

Um estudo das práticas de contabilidade gerencial e sua utilização no processo decisório: um estudo de caso nas empresas industriais de tecelagem

Harlan Azevedo Herculano (UFCG) - harlanherculano@hotmail.com

Alexandre Wállace Ramos Pereira (UFCG) - alexandre.uern.adm@gmail.com

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. Este estudo objetiva identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba. As práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa são: métodos de custeio por absorção, método de custeio variável, análise das relações custo-volume-lucro. Com a finalidade de atingir os objetivos da pesquisa, realizou-se, na primeira etapa, um levantamento bibliográfico, na segunda uma pesquisa empírica, obtida através da realização de entrevista, com os empresários e gerentes de 12 empresas de tecelagem na cidade de São Bento no Estado da Paraíba. Os resultados revelam que apenas 50% das empresas utilizam o método de custeio variável e que estes métodos são definidos normalmente por suas matrizes

Palavras-chave: *Contabilidade gerencial. Método de custeio. Tomada de decisão*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Um estudo das práticas de contabilidade gerencial e sua utilização no processo decisório: um estudo de caso nas empresas industriais de tecelagem

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. Este estudo objetiva identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos empresários das indústrias de tecelagem da cidade de São Bento no Estado da Paraíba. As práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa são: métodos de custeio por absorção, método de custeio variável, análise das relações custo-volume-lucro. Com a finalidade de atingir os objetivos da pesquisa, realizou-se, na primeira etapa, um levantamento bibliográfico, na segunda uma pesquisa empírica, obtida através da realização de entrevista, com os empresários e gerentes de 12 empresas de tecelagem na cidade de São Bento no Estado da Paraíba. Os resultados revelam que apenas 50% das empresas utilizam o método de custeio variável e que estes métodos são definidos normalmente por suas matrizes.

Palavras - chave: Contabilidade gerencial. Método de custeio. Tomada de decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

Na visão que se encontra o mercado atual, não se imagina o quanto houve dificuldade para as empresas atingirem a conquista de ferramentas gerenciais ao longo de anos que se usadas corretamente são capazes de fazer renascer uma empresa que já está em ruínas na sua organização.

As pequenas empresas têm grande importância social no Brasil, principalmente pelo aspecto de geração de empregos, como atestam diversas estatísticas. Contudo, díspares estudos revelam também que as empresas desde porte 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 pode ser mencionada a pequena utilização de técnicas de gerenciamento consistentes. Quer por desconhecimento, quer por preconceitos quanto ao grau de dificuldade para implementá-las, poucos são os empresários que empregam nas suas micro e pequenas empresas ferramentas como os métodos gerenciais.

Assim, nos dias atuais percebe-se a grande necessidade de desenvolver ferramentas eficazes para ajudar os gestores na tomada de decisão, essas ferramentas foram sendo criadas e aperfeiçoadas de acordo com as necessidades das indústrias.

Através da prática de contabilidade gerencial é possível desenvolver os métodos de custeio por absorção, o método de custeio variável e outras ferramentas de apoio a decisão dos gestores que serão abordados ao longo desse estudo.

Pelas considerações apresentadas, esta pesquisa será aprofundada através de fatos empíricos observados em indústrias de fabricação de produtos têxteis, buscando através de uma investigação delinear-se as práticas gerenciais utilizadas nas indústrias de tecelagem.

Porém, ao contrário do que possam pensar tais empreendedores, os conceitos necessários ao adequado entendimento dos métodos de custeios supracitados são relativamente fáceis de serem compreendidos, bastando apenas um conhecimento contábil

mínimo. Suas vantagens em termos da oferta de informações gerenciais são inegáveis e todo gestor deveria conhecer em profundidade os conceitos que a mesma abrange. Se adequadamente utilizadas, as práticas de contabilidade gerencial pode constituir-se de importante subsídio aos administradores, fundamentando decisões corretas e em bases técnicas confiáveis, reduzindo ou minimizando os riscos inerentes ao processo decisório cotidiano.

Em função de tal importância, esta pesquisa objetiva demonstrar a aplicabilidade desta técnica nas indústrias da cidade de São Bento na Paraíba. Para tanto, será apresentado no primeiro momento a origem da indústria têxtil e a contabilidade gerencial como um todo, analisar-se-á também as práticas de contabilidades gerenciais, enfatizando os métodos de custeio como: por absorção, variável, custo/volume/lucro, Por último a análise das indústrias têxteis de São Bento – PB.

Portanto, os conceitos da análise dos métodos de custeio que foram empregados no estudo de caso ora relatados. Posteriormente, descrevem-se os procedimentos realizados e os resultados obtidos, bem como as informações de cunho decisório que puderam ser alcançadas por intermédio da metodologia.

