



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

HILANA SALDANHA VERAS DE OLIVEIRA

**AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA
UTILIZAÇÃO NO PROCESSO OPERACIONAL: UMA ANÁLISE NAS
EMPRESAS INDUSTRIAIS DE TECELAGEM NA CIDADE DE SÃO
BENTO NO ESTADO DA PARAÍBA**

**SOUSA - PB
2008**

HILANA SALDANHA VERAS DE OLIVEIRA

**AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA
UTILIZAÇÃO NO PROCESSO OPERACIONAL: UMA ANÁLISE NAS
EMPRESAS INDUSTRIAIS DE TECELAGEM NA CIDADE DE SÃO
BENTO NO ESTADO DA PARAÍBA**

**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**

HILANA SALDANHA VERAS DE OLIVEIRA

**AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA UTILIZAÇÃO NO
PROCESSO OPERACIONAL: uma análise nas empresas industriais de
tecelagem na cidade de São Bento no Estado da Paraíba**

Monografia apresentada em ____ de _____ de 2008, como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Campina Grande, obtendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis atribuído pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o MSc. Harlan de Azevedo Herculano
Orientador

Prof^a MSc Josicarla Soares Santiago
Examinador 1

Prof^a MSc Karla katuscia Nóbrega de Almeida
Examinador 2

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu abaixo assinado, assumo a total responsabilidade de autoria de conteúdo do referido trabalho de conclusão do curso, intitulado: AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO OPERACIONAL: Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa (PB) agosto de 2008

Hilana Saldanha Veras de Oliveira

Orientando

Dedico este trabalho a minha filha Hanna Luísa pelas vezes que faltei com carinho, ao meu esposo Valmar pela compreensão, paciência e amor, toda a minha família especialmente aos meus pais Hélio Veras e Josefina Saldanha que me incentivaram durante toda minha caminhada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por ter me concebido a oportunidade e a coragem de iniciar esta caminhada.

A meu orientador Harlan Azevedo Herculano, pelo apoio e dedicação para com as minhas pesquisas, pela capacidade de esclarecimentos que me proporcionou e pela confiança que demonstrou ao assumir o compromisso de ser meu orientador.

A minha filha Hanna Luísa por ter sido paciente e obediente nos momentos de ausência.

Ao meu esposo pelo grande apoio, amor e incentivo e por sempre acreditar na minha capacidade, me incentivando naqueles momentos mais difíceis.

Aos meus pais pela força, amor, e oportunidade que me ofereceram na vida.

Aos meus irmãos que me ajudaram de forma indireta.

E, por fim, agradeço as minhas colegas Maria da Glória e Maria Aparecida pela amizade dedicada durante toda a minha caminhada.

“Nos dias de hoje, cada vez mais, acentua-se a necessidade de ser forte. Mas não há formulas mágica que nos faça chegar à força sem que antes tenhamos provado a fraqueza”.

(Pe. Fábio de Melo)

RESUMO

Na visão do mercado atual, percebe-se a grande necessidade de desenvolver ferramentas eficazes para ajudar os gestores na tomada de decisão, cuja criação e aperfeiçoamento estão de acordo com as necessidades das indústrias. Observa-se que no Brasil o uso de práticas de contabilidade gerencial é recente, e por isso, alguns métodos de custeio não são utilizados com muita frequência. O objetivo do estudo é investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba. Nos procedimentos metodológicos fez-se o uso de aspectos qualitativos e quantitativos através de questionário e entrevista semi-estruturada. As práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa foram: métodos de custeio por absorção, método de custeio variável, análise das relações custo-volume-lucro e o custeio baseado em atividades (ABC). Realizou-se, na primeira etapa, a caracterização do perfil dos empreendedores e na segunda etapa verificou-se o uso das práticas gerenciais. Os resultados revelaram que apenas 50% das empresas utilizam o método de custeio variável.

Palavras - chaves: Contabilidade gerencial, Métodos de custeio, Lucro

ABSTRACT

In the vision of the current market, it is perceived great necessity to develop efficient tools to help the managers in the decision taking, whose creation and perfecting are in accordance with the necessities of the industries. It is observed that in Brazil the use of practical of managerial accounting is recent, and therefore, some methods of expenditure are not used quite frequently. The objective of the study is to investigate the practical ones of managerial accounting used by the entrepreneurs of the industries of weaving of the city of Is Bento in the State of the Paraíba. In the methodological procedures one became the use of qualitative and quantitative aspects through questionnaire and half-structured interview. The practical ones of managerial accounting used in the research had been: methods of expenditure for absorption, method of changeable expenditure, analysis of the relations cost-volume-profit and the expenditure based on activities (ABC). It was become fulfilled, in the first stage, the characterization of the profile of the entrepreneurs and in the second practical stage the use of the managerial ones was verified. The results had disclosed that only 50% of the companies use the method of changeable expenditure.

Key words: Managerial accounting, Methods of expenditure, Profit

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Atuação da Contabilidade Financeira, de Custos, Gerencial e sistema de orçamentário no contexto de um sistema de informação.....	23
FIGURA 2 - Diferenciação entre custos e despesas.....	26
FIGURA 3 - Sistema de apropriação de custos.....	26
FIGURA 4 - Custeio por Absorção: empresas de manufatura.....	30
FIGURA 5 - O ABC e o processo de mudanças.....	39
FIGURA 6 - Equipe de trabalho de um projeto ABC.....	40

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Características básicas das contabilidades financeira e gerencial	24
QUADRO 2 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção	31
QUADRO 3 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio Variável.....	33
QUADRO 4 - Equação de custo	36
QUADRO 5 - Modelo de DRE	37

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Ponto de equilíbrio	35
GRÁFICO 2 - Utilização de Dados de Custos para tomar Decisões	47
GRÁFICO 3 - Uso de métodos de custeio	47
GRÁFICO 4 - Aplicações gerenciais com dados de custos	48
GRÁFICO 5 - Práticas de contabilidade gerencial em uso no processo decisório	49
GRÁFICO 6 - Uso de práticas de contabilidade gerencial para o cálculo do preço de venda do produto	49

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Gênero do entrevistado.....	44
TABELA 2 – Faixa etária	44
TABELA 3 – Função do entrevistado.....	45
TABELA 4 – Grau de escolaridade	45
TABELA 5 – Tempo de existência da empresa.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
PIB	Produto Interno Bruto
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias ou Serviços

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMÁTICA	17
1.2 JUSTIFICATIVA	17
1.3 OBJETIVO	18
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	18
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	18
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	19
1.4.1 <i>Pesquisa Quanto à Técnica Empregada</i>	19
1.4.2 <i>Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema</i>	20
1.4.3 <i>Pesquisa Quando aos Objetivos</i>	21
1.4.4 <i>Pesquisa Quanto aos Procedimentos</i>	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	22
2.2 SISTEMA DE CUSTOS GERENCIAIS	25
2.2.1 <i>Custos Fixos</i>	27
2.2.2 <i>Custo Variável</i>	28
2.3.1 <i>Custeio por Absorção</i>	29
2.3.2 <i>Custeio Variável</i>	31
2.3.3 <i>Custo / Volume / Lucro</i>	33
2.4 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE – ABC	39
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	43
3.1 COLETA DE DADOS	43
3.2 MÉTODO DE ANÁLISE	43
3.3 ANÁLISE DESCRITIVA	43
3.3.1 <i>Perfil dos entrevistados</i>	43
3.3.2 <i>O uso de Práticas de Contabilidade Gerencial</i>	46
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	52
APÊNDICE	56

1 INTRODUÇÃO

O processo de mudanças que se encontra o mercado atual faz necessário o uso de ferramentas gerenciais para que os gestores possam manter em continuidade as suas operações e manutenção eficiente de seus resultados operacionais.

Dentro desse contexto, as pequenas empresas que têm grande importância social no Brasil, principalmente pelo aspecto de geração de empregos, porém costumam encontrar dificuldades para superar um ano de existência e muitas deixam de existir com poucos meses de funcionamento.

Vários fatores podem ser apontados como causadores desta realidade e dentre estes podem ser mencionados a pequena utilização de técnicas de gerenciamento consistentes. Quer por desconhecimento, quer pelo grau de dificuldade para implementá-las, poucos são os empresários que empregam nas empresas ferramentas gerenciais que possam dar suporte as suas decisões operacionais. (HERCULANO, 2006).

Pelas considerações apresentadas, esta pesquisa será aprofundada por meio de fatos empíricos observados, buscando através de uma investigação científica identificar as práticas gerenciais utilizadas nas empresas indústrias de tecelagem instaladas na região do semi-árido da Paraíba.

Em função da importância desse seguimento para região, verifica-se a aplicabilidade das práticas de contabilidade gerencial que se utilizadas poderão contribuir com a continuidade desses empreendimentos.

O estudo se concentrou na análise dos conceitos de contabilidade gerencial, sistemas de custos, métodos de custeio e análise da relação custo, volume e lucro, visando reunir e discutir algumas informações publicadas sobre o tema até o momento da elaboração deste trabalho.

1.1 Delimitação do Tema e Problemática

O uso de práticas de contabilidade gerencial vem cada vez mais sendo debatido entre estudiosos e pesquisadores da área de administração e Ciências Contábeis, o fato é que com o aumento da competitividade entre as empresas ficou evidente a necessidade de sua utilização de prática gerencial pelos gestores contemporâneos para colocar em continuidade seus empreendimentos.

A pesquisa se concentrou no município de São Bento no estado da Paraíba, que esta localizada na região do semi-árido, tem uma população de 29.992 habitantes e tem como atividade empresarial mais importante as empresas industriais têxteis, especificamente a fabricação de rede de dormir.

