidade, mas para garantir essa sobrevivência, a empresa deve desenvolver uma constante capacidade de adaptação, para garantir sua influência sobre o meio, que é muito forte, só assim, ela é moldada de acordo com suas características. (CORONADO, 2006)

Conforme Hendriksen e Van Breda, (1999, p. 45):

A contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio, objetivando representá-lo graficamente, evidenciar suas variações, estabelecer normas para a interpretação, análise e auditoria e servir como instrumento básico para a tomada de decisões de todos os setores direta ou indiretamente envolvido com a empresa. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 45)

E outro conceito dado pelo mesmo autor é que:

A contabilidade é a ciência que estuda, pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza econômica.

Para Coronado (2006), contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo das variações, qualitativas e quantitativas ocorridas no patrimônio das entidades. Registra, estuda e interpreta (analisa) os fatos financeiros e/ou econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica.

A Contabilidade é o ramo da ciência capaz de assessorar os gestores de diversas entidades, fornecendo diversas e importantes informações que são de utilidade em todos os setores da empresa, capacitando o gestor para se tomar uma adequada tomada de decisão, promovendo maior sustentabilidade e capacidade de sobrevivência da entidade.

Sabendo-se que a Contabilidade é a alma da empresa, nela ficam registrados todos os atos e fatos. Se os atos do administrador são corretos: documentação adequada, transações negociais dentro do objeto da empresa, o reflexo é imediato: a contabilidade é transparente. Caso contrário pode ser utilizada para incriminar a empresa, sócios, administradores e contador que foram relapsos e desleixados. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999)

É importante que o empresário e o contador possuam a mesma preocupação: trabalhar de forma honesta, garantindo, melhor prestação de serviço aos clientes.

De acordo com Sá (2002), na contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, o essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a entidade possa dispor livremente, nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob o aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Os mercados competitivos, as novas abordagens empresariais, as diversas culturas de gestão patrimonial, os diferentes sistemas de informações gerenciais e o sistema globalizado dos mercados internacionais, entre outros fatores, indicam a existência de um contexto de amplas mudanças para o perfil do profissional contábil. Dentre todas as profissões, a de contador talvez seja uma das que mais exige do profissional, a todo instante, uma postura crítica e ética, pois é a atividade contábil aquela que, através de seus relatórios, registros, demonstrativos e principalmente pela assinatura de responsabilidade técnica pelo serviço prestado, que expõe aos dependentes e usuários da contabilidade tais informações. Vale dizer que a ausência de uma boa análise contábil do empreendimento implicará na necessidade de se buscar informações avulsas, que, na maioria das vezes, não são regulares. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999)

Com o crescimento da globalização, o aumento da concorrência é visível, isso ocorre porque as facilidades e oportunidades de se colocar um negócio são cada vez maiores, o fato a se questionar é a permanência e a qualidade dos serviços e produtos oferecidos, porém é sabido que para manter-se no mercado é preciso capital, e o mais importante: conhecimento e visão empreendedora. E a contabilidade é a área adequada para dar

suporte e informações necessárias ao empresário para sustentação e desenvolvimento da instituição. (CORONADO, 2006)

Portanto, fica evidente que através da contabilidade e do seu estudo lógico das relações que geram o fenômeno patrimonial, do julgamento e da análise das causas motoras, pode-se construir modelos que conduzem à plena e constante satisfação das necessidades, ou seja, à prosperidade da célula social.

### **2.3 Contabilidade Gerencial: Contexto Histórico**

Quando os primeiros autores julgaram identificar o período inicial da contabilidade gerencial, começaram a questionar e a elaborar teorias sobre as razões que lhe deram origem. Uma das primeiras explicações foi fornecida por Keller, que estabeleceu uma relação entre a contabilidade gerencial e o aumento no volume das operações. Assim que a contabilidade gerencial passou a merecer maior atenção dos estudiosos, diversas explicações foram elaboradas para justificar sua súbita expansão. (RICARDINO, 2005)

Uma das teorias mais aceitas apoiava-se no aumento do tamanho e da complexidade das empresas, outros justificam tal expansão pela troca intensiva de conhecimento profissional, pois as informações eram livremente trocadas, facilitando assim a vasta experiência. (RICARDINO, 2005)

De acordo com Ricardino, 2005, p. 06:

“Para os autores Haynes, Warren e Massie, em uma visão tipicamente americana, o assunto relacionava-se à necessidade de custos mais elaborados: a contabilidade gerencial começou com o reconhecimento da necessidade de tratar custos de diferentes formas para diferentes decisões.” (RICARDINO, 2005, p. 06)

Em 1976, um dos primeiros trabalhos sobre contabilidade gerencial no Brasil, com uma visão acurada e ao mesmo tempo abrangente, expunha que a contabilidade gerencial estava voltada única e exclusivamente para a administração das empresas que necessitavam suprir as informações para auxiliarem no modelo decisório do administrador. (RICARDINO, 2005)

E para o mesmo autor:

“A contabilidade gerencial foi vista e conceituada como um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas com objetivos comuns, voltados à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vista a atingir uma determinada meta” (RICARDINO, 2005, p. 10)

## 2.4 Contabilidade Gerencial: Conceitos e Importância

A contabilidade gerencial, segundo Padoveze (2008), é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar o uso apropriado de seus recursos.

Em síntese a contabilidade gerencial é o desenvolvimento geral de uma empresa, é o controle de todos os setores em uma única área específica, ela é responsável pelo fornecimento de todas as informações necessárias para a administração empresarial.

De acordo com Coronado (2006), a missão da contabilidade gerencial é de coordenar a otimização do desempenho econômico visando o crescimento da riqueza da empresa. A mesma é de suma importância para a administração, por ser responsável pela disponibilidade de sistemas de informações econômicas que servem de suporte a gestão da empresa, e pelo atendimento às normas e legislações vigentes societárias e/ou tributárias, além do mais, ela detém a autoridade de determinar os conceitos de mensuração econômica da empresa.

Para Jiambalvo (2002, p. 02)

[...] A meta da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que eles precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Se o seu objetivo é ser um gerente eficaz, é imprescindível um entendimento profundo de contabilidade gerencial. (JIAMBALVO, 2002, p. 02)

Através da contabilidade gerencial, é possível gerenciar no processo de gestão, apoiar na avaliação de desempenho, apoiar na avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações econômicas e financeiras e atender aos agentes de mercado.

Coronado (2006, p. 26) afirma que:

A contabilidade gerencial considera dados históricos e estimados objetivando o planejamento de operações futuras. Conforme se pode verificar, a contabilidade gerencial não requer que os números sejam preparados de acordo com os princípios contábeis possibilitando ao contador ou usuário montá-los de acordo com os objetivos e necessidades da administração. Esse trabalho pode ser realizado por divisão, produtos, projeto, território e/ou consolidado com o total da empresa. (CORONADO, 2006, p. 26)

Pode-se dizer que a contabilidade gerencial é direcionada para usuários internos da informação contábil, que pode se desviar dos princípios fundamentais da contabilidade, apresentando informações mais detalhadas, sendo ou não monetárias e proporcionando uma maior ênfase no futuro de uma entidade.

Portanto, fica esclarecido que a contabilidade gerencial é de suma importância, dentro de uma organização, pois a mesma é capaz de auxiliar os gestores em todas as etapas, como planejamento, execução e controle para obter-se no final a tomada de decisão mais correta.

## **2.5 Definições das Práticas de Contabilidade Gerencial**

A contabilidade gerencial, juntamente com as práticas de contabilidade gerencial surgem como alternativa significativa para os empresários. Este pode contar com um sustentáculo gerencial em sua empresa, principalmente no tocante de que a contabilidade já se encontra no interior da organização, em face à situação gerada pela legislação do país. Com isso optando pelas práticas de contabilidade gerencial, o gestor dessas organizações passam a ter acesso a vários instrumentos capazes de colaborar com a gestão e, em decorrência das informações que são repassadas torna-se possível gerar e, interpretar as mesmas, resultando no fornecimento de relatórios adequados a sua necessidade, proporcionando, assim um maior amparo e esclarecimento no processo decisório. (HERCULANO, 2006)

De acordo com Herculano:

O conceito de práticas de contabilidade gerencial tornou-se muito freqüente em artigos científicos, como também em dissertações, monografias, teses e artigos técnicos. O seu significado está relacionado com as ferramentas, sistemas e métodos que são orientados para obtenção dos atributos ligados com o ramo da contabilidade gerencial. Alguns desses conceitos são adquiridos através da experiência prática e da utilização dos termos usados nas disciplinas de contabilidade de custos, que são vistas em graduação, especialização, como também pós-graduação. (HERCULANO, 2006, p. 35)

A utilização das práticas de contabilidade gerencial tem como pré-requisitos à aplicação de novos modelos que possam identificar as causas e os efeitos ou traduzirem um feedback para execução das metas pretendidas, pelas demais organizações. (HERCULANO, 2006)

Porém, o simples fato da existência de uma organização a coloca em interação com o ambiente, por meio da utilização de seus recursos. A busca pela manutenção da atividade da entidade depende das informações, e estas são capazes de prolongar a vida da instituição e por isso são várias as práticas de contabilidade gerencial, sendo que sua utilização varia de acordo com a necessidade de cada entidade, onde caberá ao gestor utilizá-la da melhor maneira para alcançar a otimização dos resultados desejados. (PADOVEZE, 2008)

Visando melhor definir a amplitude e objetividade do estudo, a pesquisa concentrou-se nas seguintes práticas de contabilidade gerencial: métodos de custeio, análise das relações custo-volume-lucro, e o uso dos planos orçamentários.

### 2.5.1 Planejamento

Planejar significa decidir antecipadamente, ou seja, escolher alternativas de ação que possibilitam alcançar resultados desejados, controlando dessa maneira o futuro da organização.

Planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual. (PADOVEZE, 2008)

O planejamento é uma das etapas do processo de gestão, onde os gestores irão projetar cenários e escolher a melhor alternativa, buscando diminuir os riscos e as incertezas.

Para Jiambalvo (2002), “o planejamento é uma atividade fundamental para todas as empresas. Um plano comunica as metas da empresa aos empregados e especifica os recursos necessários para atingi-los”.

O planejamento esta dividido em três fases: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional.

De acordo com Jiambalvo (2002), “o planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação com o ambiente”

O planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão, é onde a empresa processa, os primeiros passos na concepção ou reestruturação das estratégias empresariais, visando o futuro da empresa, sua missão e objetivos. É nessa fase que são definidas diretrizes políticas e objetivos estratégicos, que irá proporcionar o equilíbrio dinâmico das interações entre a empresa e o ambiente externo, confrontando as ameaças e as oportunidades dos cenários visados com as possibilidades, pontos fracos e fortes da empresa. (PADOVEZE, 2008)

No planejamento estratégico são explicados como os objetivos devem ser atingidos, especifica as ações que devem ser executadas e o que deve e como deve ser feito. É nesta etapa do planejamento que a missão da empresa será formalizada, neste momento os gestores planejarão o produto a ser fabricado, em que mercado irá atuar, qual o público a ser atingido, quem serão seus fornecedores, quem serão seus colaboradores, quais os recursos, enfim todas as análises internas e externas são feitas neste momento.

O planejamento tático é a elaboração de estratégias por cada departamento da entidade, ou seja, as áreas através da missão da empresa onde serão construídos seus planos. (JIAMBALVO, 2002)

O planejamento tático também é conhecido como planejamento administrativo, departamental e funcional, abordando os principais setores da empresa tais como: marketing, operação, recursos humanos, finanças e novos produtos ou serviços. (JIAMBALVO, 2002)

Padoveze (2005), faz uma conceituação sobre planejamento tático, no qual ele afirma que o planejamento tático é o conjunto de tomada deliberada e sistemática de decisões envolvendo, empreendimentos mais limitados, prazos mais curtos, áreas menos amplas e níveis mais baixos da hierarquia da organização.

O planejamento operacional é a etapa onde são definidos os planos, políticas e objetivos operacionais, e resulta no orçamento operacional, é realizado através do processo de elaboração de planos alternativos de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa, e da avaliação e aprovação desses planos. (PADOVEZE, 2005)

O planejamento operacional é a quantificação física e monetária do planejamento estratégico. São as decisões operacionais, do dia-a-dia das empresas. Do planejamento operacional surge o orçamento, permitindo saber-se, com as estratégias elaboradas se a empresa será capaz de atingir seus objetivos.

De acordo com Coronado, (2006, p. 12), o planejamento operacional “é a formalização, por meio de documentos escritos, dos métodos de desenvolvimento e implantação dos planejamentos desenvolvidos por cada área da empresa”.

Para Catelli (2001, p. 140), planejamento operacional pode ser conceituado:

Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implantado. (CATELLI 2001, p. 140)

Segundo Catelli (1999, p. 284), esse tipo de planejamento deve contemplar com detalhes:

- Os recursos necessários para seu desenvolvimento e implantação;
- Os procedimentos básicos a serem adotados;
- Os produtos ou resultados finais esperados;
- Os prazos estabelecidos; e
- Os responsáveis por sua execução e implantação.

