



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA – MPE

BETINA DOS SANTOS BRITO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DO SETOR
INDUSTRIAL DE DERIVADOS DE POLIETILENO NO MUNICÍPIO DE
TERESINA**

FORTALEZA - CE
2008

BETINA DOS SANTOS BRITO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DO SETOR
INDUSTRIAL DE DERIVADOS DE POLIETILENO NO MUNICÍPIO DE
TERESINA.**

Dissertação de Mestrado
apresentada para a Universidade
Federal do Ceará, para a obtenção
do grau de Mestre em Economia
de Empresas.

Orientadora: Professora Doutora
Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA - CE

2008

BETINA DOS SANTOS BRITO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DO SETOR
INDUSTRIAL DE DERIVADOS DE POLIETILENO NO MUNICÍPIO DE
TERESINA.**

Dissertação submetida à Coordenação do
Curso de Mestrado Profissional em Eco-
nomia – MPE/CAEN, da Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial
para a obtenção do grau de Mestre em
Economia de empresas.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Maria Naiula Monteiro Pessoa
Orientadora

Professora Doutora Sandra Maria dos Santos
Membro

Professor Doutor Augusto Cezar de Aquino Cabral
Membro

Dedico esse trabalho ao meu pai, José Reginaldo Pereira de Brito (in memórian). Sei que sua passagem foi difícil, mas sei que em todos os momentos difíceis, depois da sua partida, estavas comigo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me deu a vida e força para continuar lutando nos encontros e desencontros da minha vida.

À minha mãe, Maria Teresa, mulher de força, coração forte e sentimentos eternos.

Às minhas irmãs, Aída e Clarissa, que me ensinam sem precisar de palavras.

Às minhas filhas Natalie e Brenda, que por muitas vezes, enxugaram minhas lágrimas em meio a risos e tristezas, mas sempre com muito otimismo.

Ao meu filho Otávio, depois de muito tempo de espera, que me trouxe emoções há muito esquecidas.

Ao meu marido, José, por sempre estar calmo, até quando se chega ao desespero.

A todos os que, direta ou indiretamente me ajudaram na realização dessa pesquisa.

Ao meu compadre e antes de tudo, amigo Batista, que sempre esteve comigo nessa caminhada em busca do saber.

Aos membros da banca, professores doutores Maria Naiula Monteiro Pessoa, Sandra Maria dos Santos e Augusto Cezar de Aquino Cabral.

Ao professor doutor Ronaldo Arraes, que por muitas vezes foi a mola mestra do nosso curso de mestrado.

Às professoras mestras Maria do Socorro Borges e Erlinda Maria Bittencourt e a amiga Simonelly, porque nos últimos momentos foram muito importantes para a conclusão desta pesquisa.

EPIGRAFE

**“É na clareza da mente
que explode a procura pelo novo processo,
e o que é meu direito eu exijo e não peço
com a intensidade de quem quer viver
e optar: ir ou não por ali.**

**A nossa primeira antena é a palavra,
que amplia a verdade que assusta,
e a gente repete que quer mas não busca
e de modo abstrato se ilude que fez.**

**Mas qualquer dia vai ter que ficar definido o caminho
e é o mais louco do que já supôs a tal sabedoria.
Magia que hoje eu procuro entender.**

Oswaldo Montenegro

Resumo

O objetivo deste estudo é investigar como são utilizadas as informações geradas pela Contabilidade de Custos no processo decisório das empresas do setor industrial de derivados de polietileno no município de Teresina. O ramo industrial representa um papel relevante na economia Piauiense, visto que é responsável por dois mil e setecentos empregados diretos, média dos últimos cinco anos (RAIS/MTE 2005). O ramo de derivados de polietileno agrupa hoje, na cidade de Teresina, mais de trinta indústrias, com a possibilidade, ainda no ano de 2008, de ampliação de sua produção, gerando mais empregos diretos. Para a realização dessa pesquisa foi utilizada a técnica de observação direta, entrevista junto aos gestores de cada indústria com a aplicação de uma entrevista estruturada. Utilizou-se como suporte teórico pesquisas bibliográficas. Quanto ao problema, o estudo procura responder de que forma as indústrias de produtos de polietileno no município de Teresina utilizam as informações de custos em seu processo decisório. Os objetivos específicos procuram verificar o tipo de sistema de custeio utilizado nas indústrias e investigar qual a importância dos incentivos fiscais na contabilidade dessas empresas. Os pressupostos norteadores do trabalho foram: A composição dos custos nas indústrias pesquisadas está coerente com os critérios de rateios utilizados? As indústrias de polietileno no município fazem uso das ferramentas de custos em seu processo decisório? Os incentivos fiscais são determinantes para que essas indústrias mantenham sua contabilidade atualizada? Os resultados mostram que as indústrias utilizam a contabilidade de custos em seu processo gerencial para servir de suporte nas tomadas de decisões dentro do setor produtivo, agregando vantagens na competitividade e crescimento dentro do seu setor.

Palavras-chave: Contabilidade. Custos. Tomada de decisões. Polietileno. Teresina. Indústria.

Abstract

This study is investigating how the information generated is used by Contability of costs in the decision making process of enterprises in the industrial sector of derivatives of polyethylene in the city of Teresina. The industry represents a paper Piauiense relevant in the economy, since it is responsible for two thousand and seven-hundreds direct employees, averaged over the past five years (RAIS / MTE 2005). The branch of polyethylene derivatives groups today in the city of Teresina, more than thirty industries, with the possibility, even in the year 2008, increasing its production, generating more direct jobs. To carry out this research was used the technique of direct observation, interviews with the managers of each industry by implementing a structured interview. It was used as a support theoretical research-taking literature. As the problematization the study attempts to answer how the industries of polyethylene products in the city of Teresina use the information for its costs in the management process. Specific objectives have sought to ascertain the type of cost used in industries and investigate the composition of such costs. The work this structured into five chapters. The first shows the introduction, with the delimitation of the topic, reasons, goals and structure of work, in the second chapter is the theoretical reference, in the third brings the result of the search field, in the fifth, the final considerations. The results show that the industries use the accounting of costs in its so-management process to support the decision-making within the industry-produced additive, adding advantages in competitiveness and growth within their industry.

Keywords: Accounting. Costs. Making decisions. Polyethylene. Teresina. Industries.