Essa pesquisa tem a pretensão de contribuir com o aprendizado, no qual as pessoas possam expandir continuamente sua capacidade de evidenciar resultados, mostrando as perspectivas de mudanças provocadas pela dinâmica dos negócios e observando como as ferramentas gerenciais podem auxiliar o contador gerencial. Dada a importância do assunto em pauta, questiona-se: Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba?

1.2 Justificativa

Justifica-se esta pesquisa tendo em vista que as práticas de contabilidade gerencial se bem utilizadas poderão contribuir para que as empresas tenham continuidade no mercado competitivo. São Bento é o terceiro aglomerado urbano que mais cresce na Paraíba, a taxa de crescimento do seu Produto Interno Bruto (PIB) é situado em 1,53 ao ano. Enquanto que o PIB per capita ficou em R\$ 2.638,97, segundo os dados de pesquisa realizada pelo IBGE no ano de 2005. A base econômica da cidade de São Bento está centralizada na indústria têxtil principalmente na fabricação de redes de dormir, mantas, cobertores, etc. Cujas exportações lhe dá o título da maior produtora brasileira oficial do produto. (IBGE, 2005)

Atualmente, os produtores de São Bento exportam para a maioria dos países da América do Sul, em virtude da grande movimentação financeira que é propiciada pela indústria têxtil, São Bento é uma das maiores geradoras do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) da Paraíba. (IBGE, 2005)

O fato é que São Bento esta localizada em uma região do semi-árido paraibano que se caracteriza pelo baixo índice pluviométrico o que vem dificultando o agronegócio que é uma das fontes de recurso desta região, assim cada vez mais, percebe-se a importância do setor têxtil para a sociedade local.

Dentro desse contexto, na proporção que as indústrias conquistam o mercado nacional e internacional, as técnicas gerenciais ganham espaço e os gestores sentem a necessidade de sua utilização para os acertos das suas decisões de negócio. Assim a qualidade da informação gerencial é de grande importância para a maioria das empresas indústrias de tecelagem dessa região o que poderá contribuir para uma maior eficácia da gestão.

1.3 OBJETIVO

1.3.1 Objetivo Geral

- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba.

1.3.2 Objetivos específicos

- Analisar nas literaturas disponíveis algumas práticas contábeis gerenciais que poderão dar suporte as decisões operacionais nas empresas industriais;
- Verificar o perfil das empresas industriais estudadas e de seus gestores;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas para dar suportes as decisões operacionais das empresas têxteis pesquisadas.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Para Fialho, Souza e Otani (2007, p. 35), “pesquisar tem como finalidades principais, resolver problemas, formular teorias ou ainda testar teorias”. É possível notar que a essencialidade da pesquisa é buscar a resolução de problemas, levantarem novas teorias sobre um determinado assunto ou testar as teorias já existentes.

1.4.1 Pesquisa Quanto à Técnica Empregada

1.4.1.1 Documentação Direta

É a pesquisa feita pela coleta de dados (questionário) no próprio local, onde ocorrem os fatos, podendo ser assim, consideradas informações verídicas, sendo este ponto muito importante, pois os resultados finais serão reais.

Segundo Fialho, Souza e Otani (2007, p. 37): “a documentação direta caracterizam-se pela coleta de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem, podendo ser obtidos através da pesquisa de campo ou em laboratório”.

Para coleta dos dados o método escolhido foi a entrevista pessoal estruturada em um roteiro previamente elaborado. As entrevistas tinham por finalidade solicitar aos gestores das empresas o preenchimento de um questionário que serviu de base para a análise dos resultados. O questionário encontra-se dividido em duas partes. A primeira parte que identificou o perfil da empresa e dos gestores versa pelo gênero, faixa etária, grau de escolaridade, tempo de existência da empresa, número de funcionários e faturamento médio anual. A segunda parte diz respeito a verificação do uso das práticas de contabilidade gerencial

1.4.2 Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema

1.4.2.1 Pesquisa Quantitativa

De acordo com Fialho, Souza e Otani (2007, p. 39):

Caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto no processo de coleta de dados quanto na utilização de técnicas estatísticas para o tratamento dos mesmos, tem como principal qualidade a precisão dos resultados, sobretudo utilizado em estudos descritivos, que procuram descobrir e qualificar a relação de causalidade entre as variáveis da hipótese estabelecida, bem como, estabelecer a causalidade entre os fenômenos.

Desse modo, o presente estudo utilizar-se-á tanto quanto da pesquisa quantitativa como da qualitativa na referida pesquisa, pois analisa os dados coletados nas indústrias, e assim, qualifica a aplicabilidade ou não dos métodos gerenciais. Para tanto, essa pesquisa servirá de suporte tanto para os empresários quanto para os contadores que ainda não estiverem a par das várias metodologias de contabilidade.

1.4.2.2 Pesquisa qualitativa

A pesquisa qualitativa busca através de análises mais aprofundadas relacionar os fenômenos que ocorrem sobre determinado assunto que se quer estudar, destacando a complexidade do estudo.

Fialho, Souza e Otani (2007, p.40), expõem que: "A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave".

1.4.3 Pesquisa Quando aos Objetivos

1.4.3.1 Pesquisa descritiva

A pesquisa é do tipo descritiva, pois, pretende levantar matérias que serão coletados nas indústrias de tecelagem, com a pretensão de analisá-los e interpretá-los sem qualquer intervenção nos dados. Para Fialho, Souza e Otani (2007, p. 38), “trata-se da descrição do fato ou do fenômeno através do levantamento ou observação”.

1.4.4 Pesquisa Quanto aos Procedimentos

1.4.4.1 Pesquisa bibliográfica

De acordo com Fialho, Souza e Otani (2007, p. 40) a pesquisa bibliográfica, “consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utiliza como fontes de coleta de dados, materiais publicados como: livros, periódicos científicos, revistas [...]”.

O estudo se concentrou na análise dos conceitos de contabilidade gerencial, sistemas de custos, métodos de custeio e análise da relação custo, volume e lucro, visando reunir e discutir algumas informações publicadas sobre o tema até o momento da elaboração deste trabalho.

1.4.4.2 Levantamento

Segundo Fialho, Souza e Otani (2007, p. 41): “é o tipo de pesquisa que consiste na interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Para isso, o estudo foi realizado através de questionário e as escolhas da amostra foram por conveniência entre as 12 empresas industriais do setor de tecelagem.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Gerencial

Nos meados da década de 70, com o advento das indústrias verificou-se que havia um problema para a contabilidade. A necessidade de apuração do balanço e das demonstrações do resultado mais detalhados, que o contador não tendo acesso livre ao estoque para determinar valores, encontrando dificuldades para detalhar o que se precisava, ser de fato. Com essa necessidade, observou-se o surgimento da contabilidade gerencial que mensurava como a matéria prima se transformava em produtos destinados à venda. (MARTINS, 2003).

Para Barbosa (2004, p.15):

Na contabilidade financeira, não existia a necessidade de elaborar demonstrativos financeiros, ao contrario da contabilidade gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala.

Dentro desse contexto, percebe-se que a contabilidade gerencial surgiu antes da contabilidade financeira como sistema de informação para tomada de decisão dos gestores e a contabilidade financeira era utilizada para obtenção de empréstimos através de relações pessoais. A contabilidade gerencial ganhou destaque por ser mais sofisticada e garantir informações indispensáveis no gerenciamento de produção.

Após a virada do século, o imposto de renda e até mesmo o mercado, exigiram uma contabilidade mais apurada, daí a contabilidade financeira ressurgiu como a solução do problema contábil gerado nas empresas. Com isso, as práticas de contabilidade gerencial até meados da década de 80 não se destacou muito daquelas utilizadas na primeira guerra mundial. (MARTINS, 2003).

O fato é que os conceitos de contabilidade gerencial começaram a reaparecer no início do século XX para apoiar os gestores das empresas mais diversificadas, dando-lhes suporte a informação operacional e financeira.

Para Atkinson (2000, p. 36), “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Desse modo, pode-se dizer que a contabilidade gerencial é responsável por produzir as informações operacionais para ajudar os gestores na tomada de decisão.

Segundo Padoveze (2007, p. 32), “o atual estágio da Contabilidade Gerencial, que abarca todos os estágios evolutivos anteriores, centra-se no processo de criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos empresariais”.

Seguindo o raciocínio do autor, observa-se que a contabilidade gerencial passou por vários processos evolutivos, sendo seu foco principal a tomada de decisão dos gestores e posteriormente mensuração da criação de valor dos recursos empresariais.

Em razão do crescimento das empresas, a contabilidade gerencial passou a ser considerada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho dessa nova missão gerencial. (MARTINS, 2003).