#### 2.5.1.1 Planejamento do Lucro

O planejamento do lucro, tem como objetivo alcançar os níveis desejados de lucro, pelas organizações. Esse planejamento é realizado por intermédio da elaboração de vários outros orçamentos, os quais reunidos, formam um plano integrado de atuação conhecido como orçamento geral. (GARRISON; NOREEN, 2001)

O orçamento é um instrumento indispensável da gestão que transmite os planos administrativos a toda organização, e faz a locação de recursos e coordena as atividades. (ATKINSON, 2000)

Os orçamentos representam um papel semelhante no planejamento e no controle para gerentes que estão dentro de unidades empresariais e que são parte central no projeto e na operação de sistemas de contabilidade gerencial. (ATKINSON, 2000)

Para Atkinson (2000, p. 465) “um orçamento é uma expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. E orçamentação é o processo de preparação de orçamentos”.

Através dos orçamentos, as empresas se beneficiam muito de um programa orçamentário.

De acordo com Garrison e Nereen (2001, p. 262), os benefícios contam-se os seguintes:

Os orçamentos fornecem um meio de transmitir os planos da administração a toda organização.

Os orçamentos forçam os gerentes a pensar no futuro e planejá-lo na falta de necessidade de fazer orçamento, vários administradores gastarão seu tempo cuidando das situações do dia-a-dia.

O processo orçamentário proporciona um meio de alocação dos recursos às partes da organização em que eles podem ser empregados de maneira mais eficaz.

O processo orçamentário pode revelar potenciais gargalos antes que eles ocorram.

Os orçamentos coordenam as atividades de toda a organização, por meio da integração dos planos das diversas partes. A elaboração do orçamento ajuda a assegurar que todos na organização estão trabalhando na mesma direção.

Os orçamentos definem as metas e objetivos que podem servir de níveis de referência para a subsequente avaliação de desempenho. (GARRISON; NEREEN 2001, P. 262)

Os orçamentos devem ser preparados por períodos específicos, assim permite que os gerentes comparem os resultados efetivos para o período com os resultados planejados. As diferenças entre os resultados efetivos e os planejados são chamados de variâncias. As variâncias fornecem um sinal de que as operações não ocorreram como foi planejado. As variâncias são parte de um sistema de controle maior de monitorização e resultados. (ATKINSON, 2000)

O orçamento geral consiste em diversos orçamentos individuais, mas interdependentes e destaca-se nessa pesquisa:

O orçamento de venda, e uma planilha detalhada, mostrando as vendas esperadas para o período orçamentário, geralmente expressada em unidades monetárias e unidades do produto, o orçamento de vendas ajuda a determinar o número de unidades que deverá ser produzida. (GARRISON; NOREEN, 2001)

O orçamento da produção é preparado após o orçamento das vendas, ele indica o número de unidades que precisam ser produzidas no período orçamentário para atender à necessidade de vendas e do estoque final desejado. (GARRISON; NOREEN, 2001)

O orçamento de Materiais Diretos, detalha os materiais básicos que devem ser adquiridos para cumprir o orçamento da produção e fornecer os estoques adequados. Com o orçamento dos materiais diretos é possível assegurar que os materiais certos estejam à mão, nas quantidades certas e no tempo certo, para dar suporte ao orçamento de produção. (GARRISON; NOREEN, 2001)

O orçamento da mão-de-obra direta, também é estabelecido a parte do orçamento de produção. A necessidade de mão-de-obra direta deve ser calculada de tal modo que a companhia saiba se dispõe de mão-de-obra suficiente para atender à produção necessária. Conhecendo com antecedência exatamente a mão-de-obra que será necessária durante o ano orçamentário, a empresa pode desenvolver planos para ajustar a força de trabalho às exigências da situação. (GARRISON; NEREEN, 2001)

Por fim, nota-se que o planejamento é de suma importância para as tomadas de decisões eficazes. Os gestores passam a exercitar mais a arte de projetar cenários, do que apenas tomar decisões, porém quando em conjunto informação e planejamento corretos, ambas tornam-se aliadas na busca da eficácia organizacional.

### 2.5.2 Execução

Segundo Coronado (2006, p. 12):

Execução é a fase em que as ações planejadas são implementadas, isto é, a prática daquilo que foi planejado a fim de alcançar os objetivos estabelecidos. Compreende a escolha das melhores alternativas de ação a fim de obter o melhor resultado possível diante de determinadas condições. (CORONADO, 2006, p. 12)

A execução é a etapa do processo de gestão, encarregada em acionar tudo o que foi planejado e programado.

Durante a execução alguns ajustes ao planejado podem ser feitos, sempre salvaguardando a missão da empresa. Quando da execução alguns sistemas são acionados, como por exemplo, custos e receitas, a execução é o dia-a-dia da empresa, o operacional.

Segundo Catelli (2001, p. 146):

a execução como fase do processo de gestão, é a fase em que os recursos são consumidos e os produtos gerados. Nessa fase, podem ser necessárias alterações e ajustes no programa, com conseqüente identificação de alternativas operacionais, seleção da mais apropriada e implementação dos ajustes. (CATELLI, 2001, p. 146)

A execução se estende durante todo o período compreendido pelo planejamento e é fundamental neste processo, pois parece óbvio que planejar e não executar é perda de tempo.

No entanto, o sucesso daquilo que foi planejado depende da perícia com que é executado.

### 2.5.3 Controle

A expansão da empresa, de uma forma geral, aliada às contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, tem levado os gestores a realizarem suas tarefas com a preocupação simultânea de verificação dos resultados de suas ações. Dessa forma, o controle entra nesse contexto empresarial como medida de avaliar, corrigir e disciplinar as ações executadas direcionando-as de forma a convergir com o que foi planejado e programado.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 72 e 73) pode-se dizer que controle é:

Uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultante daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções. (MOSIMANN; FISCH 1999, p. 72 e 73)

O controle serve para que a empresa possa acompanhar, ao longo da execução, seu desempenho, realizando possíveis correções em seu rumo.

Segundo Frezatti (2001, p. 17) afirma que, [...] se o planejamento é inadequado, o controle é inócuo. Se o planejamento é adequado, mas a filosofia de controle é meramente voltada para a constatação, existe uma falha importante de retroalimentação.

Dessa maneira, o processo de controle engloba a comparação entre o planejamento e o executado, a apuração das diferenças e suas causas e as ações a serem tomadas para concertar essas prováveis diferenças.

Para Catelli (2001, p. 49):

Entretanto, o estabelecimento de objetivos para a empresa só faz sentido se concomitantemente existirem meios de avaliação do grau em que os mesmos vêm sendo alcançados, de modo a assegurar a implementação tempestiva de ajustes necessários [...]. (CATELLI 2001, p. 49)

O controle das organizações é alcançado pela avaliação do desempenho dos gerentes e das operações pelas quais eles são responsáveis.

Os gerentes são avaliados para determinar como seu desempenho deve ser recompensado ou punido, motivando-os a ter desempenhos de alto nível, já as operações são avaliadas com o propósito de se saber se elas devem ou não ser alteradas. (JIAMBALVO, 2002)

O controle exige, para sua implementação, um eficiente sistema de informações capaz de gerar relatórios claros que possibilitem a identificação de possíveis causas de desvios no planejamento. Essa exigência, porém é compensada pela possibilidade de utilização dos

dados apurados tanto para corrigir a rota do planejamento em vigor, como para subsidiar a elaboração de planejamentos futuros. (CORONADO, 2006)

### 2.5.3.1 Classificação do Controle

As fases do controle são, citados por vários autores diferentes. Para melhor entendimento focamos somente a visão de Mosimann e Fisch (1999), quanto ao processo de gestão e ao nível hierárquico.

Quanto a nível hierárquico, ou como em relação ao desempenho da empresa e das áreas, que se determina o grau de especialização e detalhe da informação, classificam-se em estratégico, tático e operacional.

- **Controle Estratégico:** esse controle é decorrente do planejamento estratégico e consiste das relações da empresa com o ambiente.
- **Controle Tático:** esse controle trata das relações de responsabilidade da empresa com suas áreas funcionais, consiste da produção de informações especializadas para a tomada de decisão em cada área especificamente.
- **Controle Operacional:** é o processo de assegurar que tarefas específicas sejam desenvolvidas efetiva e eficientemente. Um sistema de controle operacional é um sistema racional, isto é, a ação a ser efetuada e decidida por um conjunto de regras lógicas.

E ainda de acordo com Mosimann e Fisch (1999), quanto ao processo de gestão, nesta fase será avaliada as formas em relação ao momento em que as informações são produzidas conforme a execução das atividades.

- **Pré-Controle:** Também denominado controle antecedente, prévio, preliminar ou preventivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis.
- **Controle concomitante:** refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, ajustando-se o desempenho ainda em curso a fim de se alcançar um objetivo.
- **Pós-controle:** também denominado controle subsequente ou corretivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretenda controlar. Não permite, contudo, qualquer ação corretiva relativamente

ao desempenho, completado, funciona como um mecanismo motivador, no sentido de que uma variância desfavorável comunicada por meio de relatórios gerenciais estimula o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área e, por consequência, da empresa, no futuro.

Dando continuidade às práticas de contabilidade gerencial, no tocante aos métodos de custeio, a pesquisa concentrou-se no custeio variável e no custeio ABC.

Um sistema de custeio consiste num critério por meio do qual os custos são apropriados à produção. De acordo com o sistema adotado, determinados custos podem ou não fazer parte dos custos de produção. Portanto é, preciso que a pessoa interessada nas informações fornecidas pela contabilidade de custos considere qual foi o sistema de custeio adotado pela empresa e quais os seus efeitos sobre a composição dos custos de produção.

Muitas vezes é necessário fazer a previsão de como determinado custo se comportará em decorrência da reação a uma mudança na atividade. Para fins de planejamento, o administrador precisa ser capaz de antecipar o que acontecerá, e se a expectativa é de que o custo vai variar, ele precisa saber de quanto será essa variação. (GARRISON; NOREEN, 2001)

Métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custo dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas.

Segundo Martins (2003, p. 79), "os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos".

São muitos os métodos existentes, porém não se pode dizer, que um seja melhor que o outro, pois todos são úteis conforme as características de cada entidade.

Para escolher um sistema de custeio, os analistas de custos devem posicionar-se diante do conjunto de preceitos, que atendam a empresa e que respeite o princípio da relação custo-benefício, ou seja, de nada adianta implantar um sistema de custeio muito detalhado onde as informações geradas não justificam os valores gastos para produzi-las. (MARTINS, 2003)

## 2.6 Custeio Variável

O custeio variável é aquele que se relaciona diretamente com a quantidade produzida, sendo que aumentam à medida que se produz mais, e se reduzem com o decréscimo do volume de produção.

Garrison e Noreen (2001, p. 37) conceituam custo variável assim:

Custo variável é aquele cujo total varia na razão direta das alterações do nível da atividade, que pode ser expressa de muitas maneiras, como, por exemplo, unidades produzidas, unidades vendidas, quilômetros percorridos, leitos ocupados e assim por diante. (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 37)

O sistema de custeio variável também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem como regra, diretos.

No método de custeio variável, somente os gastos variáveis são computados na apuração do custo das vendas. Este sistema baseia-se na divisão existente entre gastos variáveis e gastos fixos, isto é, os que variam com o nível de atividade da empresa e os que se mantêm constantes dentro de certos níveis de atividade. (SÁ, 2008)

É importante observar que, quando dizemos que um custo é variável, queremos dizer que o custo total cresce e diminui à medida que o nível da atividade cresce ou diminui. Um aspecto interessante do comportamento do custo variável é que este permanece constante quando é expresso por unidade. (JIAMBALVO, 2002)

Sá (2008), afirma que as principais características do método de custeio variável são:

É basicamente orientado para o aspecto gerencial por permitir a apuração da margem de contribuição de cada produto, não se adequando as exigências legais;

Permite um maior controle sobre os gastos fixos ao mantê-los isolados do custo das vendas;

Permitir prever com maior grau de precisão os resultados de decisões de se descontinuar a comercialização de produtos por facilitar o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. (SÁ 2008)

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos físicos são rateados aos produtos e/ou serviços, enquanto que no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão direto para o resultado. (GARRISON; NOREEN, 2001)

A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos variáveis também são diretos, expurgam-se assim os rateios dos custos indiretos. (GARRISON; NOREEN, 2001)

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações para o gestor, na qual estas permitem que os gestores a utilizem como ferramenta para auxiliar na tomada de decisão.

Portanto, evidencia-se que utilizar um sistema de custeio, seja qual for é importante, pois auxilia na análise de sua eficácia, proporcionando também uma estruturação do conteúdo, tornando possível a manutenção, sobrevivência e superação de uma empresa.

#### 2.6.1 O Método de Custeio ABC

Nos dias atuais, observa-se uma tendência mundial pela busca do conhecimento sobre a medição do desempenho empresarial, que vem sendo objeto de estudos por parte de executivos preocupados em testar como se deve mensurar o desempenho de suas empresas.