LISTA DE TABELAS

TABELA	1	Terminologia dos custos	22
TABELA	2	Produtos produzidos pela indústria	55
TABELA	3	Vantagens oferecidas pela contabilidade de custos para o processo decisório	72

LISTA DE FIGURAS

FIGURA	1	Classificação da contabilidade segundo o campo contábil	21
--------	---	---	----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	1	Incentivos fiscais	13
GRÁFICO	2	Como é feita a contabilidade das indústrias	55
GRÁFICO	3	DC'S mais utilizadas para a tomada de decisões	56
GRÁFICO	4	A indústria, antes de pretender obter incentivos fiscais, já mantinha a contabilidade atualizada	57
GRÁFICO	5	O que predomina nas indústrias: Custos ou experiência Instrumentos da gestão de custos conhecidos pelo respondente	59
GRÁFICO	6	respondente	61
GRÁFICO	7	Ferramenta de custos mais utilizada nas indústrias	
GRÁFICO	8	A quantidade de utilização das informações de custos	64
GRÁFICO	9	Freqüência de uso das informações de custos para decisão	65
GRÁFICO	10	Análises feitas a partir das informações de custos	66
GRÁFICO	11	Informações de custos influenciam na formação do preço dos produtos	67
GRÁFICO	12	Como a contabilidade separa seus custos A tomada de decisões no processo produtivo como	68
GRÁFICO	13	vantagem oferecida pela contabilidade de custos Os relatórios oferecidos pela contabilidade de custos	69
GRÁFICO	14	chegam em tempo hábil para a tomada de decisões O incentivo fiscal é fator determinante para que o setor	71
GRÁFICO	15	contábil continue atualizado	73

LISTA DE ABREVIATURAS

MOD	Mão de Obra Direta
Cu	Custo Unitário
ABC	Activity Based Costing
JIT	Just in time
MC	Margem de Contribuição
DC'S	Demonstrações Contábeis
BP	Balço Patrimonial
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias serviços e transportes
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviços
SETDETUR	Secretária do Trabalho Desenvolvimento Econo- mico Tecnológico e Turismo do estado do Piauí
CIF	Comissão de Incentivos Fiscais

INTRODUÇÃO	10	
CAPÍTULO 1 – REFERENCIAL TEÓRICO	18	
1.1	Fundamentos da contabilidade de custos	28
1.2	A contabilidade de custos como ferramenta decisória no processo de gestão industrial	23
1.3	Comportamento dos custos	24
1.4	Sistemas Informativos de Custos	26
1.5	Sistemas de Custeio	25
1.5.1	Custeio por Absorção	30
1.5.2	Custeio Variável	31
1.5.3	Custeio Baseado em Atividades	33
1.5.4	Custeio Padrão	36
1.5.5	Just in Time	37
1.5.6	Custeio Meta	39
1.6	Relações do Custo-Volume-Lucro	40
1.6.1	Margem de Contribuição	41
1.6.2	Ponto de Equilíbrio	42
CAPÍTULO 2 – ASPACTOS METODOLÓGICOS	44	
2.1	Tipologia da pesquisa	44
2.1	Universo da Pesquisa	49
2.3	População	49
2.4	Coleta de dados	49
2.5	A análise dos dados	51
CAPÍTULO 3 - RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO	52	
3.1	Considerações iniciais sobre o município de Teresina e o setor industrial do estado	52
3.2	A análise de dados vinculados ao sexo, idade, formação e posição hierárquica dos respondentes	54
3.3	Análises dos resultados vinculados ao perfil das indústrias	55
3.4	Análise dos resultados vinculados às informações contábeis	56
3.5	Análise dos resultados vinculados a gestão de custos	58
CONSIDERAÇÕES FINAIS	75	
REFERÊNCIAS	80	

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objetivo geral investigar como são utilizadas as informações geradas pela contabilidade de custos no processo decisório das indústrias de produtos de polietileno no município de Teresina. Os objetivos específicos são os seguintes: a) Identificar o tipo de sistema de custeio utilizado nas indústrias pesquisadas. b) Verificar qual a importância dos incentivos fiscais na contabilidade das empresas pesquisadas e c) observar como é feita a separação dos custos no processo produtivo dessas indústrias. Como pressupostos norteadores a pesquisa utilizou: a) separação dos custos nas indústrias pesquisadas esta condizente com os critérios de rateios utilizados; b) as indústrias de derivados de polietileno no município de Teresina fazem uso da contabilidade de custos em seu processo decisório; c) Os incentivos fiscais são determinantes para que as indústrias mantenham sua contabilidade organizada e atualizada.

A utilização da contabilidade de Custos como ferramenta contábil é muito importante para a sobrevivência das empresas nesse ambiente competitivo, onde se requer altos níveis de qualidade, eficiência, produtividade, eliminação de desperdícios e redução de despesas.

O processo decisório nas empresas está fortemente ligado a sobrevivência de qualquer empreendimento. Nesse processo, o gestor precisa de informações que lhes permita decidir sobre alternativas que justifiquem a continuidade das organizações. Com as indústrias não poderia ser diferente, elas buscam cada vez mais essas informações precisas sobre seus custos para planejar e tomar decisões. Nesse contexto a pesquisa procurará responder ao seguinte problema: De que forma as indústrias de produtos derivados de polietileno do município de Teresina utilizam as informações de custos em seu processo decisório?

Vanderbeck e Nagy (2005) comentam que o valor final da contabilidade de custos repousa no uso dos dados acumulados e relatados desenvolvendo informações que a gestão pode usar para planejar e controlar operações.

Cia e Smith (2001) afirmam que uma empresa talvez venha a sobreviver sem uma contabilidade gerencial ou com controles financeiros caóticos e desatualizados. Porém, esta sobrevivência é por tempo determinado, enquanto as vendas forem suficientes para cobrirem os desperdícios aparentemente invisíveis, depois poderá ser observado que sem o controle de seus custos será impossível essa continuidade.

Maher (2001) diz que para uma empresa ser competitiva é preciso conhecer seus custos, e que muitas delas estão procurando fazer a identificação dos aspectos básicos de seus custos, pois só dessa forma é possível compreendê-los, administrá-los e mantê-los sobre controle.

Para Matos (2004 p.22-23), na indústria, o cálculo dos custos de produção de um determinado item não estabelece uma relação direta com os clientes que a utilizam. Ou seja, os custos de produção são independentes dos clientes, exceto nos custos das vendas, logística e serviços associados ao produto.

Berthi (2002, p. 51) comenta:

“Quando se pensa em identificar os custos de uma atividade empresarial, independentemente de ser uma indústria, comércio ou prestação de serviços, uma preocupação esta relacionada ao método de custeio a ser utilizado para que os custos identificados (calculados) sejam os verdadeiros.”

Percebe-se, através do contexto acima, a importância da contabilidade de custos. Ela é necessária para que seus dados sejam usados no desenvolvimento de informações que os gestores poderão usar na tomada de decisões e também, corroborando com Maher (2001), para que a empresa conheça seus custos, tornando-se assim, mais competitiva.

Para satisfazer o terceiro pressuposto e o segundo objetivo específico da pesquisa torna-se necessário algumas definições sobre os incentivos fiscais concedidos às indústrias do município de Teresina (PI).