2 Referencial teórico

Nos meados da década de 70, com o advento das indústrias pareceu trazerem um problema para a contabilidade. A necessidade de apuração do balanço e das demonstrações do resultado mais detalhados, onde 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 transformando a matéria prima 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.

É necessário perceber que a contabilidade financeira era utilizada por poucos administradores que também eram seus proprietários, estes conseguiam empréstimos através de relações pessoais. A contabilidade gerencial ganhou destaque por ser mais sofisticada e garantir informações indispensáveis ao gerenciamento de produção.

De acordo com Johnson e Kaplan (1987, p. 1)

Hoje a informação da contabilidade gerencial, direcionado para os processos e ciclos do sistema de divulgação financeira das organizações, é atrasada, agregada e distorcida para ser relevante no planejamento e controle das decisões.

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)

As inovações da contabilidade gerencial começam a aparecer no início do século XX para apoiar as empresas mais diversificadas, dando-lhe suporte, informação operacional e financeira aos administradores.

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 supracitado, observa-se que a contabilidade gerencial passou por vários processos evolutivos, sendo seu foco principal a criação de valores por meio dos recursos empresariais.

3 Práticas de contabilidade gerencial

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).

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.

Desse modo, não se pretendia elaborar demonstrativos financeiros, ao contrário da contabilidade gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala de têxteis, aço e outros produtos.

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 plausível. Contudo, as práticas da contabilidade gerencial estagnaram.

Decerto, no século XIX, os sistemas contábeis das empresas foram desenhados para atender às tomadas de decisões e as necessidades de controle dos administradores. No quadro a seguir pode-se observar as características básicas das contabilidades financeiras e gerenciais:

Assim, observa-se que até meados da década de 80, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiram muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo, nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes. (ATKINSON, 2000).

Assim, é notório que a apuração de custo é um processo de apropriação dos custos aos produtos e serviços de uma companhia. Segundo Silva Junior (2000, p. 18), “custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos”.

Contudo, a contabilidade gerencial pode ser aplicada a qualquer tipo de organização, pois os métodos de custeio estão diretamente ligados à contabilidade de custos, por estarem inseridos de maneira mais estruturada.

4 Sistemas de custos gerenciais

Em termos contábeis, o conceito de custo é definido por Martins (2003, p. 24) como todo “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Dentro dessa abordagem, os custos são classificados em fixos ou variáveis. Os custos fixos são entendidos como aqueles que não variam com a quantidade produzida. Os custos variáveis representam a parcela de custo total que muda conforme a variação da quantidade produzida.

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 e 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.

5 Método 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.

Os métodos de custeio estão inseridos em uma estrutura maior, denominada Sistema de Custos ou Sistema de Contabilidade de Custos. 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.

6 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.

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 1 abaixo:

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).

Quadro 1 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção

Segundo Megliorini (2001, p. 62):

A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões.

Nesse sentido, o gestor do custeio por absorção tem um desafio no momento de definir qual a base será utilizada para o custeio em execução.

Padoveze (2003, p.175-6) destaca as seguintes características do Custeio por Absorção:

- a) Utiliza os custos diretos industriais;
- b) Utiliza os custos indiretos industriais, por meio de critérios de apropriação ou rateio;
- c) Não utiliza os gastos administrativos;
- d) Não utiliza os gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
- e) O somatório dos produtos e serviços vendidos no período dá origem à rubrica custo dos produtos e serviços, na demonstração de resultados do período;
- f) O somatório do custo dos produtos e serviços ainda não vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período.

Assim, o custeio por absorção vem sendo criticado para uso gerencial. Pois, a crítica pode ser porque de fato os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações ocorram no volume de produção; pelos custos fixos não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade e quase sempre são distribuídos baseados em critérios de rateio, que apresentam um maior ou menor grau de arbitrariedade; o valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa.

7 Custeio Variável

Segundo Ching (1997) no custeio variável, todos os custos e despesas variáveis (inclusive as despesas de vendas e administração) são deduzidos da receita 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.

Fórmula: $MC = RV - CV$

MC = Margem de Contribuição

RV = Vendas Totais (receita)

CV = Custos Variáveis Total.

Fórmula: $MC/u = PV/u - CV/u$

MC/u = Margem de Contribuição unitária

PV/u = Preço de Venda Unitário

CV/u = Custos Variável Unitário

Observa-se que a margem de contribuição deve ser de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Em termos de produtos, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis.

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.