Existe uma pluralidade de modelos focalizados na medição da performance da organização, contemplando medidas financeiras e não-financeiras, que acenam para a necessidade latente das empresas atuais que buscam incansavelmente adotar e/ou implantar metodologias simples, porém eficazes para medir o desempenho empresarial e implementar suas estratégias. (JIAMBALVO, 2002)

As empresas que fabricam mais de um produto ou fornecem mais de um tipo de serviço possuem invariavelmente custos indiretos, visto que seus recursos são compartilhados entre produtos ou serviços. Como os custos indiretos referentes aos recursos compartilhados não podem ser diretamente identificados aos produtos ou serviços, precisa-se desenvolver maneiras de apropriá-los. O processo de apropriação dos custos indiretos é denominado alocação de custos. (JIAMBALVO, 2002)

O gestor pode expressar grande preocupação quanto ao fato de que o modo como os custos indiretos costumam ser alocados pode distorcer seriamente os custos dos produtos nas empresas industriais. O problema surge porque a maioria dos sistemas de custeio de produtos aloca os custos indiretos usando medidas relacionadas ao volume de produção.

No entanto, muitos custos indiretos não são proporcionais ao volume. O custeio baseado em atividade (ABC) é uma abordagem de alocação dos custos indiretos que se dedica a esse problema. (JIAMBALVO, 2002)

O custeio baseado em atividades (ABC), representa uma evolução relativamente recente na contabilidade gerencial e tem recebido uma grande atenção de acadêmicos e profissionais interessados em melhorar as informações contábeis gerenciais.

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p. 225)

os especialistas estão de acordo quanto às diversas características essenciais de qualquer implantação bem sucedida do custeio ABC. Em primeiro lugar, a iniciativa de implantá-lo tem que ser solidamente apoiada pela alta administração; em segundo, o projeto e a implantação do custeio ABC deve ser de responsabilidade de uma equipe mista, e não somente do departamento de contabilidade. (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 225)

O sistema de custeio ABC, procura igualmente amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção.

Martins (2003, p. 87), informa que o ABC “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O sistema ABC, tem como fundamento básico a busca do princípio da causalção, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor. (MARTINS, 2003)

Segundo Jiambalvo (2002), na abordagem ABC, as empresas identificam as principais atividades que causam os custos indiretos. Os custos dos recursos consumidos na realização dessas atividades são agrupados em centros de custo. Daí os custos são apropriados aos produtos com base em uma medida de atividade denominada direcionador de custo.

Desse modo, os passos envolvidos na abordagem ABC de acordo com Jiambalvo (2002, p. 119) são:

- Passo 1: Identificar as principais atividades;
- Passo 2: Agrupar os custos das atividades em centros de custos;
- Passo 3: Identificar as medidas das atividades; - os direcionadores de custo;
- Passo 4: Relacionar os custos aos produtos usando os direcionados de custo. (JIAMBALVO, 2002, p. 119)

Ainda, para Jiambalvo (2002, p. 110) "as empresas alocam os custos aos produtos, serviços e departamentos por quatro razões principais:

Fornecer as informações necessárias para uma adequada tomada de decisão;

Reduzir o uso desnecessário dos recursos compartilhados;

Encorajar os gerentes a avaliar a eficácia dos serviços prestados internamente;

Calcular o custo pleno, dos produtos para fins de elaboração das demonstrações financeiras e de determinação dos preços com base dos custos. (JIAMBALVO, 2002, p. 110)

A importância que se dá à utilização do sistema ABC, é em virtude do mesmo proporcionar informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão nessa hora tão importante.

Um diferencial do sistema ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas no aperfeiçoamento dos controles internos da empresa. (JIAMBALVO, 2002)

O custeio por atividade muda "as regras do jogo" uma vez que altera algumas das medidas fundamentais que os gerentes empregam nas suas decisões e na avaliação de desempenho.

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. (GARRISON; NOREEN, 2001)

Garrison e Noreen (2001, p. 227), afirma que as etapas da implantação do custeio ABC são:

Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros;

Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo;

Apropriação dos custos aos centros de custo da atividade;

Determinação das taxas de atividade;

Apropriação dos custos aos objetos de custo, utilizando as taxas e as medidas de atividade;

Elaboração de relatórios gerenciais. (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 227).

Para uma melhor compreensão, da citação acima assim pode-se explicar cada uma destas etapas.

Na primeira etapa, será produzida um maior número de tarefas, na qual o resultado dos custos rastreados serão mais exatos.

Na segunda etapa, todos os custos serão considerados indiretos, e serão adequadamente apropriados aos objetos de custo.

Na terceira etapa, todos os custos do departamento de compra provavelmente podem ser apropriados a atividade de processamento de ordem de compra.

Na quarta etapa, serão calculadas as taxas de atividade dos centros de custos e se explicará como elas podem ser utilizadas para se estabelecer as metas de melhoria do processo.

Na quinta etapa, as taxas de atividade são utilizadas na aplicação dos custos aos produtos e aos clientes.

Na sexta etapa, será elaborada uma demonstração que indicará as margens do produto do custeio baseado na atividade, do ponto de vista da atividade.

Destacam-se como vantagens do uso do ABC para os gestores a maior facilidade de encontrar os custos relevantes para a tomada de decisão, tais como mix de produtos, projeto de produtos, além do mais proporcionar melhores critérios para administrar as atividades que comandam os custos diretos e indiretos. Sendo assim, o sistema ABC considerado ferramenta essencial, primordial, para a Gestão Estratégica de Custos (MARTINS, 2003)

O custeio ABC, apesar de oferecer algumas vantagens reais, ele não está isento de problemas.

Jiambalvo (2002) descreve os dois principais benefícios do ABC e as duas principais limitações.

**Benefícios:** O ABC é menos sujeito do que os sistemas de custeio tradicionais a subcustear produtos complexos e de baixo volume de vendas e supercustear produtos simples e de alto volume de vendas.

Um segundo benefício é que o ABC pode levar a melhoria no controle de custos. Com o ABC, os gerentes vêem os custos quebrados em uma série de atividades e não consolidadas em um ou dois centros de custos indiretos (JIAMBALVO, 2002)

Uma das principais desvantagens do ABC é seu custo; um sistema ABC é mais caro de desenvolver e manter que um sistema de custeio tradicional. Talvez a maior limitação do ABC seja que, na prática, ele é usado para determinar o custo pleno dos produtos. Como os custos plenos incluem alocações de custos que são fixos, o custo unitário apurado pelo sistema ABC não mede os custos incrementais necessários para se produzir um item a mais, onde as informações incrementais são necessárias para tomar as decisões. (JIAMBALVO, 2002)

Para um melhor entendimento, Martins (2003) apresenta as vantagens e desvantagens do método de custeio ABC, como vantagens pode-se ressaltar:

- Informações gerenciais precisas por meio da redução de rateio;
- Adequa-se mais facilmente as empresas de serviços;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Atende aos princípios básicos e fundamentais da contabilidade;
- Realiza a implantação, permanência e revisão dos controles internos de forma obrigatória;
- Promove melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Mostra com mais clareza e objetividade, quais os recursos que estão sendo mais consumidos;
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- Pode ser empregado em várias empresas;
- Pode ser ou não um paralelo ao Sistema de Contabilidade;
- Capaz de fornecer subsídios para gestão econômica;
- Capaz de fornecer subsídios de custo de oportunidade e de reposição;
- Facilitar a redução ou eliminação das atividades que não agregam valor ao produto. (MARTINS, 2003)

Também existem suas desvantagens e são elas:

- Gastos elevados para implantação;
- Necessidade de revisão constante;
- Utiliza-se de muitos dados;
- Informações de difícil acesso;
- Dificulta a integração das informações entre os departamentos;
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas, do que em usá-las. (MARTINS, 2003)

As formas de apuração de custos foram aperfeiçoando-se, e com isso, novos métodos de custeio surgiram e adaptaram-se rapidamente às novas exigências empresariais. (MARTINS, 2003)

Portanto, o sistema ABC, dispõe de várias vantagens, nas quais devem ser analisadas cautelosamente pela entidade, para que sejam tirados todos os proveitos de suas informações, colocando a empresa numa posição privilegiada.

Ainda, sobre as práticas de contabilidade gerencial, no tocante, as análises das relações custo-volume-lucro, a pesquisa concentrou-se na margem de contribuição, ponto de equilíbrio e retorno de investimento.

### 2.6.2 Margem de Contribuição

O objetivo central de qualquer organização empresarial é indiscutivelmente, gerar lucros. A lucratividade é indispensável à saúde financeira da empresa e, conseqüentemente, à sua manutenção no mercado. A sustentação de resultados positivos é um elemento básico ao cumprimento do Princípio Contábil da Continuidade, que aponta que “a entidade é um organismo vivo que irá operar por período indeterminado de tempo, até que surjam fortes evidências em contrário” (FERRAS, 2007)

Para Ferras (2007), a partir de uma análise matemática simplificada, conclui-se que sempre que a receita for superior ao somatório dos gastos, existirá lucros. A empresa portanto, deve desenvolver suas atividades de maneira, que as receitas sejam maiores que os gastos.

O conceito de Margem da Contribuição é diretamente ligado ao método de custeio variável. Congan (1999, p. 25) e apud Ferras, (2007, p. 10) aponta como a:

aproximação da lucratividade, a menos dos custos indiretos (normalmente os fixos) que não puderam ser distribuídos aos produtos. Assim, ela representa a diferença entre o preço de venda e os custos variáveis (os diretos e os indiretos aplicados) e eventualmente algum custo fixo identificado diretamente ao respectivo produto. (CONGAN 1999, p. 25 apud FERRAS, 2007, p. 10)

De acordo com Garrison e Noreen (2001), a margem de contribuição é utilizada primeiro para cobrir as despesas fixas e, depois, o que sobra vai para lucros. Se a margem de contribuição não for suficiente para cobrir as despesas fixas, verifica-se prejuízo no período.

Margem de contribuição representa, portanto, a diferença entre receita ou preço de venda e os custos e despesas variáveis referente às unidades vendidas. Em outras palavras, é o valor com que cada produto contribui, após honrar com os custos e despesas geradas por sua produção e venda, para o pagamento dos custos fixos e, posteriormente, formação de lucros. (FERRAS, 2007)

Seu cálculo é muito simples, podendo ser representado da seguinte maneira.

$$MC = \text{preço de venda} - \text{custos e despesas variáveis}$$

A margem de contribuição como percentagem das vendas totais denomina-se margem de contribuição percentual, e é calculada do seguinte modo:

$$Mc\text{Percentual} = \frac{\text{Margem de Contribuição}}{\text{Vendas}}$$

A margem de contribuição percentual é extremamente útil porque evidencia como a margem de contribuição será afetada por uma variação das vendas totais (GARRISON; NOREEN, 2001)

Alguns gerentes preferem trabalhar com a margem de contribuição percentual, em vez da margem de contribuição unitária. A margem de contribuição percentual é particularmente valiosa nos casos em que o gerente precisa escolher entre maiores vendas de um produto ou maiores vendas de outro. Em termos gerais, ao procurar aumentar as vendas, deve-se preferir os produtos que fornecem o maior valor de margem de contribuição por \$ 1 de venda. (GARRISON; NOREEN, 2001)

A margem de contribuição é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto. É o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro. A margem de contribuição, sem erro, somente é possível no Custeio Variável (Direto), pois neles os Custos Fixos não são apropriados ao produto, e sim são jogados integralmente no resultado. E isto proporciona uma melhor análise do custo do produto, não incorrendo em problemas de rateio dos custos diretos. (GARRISON; NOREEN, 2001)

A análise de custo-volume-lucro, busca a combinação mais lucrativa de custos variáveis, custos fixos e de preço e volume de vendas. A margem de contribuição é o aspecto principal na decisão da combinação mais lucrativa desses fatores. O caminho para melhorar os lucros é aumentar o valor da margem de contribuição total. O tamanho da margem de contribuição e da margem de contribuição percentual terá grande influência sobre os passos que a companhia está disposta a dar para aumentar os lucros. Quanto maior a margem de contribuição de um produto, maior é o valor que a companhia terá que despende, com vistas a aumentar em uma certa percentagem o número de unidades vendidas. Em suma, o

efeito sobre a margem de contribuição é a chave de muitas decisões. (GARRISON; NOREEN, 2001)

Nesse sentido, a Margem de Contribuição é um importante instrumento para o controle de custos e fundamentação de planejamentos estratégicos, podendo ser aplicada sobre diversos focos de análise, que fornecem ao gestor um amplo conhecimento de sua atividade, subsidiando a tomada de decisões fundamentadas que proporcionam o alcance dos objetivos estipulados.

A margem de contribuição pode ser calculada de forma unitária ou total. A margem de contribuição unitária é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade traz a ser imputado sem erro. (FERRAS, 2007)

A margem de contribuição é um importante instrumento que fornece informações essenciais à avaliação de desempenho gerencial e a tomada de decisão com o objetivo de maximizar o lucro. A partir dela, uma grande diversidade de análises podem ser realizadas no ambiente empresarial, sendo que cada foco de avaliação pode ser direcionado para uma finalidade específica. (FERRAS, 2007)

A escolha de uma técnica de custeio eficiente é uma preocupação que ganha espaço cada vez maior no âmbito empresarial, já que as informações sobre os custos tornam-se fundamentais para diversos objetivos, que proporcionam os orçamentos, controles, planejamento de lucros e definições de ações estratégicas.