Os incentivos fiscais são oferecidos, no município de Teresina (PI), para as indústrias que se instalarem na região. Eles são formadores de empreendimentos que estão engrandecendo o setor industrial do Piauí. Torna-se necessário, para concessão da isenção, de acordo com o inciso I § 2º do artigo segundo, da Lei 4.859 de 27 de Agosto de 2002, que as empresas, dentro do processo de habilitação apresentem levantamento contábil fiscal para ser avaliado pela comissão técnica encarregada da análise das propostas.

A política de desenvolvimento industrial no Estado do Piauí, com base em incentivos fiscais, relativamente ao ICMS, teve início através da Lei Estadual nº 4.503, de 10 de Setembro de 1992, regulamentada pelo Decreto nº 8.801, de 18 de Setembro de 1992.

A partir do ano de 1996, a política de incentivos fiscais estaduais passou a ser disciplinada pela Lei nº 4.859 de 22 de agosto de 1996, que também autorizou ao poder Executivo a criar o Conselho de Desenvolvimento Econômico – CODEN, basicamente com as seguintes atribuições:

- a) Formular a política industrial do Estado;
- b) Aprovar a concessão de incentivos fiscais;
- c) Avaliar o desempenho das empresas incentivadas e
- d) Exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento dos objetivos do programa de incentivos fiscais.

Foi criado um organismo, a Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Tecnológico com a finalidade de atrair investimentos para a área industrial, comércios e serviços. Para o setor de Indústrias em geral, esta secretaria tem que desenvolver ações voltadas para a legislação de incentivos fiscais do Estado do Piauí.

Os beneficiários desse incentivo são as indústrias que se localizam ou venham a se localizar no Estado do Piauí.

A estratégia adotada pela Secretaria do Desenvolvimento econômico e Tecnológico para atração de novos investimentos no estado do Piauí, com base em incentivos fiscais, é a renúncia do ICMS apurado pelo contribuinte, conforme seu enquadramento na legislação que disciplina a concessão de incentivos pelo governo do Estado

No município de Teresina o prazo do benefício para implantação sem similar e atividades prioritárias são 10 (dez) anos, sendo 7 (sete) anos com dispensa de 100% de ICMS e 3 (três) anos com 70% de dispensa no ICMS. Com o similar são 10 (dez) anos com dispensa de 60% de ICMS. Para ampliação, o incentivo são de 5 (cinco) anos com dispensa de 60% do ICMS. Para prorrogação, o prazo é de 5 (cinco) anos com dispensa de 48% do ICMS e para realocização ou revitalização, o prazo é de 5 (cinco) anos com dispensa de 60% do ICMS. Para implantação com ou sem similar, com 500 ou mais empregados diretos, o prazo será de 15 (quinze) anos com dispensa de 100% do ICMS (Gráfico 1).

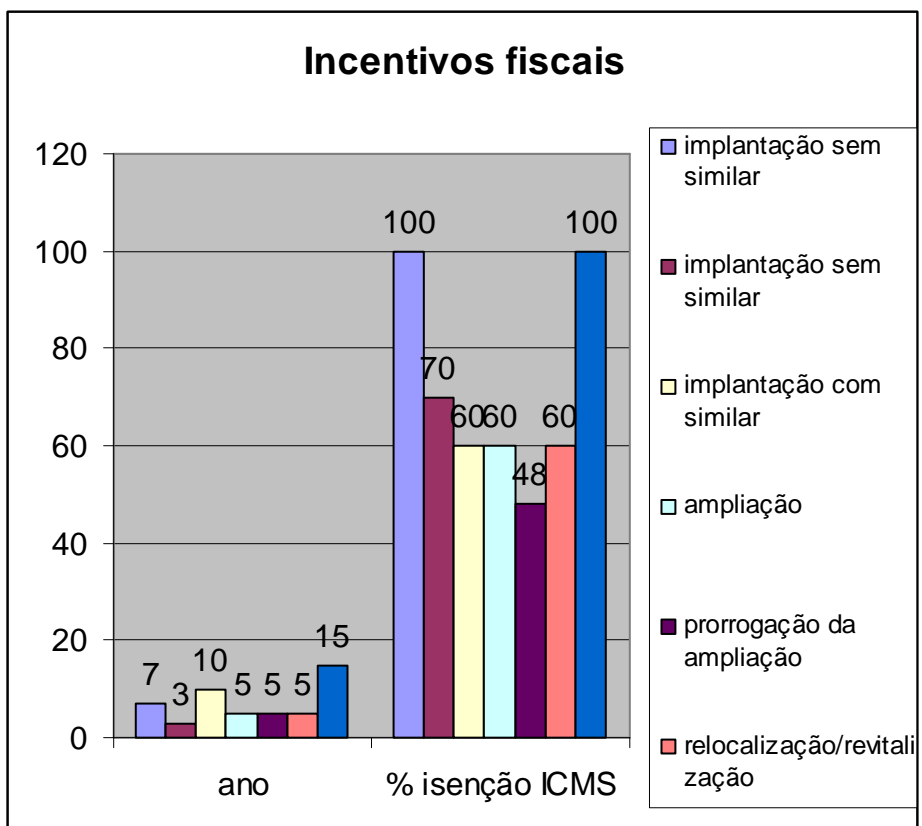


Gráfico 1 – Incentivos fiscais
 Fonte: CIF (2007)- Comissão de Incentivos Fiscais

De acordo com a Lei de nº 4.859 de 22 de agosto de 1996 que dispõe sobre a concessão do benefício fiscal no Estado do Piauí, os vários conceitos em relação aos tipos de empreendimentos concedidos são: a) empreendimento industrial é aquele que adquire sempre que possível, matérias-primas e insumos produzidos ou extraídos no Estado do Piauí, absorvem mão-de-obra local, dispõe de mercado consumidor garantido, interna ou externamente, possa influir na criação de pequenas microempresas e explore, preferencialmente, os potenciais agrícolas e minerais; b) implantação, é a instalação de estabelecimento industrial ou agroindustrial que venha a entrar em operação a partir da data do Regulamento da Lei de nº 4.859 ; c) realocização, é o deslocamento de estabelecimento de sua área original para outro município, segundo política estabelecida pelo Governo; d) revitalização, é a reativação das atividades do estabelecimento, desativo há mais de 12 (doze) meses, contados do último faturamento, na forma que dispuser o Regulamento; e) ampliação é o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual o resulte incremento real da receita e/ou absorção da mão de obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6 ° do artigo 4 ° (Na hipótese de empreendimento que tenha se utilizado de fusão ou incorporação de empresas interessadas em receber incentivo fiscal por motivo de ampliação, o aumento proposto terá de ser, pelo menos, 50% da capacidade resultante da incorporação ou fusão) Gráfico 1.