A figura a seguir demonstra a atuação da contabilidade financeira e gerencial no contexto de um sistema de informações:

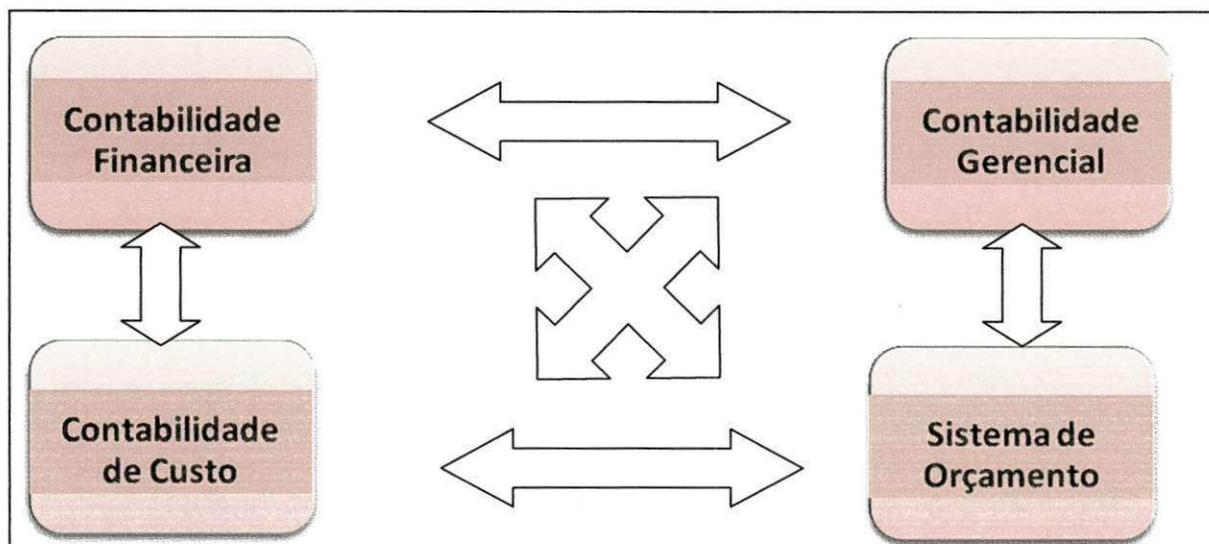


Figura 1: Atuação da Contabilidade Financeira, de Custos, Gerencial e sistema de orçamentário no contexto de um sistema de informação.

Fonte: Martins (2003, p. 22).

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 3-6):

Os relatórios contábeis financeiros são para uso das partes externas (usuários externos), enquanto os relatórios gerenciais se destinam aos gerentes da organização. As raízes da contabilidade financeira estão na Revolução Industrial do século XIX, momento em que as empresas eram fortemente controladas por uns poucos proprietários administradores, os quais obtinham empréstimos através das suas relações e dos seus bens pessoais.

Assim, os contadores passaram a trabalhar para garantir que as exigências da contabilidade financeira pudessem ser atendidas e com isso, relatórios fossem apresentados de maneira mais tempestivos, para atender os usuários da informação contábil, o quadro I mostra as características do sistema de informações contábeis.

QUADRO 1
Características básicas das contabilidades: financeira e gerencial:

	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
CLIENTELA	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias.	Interna: Funcionários, administradores e executivos
PROPÓSITO	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores
DATA	Histórica, atrasada	Atual, orientada para o futuro
RESTRICÇÕES	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistema e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
TIPO DE INFORMAÇÃO	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
NATUREZA DA INFORMAÇÃO	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida relevante, acurada.
ESCOPO	Muito agregada; reporta toda a empresa	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

Fonte: Atkinson (2000, p. 38).

Assim, observa-se que até meados da década de 80, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguem muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo,

nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes. (ATKINSON, 2000).

Destarte, fica evidente que a contabilidade financeira serve para atender aos usuários externos e elaboração dos demonstrativos contábeis de acordo com a normatização enquanto que a contabilidade gerencial é utilizada pelos usuários internos ou para o auxílio na tomada de decisão operacional.

2.2 Sistema de Custos Gerenciais

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p. 27), para cada finalidade de custo exige classificação e definição diferente, essas diferenças ocorrem devido ao tipo de informação desejada pelo gerente, que pode ser tanto para fins de elaboração das demonstrações financeiras como para fins de tomada de decisão ou gerencial.

A maior questão com relação a custos é saber quando eles têm um relacionamento direto ou indireto com determinado objeto de custos. Os custos diretos de um objeto de custo são custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável, já os custos indiretos não podem ser identificados com o objeto de custo de maneira economicamente viável sendo alocado a este através de um método de alocação de custo denominado rateio. (HORNGREN, FOSTER, DATAR, 2000).

Bruni e Famá (2004) evidenciam que, para fins de elaboração das demonstrações financeiras, o termo custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens, que são ativados no balanço patrimonial na forma de custos, sendo armazenado nos estoques, depois de produzido, elaborado e vendido torna-se despesa na demonstração do resultado do exercício na forma de custos dos produtos vendidos, como mostra a figura 2.

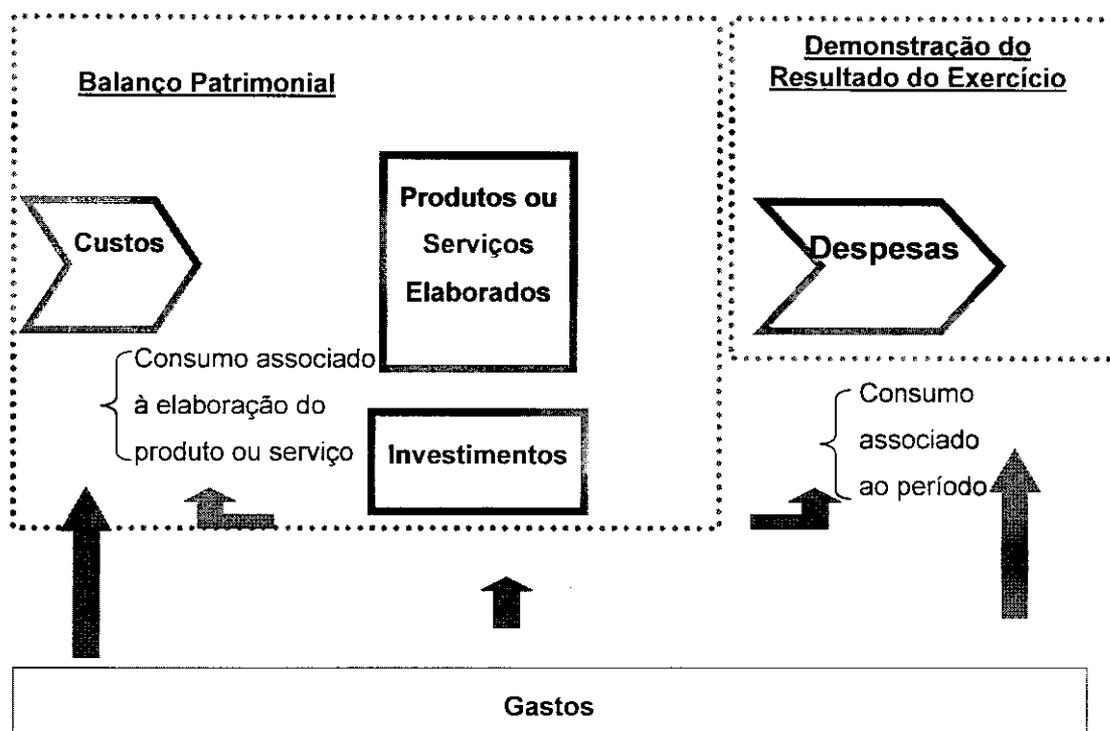


Figura 2 - Diferenciação entre custos e despesas:

Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 27)

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.19), os gestores para guiar suas decisões sempre desejam saber quanto custa determinada coisa (como por exemplo, um novo produto, uma máquina) e chamamos esta "coisa" de objeto de custo.

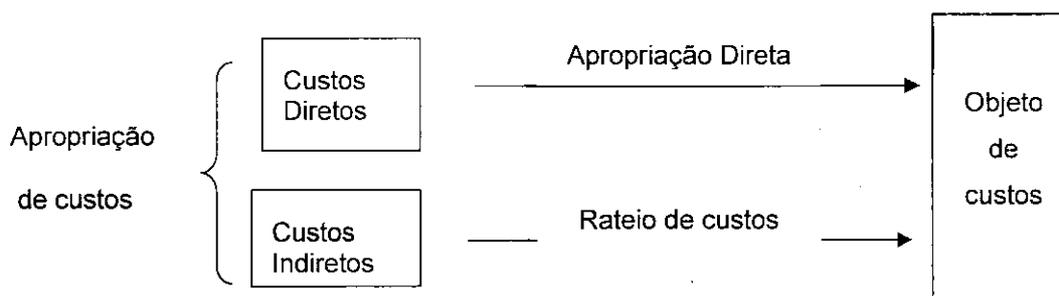


Figura 3 - Sistemas de apropriação de custos.

Fonte: Horngren, Foster e Datar (2000, p. 67)

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 20) os esforços contínuos para redução de custos entre os concorrentes levaram as organizações a buscar uma redução constante nos custos de seus produtos, esses esforços se concentraram em duas áreas:

- 1) Realizar somente atividades que adicionem valor;
- 2) A utilização eficiente de direcionadores de custos naquelas atividades que adicionam valor. Um direcionador de custo é também chamado de determinante de custos.

Dentro desse contexto, percebe-se que há várias formas de verificar como é a alocação de custo de um produto ou saber as atividades que provocam custo, seja por um critério de rateio ou por determinantes de custo ou direcionadores de custo.

Desse modo, a terminologia do custo pode ser empregada de várias maneiras. "Isto se deve à existência de diferentes terminologias de custos que são classificados de acordo com as necessidades imediatas da administração." (HERCULANO, 2006).

Baseado nas idéias supracitadas percebe-se, que, a classificação dos custos, o gestor é responsável para descobrir, juntamente com o profissional de contabilidade, os tipos de custeio e procedê-los através de uma operação detalhada, determinando assim, o que vai para relatórios e quais informações servem apenas para serem guardadas.

Segundo Horngren, Foster, Datar (2000, p. 21) "os sistemas contábeis gerenciais registram os custos dos recursos adquiridos e acompanham seus usos posteriores". O acompanhamento desses custos permite que os gestores vejam como estes custos se comportam. É preciso considerar dois tipos de custo: fixo e variável.

2.2.1 Custos Fixos

Bruni e Famá (2004) aduzem que são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existe mesmo que não haja produção.