Dessa maneira, entende-se que, os métodos de custeio podem ser divididos em dois grupos: o método de custeio variável ou direto e o método de custeio por absorção. Quanto ao objeto de custeio, podem-se classificar os custos em: custos diretos ou indiretos e custos fixos ou variáveis. Assim, ao expurgar os custos indiretos da composição dos custos unitários de cada produto e/ou serviço e leva-o direto ao resultado, permite-se demonstrar quanto cada produto e/ou serviço contribuiu para o resultado final da entidade por meio da margem de contribuição de cada produto. Nesse contexto, permite-se avaliar, individualmente, o resultado de cada unidade sobre o todo.

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. 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. (MARTINS, 2003).

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.

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.

8 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).

Martins (2003, p. 254) explica que:

Não existem custos ou despesas eternamente fixos; São, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus”.

Entretanto, entende-se que os custos não serão fixos para sempre, durante certo período de tempo, eles podem ser fixos, mas como toda produção existe oscilação, esta podendo não ser proporcional a atividade realizada.

9 Análise dos dados e interpretação dos resultados

A cidade de São Bento desenvolveu um grande potencial na indústria de redes de dormir sendo a maior produtora nacional deste produto. Segundo dados do IBGE, (2005) sua comercialização, produção e distribuição sustentam 80% da população economicamente ativa do município. Seus produtos vêm alcançando mercado a cada dia, sendo distribuídos para toda a região, inclusive para os grandes centros urbanos do País até mesmo países vizinhos como Paraguai e Bolívia.

Baseado nas informações do IBGE (2008) este município conta com uma população de 29.992 habitantes. Para isso, o estudo de caso foi realizado em 12 empresas industriais do setor de tecelagem na cidade de São Bento – PB, a cidade possui mais de 300 pequenas, médias e grandes indústrias têxteis, que fabricam mais 500 mil redes ao mês e consome 12 milhões de kg de fio por ano em 1200 teares que funcionam dia e noite para atender a demanda. As indústrias exercem suas atividades desde 1910, destacado pela organização na produção de redes, e obedecem todas as exigências fiscais. (IBGE, 2008).

10 Perfil dos entrevistados

Neste momento serão apresentados os resultados obtidos na aplicação do questionário da pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos das questões estabelecidas. A Tabela 1 descreve o sexo dos gestores entrevistados que responderam à pesquisa. Percebe-se há predominância do sexo masculino foi de (75%) entre os respondentes.

Tabela 1 – Sexo do entrevistado

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

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Ao analisar a Tabela 2 percebe-se, que a faixa etária da grande maioria dos entrevistados é acima de 40 (92%) anos, onde esses dados mostram que para desenvolverem os serviços oferecidos pelas indústrias têxteis é necessário experiência e força de vontade para conseguirem atingir os objetivos da empresa.

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, é notório que 12 (100%) dos entrevistados são proprietários, 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, 2011.

Quanto ao grau de escolaridade dos respondentes, a tabela 4 indica que o nível superior completo caracteriza-se com (16,6%) de 2 entrevistado, sendo visivelmente analisados que a valorização dos estudos é quase nula, mais em contra partida só foi encontrado apenas um entrevistado (8,3%) com o 1º grau incompleto. Observa-se também que a grande maioria (41,6%) está com o 2º grau completo.

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, 2011.

Os resultados obtidos ao se investigar o tempo em que o entrevistado trabalha na empresa, são apresentados na tabela 5. Um índice de 33,3% dos respondentes tem entre 1 e 5 anos de vínculo com a empresa, 58,3% tem de 6 a 10, acima de 21 anos são 33,3%.

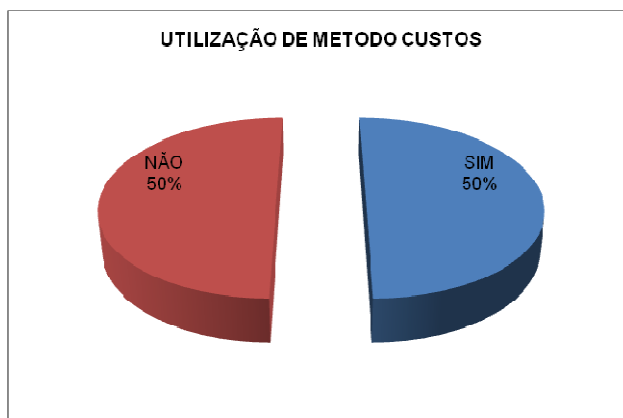
Tabela 5 - Tempo de Existência da Empresa

	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, 2011.