De acordo com o Gráfico 1, o empreendimento sem similar, é aquele definido em lei, que por sua natureza, espécie, características e uso, considerados de forma cumulativa, seja diverso de qualquer outro fabricado no Estado, desde que o empreendimento somente será concedido para as empresas que propiciem, em número de empregos diretos e/ou produção, um número de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), produzindo o mesmo bem, incentivado ou não e que para a implantação do empreendimento esteja enquadrada em qualquer dos casos de atividades prioritárias. Atividades prioritárias são aquelas que utilizam matérias-primas extraídas dentro do próprio Estado.

O contribuinte que desejar pleitear para sua indústria os benefícios fiscais, além das documentações obrigatórias, deverá preencher o Requerimento de

Incentivo Fiscal, que vem anexo ao Decreto nº 9.591/96. Esse decreto regulamenta a Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, que dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais de dispensa do pagamento do ICMS para os empreendimentos industriais e agroindustriais, estabelecidos no Estado do Piauí. Em conjunto com essa Lei, temos o Decreto nº 9.590, de 21 de outubro de 1996, que define as atividades prioritárias do Estado do Piauí para empreendimentos industriais e agroindustriais com enquadramento diferenciado pela fabricação de produto sem similar na concessão de incentivo fiscal do ICMS.

Deverá preencher também para a Secretaria do Trabalho, Desenvolvimento Econômico Tecnológico e Turismo – SETDETUR. o pedido encaminhado ao Senhor Secretário, para ser feita a análise técnica, informações relativas à indústria, para fins de concessão dos benefícios fiscais estaduais, definidos na Lei 4.859, de 27 de agosto de 1996.

De acordo com os dados levantados na CIF- Comissão de Incentivos Fiscais, da Secretária de Indústria e Comércio, o Piauí, através de investimentos fiscais oferecidos no Governo de Wellington Dias, passou a ser um dos estados da federação com maior perspectiva de investimentos tanto no setor privado quanto no público. No ano de 2006, 73 empresas se inscreveram. Algumas delas já estavam presentes, outras ampliaram seus investimentos. O volume desses investimentos já está próximo dos R\$ 500 milhões, em sete setores da economia piauiense: agricultura, indústria, agricultura familiar, pecuária, serviços, turismo e infra estrutura.

Na indústria plástica, com produtos plásticos, poliuretano, artefatos de nylon, material plástico, reciclagem de sucatas plásticas, os investimentos giram em torno de R\$ 6.909.321,00.

As ações governamentais para a promoção e desenvolvimento industrial e comercial do Estado têm sido basicamente a geração de emprego e renda, a partir do apoio aos pequenos negócios e a ampliação dos investimentos privados, através do programa de incentivos fiscais.

Diante do contexto abordado verifica-se que a concessão desse incentivo fiscal para as indústrias, está subordinada a existência de algumas exigências e entre elas, a que dita sobre a contabilidade, que deve estar organizada e atualizada. Convém confirmar nessa situação a validade da pesquisa quanto ao seu objetivo específico dois e ao seu pressuposto terceiro

Nas indústrias, o setor contábil precisa utilizar a contabilidade de custos como suporte ao processo produtivo. Hansen e Mowem (2001) asseguram que as empresas necessitam de informações precisas sobre custos em todos os seus aspectos. Dessa forma, isso só é possível com a Contabilidade de Custos inserida no processo de gestão das empresas, cujo objetivo é fornecer informações para os gestores tomarem decisões.

Fukomoto e Freitas (2000) dizem que para as empresas, em resposta a esse novo ambiente competitivo, identificar custos se torna fundamental.

Corroborando com os autores, o estudo justifica-se, pois as indústrias precisam se preocupar com seus custos, principalmente depois da abertura do mercado e conseqüentemente com as exigências dos clientes, porque somente com custos baixos será possível permanecer nesse mercado.

De acordo com Nascimento e Reginato (2007), a contabilidade recolhe dados de todas as áreas da empresa e tem a função de transformá-los em informações econômicas e financeiras capazes de oferecer aos gestores condições suficientes para a avaliação contínua do estado do empreendimento.

E para conseguir ter essa continuidade os gestores precisam estar atentos as mudanças que ocorrem a todo o momento nesse ambiente externo.

A realização de estudos e pesquisas científicas que busquem demonstrar aos empresários do setor industrial a imperiosa necessidade da contabilidade de custos se torna relevante, pois será através dela que podem ser fornecidos subsídios para os gestores, de maneira que eles se capacitem, para a partir daí, interpretarem informações que lhes garantam segurança nas decisões no

processo decisório das empresas, evitando problemas que impeçam a sobrevivência da gestão.

Nesse sentido, há leituras e autores diversificados que legitimam esse pensamento. Conforme se pode observar nas teorias de Hansen e Mowen (2001, p.28) quando afirmam que “a gestão de custos serve para identificar, coletar, mensurar, classificar e relatar informações que são úteis aos gestores para o custeio, o planejamento, o controle e a tomada de decisões”.

O presente trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro capítulo aborda-se o referencial teórico, no qual são levantados os principais aportes teóricos que nortearam a pesquisa e os seguintes tópicos: a) fundamentos da contabilidade de custos; b) a contabilidade de custos como ferramenta decisória no processo de gestão das indústrias; c) o comportamento dos custos; d) sistemas de informações de custo; e) sistema de custeio; f) relação custo-volume-lucro.

No segundo capítulo discorre-se os aspectos metodológicos utilizados, justificando as várias atividades e etapas da presente investigação, sendo apresentada a tipologia e universo da pesquisa, o tratamento da coleta e análise de dados.

O terceiro capítulo tratará do resultado da pesquisa de campo e interpretação dos resultados.

Ao final, o trabalho tem como meta descrever, mensurar e analisar os resultados do questionário de pesquisa. Fundamental é frisar que o resultado da pesquisa se dará pela ótica dos gestores das indústrias pesquisadas, daí que, nas considerações finais, podem surgir algumas sugestões e críticas que possam nortear de forma positiva essas empresas para melhorar a eficiência e continuidade no mercado de trabalho.

CAPÍTULO 1 - REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo concentra-se o referencial teórico, onde serão abordados conceitos, comportamentos e fundamentos da contabilidade de custos; os sistemas de custeio e as relações de custo-volume-lucro. Tudo será utilizado como suporte para fundamentar a pesquisa de campo e considerações finais do presente estudo.

1.1 Fundamentos da Contabilidade de Custos

Para Santos e Schmidt (2006), na história do pensamento contábil, a Itália pode ser considerada como o berço da contabilidade moderna. Já do ponto de vista da contabilidade de custos, a Alemanha e a Inglaterra se destacam. Na Alemanha, os primeiros pensamentos relacionados à estrutura da contabilidade de custos foram observados a partir do final do século dezesseis e início do século dezessete e estavam relacionados com a expansão da produção, menores custos unitários na indústria de ferro e análise de custos overhead.