Desse modo, os autores Teixeira, Hansen e Santos (2005, p. 55) ressaltam ainda que:

Os custos fixos são mais representativos e difíceis de suportar se o volume de atividade for abaixo do previsto inicialmente. Isso significa que quanto menor ao volume de atividade, maior o peso dos custos fixos em relação à receita total obtida pela empresa. [...], pois os mesmos podem afetar a eficiência, a qualidade e a competitividade do preço de venda de seus produtos no mercado.

Diante desse contexto, fica claro identificar que os custos fixos permanecem constantes mediante todas as fases de produção, seja qual for a quantidade produzida em um determinado momento.

2.2.2 Custo Variável

Bruni e Famá (2004) destacam que, seu valor altera-se diretamente em função da atividade da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis.

Segundo Leone (1997, p. 215), para caracterizar determinado custo como sendo fixo ou variável, devem-se considerar os seguintes aspectos:

- Quanto ao controle: os custos fixos são controlados por algum nível dentro da empresa. Os custos variáveis, geralmente, são controlados pelos centros de custo que os realizam;
- Quanto à atividade: os custos fixos são aqueles relacionados à capacidade. São custos que independem do volume da atividade;
- Quanto à faixa de volume: assim como os custos fixos, os custos variáveis devem ser analisados dentro de uma faixa efetiva de volume;
- Quanto à decisão administrativa: os custos fixos ligam-se estreitamente às decisões tomadas pela administração;
- Quanto ao período: os custos fixos são sempre relacionados ao período. Os custos variáveis são relacionados à atividade;
- Quanto à unidade do produto: os custos fixos tornam-se variáveis por unidade e os custos variáveis tornam-se fixos.

Percebe-se que é necessário ter uma base estrutural de todo processo de custos para caracterizar determinados custos dos produtos. Para tanto, esses tipos de custos acontecem de acordo com a proporção de quantidades produzidas, ou seja, variam de acordo com o volume de produção.

2.3 Métodos de Custeio

Miranda e Souza (1999, p. 4) "entendem que os métodos de custeio representam a forma como os gastos são alocados aos produtos e serviços, com reflexo no seu preço".

Assim, Garrison e Noreen (2001, p. 28), reiteram que "os custos estão associados a todos os tipos de organizações, sejam elas: comerciais, industriais ou de serviços". As categorias dos custos em que se incorre e o modo como estão classificados depende do tipo de organização.

Para Souza (2001, p. 44), sistema de custo compreende um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, operacionalizado pelas pessoas envolvidas no processo de mensurar o valor dos recursos consumidos na obtenção de um bem ou serviço.

Dentre os métodos de custeio, pode-se destacar o Custeio por Absorção, Custeio Variável e ABC.

2.3.1 Custeio por Absorção

De acordo com Neves e Viceconte (2003, p. 33), "O custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção".

Partindo dessa premissa, é possível entender que o custeio por absorção pode somar todos os gastos efetuados para a fabricação de um produto destinado à venda, sendo então preciso ratear esses os gastos em cada fase da produção.

Segundo Martins (2003, p. 37),

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consistem na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os custos ou serviços feitos.

Mediante o esclarecimento do autor, observa-se que este método somente considera os recursos direta ou indiretamente consumidos na fabricação de produtos ou serviços. Desta forma, as despesas operacionais não se incorporam ao custo do produto.

A figura a seguir demonstra a utilização do custeio por absorção em empresas de manufatura.

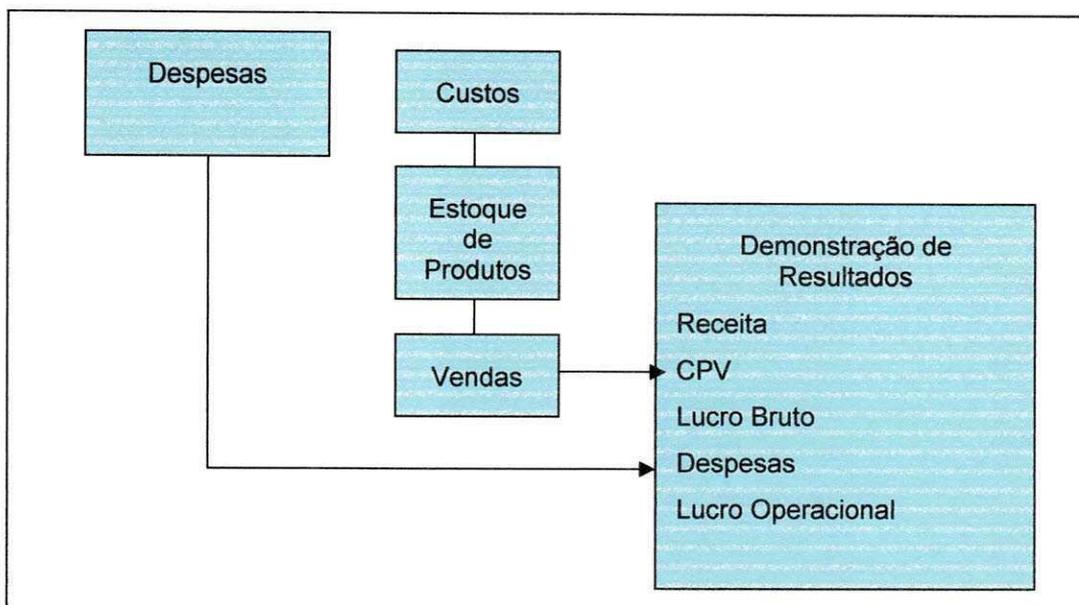


Figura 4: Custeio por Absorção: empresas de manufatura

Fonte: Martins (2003, p. 37)

Megliorini (2001, p. 3), ensina que custeio por absorção:

“É o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.” (grifo do autor)

Contudo, nota-se que o sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Segundo Fagundes (2004, p. 51) o custeio por absorção também tem suas vantagens e desvantagens que serão demonstradas no quadro abaixo:

QUADRO 2

Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção

Vantagens do sistema de custeio por absorção	Desvantagens do sistema de custeio por absorção
1 - Considera o total dos custos por produto; 2 - Formação de custo para estoque; 3 - Permite a apuração dos custos por centro de custos	1 - Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos; 2 - Não evidencia a capacidade ociosa da empresa; 3 - Os critérios de rateio são sempre arbitrários;

Fonte: Fagundes (2004, p. 51).

Uma das vantagens do custeio por absorção é que o mesmo atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange ao Princípio da Competência. Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada a confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

Por outro lado, é necessário mencionar dois fatores que se apresentam como desvantagem do sistema de custeio por absorção. Primeiro, o fato do mesmo apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais, pois serve basicamente à valoração dos estoques e das despesas com produtos ou serviços vendidos.

2.3.2 Custeio Variável

Para Garrison e Noreen (2007, p.228) no método de custeio variável, somente os custos de produção que variam com o volume é que são tratados como custos de produtos. Isto inclui normalmente a matéria-prima direta, mão-de-obra direta e a parcela variável dos gastos gerais de produção.

Segundo Ching (1997) no custeio variável, todos os custos e despesas variáveis (inclusive as despesas de vendas e administração) são deduzidos da recita de vendas, embora as despesas variáveis não façam parte do custo do produto, resultando em margem de

contribuição. A margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixos da empresa e proporcionará o lucro.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 136) esclarece que:

O custeio variável talvez seja mais útil na tomada de decisões por parte da gerência, pois os custos indiretos fixos de fabricação, que não são afetados pela quantidade produzida, não fazem parte do custo do produto fabricado e são tratados como despesa do período em que foram ocorridos.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 136) as principais características do método de custeio variável:

- 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;
- Permite 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.

Desse modo, no sistema de custeio variável, a apropriação aos produtos fabricados pode ser composta exclusivamente pelos custos que se alteram na proporção do volume de produção a exemplo de mão-de-obra direta, material direto e outros custos da mesma natureza. Conseqüentemente, os custos fixos são considerados como custo do período, sendo contabilizados diretamente em resultado.

De acordo com Leone (1997, p. 336),

O custeamento variável, indica, enfatiza a análise das despesas e custos variáveis de qualquer objeto de custeio. As despesas e os custos variáveis são suscetíveis de maior controle por parte da gerência porque possuem unidades de medida operacionais e físicas que os governam.

Nesse contexto, Maher (2001) afirma que a análise pelo custeio variável, em função de separar os custos fixos dos variáveis e considerá-los lineares, torna as informações eficazes somente para o curto prazo.

O autor (2001) destaca ainda que, isso acontece devido ao fato de que, em longo prazo, a direção da empresa pode tomar decisões que mudariam sua estrutura de custos, alterando-se a margem de contribuição. Cabe ressaltar a variação do preço de venda em função da

demanda, o que confirma que o custeio variável é mais recomendável para análises de curto prazo.

QUADRO 3

Vantagens e Desvantagens do Método de Custeio variável

Vantagens do sistema de custeio Variável	Desvantagens do sistema de custeio Variável.
1- Apresentação de informações gerenciais para o gestor 2- Verificação da margem de contribuição 3- Não utilizam rateio	1- Não atende aos princípios fundamentais de contabilidade; 2- A informação pode ser distorcida por não contemplar os custos indiretos

Fonte: adaptado de Martins (2003) e Megliorini (2001, p.137).

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Conforme Megliorini (2001, p.137) "este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões".

Como desvantagem apresenta-se a não obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado.

2.3.3 Custo / Volume / Lucro

A relação custo/volume/lucro é a relação que o volume de vendas tem com os custos e lucros. O planejamento do lucro exige uma compreensão das características dos custos e de seus comportamentos em diferentes níveis operacionais. A demonstração de resultado do exercício reflete o lucro somente em determinado nível das vendas, não se prestando à previsão de lucros em diferentes níveis de atividade. (MARTINS, 2003).