A metodologia da Margem de Contribuição não leva o gestor a realizar rateio de custos que não foram diretamente originados pelos produtos, pois dessa maneira evita-se criar informações inconsistentes. Com isso a alocação dos custos pelo foco contributivo pode colaborar eficientemente à geração das informações confiáveis à tomada de decisão e implementação de planejamentos e projeções. (FERRAS, 2007)

A avaliação dos produtos pela margem de contribuição deve ser realizada de forma aprofundada, projetando-se resultados para períodos futuros que demonstrem precisamente a viabilidade da manutenção das vendas. É necessário, acrescentar, que, as vezes, o comportamento das vendas de diversos produtos se interrelacionam, visualizando que a entrada ou saída de um produto pode afetar o volume das vendas de outros. (FERRAS, 2007)

É importante ressaltar que a análise da margem de contribuição deve considerar um fator relevante, onde na realização de cálculos aprofundados existe as limitações da capacidade produtiva.

Através da margem de contribuição é possível tomar uma decisão a partir do fator limitativo por unidade, onde este indicará o valor com que cada unidade do fator de produção em questão contribui à empresa. (FERRAS, 2007)

Cada vez mais os consumidores estão desenvolvendo diferentes perfis em termos de exigências. A formação de grupos com características diversificadas está crescendo, o que dá origem a distintos segmentos de mercado, até mesmo para um só produto. Além do mais, encontra-se com mais frequência, os consumidores que, motivados pela diversidade de opções oferecidas no mercado, acentuando o alto grau de competição das empresas, que nesse momento passa a oferecer produtos de toda qualidade, torna-se mais visível aquele consumidor a procura de um produto de alta qualidade, porém de baixo preço. (FERRAS, 2007)

Todas essas exigências passam a refletir na forma direta nos lucros, na presença de tantas particularidades, não só os diferentes produtos contribuem em proporções desiguais à formação de lucros, mas também os diversos grupos de consumidores.

Desse modo, a avaliação dos diversos grupos de clientes só se torna praticável se cada um deles for analisado por sua margem de contribuição – conceito que mais uma vez se apresenta como importante ferramenta para tomada de decisão e implementação de estratégias de mercado. (FERRAS, 2007)

É essencial que se tenha em mente, que mais importante do que o faturamento é a quantidade de dinheiro deixado pelo cliente na empresa, e tal observação é possível através da análise da margem de contribuição.

A determinação do preço, dos produtos é essencial para qualquer instituição, pois essa decisão atinge diretamente nas vendas e conseqüentemente na lucratividade da entidade. (FERRAS, 2007)

Ferras (2007, p. 20) afirma que:

A partir da disponibilidade de informações referentes ao volume de demanda projetada para cada nível de preço, a simples multiplicação da estimativa de vendas pela margem de contribuição para cada nível (preço menos os custos e despesas variáveis) mostram a Margem de Contribuição Total que poderá ser obtida através de cada um dos preços". (FERRAS, 2007, p. 20)

Conhecendo a contribuição de cada produto através da formação de resultado será possível identificar a quantidade mínima a ser vendida a variados níveis de preço, facilitando a geração de lucros.

Por fim as aplicações da Margem de Contribuição fornecem valiosas informações, indispensáveis à elaboração de planejamentos estratégicos e a análise de desempenho empresarial e a embasar o processo de tomada de decisão, através das quais a empresa poderá desenvolver maior competitividade que lhe permita maior segurança, quanto a manutenção no mercado.

### 2.6.3 Ponto de Equilíbrio

Os tempos atuais, marcados pela competição, avanço tecnológico e uma gestão participativa, demandam grandes mudanças no modo como as organizações gerenciam seus recursos e medem seus resultados. (ZORZAL, 2008)

O aumento da competição mercadológica e a crescente complexidade do ambiente gerencial moderno dificultam a elaboração da estratégia empresarial e exigem cada vez mais que as organizações sejam supridas com informações externas e internas. Essas informações, devem possuir características primordiais: qualidade, confiança e tempestividade para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Possuir um sistema de custo bem definido é uma outra fonte de informação, que quando bem utilizado propicia a tomada de decisões capazes de garantir o alcance dos objetivos da entidade. (ZORZAL, 2008)

Para Berti (2007, p. 147):

Ponto de Equilíbrio é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos de despesas totais. Se a empresa operar acima desse nível, passa a ter um resultado positivo (lucro), abaixo desse nível o resultado é negativo (prejuízo). BERTI (2007, p. 147)

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 45), "o ponto de equilíbrio é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, onde o lucro é igual a zero".

De acordo com Berti (2007, p. 147):

Ponto de equilíbrio, ponto de nivelamento, ponto de ruptura (break-even-point) é o ponto da produção (e venda) abaixo do qual a empresa tem prejuízo e acima do qual passa a gerar lucros.

Ponto de equilíbrio é o momento em que o resultado é nulo, ou seja, não há lucro nem prejuízo. A receita gerada pelas atividades da empresa é igual ao custo total da empresa (variável e fixo). (BERTI, 2007, p. 147)

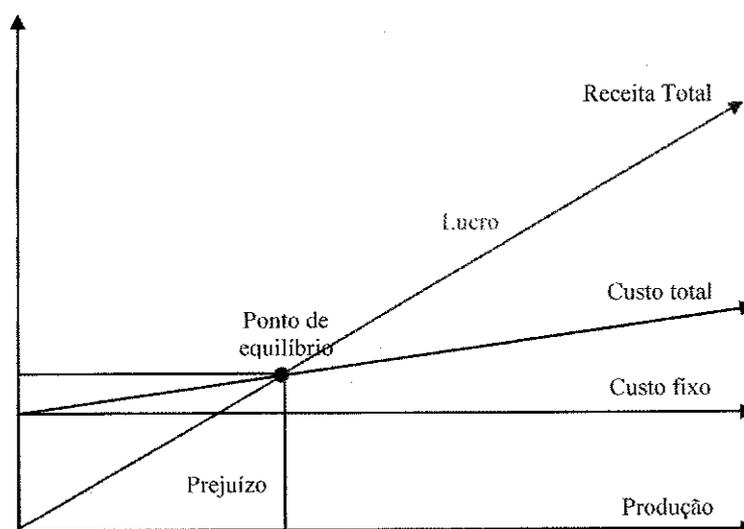
Segundo Santos (2000) apud Berti (2007, p. 148)

A análise do equilíbrio entre receitas de vendas e custos, torna-se indispensável como instrumento no processo de decisão gerencial. Um dos fatores para o sucesso financeiro de uma empresa está diretamente condicionado à existência da melhor informação gerencial. Para o autor, 'o ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos ganhos marginais, que é a somatória de todos os produtos comercializados, equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto de análise. (SANTOS 2000 apud BERTI, 2007, p. 148)

Sandroni (1989) apud Berti (2007, p. 148) afirma que, "o ponto de equilíbrio é o ponto que define o volume exato de vendas e produção em que a empresa nem ganha nem perde dinheiro; acima desse ponto a empresa começa a apresentar lucros; abaixo sofre perdas".

$$\text{Receita de Vendas (no ponto de equilíbrio)} = \text{custo para fabrica} + \text{custo para vender}$$

**Gráfico 2.1 Ponto de Equilíbrio**



Fonte: Berti, 2007, p.148.

É possível observar que há relação entre a receita e os custos da empresa, pois, no momento em que as retas da receita e do custo total se cruzam, ocorre o ponto de equilíbrio. Acima desse nível, a empresa opera na faixa de lucro, abaixo, no prejuízo.

O ponto de equilíbrio pode ser determinado por dois métodos: o método da equação, e/ou pelo método da margem de contribuição, que são equivalentes.

O método da equação, apóia-se no modelo de demonstração de resultado por contribuição. O qual pode ser expresso na seguinte equação:

$$\text{Vendas} = \text{despesas variáveis} + \text{despesas fixas} + \text{lucros}$$

No ponto de equilíbrio, neste caso, o lucro é zero. Desse modo, o ponto de equilíbrio pode ser determinado encontrando-se os pontos em que as vendas igualam as despesas variáveis totais mais as despesas fixas. (GARRISON; NOREEN, 2001)

O método da margem de contribuição, é uma versão abreviada do método da equação, girando em torno da idéia, que cada unidade vendida gera uma certa margem de contribuição que serve para cobrir o custos fixos. Esse método é particularmente utilizado em empresas que possui diversas linhas de produtos e desejam calcular um único ponto de equilíbrio para toda a companhia. E pode ser expressada através da seguinte equação. (GARRISON; NOREEN, 2001)

$$\text{Ponto de equilíbrio em unidades vendidas} = \frac{\text{despesas fixas}}{\text{margem de contribuição unitária}}$$

A teoria do ponto de equilíbrio é uma ferramenta de auxílio à gestão empresarial, e que apresenta algumas peculiaridades para utilizá-la. As condições básicas para se calcular o ponto de equilíbrio conforme Berti (2007, p. 151) são:

A terminologia empregada na contabilidade é a de custos fixos e variáveis, pois o método de custeio para o cálculo do ponto de equilíbrio é o direto;

Os custos variáveis unitários assumem a posição de fixos, já que o consumo dos fatores produtivos, por unidade não se altera;

O preço da venda não se altera em função de modificações do volume físico de vendas;

A combinação entre os produtos é constante, não se altera em função do volume de atividades da empresa;

As políticas administrativas básicas em relação às operações permanecem uniformes;

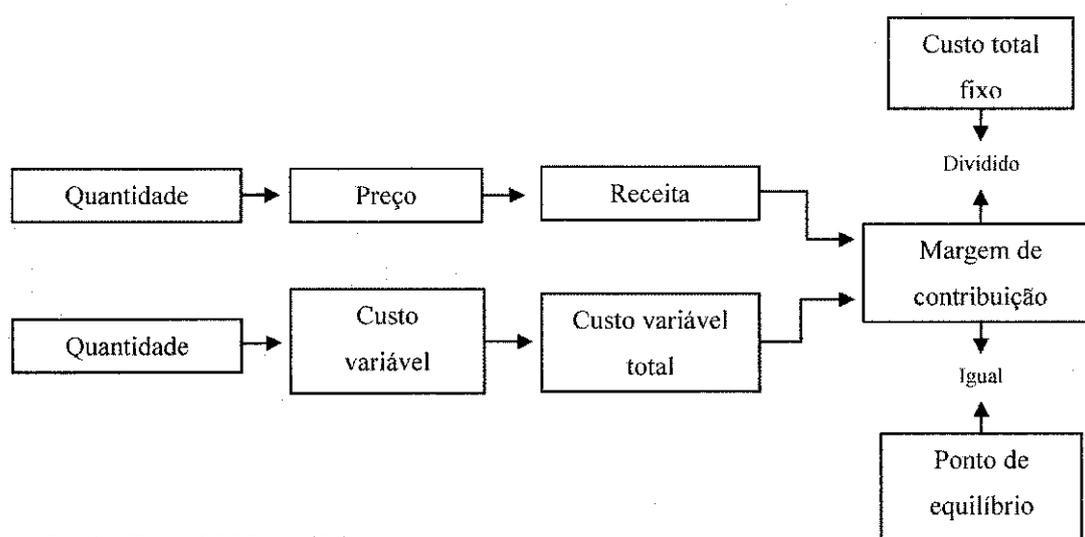
O nível geral de preço, permanece constante a curto prazo;

Há uma sincronização entre vendas e produção, os estoques permanecem constantes ou são nulos;

A eficiência e a produtividade por indivíduos permanecem constantes. (BERTI, 2007, p. 151)

Para melhor entendimento, da identificação do ponto de equilíbrio é necessário conhecer as três principais variáveis: receita da empresa, custo variável, e custo fixo total, que serão demonstrados através da figura a seguir:

**Ilustração 2.1 Esquema do Ponto de Equilíbrio**



Fonte: Berti, 2007, p. 151.

### 2.6.3.1 Tipos de Ponto de Equilíbrio

Segundo Berti (2007), dependendo da necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que suprem as informações gerenciais não possuídas. Essas adaptações originam tipos de ponto de equilíbrio distintos que se ajustam às diversas situações de planejamento das atividades da empresa.