Guerreiro (2006) destaca que antes da revolução industrial os estudos indicavam que procedimentos de cálculos demonstravam a importância dos registros contábeis tanto na Itália, quanto na Alemanha e Inglaterra.

Para Guerreiro (2006), a revolução industrial ocorreu no começo do século XIX. No século XVIII, na Inglaterra, marcou-se a passagem de uma sociedade feudal-mercantilista para uma economia industrial caracterizada pela produção em grande escala, mediante a utilização crescente das máquinas. Ao final daquele século, os índices da economia deram um salto e começaram a acusar uma aceleração muito grande. Do ponto de vista dos procedimentos ligados ao custo, existiam várias empresas com diferentes procedimentos de custeio, mas todas com a idéia muito próxima do custeio por absorção ou do custeio total.

Para Santos e Schmidt (2006), ao final do século XVIII, os Estados Unidos era uma nação pouco desenvolvida economicamente, em função de ser uma colônia inglesa sujeita a uma série de restrições. Já no final do século XVIII e início do século XIX, despontam o trabalho de Taylor, trazendo eficiência para as fábricas, marcando com isso, o auge do crescimento e a necessidade cada vez maior de informações sobre os custos de produção. Muitos trabalhos sobre custos foram escritos desde então.

Para Lins e Silva (2005), a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando houve a necessidade de avaliar os estoques nas indústrias.

Para Stark (2007), a Contabilidade de Custos surgiu com o advento do sistema produtivo, com a Revolução Industrial, na Inglaterra, no final do século XVIII.

Segundo Eliseu Martins (2003, p. 19): “Até a revolução industrial, quase só existia a Contabilidade Financeira ou Geral, que desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

Para Martins (2003), o surgimento das fábricas fez com que o controle nos custos fosse implantado para dar suporte às saídas e entradas dos produtos dos estoques para a linha de produção, para saber qual seria o lucro que poderia ser alcançado na transformação desses produtos.

Percebe-se, nesse contexto, que a contabilidade sempre esteve inserida na sociedade, constituindo instrumento de apoio informacional. Apesar de ter uma rica base conceitual, a contabilidade é muitas vezes mantida com finalidades meramente fiscais e cada vez mais longe de seus objetivos primordiais, como indica Ludícibus (2000, p.28), a contabilidade tem como papel “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar decisões e realizar julgamentos com segurança”.

Perez, Oliveira e Costa (2005) destacam que para atender a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, as funções da contabilidade de custos se

tornaram mais abrangentes, pois o fisco passou a exigir que as empresas mantivessem um sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. Essa obrigatoriedade exige que a contabilidade de custos tenha outra forma no que diz respeito a alguns tópicos: a) à sistemática de análise de gastos; b) classificação e contabilização dos lançamentos; c) geração de relatórios e d) informações sobre os custos da produção.

Assim, a empresa tem duas necessidades básicas: Uma gerencial e a outra fiscal e societária. Na gerencial, o controle pode ser extra-contábil e não existe uma preocupação de seguir aos princípios contábeis geralmente aceitos e muito menos as várias regulamentações legais e fiscais. Na contabilidade fiscal e societária, devido a exigências do fisco, a empresa deverá manter uma contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração industrial, porque, caso isso não exista, o fisco poderá atribuir valor aos estoques para efeito de cálculo do imposto de renda e de contribuição social, desconsiderando totalmente essa escrituração.

Segundo Martins (2003, p. 22):

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a contabilidade de custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

A necessidade do controle que permitia a contabilidade de custos para os Contadores, Auditores e Fiscais daquela época, era de suma importância, principalmente com o advento do Imposto de Renda, pois era preciso saber os dados efetivos do ciclo operacional.

Citando ainda Martins (2003 p. 21-22):

É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de custos não data de mais de algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente

aceitos na contabilidade de custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração. (...).

Continuando com Martins (2003), para quem o fato dos custos serem usados somente para avaliar estoques provocou um atraso para a contabilidade de custos naquela época, lembrando que a nova visão da importância por parte dos usuários de custos é recente, não mais que algumas décadas, pode-se afirmar que, a contabilidade de custos, como novo ramo da contabilidade, que devido ao crescimento das empresas, passou a ser encarada como uma importante ferramenta na tomada de decisões e do controle gerencial passando a ajudar os administradores na gestão de seus negócios. .

Guimarães (2003) enfatiza também o valor dessa ação no ramo contábil, segundo ele, a contabilidade de custos é um instrumento fundamental para o perfeito funcionamento das organizações. A contabilidade gerencial compreende o ramo da contabilidade cujo objetivo é fornecer informações fundamentais aos gestores, utilizando recursos disponíveis dentro da gestão dos negócios, é uma ação administrativa que utiliza a contabilidade de custos para essa missão. A contabilidade financeira controla o patrimônio através de registros de todos os fatos que estejam relacionados diretamente a ele e a contabilidade de Custos é um ramo da contabilidade financeira que utiliza técnicas específicas para identificar, classificar e registrar os gastos ligados diretamente à produção de bens e serviços. (Figura 1):



Figura 1 – Classificação da Contabilidade segundo o campo contábil

Fonte: Guimarães (2003, p.11)

Martins (2003) destaca que a contabilidade de custos integra a contabilidade gerencial, ou seja, um sistema que tem por finalidade informar à administração de empresas de todas as situações existentes no seu processo produtivo, dando suporte para a tomada de decisões.

No estudo da Contabilidade de Custos, se vê inúmeros termos relacionados, às vezes com um único conceito. Essa série de nomes pode trazer algumas dificuldades para as pessoas que estão iniciando o estudo nessa ciência. Ela utiliza termos próprios e específicos, explicados por Oliveira e Perez (2005): (Tabela 1)

Terminologia	Conceito
Custo	É o valor consumido na produção de bens e serviços.
Despesa	Reduz o Patrimônio Líquido, pois representa uma saída de recursos que não retornam ao Patrimônio. Uma Despesa será recuperada por uma Receita.
Gasto	Representam transações assumidas pela entidade visando à obtenção de bens ou serviços. Nessas operações a entidade se compromete a entregar o Ativo ou assume compromissos. Eles ocorrem a todo o momento e em qualquer setor da empresa.
Desembolso	Ocorre quando do pagamento relativo à aquisição de bens e serviços. Ele representa uma redução das disponibilidades da entidade.
Perda	Acontece com o surgimento de um evento anormal, não se caracterizando como custo ou despesa.
Investimento	São valores aplicados no Ativo, visando proporcionar benefícios futuros.
Centro de Custo	É a menor unidade do processo produtivo de uma organização, para quais os custos são orçados ou apropriados e que têm uma característica semelhante para medição de desempenho e atribuições de responsabilidades. Um centro de custos pode consistir de um ou mais centros, células ou estação de trabalho.