Para Bruni e Famá (2004, p. 240) uma das principais funções da contabilidade de custos consiste em fornecer subsídio para a tomada de decisões. Nesse sentido, a identificação e distinção de gastos conforme sua variabilidade em variável e fixo consiste em importante etapa na análise de formação de preço e projeção de lucro.

Para Garrison e Noreen (2007, p.190) a análise da relação entre custo, volume e lucro é uma das ferramentas mais poderosas que os gestores têm a sua disposição, concentrando a atenção nas interações dos seguintes cinco elementos:

1. Preço do produto;
2. Volume do nível de atividade;
3. Custos variáveis unitários;
4. Custos fixos totais;
5. Compostos de produtos vendidos.

Dentro desse contexto percebe-se que o entendimento dos gestores sobre a relação entre, custo, volume e lucro é de fundamental importância para as decisões operacionais, podendo ser utilizada para verificar os produtos que devem oferecer que política de preço se deve adotar, que estratégia de vendas se deve adotar e qual deve ser a estrutura básica de custos que a empresa deve empregar.

2.3.3.1 Ponto de equilíbrio

Martins (2003, p. 257) afirma que "o ponto de equilíbrio nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais".

Mediante as informações de Atkinson (2000), pode-se observar que os administradores, muitas vezes, querem saber o nível de produção no qual o custo dos recursos comprometidos é coberto pelos lucros ganhos da produção e venda de bens e serviços. Como pode ser claramente observada pelo gráfico abaixo:

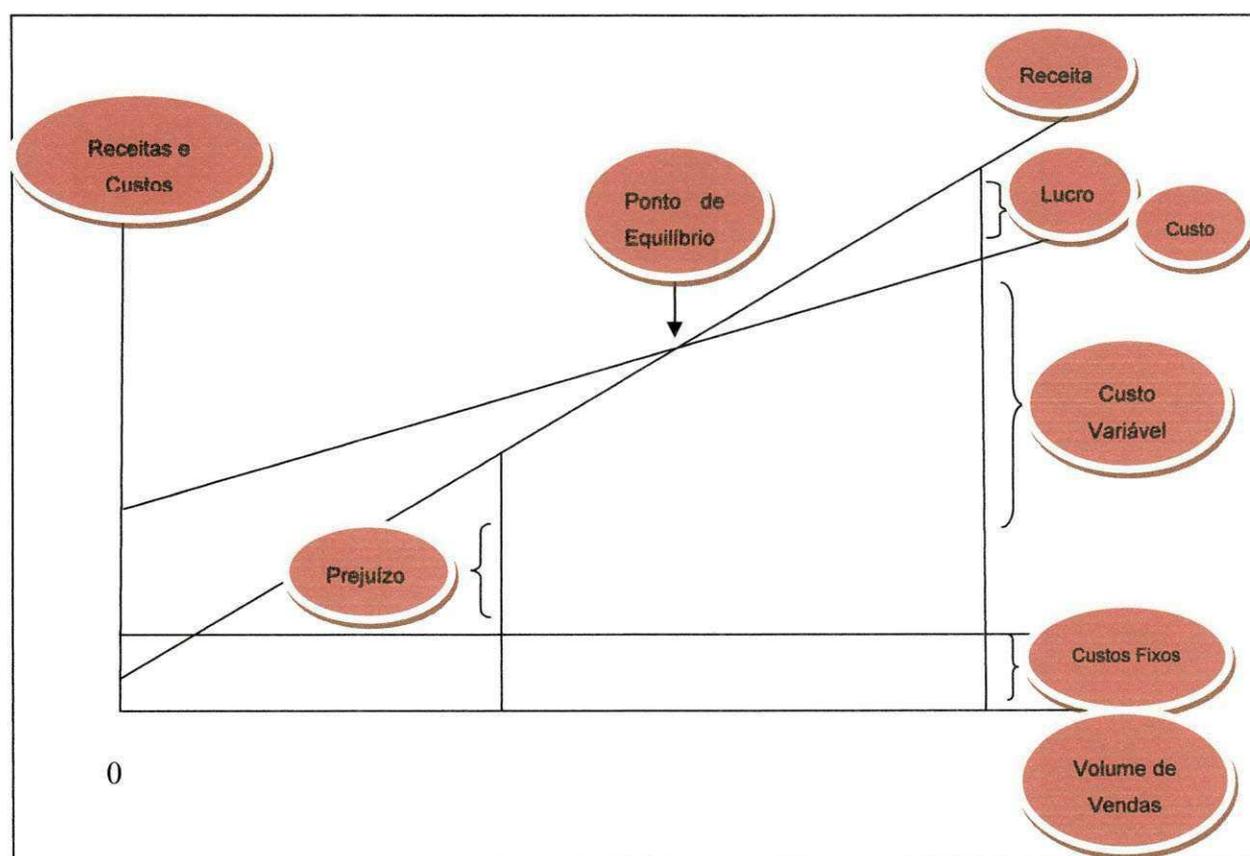


GRÁFICO 1 - Gráfico do Ponto de Equilíbrio.

Fonte: Atkinson (2000, p. 193)

Como mencionado anteriormente, o nível em que o volume de vendas cobre os custos fixos dos recursos comprometidos é chamado de ponto de equilíbrio.

“A análise do ponto de equilíbrio determina o volume de produção no qual o lucro do negócio especulativo se iguala a zero – em que lucro que também pode ser ganho sob uma decisão alternativa, em que os administradores não fazem investimento no negócio”. (ATKINSON, 2000, p. 192).

QUADRO 4

Equação de custo

A equação do custo pode ser escrita como segue, onde:

C= Custo Total

F= custo Fixo

V= Custo Variável por Unidade

Q=Nível de produção em Unidade

$$C = F + (V \times Q)$$

Fonte: Atkinson (2000, p. 192)

2.3.3.2 Margem de contribuição

O termo margem de contribuição tem um significado igual ao termo ganho bruto sobre as vendas. Isso indica para o empresário o quanto sobra das vendas para que a empresa possa pagar suas despesas fixas e gerar lucro. (PADOVEZE, 2003).

Uma das principais preocupações dos responsáveis pelas áreas comerciais consiste na dificuldade para se avaliar adequadamente a força de vendas, pois geralmente ocorre uma ênfase nos volumes e nos custos incorridos para realização das vendas. Assim, na maioria das empresas utilizam de planos de remuneração baseados na aplicação de percentuais sobre o valor da venda / faturamento.

Segundo Ludicibus (2000, p. 181),

A contabilidade de custos está preocupada com apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também, qual produto está com tendência positiva em vendas.

Desse modo, embora muitas utilizem outros parâmetros (ex: fixação de cotas e níveis de concessão) para adequar, incentivar ou reduzir o valor da comissão a ser paga para o vendedor, a realidade é que prevalece a pouca ênfase dada pela maioria das empresas sobre a efetiva contribuição que cada pedido vendido traz para a organização.

Contudo, se for preciso comprar o que é vendido e ainda pagar algumas despesas que só ocorrem quando se vende, como é o caso de impostos sobre a venda e das comissões dos vendedores, quanto sobra para a empresa pagarem despesas fixas e ter lucro?

É essa sobra que se considera como sendo a Margem de Contribuição sendo usada dentro do método de custeio variável, podendo ser demonstrada através de uma Demonstração do Resultado do Exercício – DRE:

QUADRO 5:
Modelo de DRE

DRE
Vendas totais
(-) Custo Variável Total
(=) Margem de contribuição
(-) Custos Fixos Totais
(=) Lucro Operacional

Fonte: Elaboração própria

Contudo, em qualquer que seja o segmento: indústria, comércio ou serviços, é perfeitamente possível apurar o valor e o percentual respectivo da margem de contribuição.

Portanto, conhecer a margem de contribuição que as vendas proporcionam, mesmo antes de serem realizadas, é fundamental para o planejamento de qualquer empresa, principalmente se considerarmos que a margem de contribuição pode ser fixada no momento do cálculo do preço de venda dos produtos ou serviços. Algumas considerações é preciso ressaltar nesse momento, para que fique bem clara a definição de margem de contribuição, sendo baseado em alguns teóricos como Padoveze (2003, p. 258):

- Margem por que é a diferença entre o Valor da Venda (preço de venda) e os Valores dos Custos e das Despesas específicas destas Vendas, ou seja, valores também conhecidos por Custos Variáveis e Despesas Variáveis da venda.
- Contribuição porque representa em quanto o valor das vendas contribui para o pagamento das Despesas Fixas e também para gerar Lucro.

Para encontrar a margem de contribuição, é preciso realizar a seguinte conta: margem de contribuição é igual ao valor das vendas menos o valor dos custos variáveis e das despesas variáveis, ou se preferir numa fórmula, isso tudo fica assim: Margem de Contribuição = Valor das Vendas – (Custos Variáveis + Despesas Variáveis)

O valor encontrado em qualquer uma das formas apresentadas para o cálculo da margem de contribuição representa o quanto a empresa consegue gerar de recursos para pagar as despesas fixas e obter lucro. Quando o valor da margem de contribuição for superior ao valor total das despesas fixas, a empresa estará gerando lucro e, quando for inferior, o resultado será entendido como prejuízo.

A margem de contribuição total da empresa representa também a margem média, pois considera tudo o que é vendido. É normal ter em qualquer empresa produtos/serviços com preços, custos e despesas diferentes uns dos outros. Por isso, é muito importante apurar a margem de contribuição de cada produto/serviço.

Todavia, antes da tomada de decisão para implantação de um sistema que contemple isso, sejam procedidas, projeções e cálculos comparativos e analisados todas as características e variáveis (inclusive trabalhistas) específicas de cada empresa, especialmente em relação a: mercado de atuação, linhas de produtos, planos de ganhos em vigor, forma de vínculo dos vendedores ou representantes, incentivos vigentes e as práticas gerenciais de vendas.