A seguir os diversos tipos de ponto de equilíbrio

- **Ponto de Equilíbrio Operacional (PEO)**

É aquele ponto que corresponde ao nível de atividades em que as receitas de vendas são iguais ao total dos custos operacionais, variáveis e fixos, sendo o lucro operacional nulo, igual a zero.

$$PEO = \frac{\text{custo fixo operacional}}{\text{margem de contribuição}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Global (PEG)**

É aquele em que as receitas de vendas se igualam aos custos totais, operacionais e financeiros, apresentando um lucro nulo antes do imposto.

$$PEG = \frac{\text{custo fixo total}}{\text{margem de contribuição total}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Contábil (PECu) – (em unidades)**

É aquele em que as unidades definem a quantidade de unidades que se deve produzir e vender.

$$PECu = \frac{\text{custo fixo [R\$]}}{\text{margem de contribuição unitária [R\$]}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Contábil (PECv) – (em valor)**

É aquele, onde o valor mínimo deve ser vendido para que a empresa não tenha lucro nem prejuízo.

$$PECv = \frac{\text{custo fixo [R\$]}}{\text{percentual de margem de contribuição [R\$]}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)**

É o mesmo que o ponto de equilíbrio global, ou seja, lucro igual a zero.

$$PEC = \frac{\text{custo fixo total}}{\frac{\text{margem de contribuição total}}{\text{receita total de vendas}}}$$

ou

$$PEC = \frac{CFT}{\frac{MCT}{RTV}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)**

É aquele em que as receitas totais são iguais aos custos totais acrescidos de um lucro mínimo de retorno do capital investido.

$$PEE = \frac{\text{custo fixo [R\$]} + \text{lucro desejado [R\$]}}{\text{margem de contribuição unitária}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)**

É aquele em que as receitas líquidas de vendas empatam com a parcela de custos totais, que envolve desembolso de caixa.

$$PEF = \frac{\text{custo fixo total} - \text{depreciações} + \text{dividas do periodo}}{\text{magem de contribuição unitária}}$$

- **Ponto de Equilíbrio Mix (PEM)**

É quando há diversidades de produtos, que compõem o mix ofertado e as conseqüentes e distintas margens de contribuição de cada mercadoria. Por isso haverá duas fórmulas, uma do ponto de equilíbrio em unidades mix, e a outra em valor mix.

$$PEu(\text{mix}) = \frac{\text{custos fixos}}{\frac{(\sum MCUi \cdot Xi)}{(\sum Xi)}}$$

Onde:

$\Sigma$  = somatório

MCUI = margem de contribuição unitária

$X_i$  = volume previsto de vendas por produto

$$PEv(\text{mix}) = \frac{\text{custos fixos}}{\frac{(\sum PMCU_i \cdot P_i \cdot Q_i)}{(\sum p_i \cdot Q_i)}}$$

Onde:

$P_i$  = preço de venda unitário por produto

$Q_i$  = volume previsto por produto

PMCI = proporção da margem de contribuição por produto

$\Sigma$  = somatório

Para um melhor esclarecimento sobre o cálculo do ponto de equilíbrio (mix), Wernke (2001, apud Zorzal) descreve em sua obra que é necessário o cumprimento de duas etapas. A primeira consiste em determinar o PE total, isto é, do mix de produtos. Após encontrar o número total de unidades, calcula-se quanto desse total refere-se aos produtos individualmente, considerando os percentuais do volume previsto de venda por produto. E para o cálculo do PE (mix), em valor basta apenas multiplicar o ponto de equilíbrio "Mix" em unidades de cada produto pelo respectivo preço de venda.

Portanto percebe-se que a utilização do ponto de equilíbrio e a conseqüente análise entre receitas de vendas e custos torna-se indispensável como instrumento de apoio gerencial, podendo fornecer as informações variadas, que são capazes de auxiliar os gestores em muitas decisões.

#### 2.6.4 Retorno de Investimento

A melhor maneira de se avaliar o grau de sucesso de um empreendimento é calcular o seu retorno sobre o investimento realizado. (MARTINS, 2008)

O empreendedor está constantemente envolvido em decisões de investimentos, quer seja na criação de uma empresa, ou, se ela já existe, na de fazer novos investimento em máquinas, instalações, ou quaisquer outras decisões que otimizem o lucro e, por sua vez, o retorno de seus investimentos (KASSAI et al., 2000)

O processo decisório deve partir de informações existentes, admitir certas hipóteses e, através de algum método de previsão, chegar a informações sobre o futuro.

Para Kassai et al. (2000, p. 149):

O Gestor Industrial pode avaliar o resultado por meio da evolução do numero de horas-máquina, das unidades produzidas, das horas trabalhadas, do grau de eficiência de mão-de-obra e de materiais consumidos, da produtividade das máquinas etc. (KASSAI et al., 2000, p. 149)

Martins (2002, p. 208), conceitua retorno de investimento como sendo a forma ideal de se avaliar a taxa de retorno, onde é a divisão do lucro obtido antes do imposto de renda e antes das despesas financeiras pelo ativo total utilizado para obtenção do produto.

$$\text{Taxa de retorno} = \frac{\text{lucro antes do imposto de renda e antes da despesa financeira}}{\text{ativo total}}$$

Para o calculo do retorno, do lucro não devem constar as despesas financeiras, já que estas são derivadas do passivo (financiamento) e não do ativo (investimento).

Do retorno dado pelo investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros (despesas financeiras) e parte para remunerar o capital próprio (lucro líquido do proprietário). O retorno total, soma dos dois, é o que melhor define o desempenho global. (MARTINS, 2008)

Para Horngren (2004), retorno de investimento é um denominador comum útil. Pode ser comparado com as taxas internas e externas da organização e com oportunidades em outros projetos e setores. Ele é afetado por dois itens primordiais:

$$\text{Retorno sobre o investimento} = \frac{\text{lucro}}{\text{capital investido}}$$

$$\text{Retorno sobre o investimento} = \frac{\text{lucro}}{\text{receita}} \cdot \frac{\text{receita}}{\text{capital investido}}$$

$$\text{Retorno sobre o investimento} = \frac{\text{porcentagem de lucro}}{\text{recita} \cdot \text{giro de capital}}$$

Quando todas as ocorrências possíveis, ou estados futuros, de certa variável não conhecidos e encontram-se sujeitas a uma distribuição de probabilidade também conhecida, ou que pode ser calculada com algum grau de precisão, chama-se, ou diz-se que existe risco. (KASSAI, et al, 2000)

Quando essa distribuição de probabilidade não pode ser avaliada, diz-se que há incerteza. Em última análise, risco é uma incerteza que pode ser medida; ao contrário, incerteza é um risco que não pode ser avaliado. Portanto, o objetivo do empreendedor é fazer com que as incertezas se transformem em risco e este, por sua vez, em certas. (KASSAI, et al, 2000)

Dentro das abordagens estáticas para avaliação do risco, destaca-se a árvore de decisão, que é uma técnica utilizada para analisar o processo das decisões por meio de um diagrama, onde pode-se visualizar as conseqüências de decisões atuais e futuras. Ela permite a concepção e o controle de um bom número de problemas de situações sujeitas a riscos. A técnica da árvore de decisão facilita nas decisões que envolvem risco, não apenas pelos cálculos probabilísticos efetuados, mas também pela forma organizada (gráfica) com que as variáveis relacionadas são visualizadas, e pode ser utilizada para a realização de simulações. (KASSAI, et al 2000)

O Retorno de Investimento, também é conhecido como ROI, é a taxa apurada a partir de dados contábeis, e estabelecida pela seguinte equação.

$$\text{ROI} = \frac{\text{lucro operacional}}{\text{investimento}}$$

Para Kassai (et al 2000), normalmente adota-se o lucro operacional como numerador, comparado com o montante dos investimentos no lugar do denominador desta equação.

O ROI é uma medida que quantifica o retorno produzido pelas decisões de investimento e avalia a atratividade econômica do empreendimento. Serve de parâmetro para avaliação de

desempenho da empresa em relação a períodos anteriores, em relação ao mercado concorrente e também como sinalizador em relação ao custo de capitais de terceiros. (KASSAI, et al, 2000)

Desse modo, fica claro que o retorno de investimento é mais um instrumento fundamental no auxílio ao gestor para se alcançar a eficácia e eficiência da sua empresa, pois com suas informações precisas o ROI, auxilia na hora da tomada de decisão.

#### 2.6.5 Formação do preço de venda

A preocupação em formar preços, está ligada às condições do mercado, às características da concorrência, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido. (SANTOS, 2005).

Para Martins (2003, p. 236): “É generalizada a idéia de que uma das finalidades da contabilidade de custos é o fornecimento do preço de venda”.

De acordo com Santos (2005) e outros autores que citam a mesma frase, pode-se definir que o cálculo do preço de venda deve levar a um valor que traga à empresa maximização de lucros, onde seja possível manter a qualidade dos produtos ou serviços oferecidos, e atender aos anseios do mercado àquele preço determinado e que melhor seja aproveitado nos níveis de produção.

Para sua formação Martins 2003, p. 237, afirma que devem ser observados os seguintes fatores:

- A demanda esperada por produto;
- O grau de ocupação da fábrica;
- O nível de capital exigido;
- Nível de concorrência;
- Mix de vendas;

- **Formação do Mark-Up**

“O Mark-up é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”. (SANTOS, 2005, p. 148)

Para Martins 2003, p.237, Mark-up: “é um índice multiplicador ou divisor que aplicado ao custo do produto fornece o preço de venda”.

Ainda conforme Martins (2003, p. 237), “o Mark-up tem por objetivo cobrir as seguintes contas: Impostos sobre vendas, custos e despesas variáveis, custos de despesas fixas e lucro de comissão sobre vendas”.

Percebe-se que para a formação do preço de venda capaz de maximizar o resultado da empresa, é imprescindível a informação sobre custos da entidade. Mesmo que hoje, com a internacionalização dos mercados, são os clientes que determinam os preços da maioria das atividades empresariais, o Mark-up pode ser utilizado como um instrumento gerencial sinalizador para mostrar que a empresa precisa reduzir seus custos adequando-se as condições exigidas pelo mercado.

## **2.7 A indústria de Laticínio no Brasil e no Estado da Paraíba**

O setor agroindustrial do leite brasileiro durante anos esteve protegido das pressões advindas do mundo globalizado por meio de intervenções governamentais que o mantinham “isolado”, com o estabelecimento de preços na ponta. A partir da década de 1990, depois da desregulamentação do setor, os produtores de leite e a indústria de laticínios viram-se em um novo ambiente, no qual a concorrência acirrada com mercados de outros países apontou as deficiências em termos de qualidade, custo e eficiência da cadeia brasileira. Esse processo assinalou a importância da inovação, antes subestimada, para viabilizar a sobrevivência do setor (IBGE, 2008)

Dada essa nova realidade, os processos de gestão e adoção de inovação da cadeia produtiva do leite mudaram e ainda estão mudando. O fato de grande parte desta cadeia ser constituída por pequenos produtores (produção menor do que 50 litros/dia) é assinalado como um obstáculo ao processo de modernização da mesma. Contudo, é importante ressaltar que o “desaparecimento” dos pequenos produtores da cadeia do leite não seria a solução, pois isso acarretaria em custos sociais incalculáveis. No entanto, medidas como a Instrução Normativa 51 (2008) trazem mais elementos para esse complexo cenário que se configura por meio de novas exigências para a melhoria da qualidade do leite (resfriamento do leite na propriedade, coleta a granel, amostras do leite enviadas para laboratório credenciado uma vez por mês, entre outras) (IBGE, 2008).

Buaianain, Souza e Silveira (2002) afirmam que, ao mesmo tempo em que é incontestável a necessidade de melhorias na qualidade do leite, até mesmo porque esse produto pode afetar de sobremaneira a saúde do consumidor, é necessário avaliar o custo social dessas mudanças e quais seriam as alternativas viáveis para esses produtores onde destacam que essas exigências, apesar de serem inovações incrementais de interesse do consumidor do produto, podem ter forte impacto negativo em regiões de produção familiar de leite caso não seja possível incentivar e viabilizar formas cooperativadas de realizar o processo. (BUAIANAIN; SOUZA; SILVEIRA, 2002)

Medeiros, Wilkinson e Lima (2002) corroboram com esta visão ao constatar que por um lado a inovação tecnológica constitui-se em atributo central do novo padrão de concorrência do grande agronegócio e que por outro, a homogeneização tecnológica é adotada como pré-condição nos modernos sistemas de produção agropecuária. Dessa forma, elevam-se cada vez mais as barreiras à entrada de produtos, impossibilitando muitas vezes a própria permanência de pequenos e médios produtores rurais nessas atividades.

FAO, Embrapa Gado de Leite, (2008) aponta que ao acompanhar a evolução da produção de leite desde os anos de 1990 até 2005, verificou-se um crescimento médio de 65,8% no Brasil. Entretanto, em termos de produtividade, o Brasil está muito atrás de outros países, haja vista a produtividade de Israel (10.137 l/vaca/ano), conforme mostra a tabela 2.1.

**Tabela 2.1 Produção de Leite, Vacas Ordenhadas e Produtividade Animal no Brasil – 1990/2005**

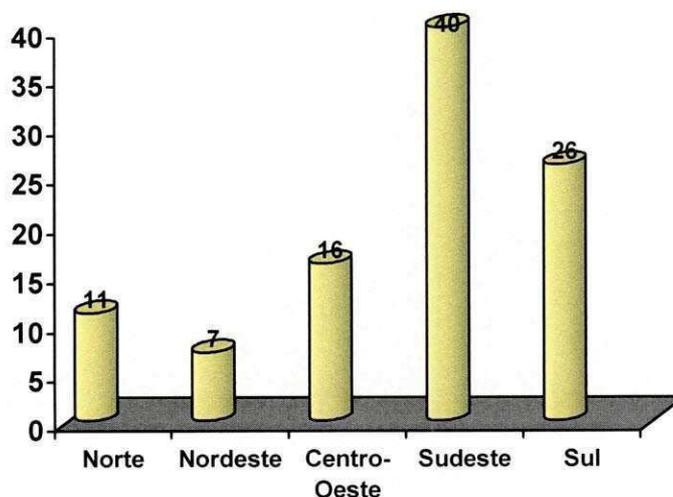
ANO	PRODUÇÃO DE LEITE (MILHÕES LITROS/ANO)	VACAS ORDENADAS (MIL CABEÇAS)	PRODUTIVIDADE (LITROS/VACA/ANO)
1990	14.933	19.073	783
1995	16.985	20.579	825
2000	20.380	17.885	1.139
<b>2005</b>	<b>24.762</b>	<b>20.820</b>	<b>1.189</b>

**Fonte:** Embrapa Gado de Leite, Estatísticas do Leite (2008)

De acordo com a tabela 2.1 é possível notar que o Brasil tem conseguido alcançar a auto-suficiência de seu mercado, dependendo cada vez menos das compras externas de leite, pois segundo as recomendações do Ministério da Saúde brasileiro (2005), o consumo de leite, na forma fluida ou de derivados lácteos, varia de acordo com a idade das pessoas. A recomendação para crianças de até dez anos é de 146 litros/ano. Para os jovens de 11 a 19 anos, o consumo é maior, 256 litros/ano e para os adultos acima de 20 anos (inclusive para os idosos) a recomendação é de 219 litros/ano. Apesar de não se ter os dados referentes ao consumo por idade, percebe-se que a média brasileira é bastante baixa em relação à necessidade recomendada pelo Ministério da Saúde (137,1 litros/habitante/ano).