Centro de Despesas	É a menor unidade de acumulação de despesas, sendo representada por homens, máquinas e equipamentos, de características semelhantes, que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com as atividades administrativas, financeiras e comerciais.
Medidas de Desempenho	São indicadores de trabalho desenvolvidos e dos resultados alcançados por uma atividade, um processo ou uma atividade organizacional.

Tabela1- Terminologia dos Custos
Fonte: Oliveira e Perez (2005)

1.2 A Contabilidade de custos como ferramenta decisória no processo de gestão industrial.

Martins (2003) diz, o ponto fundamental da contabilidade de custos é o uso da informação contábil como ferramenta para administração, no processo decisório das empresas. É o processo de produzir informação operacional financeira para funcionários e administradores. Deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Crepaldi (2004) diz que a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.

De acordo com Crepaldi (2004), para que um sistema de informações contábeis seja eficiente dentro de uma empresa, é preciso ter apoio da alta administração da companhia, portanto, a necessidade tem que ser sentida pela gestão, fazendo com que, a partir daí, tenha-se tranquilidade para desenvolver e manter adequadamente o sistema de informação.

O sistema de informações contábeis é o suporte para a tomada de decisões. Afirma Ludícibus (2004), que os relatórios contábeis deveriam ter poder

preditivo e vir acompanhado de quadros informativos suplementares, demonstrarem informações históricas e preditivas sobre indicadores de interesse de vários usuários. Essas informações preditivas são informações que irão ajudar os usuários a aumentar a possibilidade de prever resultados advindos de eventos passados ou futuros.

A contabilidade atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas à luz dos objetivos de cada empresa. Essas decisões são subjetivas, não existe um roteiro fixo, mas contam com as informações fornecidas pela contabilidade, para dar suporte ao processo decisório como um todo.

1.3 O comportamento dos Custos

O comportamento dos custos lida com a forma segundo o qual os custos respondem a alterações nos níveis de atividade, bem como, conhecer como os custos se agregam aos produtos, serviços e/ou atividades.

As decisões no processo de gestão dependem substancialmente do conhecimento do comportamento dos custos. Fundamentalmente, há necessidade de se reconhecer o comportamento das categorias básicas de custos: fixos, variáveis, semi-fixos ou semi-variáveis, diretos e indiretos.

Os custos podem mostrar um comportamento variável, fixo ou misto. Saber como os custos mudam com mudanças na produção da atividade é uma parte essencial de planejamento, controle e tomada de decisão.

Para Garrison e Noreen (2001), os custos se dividem em: (1) custos de fabricação ou custo dos produtos e (2) custos não fabris ou custos do período. Os custos de fabricação são aqueles envolvidos na aquisição ou na fabricação de um produto e se divide em três categorias: a) materiais diretos; b) mão de obra direta e c) custos indiretos de fabricação. Os custos não fabris são todos os custos não incluídos para fabricar um produto.

Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), custos diretos são custos que incidem diretamente ao produto, não precisam de rateio e os custos indiretos precisam ser rateados para o produto porque eles não são facilmente identificados com o objeto de custeio.

Bornia (2002) diz que a classificação dos custos torna-se essencial para as empresas, pois somente com sua separação os gestores terão subsídios para a tomada de decisões. Para ele os principais termos para classificar os custos são: a) quanto a facilidade de rateio, são os diretos e indiretos; b) quanto a variabilidade, são eles custos fixos e variáveis; c) custos para auxílio na tomada de decisões, custos relevantes e não relevantes e d) quanto a facilidade de eliminação, que podem ser elimináveis e não elimináveis.

Para Hansen e Mowen (2003), o comportamento dos custos é o termo geral para descrever se um custo muda quando o nível de produção muda. Um custo que não muda na execução da atividade é um custo fixo. Conceituam assim, que este é um tipo de custo que no seu total é constante dentro de uma faixa relevante, enquanto o nível da atividade varia. Custos variáveis são aqueles que variam em proporção diretas às mudanças em um direcionador de atividades, isto é, são aqueles que aumentam quando existe uma alteração na execução da atividade. Custos mistos são aqueles que têm um componente fixo e outro variável, onde a equação linear para um custo misto (y) é representada pelo seguinte esquema:

$$y = \text{Custo Fixo} + \text{Custo Variável}.$$

De acordo com Oliveira e Perez (2005) os custos fixos são aqueles que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção. Já os custos variáveis são aqueles que mantêm uma relação direta com o volume de produção. Eles têm algumas características: a) seu valor total varia na proporção direta do volume de produção; b) o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida; c) a alocação aos produtos ou centros de custos é normalmente feita de forma direta, sem necessidade de utilização de critérios de rateios.

Segundo Martins (2003), existe uma seqüência para a separação dos custos: primeiro, eles devem ser separados das despesas; depois, se apropria os custos diretos aos produtos e rateiam-se os custos indiretos. Para ele, os custos incorridos num período só serão integralmente para o Resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, não havendo, portanto, estoques finais. Já as despesas – de administração, de vendas, financeiras etc. - sempre serão levadas ao exercício como resultado do período em que incorrerão.

1.4 Sistemas de informações de custo

Sistema é um conjunto de elementos estruturados que funcionam como um organismo para atingir determinado objetivo. No ambiente empresarial, excessivamente competitivo e repleto de inovações tecnológicas, é fundamental um melhor controle das informações financeiras e não financeiras da empresa para atingir objetivos. Existe necessidade de criação de sistemas que aprimorem as informações, que devem ser precisas, oportunas e pertinentes. Essa exigência no que se refere às informações é crucial para o sucesso da finalidade lucrativa, portanto, as empresas precisam aprimorar seu sistema de custo para poderem gerar informações mais adequadas para tomadas de decisões.

Para Hansen e Mowen (2003), “informações de custo são entradas básicas para o planejamento e controle. Devem ajudar o gestor a decidir o que deve ser feito, porque deve ser feito, como deve ser feito e quão bem está sendo feito”. Para eles, os sistemas de custos têm três objetivos amplos:

- (1) Fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão;
- (2) Fornecer informações para o planejamento e controle;
- (3) Fornecer informações para tomadas de decisões.

1.5 Sistemas de custeio

É fundamental a apropriação dos custos para que se conheça a rentabilidade de um produto, serviço ou atividade. Diferentes métodos de custos são encontrados na literatura especializada, cada qual ressaltando suas vantagens e desvantagens e as contribuições que cada um pode oferecer aos gestores no sentido de melhor refletir a rentabilidade da entidade.