Contudo, para Souza (2001, p. 74):

O ponto mais questionado quanto à elaboração dos orçamentos pela literatura mais recente é a falta de adoção de algumas práticas de Contabilidade Gerencial, como: uso do custeamento e gestão por atividades, uso do custo-meta, uso do custo-padrão com nova configuração e entendimento sobre a variabilidade dos custos.

Observa-se, portanto, que do sistema de custeio variável extrai-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto. Contudo, os produtos de maior margem de contribuição são supostamente, os mais rentáveis para a fábrica. Assim, pode-se dizer que a margem de contribuição tem a função de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois constituir o lucro propriamente dito.

2.4 Custeio Baseado em Atividade – ABC

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um conjunto de conceitos e técnicas para custeio de produtos, serviços, clientes e outros objetos de custo. ABC parte do princípio de que são as atividades, isto é, as tarefas que a empresa executa, e não os produtos e serviços em si que consomem os recursos da empresa (tempo de trabalho, materiais, equipamentos, etc.). (NAKAGAWA, 2007).

O que o ABC oferece de novo no tocante a custeio de produtos em relação aos sistemas ditos convencionais (sistemas implantados na maioria das empresas industriais)? Em termos essenciais, tanto os modelos convencionais quanto os modelos ABC trabalham em um processo de dois estágios: no primeiro estágio os custos são atribuídos a centros de custo e no segundo estágio os custos são repassados dos centros de custo para os produtos (COOPER & KAPLAN, 1999). O repasse dos custos tanto no primeiro quanto no segundo estágio se dá através da seleção de um conjunto de bases de alocação.

A figura a seguir ilustra o uso do ABC e o processo de mudanças nas indústrias:

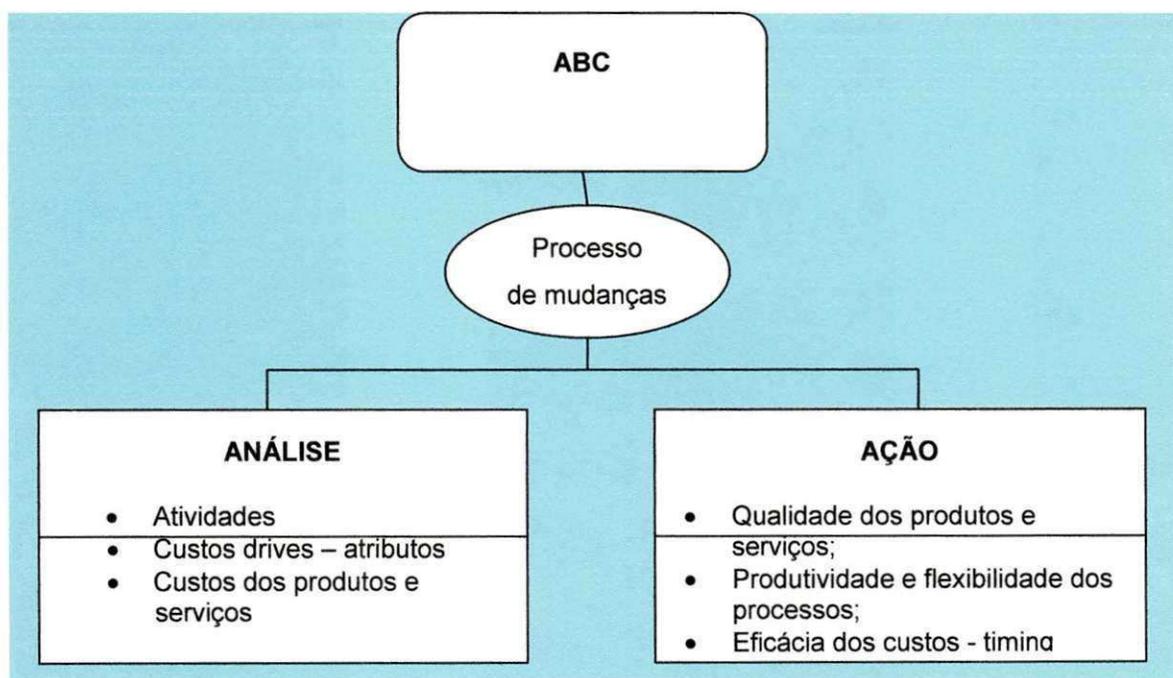


Figura 5: O ABC e o processo de mudanças.

Fonte: Nakagawa (2007, p. 41).

Ao analisar a figura acima, nota-se que, o ambiente econômico está cada vez mais competitivo e globalizado, uma boa informação é algo que as empresas valorizam cada vez mais. Assim, o custo de se processar informação hoje em dia é muito menor do que costumava ser a alguns anos atrás.

Na abordagem ABC, a atividade passa a exercer o papel de centro de custo e a seleção das bases de alocação (ou *cost drivers* na linguagem ABC) procura evitar qualquer arbitrariedade no processo. Uma crítica adicional, e freqüente, aos sistemas convencionais de custos é a de que tais sistemas tendem a privilegiar como bases de alocação, variáveis correlacionadas a volume de produção. Como o custo de muitas atividades desenvolvidas pela empresa não é causado por um maior ou um menor volume de produção, essa prática gera distorções nas informações de custo. Essa distorção tem direção previsível, isto é, os produtos de alto volume subsidiam os produtos de baixo volume.

Segundo Nakagawa, (2007) na gestão do projeto de implementação do ABC, geralmente a equipe de trabalho é organizada da seguinte maneira. Veja a figura abaixo.

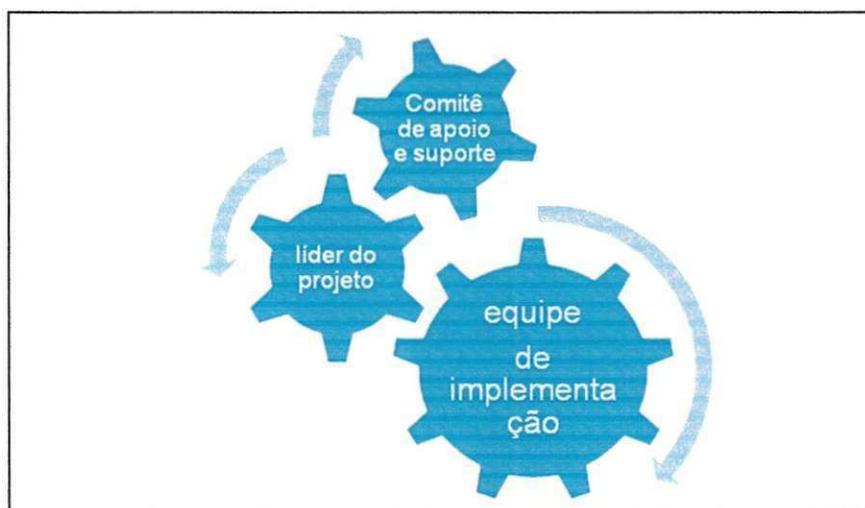


Figura 6: Equipe de trabalho de um projeto ABC

Fonte: Nakagawa (2007, p. 53).

Cooper & Kaplan (1999) sugerem, por exemplo, que as atividades que consomem menos do que 5% do tempo de uma pessoa ou da capacidade de um recurso devem ser ignoradas.

O sistema de custeio baseado em atividades 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. Assim, esse sistema poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção. (NAKAGAWA, 2007).

Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades "é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos". Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa/ação, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

A idéia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Como comentados, sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Segundo Martins (2003, p. 96) "para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores. Ensina ainda que "há que se distinguir dois tipos de direcionador: direcionador de custos de recursos, e os direcionadores de custos de atividades".

O citado autor continua afirmando que "o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades". Afirma ainda que "o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos".

Nakagawa (2007, p.42), conceitua atividade "como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos".

Assim, para o estudo do método ABC, deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço. A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas. (NAKAGAWA, 2007).

O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

Para melhor entendimento apresentam-se as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio ABC. Como vantagens baseado nas colocações de Nakagawa (2007) é necessário ressaltar que:

- informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens (NAKAGAWA, 2007):

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração

Para Moden (1999) a abordagem ABC é útil para muitos tipos de situações de tomada de decisões em negócios, como também para decisões relativas à estratégia de negócio. Pode ser usado para obter valiosas informações que possibilitam a alta gerência concentrar-se nos produtos e tipos de produtos mais lucrativos.

De acordo com Martins (2003), uma das vantagens do ABC é a de não restringir a análise ao custo do produto e sua lucratividade. A análise do ABC permite que os processos ocorridos na empresa sejam custeados, pois são compostos por atividades que se inter-relacionam. Com isso possibilita a visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Coleta de dados

Para coleta dos dados o método escolhido foi a entrevista pessoal estruturada em um roteiro previamente elaborado. As entrevistas tinham por finalidade solicitar aos gestores das empresas o preenchimento de um questionário que serviu de base para a análise dos resultados. O questionário encontra-se dividido em duas partes. A primeira parte que identificou o perfil da empresa e dos gestores, como gênero, faixa etária, grau de escolaridade dos gestores, tempo de existência da empresa, número de funcionários e faturamento médio anual. A segunda parte diz respeito a verificação do uso das práticas de contabilidade gerencial.

3.2 Método de análise

Para a análise dos dados na primeira parte fez o uso da distribuição de frequência e de frequência acumulada. Na segunda parte obtiveram-se da função frequência, gráficos de pizza. Fez-se o uso do Microsoft Excel, versão 2007.