Outro destaque em relação ao consumo de produtos lácteos, é o aumento do consumo de iogurte no Brasil. Em pesquisa do IBGE (2004, p. 103), constatou-se um aumento significativo do consumo de iogurte entre 1995 e 2002 (períodos que foram analisados). Em 1995, o consumo anual per capita era de 0,7 kg, mas em 2002, houve um salto para 2,9 kg (em torno de 298% de crescimento). Segundo o relatório, isto pode dever-se ao aumento de poder aquisitivo da população, que passou a comprar produtos de maior valor agregado. Esse aumento no consumo de iogurte ocorreu concomitantemente à queda do consumo de arroz e feijão, produtos básicos da dieta do brasileiro.

Embora o Estado de Minas Gerais seja o maior produtor nacional de leite, os números do setor lácteo gaúcho também são expressivos, em torno de 10% da produção nacional (Sampaio; Furstenau, 2002). No Gráfico 1 apresenta-se a produção de leite no Brasil, segundo o IBGE, dividida pelas grandes regiões.



**Gráfico 2.2** Produção de leite no Brasil em 2003

**Fonte:** Produção Pecuária Municipal (IBGE, 2003).

Inseridas nesse contexto, estão as principais indústrias de laticínio no Brasil de 2004, as quais estão mais concentradas na região de Minas Gerais e São Paulo, conforme mostra a tabela 2.2:

Tabela 2.2 Maiores Empresas de Laticínio Brasileiras Em 2004

	INDÚSTRIAS	ESTADOS	CAPTAÇÃO DE LEITE (MIL LITROS)
1°	Nestlé	São Paulo	1.509.067
2°	Itambé (cooperativa)	Minas Gerais	829.500
3°	Elegê	Rio Grande do Sul	717.707
4°	Parmalat	São Paulo	406.688
5°	CCL (cooperativa)	São Paulo	338.437
6°	Sudcoop (cooperativa)	Paraná	261.099
7°	Embaré	Minas Gerais	256.398
8°	Laticínios Morrinhos	Minas Gerais	252.702
9°	Centroleite	Goiás	229.135
10°	Batávia	Paraná	209.893
11°	Danone	Minas Gerais	200.737
12°	Grupo Vigor	Minas Gerais	196.425
13°	Confepar	Paraná	189.308
14°	Líder Alimentos	São Paulo	151.482
<b>Total da produção</b>			<b>5.748.578</b>

Fonte: Embrapa Gado de Leite, Estatísticas do Leite (2008)

Dentre as seis maiores empresas de laticínio brasileiras, três são cooperativas (Itambé, CCL, Sudcoop). Segundo Álvares *et al.* (2003) na década de 1980, as cooperativas de leite eram responsáveis pela captação e beneficiamento de aproximadamente 60% da produção de leite no mercado formal no Brasil. Em 2002, essa participação caiu para cerca de 40%. Assim, na década de 1990, as cooperativas reduziram sua participação na captação de leite e, de forma mais acentuada, na industrialização do leite *in natura*.

Muitos fatores conspiraram para a redução da importância do cooperativismo de leite no Brasil, e os mais relevantes ocorreram no início da década de 1990: abertura do mercado doméstico às importações carregadas de subsídios e/ou *dumping* nos países de origem e desregulamentação do setor leiteiro nacional, após 46 anos de intervenção governamental, sem que fosse adotado o modelo de transição sugerido pelas entidades representantes dos produtores e de suas cooperativas (IBGE, 2008).

No entanto, apesar de a Organização das Cooperativas Brasileiras (2008) confirmar o dado de que a participação das cooperativas na produção brasileira de leite corresponde a 39,70%, especificamente no Rio Grande do Sul, dados do Almanaque Agropecuário da Comissão de Agricultura, Pecuária e Cooperativismo - CAPC (2004), apontam para um percentual de 51%, no exercício 2002/2003.

Com a capacitação dos produtores e compra de leite pelo governo, o setor leiteiro da Paraíba atingiu a maior produção e produtividade da história. A Federação da Agricultura e

Pecuária da Paraíba (Faepa), ao fazer o balanço geral da atividade leiteira de 2007 do Estado da Paraíba, apresenta dados que surpreendem todos os elos da cadeia do leite. Com uma produção diária de 106 mil litros de leite de vaca e 14 mil litros de leite de cabra, a produção apresenta um crescimento de 532% nos últimos três anos e ao apresentar dados da produção de leite de 2007 ela também mostrou que em três anos não só a produção de leite, mas toda a cadeia produtiva se fortaleceu e cresceu. O número de laticínios passou de 11 para 26. As associações de produtores somam hoje 111, representando um avanço na organização do setor. Mais de 150 tanques de expansão estão instalados nos municípios (FAEPA, 2008).

“Além disso, a Paraíba, conta com um leite de excelente qualidade, sendo classificado como o melhor de todo o nordeste para fazer produtos lácteos”, destaca Mário Borba.

De acordo com pesquisa realizada pelo SEBRAE (2008), para o produtor a situação melhorou, hoje ele recebe R\$ 1,00 pelo litro de leite de cabra e R\$ 0,70 pelo leite de vaca. O valor ainda não é o desejável, mas a categoria reconheceu que agora, pelo menos, cobre os custos de produção e deixa uma pequena margem de lucro, o que não acontecia antes do Programa do Leite na Paraíba, quando muitos produtores ficavam no prejuízo e há cerca de dois anos o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, Administração Regional da Paraíba (Senar/ PB), em parcerias com outras instituições capacitou 57 Associações de Produtores de Leite e para o ano de 2008 pretende dobrar este número de atendimento ampliando o programa e incluindo as orientações da Instituição Normativa 51 que entrou em vigor em julho de 2007.

Para o presidente da entidade, Mário Borba, esse crescimento é fruto do trabalho desenvolvido junto aos produtores rurais ao longo desses três últimos anos, por instituições como o Senar, Sebrae, Sedap, Emepa entre outros, na capacitação dos produtores rurais com o Programa Boas Práticas Agropecuárias, que atendeu mais de seis mil produtores. Além disso, ele aponta o Programa do Leite da Paraíba como o maior incentivador para que o produtor rural invista em tecnologia e a indústria em infra-estrutura para processar toda a produção (SEBRAE, 2008).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Natureza da Pesquisa

Pesquisa pode ser definida como um “processo de investigação orientada por um método, com o objetivo de levantar, explorar e analisar dados para criação, formalização e/ou renovação diária de um conhecimento”. (GARCIA, 2006, p. 20)

Quanto à natureza, esta pesquisa, classifica-se como um estudo de caráter qualitativo por não medir eventos, e sim obter informações necessárias para que haja a solução do problema estudado. (GARCIA, 2006)

Conforme Richardson (1999, p. 80), “Os estudos que empregam numa metodologia qualitativa podem descrever e fornecer seu entendimento sobre o assunto ou até mesmo saber diferenciar dois ou mais tipos de fonte de pesquisa”.

Também classifica-se como um estudo de caráter quantitativo, pois conforme Souza (2007, p. 39) “na pesquisa quantitativa considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

#### 3.2 Classificação da Pesquisa

##### 3.2.1 Quanto aos Meios

Essa pesquisa pode ser classificada quanto aos meios como bibliográfica por consistir na obtenção de dados através de livros, revistas, relatórios, artigos científicos, jornais, relatórios de pesquisa, monografias, outras publicações e dados da internet sobre contabilidade gerencial e a importância da utilização das práticas gerenciais para o acerto da decisão de negócios nas empresas. Segundo Martins e Lintz (2002), “a pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências técnicas publicadas em livros, revistas e periódicos”.

Também classifica-se como Empírica utilizando-se da aplicação de questionário, pois é sabido que coisas empíricas são as informações retiradas do objeto de conhecimento, baseado numa experiência de caráter científico, portanto o questionário apresentado foi elaborado de acordo com o assunto abordado. (MARTINS; LINTZ, 2002)

### 3.2.2 Quanto aos Fins

Quanto aos fins essa pesquisa pode ser classificada como descritiva por abordar elementos característicos da área contábil, da contabilidade gerencial, das funções e importância do uso das práticas de contabilidade gerencial nas empresas industriais de laticínio no município de Sousa - PB, buscando esclarecer aspectos inerentes a ela. Conforme Gil (1999, p. 16), a pesquisa tipo descritiva tem por finalidade direcionar aspectos voltados para o contexto prático dentro da própria empresa, pois onde existem problemas, ou seja, existem soluções.

A pesquisa descritiva descreve, conforme (GIL, 2002 apud SOUZA, 2007, p. 38), "as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados; questionário e observação sistemática. Em geral assume a forma de Levantamento".

### 3.3 **Área de Pesquisa**

A área de pesquisa focada é a contabilidade gerencial, especificamente na parte que rege o uso das práticas da contabilidade gerencial para o acerto das decisões de negócio nas empresas de laticínio no município de Sousa – PB, visualizando os aspectos relacionados da forma como a mesma é gerenciada e aproveitar para analisar se há o uso, e quais as práticas da contabilidade gerencial utilizadas dentro de sua organização. Pois se bem gerenciada e organizada uma empresa for, a mesma tenderá sempre a crescer.

### 3.4 Levantamento ou Survey

Quanto aos procedimentos, classifica-se por levantamento ou survey, uma vez que, os proprietários das empresas de laticínio no município de Sousa – PB, foram estudados por meio de questionário elaborado.

Segundo Gil (1999, p. 70), as pesquisas de levantamento:

se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. (GIL, 1999, p. 70)

Para melhor enfatizar, de acordo com Souza (2007, p. 41), levantamento:

é o tipo de pesquisa que consiste na interrogação direta das pessoas, cujo comportamento se deseja conhecer. Fundamentalmente, recorre-se à solicitação de informações a um determinado grupo de pessoas, sobre um determinado problema, e dessa forma, obtêm-se as conclusões relativas ao fato ou fenômeno estudado. (SOUZA, 2007, p. 41)

O universo ou população analisada nesse estudo refere-se as empresas de laticínio do município de Sousa – PB. De acordo com a associação de Indústrias de Laticínio da Paraíba existem no município de Sousa, quatro empresas atuando nesse ramo conforme tabela 3.1.

Tabela 3.1 Indústrias de Laticínio da Paraíba

LATICÍNIO	LOCALIDADE	CAPTAÇÃO DE LEITE (LITROS/DIA)
Du Campo	João Pessoa	12.000
Natural Gurt	Pilar	13.000
Vakilla	Campina Grande	15.000
Cariri	Campina Grande	10.000
Vita	Caturité	60.000
ACELP	Taperoá	6.000
Grupiara	Taperoá	1.000
CABRALAC	Passagem	10.000
Desterro	Desterro	1.200
Maturéia	Maturéia	700
Da Serra	Patos	12.000
Mila	Diamante	12.000
Max Milk	Paulista	4.000
Coleite	Sousa	19.000
Lutty	Sousa	10.000
Catoleite	Catolé do Rocha	6.000
COPASA	Catolé do Rocha	6.000
Belo Vale	Sousa	10.000
Dice	Sousa	8.000
Ideal	Conde	20.000
Vênus	Cajazeiras	20.000
Agroleite	João Pessoa	25.000

Fonte: Associação das Indústrias de Laticínio da Paraíba (2008).

### 3.5 Ferramenta da Coleta de Dados

O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Constitui-se de uma lista ordenada de perguntas que são encaminhadas para potenciais informantes, selecionados previamente. O questionário quando utilizado num estudo de caso, ou num universo de amostra, é aplicado pelo próprio pesquisador (MARTINS, 2006).

De acordo com Barros & Lehfeld (2000, p. 90), "o questionário é o instrumento mais utilizado para o levantamento de informações e, apesar de ser ilimitado quanto ao número de questões, é aconselhável que evite-se coisas extensas, para não desanimar o respondente".

O questionário elaborado especificamente para este trabalho foi o principal instrumento de coleta de dados, e o processo de preparação do mesmo tomou-se por base os objetivos da pesquisa e o referencial teórico.

Para se alcançar o objetivo deste estudo, o questionário elaborado, foi realizado através da entrevista aplicada com os proprietários das quatro empresas de laticínio no município de Sousa – PB, com o intuito de assessorar e fundamentar com mais clareza o referencial teórico apresentado.