11 O uso de Práticas de Contabilidade Gerencial

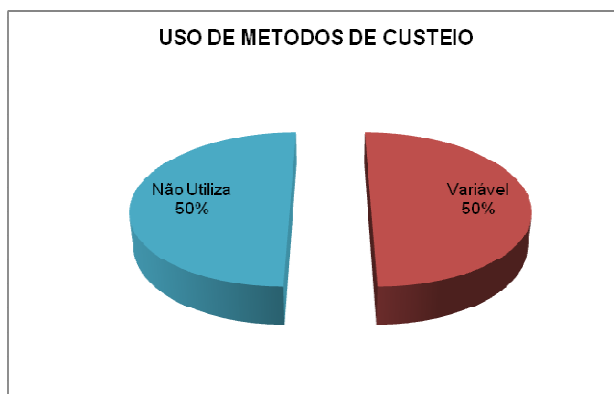
Em relação ao uso das informações econômicas e financeiras evidenciadas pela contabilidade, procuramos saber sobre a importância do uso dos métodos de custos tratados na literatura que os gestores das indústrias de tecelagem utilizavam no seu dia a dia, obtendo os seguintes resultados: 50% dos gestores 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.



Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Gráfico 1 – Utilização de Dados de Custos para tomar Decisões

Ao analisar o gráfico 6, procurou-se identificar quais os métodos de custeio, 50% das indústrias pesquisadas utilizam o método de custeio variável e 50% não utilizam nenhum tipo de método.



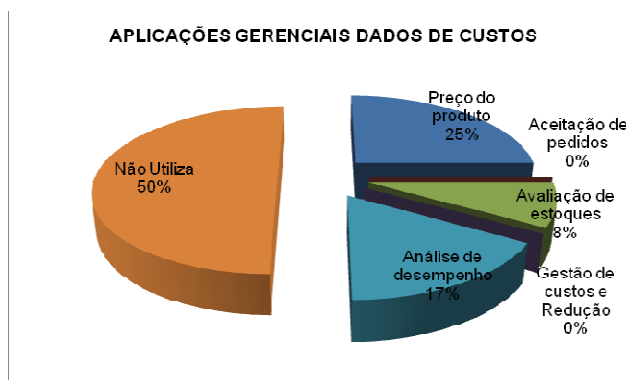
Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Gráfico 2 – Uso de Métodos de Custeio

É notório que algumas situações que apresentam nas empresas são resolvidas com o uso de uma metodologia que analisa em profundidade as condições de produção nas indústrias. Todavia, foi possível identificar alguns aspectos que justificam a realização de novos estudos mais específicos, pois a confirmação de pontos levantados neste trabalho traria consequências de grande impacto sobre a forma como as empresas dos setores considerados deveriam ser administradas e sobre a racionalidade da utilização dos recursos para a economia como um todo.

No gráfico 7, 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%.



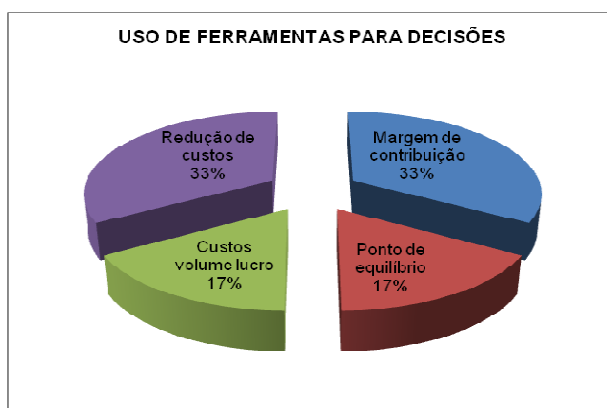
Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Gráfico 3 - Aplicações Gerenciais Com Dados de Custos

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.

Contudo pode-se ser observado no gráfico 8 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.

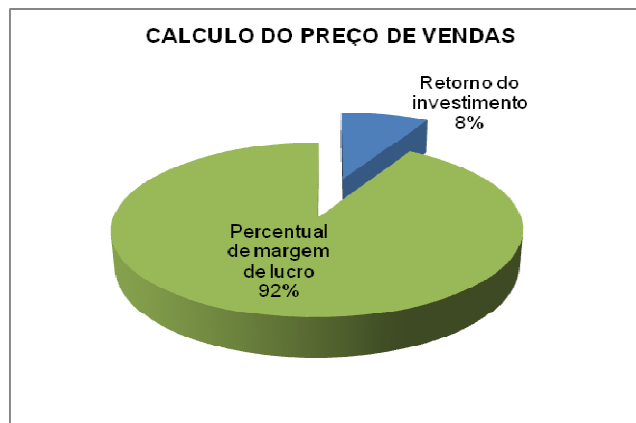
Portanto, esse modelo deve evidenciar os resultados financeiros, operacionais e econômicos das diversas maneiras de realização de um evento ou transação. Uma vez que a tomada de decisão ocorre no momento de realização de cada transação ou evento, nas diferentes áreas da empresa, deve ser elaborado um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



Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Gráfico 4 – Práticas de Contabilidade Gerencial em uso no Processo Decisório

Um dos objetivos principais da empresa é tentar determinar a combinação de preço e a quantidade que maximiza a margem de contribuição total. Mas, se 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%). Que fica evidente pelo próprio nível de escolaridade dos respondentes.



Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Gráfico 5 – Uso de Práticas de Contabilidade Gerencial para o Cálculo do Preço de Venda do Produto

12 Conclusão

Ao término da pesquisa de campo realizada na cidade de São Bento com 12 indústrias têxteis, tendo como objetivo verificar quais os métodos de custos que utilizam nas suas empresas para mensurar os custos industriais verificou-se que apenas 50% das indústrias praticamente não utilizam algum desses métodos, e 50% só disponibilizam do 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.

Contudo, mediante a pesquisa realizada no município de São Bento verificou-se que a predominância no meio de trabalho ainda é masculina (75%) entre 42 e 49 anos (92%) nas indústrias. Observou-se também que na maioria das empresas os proprietários somam (100%) fazendo o papel de diretores e gerentes. Onde o grau de instrução dos funcionários com o 2º grau completo é de (41,6%) e com o superior completo foi de (16,6%), analisou-se também que (33,3%) tem 21 anos de tempo de serviço prestados a essas indústrias têxteis.

Em relação aos métodos de custo analisados nas indústrias percebe-se que só 50% delas utilizam o método de custeio variável, não utilizando nenhum outro método. Nas práticas de contabilidade gerencial em uso no processo decisório observou-se que apenas 17% das empresas utilizam o método de custo/volume /lucro juntamente com o ponto de equilíbrio no processo de decisão, com a redução de custo e a margem de contribuição em 33%. Assim, no uso das práticas gerenciais nas empresas pesquisadas, a margem de lucro foi 92% e o retorno de investimento foi 8%.

Conclui-se, a partir da análise dos gráficos que existe uma grande deficiência no uso dos métodos de custeio para tomada de decisão acertadas dos gestores das empresas industriais de tecelagem em estudo, evidenciamos que ao dispor do método de custeio por absorção as indústrias poderiam utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos, já o uso do método de custeio variável as empresas industriais teriam informações importantes para tomadas de decisão, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

Assim, os dados informados pelos inúmeros métodos de custeio serviram para melhorar as condições de desenvolvimento dessas empresas industriais e para própria sustentabilidade do setor.

Referências

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, E. J. P.; **Uma investigação das praticas de contabilidade gerencial utilizada pela indústria de transformação da região metropolitana do recife.** 2004.

BEUREN, M. I.; **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R.; **Gestão de custos.** São Paulo. Saraiva, 2005.

BORNIA, A. C.; **Análise gerencial de custos.** Porto Alegre. Bookman, 2002.

BRUNI, A. L.; **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicação na calculadora HP. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COOPER, R.; KAPLAN, R. 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, H. Y.; **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, R. G.; **Custos uma abordagem prática.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FAGUNDES, J. A.; **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, F. A. P.; SOUZA, A. C.; OTANI, N.; **TCC métodos e técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

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

GARRISON, R. L.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial.** Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro. LTC Editora, 2001.

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

HERCULNO, H. de A.; **A função da contabilidade gerencial para a eficiência interna das empresas – O uso das informações de custos no acertos das decisões de negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plástico flexíveis na 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, S.; MARION, J. C.; **Curso de contabilidade PARA não contadores**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting, Havard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1987

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 S., A. **Dicionário de contabilidade**. 8ª. Ed. São Paulo. Atlas, 1990.

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

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. Técnicas de pesquisa. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E.; **Contabilidade de custos**. São Paulo. Atlas: 2003.

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

MIRANDA, L. C.; SOUZA, P. C. F.; **Apostila de gestão estratégica de custos**. Recife: Centro de Ciências Sociais e Aplicadas – Coordenação de Pós Graduação – UFPE, 1999.

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

NEVES, S..; VICECONTE, P. E. V.; **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 7ª ed. São Paulo: Frase, 2003.

PADOVEZE, C. L., **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 Jr, J B. (coord). **Custos**: ferramentas de gestão. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo / IBRACON. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, M. A.; **Práticas de Contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. São Paulo, Tese de Doutorado Apresentada a FEA / USP, 2001.

TEIXEIRA, F. S., HANSEN, J. E., SANTOS, P. C. C.; **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.