3.3 Análise Descritiva

3.3.1 Perfil dos entrevistados

A pesquisa envolveu um estudo empírico em que baseado nas informações do IBGE (2008) o município de São Bento conta com mais de 300 pequenas empresas indústrias têxteis, que fabricam mais 500 mil redes ao mês e consomem 12 milhões de kg de fio por ano em 1200 teares que funcionam dia e noite para atender a demanda. Para isso, o estudo foi realizado através de questionário e as escolhas da amostra foram por conveniência entre as

12 empresas industriais do setor de tecelagem que estão com sua inscrição regular no sistema SINTEGRA/ICMS, 11 empresas possuem uma média de 15 funcionários e faturamento médio de R\$ 621.848,000 (seiscentos e vinte um mil, oitocentos e quarenta e oito reais) caracterizando-se como micros e pequenas empresas e apenas uma que conta com 80 funcionários e com faturamento acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões).

De acordo com a divisão dos grupos das questões estabelecidas A tabela 1 descreve o gênero dos gestores entrevistados que responderam à pesquisa. Percebe-se entre os 12 respondentes, 9 é do sexo masculino e 3 é do sexo feminino, portanto a predominância do gênero masculino, com 75%.

TABELA 1
Gênero do Entrevistado

	Frequência	%	% Acumulada
Masculino	9	75	75
Feminino	3	25	100
Total	12	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Ao analisar a tabela 2 percebe-se, a faixa etária de cada entrevistado, então de 12 entrevistados, 1 tem idade entre 26-33 anos totalizando 8% e 11 tem entre 42-49 anos totalizando de 92%, portanto a idade que prevalece está entre 42-49 anos.

TABELA 2
Faixa Etária

	Frequência	%	% Acumulada
18 – 25	-	-	0
26 – 33	1	8	8
34 – 41	-	-	8
42 – 49	11	92	100
Acima de 50	-	-	100
Total	12	100	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Pela tabela 3, observa-se a função dos entrevistados, percebe-se que, entre 12 entrevistados, todos os 12 são proprietários totalizando 100%, onde os mesmo desempenham a função de gerente dos seus estabelecimentos.

TABELA 3
Função do Entrevistado

	Frequência	%	% Acumulada
Proprietario	12	100	100
Gerente	-	-	100
Total	12	100	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Na tabela 4, indica o grau de escolaridade dos respondentes, percebe-se que entre os 12 entrevistados, 1 tem o 1º grau incompleto, 2 tem o 1º grau completo, 2 tem o 2º incompleto, 5 tem o 2º completo e 2 tem o superior. Mostrando que o que prevalece é o 2º grau completo com 41,6%.

TABELA 4
Grau de Escolaridade

	Frequência	%	% Acumulada
1º grau incompleto	1	8,3	8,3
1º grau completo	2	16,6	24,9
2º grau incompleto	2	16,6	41,5
2º grau completo	5	41,6	83,1
Superior	2	16,6	100
Total	12	100	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Na tabela 5, mostra o tempo de existência da empresa, onde das 12 empresas entrevistadas, 4 tem 01-05 anos de existência com 33,3%, 3 tem 06-10 anos de existência com 25%, 1 tem de 11-15 anos de existência com 9,3% e 4 tem de 21 anos ou mais de existência. Entre 16-20 anos não encontramos nenhuma empresa. Então como bem mostra a tabela, houve um empate entre 01-05 anos e 21 anos ou mais com 33,3% cada.

TABELA 5
Tempo de Existência da Empresa

	Frequência	%	% Acumulada
01 - 05 anos	4	33,3	33,3
06 – 10 anos	3	25	58,3
11 – 15 anos	1	8,3	66,6
16 – 20 anos	-	-	66,6
21 anos ou mais	4	33,3	100
Total	12	100	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

O perfil dos entrevistados é uma variável de fundamental importância que pode revelar a característica das organizações produtoras da indústria têxtil sediada em São Bento-PB. A pesquisa revela que os gestores têm baixo nível de escolaridade e que em sua maioria tem faixa etária acima de 40 anos e tem mais de 20 anos na atividade caracterizando uma experiência prática na atividade desenvolvida, onde a maioria aprendeu fazer tais atividades com os outros e desenvolvem-se até o momento sem a preocupação com a qualificação profissional.

3.3.2 O uso de Práticas de Contabilidade Gerencial

Em relação ao uso das informações econômicas e financeiras evidenciadas pela contabilidade, procurou-se saber sobre a importância do uso dos métodos de custos tratados na literatura que os gestores das indústrias de tecelagem utilizavam no seu dia a dia, obtendo os seguintes resultados: 50% dos gestores das empresas indústrias não utilizam nenhum método de custos e outras 50 % deles dizem utilizar o método de custo, pois se sabe que é através dele que se compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens, o que poderíamos caracterizá-los como custeio variável.



GRÁFICO 2 - Utilização de Dados de Custos para tomar Decisões

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Ao analisar o gráfico 3, procurou-se identificar quais os métodos de custeio, 50% da indústrias pesquisadas utilizam o método de custeio variável e 50% não utilizam nenhum tipo de método.



GRÁFICO 3 - Uso de Métodos de Custeio

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

No gráfico 4, pode-se observar que 50% das indústrias entrevistadas não utilizam nenhuma aplicação gerencial com dados de custos mas, os outros 50% das indústrias que utilizam, notaram que o preço do produto foi de 25%, a avaliação do estoque foi de 8%, a análise de

desempenho foi de 17% e por fim a aceitação de pedidos e a gestão de custos e redução foi 0%.

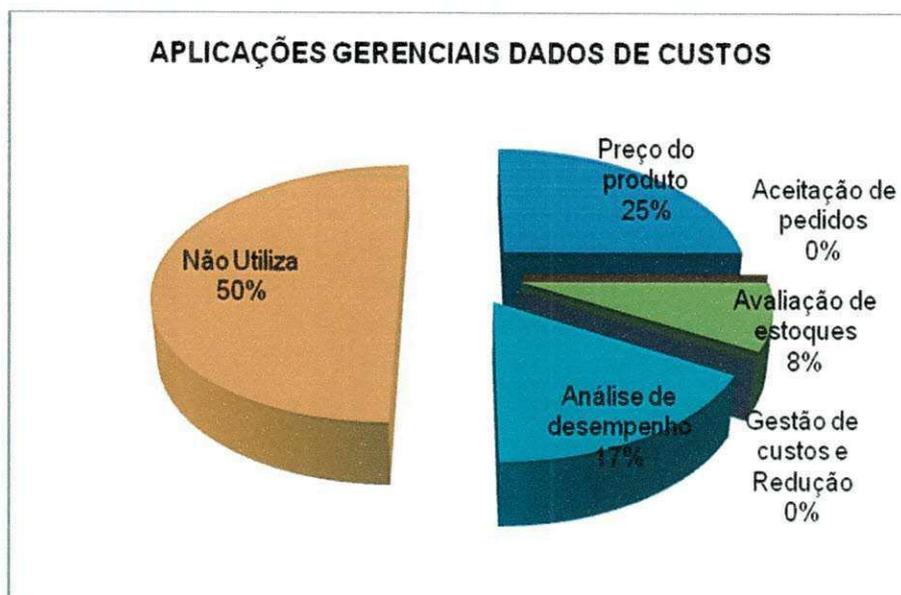


GRÁFICO 4 - Aplicações Gerenciais Com Dados de Custos

Fonte : Pesquisa de Campo, 2008.

A tomada de decisão geralmente é confundida com resolução de problemas, que é o processo que procura estabelecer os fatores causais do problema. Percebe-se que a tomada de decisão, no entanto, pode ser um processo que tem a intenção de buscar uma ação que leva à eliminação do problema. O modelo de tomada de decisão incorre em como e de que maneira as decisões deveriam ser tomadas.

Portanto, esse modelo da tomada de decisão, deve evidenciar os resultados financeiros, operacionais e econômicos das diversas maneiras de realização de um evento ou transação. Uma vez que a tomada de decisão ocorre no momento de realização de cada transação ou evento, nas diferentes áreas da empresa, deve ser elaborado um modelo de decisão para cada evento econômico, levando em conta as variáveis nele envolvidas e consideradas relevantes para cada decisão.

Contudo, pode-se ser observado no gráfico 5, que a margem de contribuição e a redução de custos da empresas entrevistadas foi de 33%, onde o custo/volume/lucro foi de 17% juntamente com o ponto de equilíbrio.

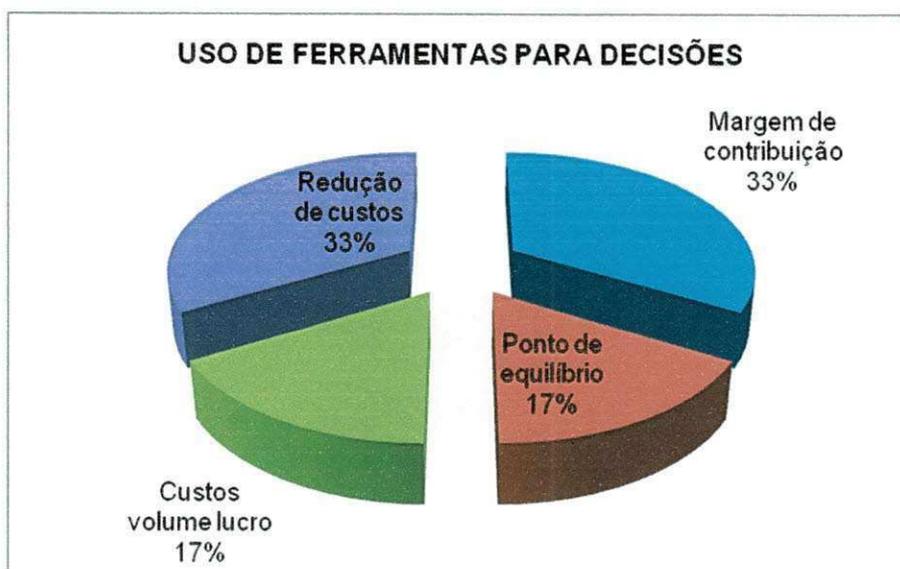


GRÁFICO 5 - Práticas de Contabilidade Gerencial em uso no Processo Decisório

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Nesse modo, a função de custo ou demanda é descontínua, uma análise mais detalhada se faz necessária. Ao ver o gráfico abaixo, nota-se que o percentual de margem do lucro (92%) foi bem maior que o retorno do investimento (8%). O que pode ser justificado pelo próprio nível de escolaridade dos respondentes.