A entrevista trata-se de uma técnica de pesquisa para coleta de dados cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações, em contexto que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador. (MARTINS, 2003)

### **3.6 Tratamento dos Dados**

Os dados presentes neste trabalho foram tratados de forma qualitativa, para tanto foi elaborado um questionário. Como resultado dessa pesquisa espera-se obter uma compreensão acerca do uso das práticas de contabilidade gerencial para os acertos das decisões de negócios nas empresas de laticínio no município de Sousa – PB.

O tratamento dos dados de acordo com Martins e Lintz (2002, p. 59), é a etapa na qual se explica aos leitores como se pretende trabalhar os dados a coletar, justificando-se porque tal tratamento é adequado ao processo. “Objetivos são alcançados com a coleta, o tratamento e posteriormente, com a interpretação dos dados”.

Desta maneira, com a aplicação do questionário, o leitor, terá acesso ao conteúdo do referencial teórico de forma clara e objetiva, tendo a possibilidade de ampliar seus conhecimentos acerca do assunto esplanado, que foi apresentado com o uso de tabelas, gráficos e percentuais expostos de acordo com o resultado obtido.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos nesta pesquisa com aplicação do questionário aos gestores das quatro empresas industriais de laticínio no município de Sousa – PB. A aplicação do mesmo pretendeu atingir o objetivo do estudo, que é identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas para os acertos das decisões de negócios. Na análise dos dados a seguir, os resultados da pesquisa são apresentados de acordo com a organização do questionário aplicado: perfil dos gestores e da empresa e as práticas de contabilidade gerencial.

### 4.1 Perfil dos gestores e da Empresa

**Tabela 4.1 Sexo dos entrevistados**

SEXO	FREQUÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
Feminino	0,0	0,0	0,0
Masculino	4,0	100,0	100,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>100,0</b>	

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

A tabela 4.1 descreve o sexo dos entrevistados, que responderam ao questionário. Percebe-se a predominância total do sexo masculino (100%) entre os respondentes.

**Tabela 4.2 Faixa etária dos entrevistados**

FAIXA ETÁRIA	FREQUÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
18 – 25	01	25,0	25,0
26 – 33	01	25,0	50,0
34 – 41	01	25,0	75,0
42 – 49	00	0,0	75,0
50 – 65	01	25,0	100,0
<b>Total</b>			

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

Pela tabela 4.2, percebe-se que dos quatro entrevistados, cada um apresentou uma faixa etária diferenciada.

Tabela 4.3 Função dos entrevistados

FUNÇÃO	FREQÜÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
Proprietário	4,0	100,0	100,0
Gerente	0,0	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaboração pelo autor 2008.

Os dados da tabela 4.3 evidenciam que os responsáveis pela tomada de decisão se confundem com os próprios donos da empresa, característica de empresas de pequeno e médio porte ou empresas familiares. Como não existem gestores especializados contratados para tomar as decisões da empresa, a utilização das práticas gerenciais só poderá ser observada caso esses proprietários apresentem curso superior ou especializações na área, uma vez que exige-se conhecimento especializado para seu entendimento e adoção.

Tabela 4.4 Grau de escolaridade dos entrevistados

GRAU DE ESCOLARIDADE	FREQÜÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
Fundamental (incompleto)	00	0,0	0,0
Fundamental (completo)	01	25,0	25,0
Médio (incompleto)	00	0,0	25,0
Médio (completo)	01	25,0	50,0
Superior (incompleto)	01	25,0	75,0
Superior (completo)	01	25,0	100,0
<b>Total</b>	<b>04</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

Pela tabela 4.4, percebe-se que cada um dos entrevistados apresentou um grau de escolaridade diferenciado e apenas um possui um curso superior completo.

Através da entrevista realizada concomitantemente a aplicação do questionário constatou-se que o proprietário da empresa que possui curso superior completo é graduado em Administração. O proprietário que possui curso superior incompleto está cursando o 5º período de Ciências Contábeis da UFCG. Tratam-se de cursos onde as práticas gerenciais de maximização de resultados são abordadas, podendo ser um indício da utilização delas dentro da entidade.

Contudo, os demais empresários possuem o ensino fundamental completo e o ensino médio completo. Para a compreensão e correta aplicação de práticas gerenciais que maximizem a lucratividade da entidade pressupõe-se conhecimento especializado, obtido a partir de cursos como Contábeis, Administração, Engenharia da Produção, etc. Assim, dificilmente as

empresas geridas por esses proprietários apresentarão a utilização de técnicas como análise custo/volume/lucro, custeio baseado em atividades, análise incremental, etc.

**Tabela 4.5 Tempo de existência da empresa**

TEMPO DE EXISTÊNCIA DA EMPRESA (ANOS)	FREQÜÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
01 – 05	01	25,0	25,0
06 – 10	02	50,0	75,0
11 – 15	01	25,0	100,0
16 – 20	00	0,0	100,0
21 ou mais	00	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>04</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

Na tabela 4.5, percebe-se que quanto ao tempo de existência da empresa, uma possui 5 anos de existência, representando 25%, duas possuem entre 06 e 10 anos de existência, representando 50% e só uma possui entre 11 e 15 anos de existência.

**Tabela 4.6 Número de funcionários**

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	FREQÜÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
01 – 10	00	0,0	0,0
11 – 20	01	25,0	25,0
21 – 30	00	0,0	25,0
31 – 40	00	0,0	25,0
41 ou mais	03	75,0	100,0
<b>Total</b>	<b>04</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

Quanto ao número de funcionários, das empresas pesquisadas evidenciou-se que três empresas possuem mais de 40 funcionários, representando 75% e apenas uma possui até 20 funcionários, representando 25% trabalhando nas atividades empresariais.

Percebe-se, que devido a esta quantidade de funcionários apresentada pelas empresas, de acordo com a classificação do SEBRAE, são consideradas empresas de médio porte.

**Tabela 4.7 Produto fabricados**

EMPRESAS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D
PRODUTOS	logurte	logurte	logurte	logurte
	Queijo	Queijo	Queijo	
	Requeijão	Requeijão	Nata	
	Doces	Doces		
	Sucos	Nata		

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

## 4.2 As práticas de Contabilidade Gerencial Utilizadas

### 4.2.1 Método de custeio

**Tabela 4.8 O método de custeio utilizado pela empresa**

MÉTODO DO CUSTEIO	FREQÜÊNCIA	%	ACUMULADO (%)
Absorção	0,0	0,0	0,0
Variável	2,0	50,0	50,0
Absorção e variável	0,0	0,0	50,0
ABC	2,0	50,0	100,0
Outros	0,0	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>100,0</b>	

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

Das empresas pesquisadas, 50% afirmaram utilizar o custeio variável. A outra metade respondeu que usam o custeio baseado em atividade. Os dois métodos de custeio utilizado podem indicar, a priori, que os proprietários estudados utilizam técnicas gerenciais mais avançadas.

Ao utilizar-se do custeio variável, os gestores possuem informações importantes e necessárias para auxiliá-los na tomada de decisão, pois sabe-se que o custeio variável é aquele que se relaciona diretamente com a quantidade produzida, sendo que aumentam à medida que se produz mais, e se reduzem com o decréscimo do volume da produção. É através dos custos, que se poderá indicar quando e onde haverá lucro e prejuízo.

Nota-se que os gestores, podem optar pelo custeio variável, por ser um método mais fácil, porém eficaz, e com capacidade para produzir informações capazes de tornar possível sua manutenção e sobrevivência no mercado.

E se tratando do custeio ABC, sabe-se que é um método difícil e complexo de se adaptar, porém capaz de produzir informações importantes para uma adequada tomada de decisão.

Porém, a constatação do nível de escolaridade desses gestores (tabela 4.4) sinaliza para sua não utilização, pelo menos de forma eficiente, uma vez que o uso desses métodos de custeio exige conhecimento avançado propiciado apenas por cursos superiores e de especialização. Além disso, com a entrevista realizada percebeu-se que alguns gestores apresentaram dificuldades com essa nomenclatura, básica para aqueles que realmente a utilizam.

#### 4.2.2 Aplicações gerenciais para os custos

**Tabela 4.9 Aplicações gerenciais utilizadas para os dados de custos**

<b>APLICAÇÕES GERENCIAIS</b>	<b>FREQÜÊNCIA</b>	<b>%</b>	<b>ACUMULADO (%)</b>
Preço do produto	3,0	60,0	60,0
Aceitação de pedido	1,0	20,0	80,0
Avaliação de estoques	0,0	0,0	80,0
Gestão de custos e redução	1,0	20,0	100,0
Análise de desempenho	0,0	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>5,0</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

Quanto as aplicações gerenciais utilizadas para os dados de custos, somente uma utiliza-se da aceitação de preço, duas utilizam-se do preço do produto e só uma utiliza-se tanto do preço do produto, quanto da gestão de custos e redução.

Em se tratando do preço do produto, quando o gestor o utiliza, saberá o que fazer futuramente, como irá administrar os demais custos, pois em se tratando de preço, envolve conseqüentemente o preço da matéria-prima até o produto final.

Em relação à aceitação de pedido, significa que, o gestor dentro da sua linha de produto, aquele em que houver uma maior aprovação dos seus usuários, indicará aonde e quanto se deverá fabricar deste item, e em quais deverá melhorar para que seja possível a aprovação total de todos os seus itens fabricados.

A gestão de custos e redução dará ao gestor respostas e resultados mais rápidos e concretos, por saber-se quanto deverá ser investido e quanto deverá ser reduzido na produção, evitando futuros prejuízos.

#### 4.2.3 Cálculo do preço de venda dos produtos

**Tabela 4.10 Medidas utilizadas para o cálculo do preço de vendas dos produtos.**

<b>MEDIDA UTILIZADA</b>	<b>FREQÜÊNCIA</b>	<b>%</b>	<b>ACUMULADO (%)</b>
Percentual margem de lucro	0,0	0,0	0,0
Markup	0,0	0,0	0,0
Análise custo-volume-lucro	4,0	100,0	100,0
Retorno de investimento	0,0	0,0	100,0
Outros	0,0	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor 2008.

Na tabela 4.10, percebeu-se a predominância da análise custo-volume-lucro entre os respondentes para se calcular o preço de venda dos produtos.

Se tratando da análise custo-volumue-lucro, o gestor será capaz de obter todas as informações necessárias para calcular de forma correta, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e retorno do investimento, que são os responsáveis pelo cálculo do preço de venda, mais justo e correto para o proprietário e posteriormente para o usuário.

Independentemente, do tamanho, ou porte da empresa, é notório a necessidade do controle e da análise de custos. A análise é colocada de propósito, pois na basta controle sem a respectiva análise, que é capaz de avaliar e concluir o desempenho como subsídio para novas decisões. (SANTOS, 2005)

É através da analise custo-volume-lucro que há combinação mais lucrativas dos custos variáveis, fixos e de preço e volume de venda, capazes de orientar os gestores para a tomada de decisão, afim de que sejam cumpridos todos os objetivos (SANTOS, 2005)

#### 4.2.4 Custos dos produtos

**Tabela 4.11 A empresa apura os custos dos produtos?**

EMPRESAS	SIM	NÃO
Empresa A	X	
Empresa B	X	
Empresa C	X	
Empresa D	X	

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

De acordo com os respondentes, ficou claro que todos apuram, ou dizem apurar, os custos dos seus produtos.

A informação sobre o custo do produto e quanto dele é fixo e variável é muito importante para qualquer técnica gerencial. O comportamento do custo significa, como um custo reagirá ou responderá a mudanças n nível de atividade. E como o nível de atividade sobre e desce, determinado custo também poderá aumentar, diminuir ou permanecer constante. (HORGREN; FOSTER; DATAR, 2000)

Aparentemente, todos os gestores pesquisados apresentam preocupação na apuração dessa informação.

#### 4.2.5 Margem de contribuição

**Tabela 4.12 Qual a margem de contribuição dos produtos?**

<b>EMPRESAS</b>	<b>%</b>
Empresa A	40
Empresa B	35
Empresa C	30
Empresa D	30

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

A margem de contribuição representa a diferença entre a receita ou preço de venda e os custos e despesas variáveis referentes às unidades vendidas. (FERRAS, 2007)

Percebeu-se que os resultados foram razoáveis, porém é importante ressaltar que os valores expressos não são exatos e sim aproximados, o que pode se dizer da falta de conhecimento por parte dos gestores ou até mesmo, a falta de interesse de se repassar os verdadeiros valores obtidos pela empresa.

#### 4.2.6 Planejamento do lucro

**Tabela 4.13 As aplicações gerências utilizadas para o planejamento do lucro.**

<b>APLICAÇÕES GERENCIAIS</b>	<b>FREQÜÊNCIA</b>	<b>%</b>	<b>ACUMULADO (%)</b>
Planejamento estratégico	2,0	50,0	50,0
Planejamento de vendas	2,0	50,0	100,0
Planejamento de materiais	0,0	0,0	100,0
Planejamento de compras	0,0	0,0	100,0
Não utiliza	0,0	0,0	100,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>100,0</b>	

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

Quanto as aplicações gerenciais utilizadas para o planejamento do lucro, das empresas respondentes, duas utilizam-se do planejamento estratégico e as outras duas do planejamento de vendas.

O planejamento estratégico de acordo com Padoveze (2008), é a etapa inicial do processo de gestão, é nessa fase que são definidos todos os objetivos estratégicos, capazes de proporcionar o equilíbrio entre a empresa e o ambiente externo.

Percebe-se, que não há o conhecimento correto, por parte dos gestores, do que seja planejamento estratégico e como realmente deveria ser aplicado, porém nota-se que na

estrutura organizacional da empresa, procura-se obter esta estrutura com o intuito da maximização do lucro.

Questionando o uso do planejamento de vendas, percebe-se que o gestor baseia-se em tudo que foi vendido em certo período, para futuramente calcular, quanto será produzido de cada produto e a quanto será repassado para seus clientes, para obtenção do retorno do lucro.

#### 4.2.7 Margem de Segurança

**Tabela 4.14 Até que ponto as vendas da empresa podem cair, até que ela possa começar a apresentar prejuízos.**

EMPRESAS	%
Empresa A	30
Empresa B	25
Empresa C	20
Empresa D	25

**Fonte:** Elaborado pelo autor 2008.

Poder calcular a porcentagem de um possível lucro, é muito importante, pois a qualquer momento tudo é possível, ou seja, desde um lucro maior até um grande prejuízo . E dotando-se das formulas e custos corretos, é possível esse tipo de previsão.

Mais uma vez, os resultados alcançados, foram baseados em valores aproximados, o que ressalta-se novamente a falta de conhecimento e domínio do gestor, sobre o assunto, ou até a falta de interesse de repassar os valores reais.

Enfim, de acordo com o tema abordado e com o resultado obtido pelo questionário, foi possível observar, que todas as empresas de laticínios, atuantes no município de Sousa – PB, realizam mesmo diante de muitas falhas, as práticas de contabilidade gerencial, mesmo assim é possível e visível a manutenção e crescimento das empresas, de acordo com seus tempos de existência.

Todas se obtivessem maiores e mais conhecimentos e profissionais mais qualificados, os resultados finais seriam obtidos de maneira mais exata, o que conseqüentemente as informações repassadas seriam mais precisas, proporcionando uma maior adequação na hora da tomada de decisão.

Não foi possível, apresentar relatórios, ou maiores informações, em relação às empresas, em primeiro para se preservar a sua identidade e segundo devido à decisão dos proprietários de não ceder nenhuma documentação.

Foi possível observar, que mesmo diante de dois proprietários com nível superior, em relação aos outros, todos sem exceção recorreram a outros funcionários para a resolução do questionário, o que pode-se afirmar que todos os proprietários possuem um superficial, ou nenhum conhecimento das práticas de contabilidade gerencial.

O que pode ser reforçado, quando foram respondidos em percentuais e em valores não exatos algumas das questões apresentadas.

Por fim, é perceptível, que nas empresas pesquisadas precisa-se de muitas modificações, para que possa ser possível a implantação da maneira correta das práticas gerenciais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Gerencial surgiu para assessorar, com mais intensidade, o gestor, e em conjunto com suas práticas contábeis, fornecem aos gestores informações importantes e necessárias para que sejam tomadas as decisões de maneira mais correta.

O presente estudo teve o objetivo de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas para o acerto das decisões de negócios, e diante do questionário aplicado com as quatro empresas atuantes de laticínio no município de Sousa PB, foi possível verificar a existência de muitas falhas e a ausência dessas práticas ou seu correto uso.

Mesmo diante de gestores com nível superior, em relação aos outros, foi possível constatar a falta de conhecimento no assunto, pois para que fosse respondido por completo o questionário, todos os gestores precisaram de auxílio de seus funcionários ou até mesmo dos contadores de sua empresa, para que o mesmo fosse concluído.

Mesmo respondendo positivamente sobre a utilização de algumas práticas gerenciais, o nível de escolaridade dos proprietários-gestores, a não intimidade com nomenclaturas básicas da contabilidade gerencial e a necessidade recorrente de se informar com outros profissionais demonstram que as empresas de laticínio de Sousa- PB, não utilizam ou não fazem correto uso das práticas gerenciais destacadas na literatura científica.

Uma empresa quando bem assessorada e dispondo de funcionários de alta qualidade, possuem uma larga vantagem e condição se manterem mais tempo no mercado e até mesmo de desenvolver-se mais, pois com a globalização e a modernização a tendência de permanecer no mercado é daquele gestor que fizer a diferença em todos os setores, ou seja, nos produtos e serviços que serão oferecidos aos seus clientes.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria**. In: CATELLI ARMANDO. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica gecon**. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO LEITE LONGA VIDA. Disponível em: <<http://www.ablv.org.br/>>. Acessado em: 28 mar 2008.

BARROS, A. J. da S.; LEHFELD, N. A. de. S. **Fundamentos de metodologia científica: um guia para iniciação científica**. 2. ed. Ampl. São Paulo: Makron Books, 2000.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. Ed. 2006. 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2007.

BUAIANAIN, A.M.; SOUZA, H.M.F.; SILVEIRA, J.M. Inovação tecnológica na agricultura e a agricultura familiar. In: LIMA, D.M.A.; WILKINSON, J. (ogs). **Inovação nas tradições da agricultura familiar**. Brasília: Paralelo 15, 2002.

Carlos Alexandre Sá, professor de finanças e consultor através do Google. O método de custeio por absorção e o método de custeio variável.pdf disponível em: <[http://www.carlosalexandresa.com.br/artigos/ométodo de custeio por absorção e o método de custeio variável](http://www.carlosalexandresa.com.br/artigos/ométodo%20de%20custeio%20por%20absorção%20e%20o%20método%20de%20custeio%20variável)>.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONTABILIDADE GERENCIAL. Anthony A. Atkinson. *et al*. Tradução: André Olimpio Mosselman Du Chinoy Castro. Revisão técnica: Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000. Outros autores: Rajiv D. Banker.; Robert S. Kaplan.; S. Mark Young.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

EMBRAPA GADO DE LEITE. Estatística do leite. Disponível em: <<http://www.cnpqi.embrapa.br/>>. Acessado em 28 mar 2008.

FERRAS, R. P. R.; LOZECHYI, J. Margem de contribuição: análise da necessidade de desenvolvimento das diversas aplicações do conceito nas micros e pequenas empresas.

**Revista eletrônica Lato Sensu.** Ano 2, nº 1, Julho 2007. INSS 1980 – 6116. disponível em: <<http://www.unicentro.br>. Ciências Sociais e Aplicadas. acessado em 22/10/2008 às 20h19min.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. **O orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 2001.

GARCIA, Elias. A importância do sistema de informação gerencial para a gestão empresarial. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva.** Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavél, vol. 2. n. 1, p. 21 - 32, 1ª sem, 2006.

GARRISON, Ray H. D. B. A.; CPA e NOREEN, Eric W, P. H. D.; CMA. **Contabilidade gerencial.** Tradução José Luiz Paravato; Revisão técnica: Luiz Henrique Baptista Machado. 9. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2001.

GARRISON, Ray H.; Eric W. Noreen.; Peter C. Brewer. **Contabilidade gerencial.** Tradução e revisão técnica: Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LCT, 2007.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRISKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade.** Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERCULANO, Harlan de Azevedo. A função da contabilidade gerencial na eficiência interna das empresas - o uso da informação de custo nos acertos das decisões de negócio: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plásticos flexíveis na Paraíba. João Pessoa, 2006. Dissertação submetida à coordenação do programa multiinstitucional e inter-regional (Pós Graduação em Ciências Contábeis) – Universidades UNB, UFPB, UFPE e UFRN. João Pessoa, 2006.

HORGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, tradução: José Luiz Paravatto, revisão técnica: Luiz Henrique Baptista Machado. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORGREN, Charles T.; Gary L. Sundem.; William O. Stratton. **Contabilidade gerencial.** Traduzida para português por Elias Pereira. São Paulo: Person Prentice Hale, 2004.

IBGE. Produção da pecuária Municipal, v. 31, 2003. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acessado em 28 mar 2008.

INSTRUÇÃO NORMATIVA 51. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/consultas/legis/do/consultaLei?op=viewTextual&codigo=8932>>. Acessado em: 28 mar 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC. Livros técnicos e científicos. Editora S.A. 2002.

KANITZ, Stephen Chales. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1997.

KASSAI, José Roberto. *et al.* **Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu, 1945. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. 7. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de cursos**. São Paulo: Atlas, 2002.

MEDEIROS, J.X; WILKINSON, J; LIMA, D.M.A. O desenvolvimento científico tecnológico e a agricultura familiar. In: LIMA, D.M.A.; WILKINSON, J. (orgs). **Inovação nas tradições da agricultura familiar**. Brasília: Paralelo 15, 2002.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Guia alimentar para a população brasileira: promovendo a alimentação saudável**. Brasília: Ministério da Saúde, 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins. *et al.* **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2007.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. Disponível em:  
<<http://www.ocb.org.br>>. Acessado em: 28 mar 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacinal: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomscon Learning, 2005.

Paulo Nunes. Data de publicação: 01/05/2006, através do Google\conceito de contabilidade. Acessado em 01/07/2008 às 17h00min.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Antonio Lopes. **Fundamentos da contabilidade geral**. Curitiba: Jurujá, 2005.

SANTOS, Joel J.. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**/Joel J. Santos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SEBRAE. Informações laticínio Paraíba. Disponível em: <HTTP://www.sebrae.com.br/>.

Souza, Antonio Carlos de. **TCC: Métodos e Técnicas**/Antonio Carlos de Sousa, Francisco Fialho e Nilo Otani. Florianópolis: Visual Books, 2007.

ZORZAL, Edmar José. **Considerações acerca do ponto de equilíbrio como ferramenta da contabilidade gerencial**. disponível em:< <http://www.novomilenio.br/foco\1\artigo\5-ponto-de-equilibrio-artigo-pdf> acessado em 22/10/2008 às 17h15min.

## APÊNDICE - QUESTIONÁRIO ELABORADO PARA A PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

---

### PESQUISA DE GRADUAÇÃO

O USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA OS ACERTOS DAS DECISÕES  
DE NEGÓCIOS: UMA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA NAS EMPRESAS DE LATICÍNIO NO  
MUNICÍPIO DE SOUSA - PB  
QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA

#### 1ª PARTE – PERFIL DOS GESTORES E EMPRESA

**1. Sexo:**

- a.  Masculino
- b.  Feminino

**2. Faixa etária:**

- a.  de 18 a 25
- b.  de 26 a 33
- c.  de 34 a 41
- d.  de 42 a 49
- e.  de 50 a 65

**3. Função:**

- a.  Proprietário
- b.  Gerente

**4. Grau de escolaridade:**

- a. ( ) Fundamental incompleto
- b. ( ) Fundamental completo
- c. ( ) Médio incompleto
- d. ( ) Médio completo
- e. ( ) Superior incompleto
- f. ( ) Superior completo

**5. Tempo de existência da empresa:**

- a. ( ) de 01 a 05 anos
- b. ( ) de 06 a 10 anos
- c. ( ) de 11 a 15 anos
- d. ( ) de 16 a 20 anos
- e. ( ) mais de 20 anos

**6. Número de funcionários:**

- a. ( ) de 01 a 10
- b. ( ) de 11 a 20
- c. ( ) de 21 a 30
- d. ( ) de 31 a 40
- e. ( ) mais de 40

**7. Produtos fabricados pelas empresas:**

- a. Empresa A: \_\_\_\_\_
- b. Empresa B: \_\_\_\_\_
- c. Empresa C: \_\_\_\_\_
- d. Empresa D: \_\_\_\_\_

**2ª PARTE – AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Qual o método de custeio utilizado pela empresa?
  - a.  Absorção
  - b.  Variável
  - c.  Absorção e variável
  - d.  ABC
  - e.  \_\_\_\_\_
  
2. Quais das aplicações gerenciais são utilizadas para os dados de custos?
  - a.  Preço do produto
  - b.  Aceitação de pedidos
  - c.  Avaliação de estoques
  - d.  Gestão de custos e redução
  - e.  Análise de desempenho
  
3. Para o cálculo do preço de venda dos produtos quais medidas são utilizadas?
  - a.  Percentual da margem de lucro
  - b.  Markup
  - c.  Análise custo-volume-lucro
  - d.  Retorno do investimento
  - e.  \_\_\_\_\_
  
4. A Empresa apura os custos dos produtos?
  - a. Empresa A:  Sim -  Não
  - b. Empresa B:  Sim -  Não
  - c. Empresa C:  Sim -  Não
  - d. Empresa D:  Sim -  Não
  
5. Qual a margem de contabilidade dos produtos?
  - a. Empresa A: \_\_\_\_\_%
  - b. Empresa B: \_\_\_\_\_%
  - c. Empresa C: \_\_\_\_\_%
  - d. Empresa D: \_\_\_\_\_%

6. Quais aplicações gerenciais são utilizadas para o planejamento do lucro?
- a.  Planejamento estratégico
  - b.  Planejamento de vendas
  - c.  Planejamento de mercadorias
  - d.  Planejamento de compras
  - e.  Não utiliza
7. Até que ponto as vendas da empresa podem cair até que ela possa começar a apresentar prejuízos?
- a. Empresa A: \_\_\_\_\_%
  - b. Empresa B: \_\_\_\_\_%
  - c. Empresa C: \_\_\_\_\_%
  - d. Empresa D: \_\_\_\_\_%

**Graduada: ROCHA, Renata Patrícia Oliveira Coura**

**CEP: 58.802-070 – Telefax: (83) 3521 1479**

**E-mail patycoura2008@hotmail.com**