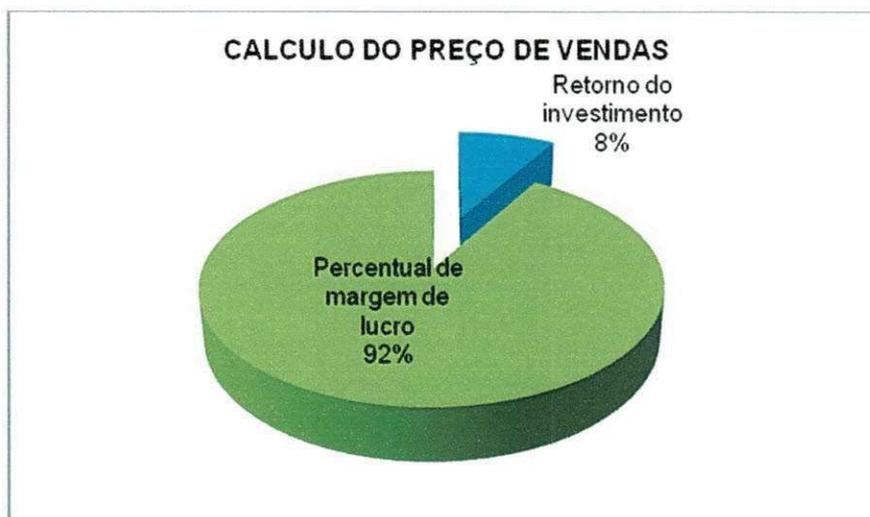


GRÁFICO 6 – Uso de Práticas de Contabilidade Gerencial para o Cálculo do Preço de Venda do Produto.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar quais as práticas de contabilidade gerenciais utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba. Constatou-se que, a predominância dos gestores é do gênero masculino de 75% e a faixa etária é entre 42 e 49 anos, 92%. Observou-se também que na maioria das empresas são os proprietários que fazem o papel de diretores e gerentes, o que pode ser caracterizado como empresas familiares, quanto ao grau de instrução, verificou-se que o 2º grau completo é de 41,6% e com o superior completo foi de 16,6% com formação em administração de empresas, analisou-se também que 33,3% tem mais 21 anos na gestão das empresas.

Constatou-se também que, 50% das indústrias praticamente não utilizam nenhum método de custeio, e apenas 50% utilizam o método de custeio variável. Para isso, foi necessário conhecer a realidade dessas indústrias para assim, fazer um comparativo da teoria com a prática. Observou-se ainda que, a maioria das indústrias pesquisadas não sabem o grande valor que o uso dos métodos de custos trazem, como benefícios para essas empresas pelo fato de não conhecerem esse métodos.

Observou-se que, apenas 17% das empresas utilizam a relação custo, volume e lucro juntamente com o ponto de equilíbrio no processo de decisão, com a redução de custo e a margem de contribuição em 33%. Já a verificação da margem de lucro foi 92% e o retorno de investimento foi apenas 8%.

Conclui-se, que uso de práticas de contabilidade gerencial é muito baixo, o que poderia ser explicado pelo perfil dos respondentes, o método de custeio por absorção que deveria ser o mais aplicado em virtude da legislação do imposto de renda não foi constatado, o que poderia ser motivado pelo fato de que a maioria das empresa são micros e pequenas empresas e deve está enquadrada no Simples Nacional, Lei complementar 123/07. Já o uso do método de custeio variável, as indústrias teriam informações importantes para tomadas de decisão, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

No entanto, constatou-se que o uso de práticas de contabilidade gerencial como o método de custeios para os acertos das decisões operacionais é de fundamental importância, mas

possui aspectos sistemáticos e muitas providências administrativas não possuem esse aspecto, por isso, o resultado deriva da capacidade do gestor conhecer com profundidade as suas operações para tratar com pessoas e não segundo regras especificadas nos métodos.

Porém, o uso da informação dos dados de custos precisa ser bem definido para os acertos nas decisões de negócios quando os gestores se deparam com medidas financeiras. Nessa situação é prudente recorrer aos meios que possam ser medidos e mensurados.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho, **Uma investigação das praticas de contabilidade gerencial utilizada pela indústria de transformação da região metropolitana do recife**. 2004.
- BEUREN, Maria Ilse, **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo. Saraiva, 2005.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre. Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens, **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.
- _____. How cost accounting distorts product costs. **Management accounting**, Montvale, NAA, June 1988.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2ª Ed. São Paulo. Atlas, 1997.
- CHEVITARESE, S. **Contabilidade Industrial**. 7. Ed. Rio de Janeiro. Getúlio Vargas, 1988.
- DUTRA, René Gomes. **Custos Uma Abordagem Prática**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FAGUNDES, Jair Antonio. **Apostila de Contabilidade de Custos**. Rio Grande do Sul, fev 2004. Disponível em: <<http://labinfo.cefetrs.edu.br/professores/durval>>. Acesso em: 18 de Outubro, 2008.

FIALHO, Francisco Antonio Pereira; SOUZA, Antonio Carlos; OTANI, Nilo, **TCC Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

GARÓFALO, Gilson de L.; CARVALHO, Luis C. P. **Teoria microeconômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro. LTC Editora, 2007.

HANSEN, Dom R; MOWEN, Maryane M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

HERCULNO, Harlan de Azevedo. **A função da contabilidade gerencial para a eficiência interna das empresas** – O uso das informações de custos nos acertos das decisões de negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plásticos flexíveis na Paraíba. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2006.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Produto Interno Bruto dos Municípios**.

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2005/tab01.pdf>> Acesso em: 28 de Novembro de 2008.

_____. Estimativas da população para 1º de julho de 2008. <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2008/POP2008_DOU.pdf> Acesso em: 28 de Novembro de 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade Para não Contadores**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo. Atlas, 1997.

LIMA, J.G. **Custos (Cálculo, Sistemas e Análises)**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1973.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8ª. Ed. São Paulo. Atlas, 1990.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Mari. **Técnicas de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo. Atlas: 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos; SOUZA, Paulo César Ferreira. **Apostila de Gestão Estratégica de Custos**. Recife: Centro de Ciências Sociais e Aplicadas – Coordenação de Pós Graduação – UFPE, 1999.

MODEN, Y. **Sistemas de redução de custos**: custo alvo e custo kaizen, - Porto Alegre, Bookman, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2ª Ed. São Paulo. Atlas. 2007.

NEVES, Silvério.; VICECONTE, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7ª ed. São Paulo: Frase, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luiz, **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil** / Clóvis Luís Padoveze. – 5ª. Ed. – São Paulo: Atlas, 2007

_____. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 1ª ed. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

_____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

SILVA JUNIOR, José Barbosa da (coordenador). **Custos: Ferramentas de Gestão**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo / IBRACON. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Marcos Antonio. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais**. São Paulo, Tese de Doutorado Apresentada a FEA / USP, 2001.

TEIXEIRA, Fabrícia Souza, HANSEN, Jens Erik, SANTOS, Paulo Cezar Consentino. **DRE Gerencial Alternativa**: uma nova forma de evidenciação dos resultados. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Revista do Conselho Federal de Contabilidade, n. 151, jan/fev/2005.

APÊNDICE

**AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA UTILIZAÇÃO NO
PROCESSO OPERACIONAL: uma análise nas empresas industriais de
tecelagem na cidade de São Bento no Estado da Paraíba**

QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTAS

1. Sexo: F () M ()
2. Faixa etária:
 18 – 25
 26 – 33
 34 – 41
 42 – 49
3. Função:
 Proprietário
 Gerente
4. Grau de Escolaridade:
 1º grau incompleto
 1º grau completo
 2º grau incompleto
 2º grau completo
 Superior
5. Tempo de existência da empresa:
 01 - 05 anos
 06 – 10 anos
 11 – 15 anos
 16 – 20 anos
 21 anos ou mais
6. Número de Funcionários: _____
7. Faturamento médio anual: _____
8. Porte da empresa de acordo com a Lei nº 9.317/96 (SIMPLES): _____

PARTE 2 – O USO DE PRATICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

1. A empresa utiliza dados de custos para tomar decisões?

SIM	
NÃO	

Se sim, responda as questões de 2 e 3;

Se não, vá para a questão 4

2. Qual o método de custeio utilizado pela empresa?

Absorção	
Variável	
Absorção e Variável	
ABC	
Outros, por favor, especifiquem.	

3. Quais das aplicações gerenciais são utilizados dados de custos?

Preço do produto	
Aceitação de pedidos	
Avaliação de estoques	
Gestão de custos e Redução	
Análise de desempenho	

4. Marque as três características mais importantes que você considera útil para os acertos das decisões de negócios?

Margem de contribuição	
Ponto de equilíbrio	
Custos volume lucro	
Redução de custos	
Outros, qual?	

5. Para o cálculo do preço de venda do produto quais medidas você utiliza?

Retorno do investimento	
Markup	
Percentual de margem de lucro	
Outro, qual?	