Para Guerreiro (2006, p. 15):

Sistemas de custeio representam diferentes formas de apropriação dos custos aos objetos de interesse de mensuração. Decorrem de uma necessidade de identificar os custos de produção e de prestação de serviços de cada produto e serviço ou grupo de produtos e de serviço, de cada atividade, departamento, unidade de negócio, setor ou qualquer outra entidade econômica que consome recursos e gera resultado econômico-financeiro.

Para Berto e Beulke (2005), sistemas de custo são formas de apuração de valores de custo dos bens, mercadorias ou serviços das empresas. Dentro do sistema de custo estão inseridos os sistemas de custeio, que servem para tomada de decisões.

Martins (2003) diz que a escolha do sistema de custeio adequado deve ser baseada no princípio da relação custo-benefício, atender a situação empresarial e, ao mesmo tempo, minimizar as falhas que podem aparecer na apuração dos custos, fazendo com que a empresa melhore seus resultados.

De acordo com Martins (2003, p. 29):

(...) Empresas existem que montam a contabilidade de custos em função de problemas relativos a controle; outras, devido a problemas de decisões rápidas de corte de produtos, introdução de novos produtos ou reformulação rápida de políticas de preços, e outras talvez só para poderem fazer avaliações mais corretas de estoques para melhor conhecerem seus resultados mensalmente. Logo, para cada uma delas haverá um sistema com características diferentes; para

cada uma delas deverá ser montado um sistema, e não adquirir um “importado”.

Este sistema, comentado por Martins, são aqueles em que as empresas montam baseados na contabilidade de custos, e que devem estar preparados para atenderem situações, problemas que surgem no campo empresarial. Para cada empresa deverá ser montado um sistema de custo diferente, dependendo do tipo de controle que ela queira dar ao seu ramo de negócio.

Para Marion (2003, p. 34):

Nas empresas, em algumas situações, há a necessidade de fazer alterações nos sistemas contábeis/financeiros, de forma a obter informações mais precisas ou mesmo corrigir alguns desvios, os quais são percebidos após a implantação do sistema.(...).Quando se nota que o atual sistema não está funcionando, isto é, não está trazendo mais benefícios para empresa, deve-se procurar adequar à empresa um novo sistema, que gere vantagens, que preserve sua continuidade e sucesso, essa nova gestão deverá abordar com clareza a definição de que tipo de sistema de custeio será seguido.

Nota-se, que para Marion (2003), existem situações na vida de uma empresa em que há a necessidade de fazer alterações em seus sistemas contábeis, de forma que o processo de informações sejam mais precisos.

Para Crepaldi (2004), as empresas precisam de sistema de custeio para realizar três funções principais: a) avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; b) estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e c) oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerente e operadores. Percebe-se, que para esse teórico, o sistema de custos utilizado, é o sistema de custeio, porque com ele se podem fazer avaliações importantes dentro do processo de produção.

Guerreiro (2006, p. 16) afirma que:

(...) Não é de se estranhar que os gestores recém iniciados se vejam confusos quando se deparam com esses diferentes métodos de custeio, cada qual sendo considerado o “melhor” para a apropriação de custos e gestão da rentabilidade, surgindo naturalmente a seguinte pergunta: qual método de custeio adotar?

De acordo com Guerreiro (2006), existem diferentes métodos de apropriação dos custos, cada qual traz suas vantagens e desvantagens, trazendo insegurança aos gestores sobre qual deles adotar para apropriar custos e tomar decisões.

Para Oliveira, Costa e Perez (2005, p. 303), “a implantação do sistema requer um treinamento adequado de todo o pessoal envolvido, assim como todo o sistema desenvolvido ou adquirido necessitará de ajustes que somente serão identificados na prática”.

Na implantação desse novo sistema de custeio, o gestor deverá fazê-la de forma gradativa, analisando o custo benefício para a empresa, definindo novos critérios. Essa ação revelará com clareza o novo sistema que a empresa deverá optar. A importância de um bom sistema de custeio, tanto para o controle operacional, quanto para avaliar estoques, estimar despesas e tomada de decisões é fundamental nas indústrias. A sua estruturação está intimamente ligada a uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa, bem como apresenta uma maior eficácia na relação custo - benefício da entidade como um todo.

Dutra (2003) destaca que o objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens e serviços ou de prestação de serviços. Ele enfatiza que o estudo de custos pode ser feito por dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro diz respeito aos custos para a tomada de decisões e o segundo trata dos custos para a apuração dos resultados.

Matos (2004) enfatiza que nas diferentes formas de apropriação de custos, tudo decorre da necessidade de identificação desses custos, de cada atividade, departamento ou unidade de negócio. A empresa, em função da utilidade das informações geradas pela contabilidade, é que irá escolher o sistema para apropriação de custos que melhor a ela se adapte.

Um exemplo da apropriação dos custos é a apropriação destes para efeito de publicação de demonstrações financeiras e pagamento de impostos. A

empresa necessita conhecer seus custos para poder controlá-los, e para tê-lo, ela precisa conhecer a realidade na qual está inserida, fazer comparações com o que realmente ela esperava analisar e as possíveis diferenças quando não consiga alcançar o que antes havia planejado, identificar as causas e eliminar ou reduzir essas diferenças.

Martins (2003) comenta que a escolha não depende do sistema produtivo da empresa e sim, do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Para Stark (2007), a contabilidade de custo é constituída pelo chamado sistema de custos. O sistema de custos é formado por três grandes subsistemas: 1) sistemas de custeio; 2) sistema de acumulação dos custos; e 3) métodos de custeio.

1.5.1 Custeio por Absorção

Dubois, Kulpa e Souza (2006), conceituam custeio por absorção como um método que consiste na alocação de todos os custos (diretos e indiretos) em cada fase da produção. Nesse método, todo o gasto quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, participarão na elaboração dos custos e devem ser absorvidos pelos produtos.

Crepaldi (2004), diz que a principal distinção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques desses produtos.

Nesse método, todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Assim, tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se aos produtos. Os primeiros, pela apropriação direta, e os indiretos, por sua atribuição por meio de critérios de rateio.

Esta atribuição de gastos aos produtos, entretanto, implica na utilização de rateios. Nesse processo reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle, por mais objetivos que pretendam ser esses critérios, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta (quando não impede) as decisões da gerência com relação a assuntos de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação de preços de venda ou a descontinuação da fabricação de produtos deficitários.

Uma das vantagens do custeio por absorção é que ele atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, editado pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange ao Princípio da Competência.

Nepomuceno Filho (2004) destaca que nesse tipo de método existem alguns pontos-chaves que deverão ser observados: a distinção entre custo, despesa e perda; a apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada em certo período de tempo; a apuração do custo da produção do período; a apuração do custo unitário da produção e a apuração dos custos dos produtos vendidos.

Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), o custeio por absorção também denominada custeio funcional ou custeio tradicional ou *full cost*, é o utilizado para fins de evidenciação legal do resultado, isto é, utilizado para fins societários (pagar dividendos) e fiscais (pagar imposto de renda e contribuição social). É adotado para tais fins, pois elimina grande parte da discricionariedade dos gestores na composição da informação de custo.

1.5.2 Custeio Variável

Segundo Oliveira e Perez (2005), em oposição à modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, as distorções deles decorrentes.

Crepaldi (2004): Esse sistema fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, apropriam-se todos os custos variáveis, quer direto ou indireto. Somente os custos variáveis são alocados aos produtos, os custos fixos são separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o Resultado. Para os estoques só irão, como consequência, custos variáveis

De acordo com Martins (1996, p.220):

O custeio variável fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção. Ora, se fabricamos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção de receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã, deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Martins continua (2003), (...) do ponto de vista decisório, ele tem condições de proporcionar muito mais rapidamente informações vitais à empresa.

Sobre o custeio variável, Cardoso, Mário e Aquino (2007) observam que devido a essa falha em relação aos Princípios Contábeis, ele não é aceito perante a legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil. Advogam ainda que, o custeio variável, também denominado custeio gerencial ou custeio por contribuição, é aquele no qual serão agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas imediatamente no resultado. Nessa demonstração, obtém-se um lucro (margem de contribuição) que acompanha sempre a direção da venda, observe esquema do custeio variável.

Cardoso, Mário e Aquino (2007 p. 93-94) citam ainda as vantagens e desvantagens do Custeio Variável, a seguir expressas:

Vantagens

“ As vantagens do Custeio Variável são: a) os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofreram processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos fixos; b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários; c) os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil baseado no custo variável; d) o custeio variável é totalmente integrado ao custo padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle do custo; e) o custeio variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde, proporcionalmente, aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos e d) o custeio variável possibilita mais clareza no planejamento no lucro e da tomada de decisões.”

Desvantagens

“As desvantagens do custeio variável são: a) a exclusão dos custos fixos para valoração dos estoques causa sua sub-avaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; b) na prática, a separação entre custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos híbridos (semi-variáveis e semi-fixos), podendo o custeio variável incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos do custeio; c) custeio variável é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões a curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento a longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade da empresa”.

1.5.3 Custeio baseado em atividades

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Ele se baseia na análise das atividades significativas da empresa, na idéia que essas atividades, e não os produtos, é que provocam o consumo de recursos, e essas atividades, à medida que estão sendo requeridas é que formarão os custos dos produtos. Ele leva em consideração, no cálculo dos gastos, tanto os custos diretos quanto os indiretos e, em alguns casos, as despesas. São utilizados nesse tipo de sistema, os direcionadores.

Para Hernandes, Martins e Guedes (2005, p. 232):

Conceitualmente, ABC é uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- Identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for a sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidade sem finalidade lucrativa etc.);
- Identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;
- Atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetro a utilização de direcionadores (ou geradores) de custos.

Hernandes, Martins e Guedes (2005) observam que no sistema de custeio ABC utiliza-se direcionadores. Existem direcionadores de custos e direcionadores de atividades, como segue:

- a) Direcionador de custos – forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e as atividades;
- b) Direcionador de atividades – forma como os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear os produtos ou serviços. Demonstra a relação entre as atividades e os produtos ou serviços.

Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), os direcionadores de custos são fatores que geram ou influenciam o nível dos recursos consumidos, ou gastos de uma atividade, ou de um objeto de custeio, sendo, portanto, instrumentos de rastreamento e de quantificação dos gastos das atividades e dos bens, serviços e clientes que se deseje custear (objetos de custeio). Para eles, os direcionadores de custos servem de base para apuração do custo dos recursos consumidos pelas diferentes atividades (etapa um) e identificam a forma pela qual cada objeto a ser custeado participa no consumo dessas atividades e afirmam ainda que custeio baseado por atividades é um método de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa. Visa a eliminar as limitações impostas pelos métodos tradicionais de custeio, criados numa época em que a mão-de-obra direta era a parcela mais significativa na estrutura dos custos dos produtos.

Dubois, Kulpa e Souza (2006), esclarecem que uma das principais diferenças entre o sistema de custeio por absorção e o custeio baseado em atividades é a substituição dos critérios de rateio pelos direcionadores de custos. Nesse método de custeio, para não haver injustiças nem desperdícios, os gastos devem ser direcionados para quem efetivamente os tiver consumido. Esses direcionadores não garantem precisão na apropriação dos gastos, mas existe uma confiança maior nos valores finais.

Para Crepaldi (2004, p. 223):

No Sistema ABC, as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando-se as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade são medições das atividades executadas que podem incluir horas de tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito.

-É o método que mede o custo e o desempenho de processos e produtos. Mais especificamente, que:

-Atribui custos às atividades com base no consumo de recursos;

-Atribui custos a produtos ou serviços com base no consumo de atividades;

-Reconhece os fatores que determinam (explicam) os custos das atividades, e o consumo destas pelos produtos ou outras atividades.

Confirma-se no texto acima a importância dos direcionadores de custos. Seu conhecimento tem levado empresas a iniciar uma reengenharia nos seus processos, com vistas na eliminação de seus desperdícios, identificando atividades ou operações. Ele é um fator que influencia a quantidade de trabalho da empresa. Pode estar direcionado com o volume de produção ou não.

O objetivo principal do ABC é diminuir gastos para eliminar os desperdícios, por meio do corte dos custos que não agregam valor. Ele busca tornar a empresa mais organizada, elabora orçamento baseado no desempenho e programa um sistema de pagamento por desempenho.

1.5.4 Custeio Padrão

Para Dutra (2003), nesse tipo de custeio, os custos são apropriados à produção, não pelo seu valor efetivo (ou real), mas por uma estimativa do que deveriam ser (custo-padrão). Sua finalidade básica é fornecer um instrumento de controle à administração da empresa, ou seja, significa tomar conhecimento da realidade e poder comparar com aquilo que deveria ser identificando os desvios e tomando providências na correção dos mesmos.

É um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características de cada produto, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a linha de produção.

Segundo Crepaldi (2004), existem o custo padrão ideal, o estimado e o corrente, conforme conceituados abaixo:

Custo Padrão Ideal é o custo determinado da forma mais científica possível pela engenharia de produção da empresa, dentro das condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência de mão de obra, com o mínimo de desperdício de todos os produtos envolvidos. É uma meta de longo prazo da empresa.

Custo Padrão Estimado é aquele determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média dos custos observados no passado, sem qualquer preocupação se no processo existiram ineficiências na produção.

Custo Padrão Corrente está compreendido entre o real e o estimado. Nesse tipo de custo a empresa faz estudos para alcançar a eficiência da produção, levando em consideração as deficiências que existem ao longo de todo o processo produtivo. É o mais adequado para fins de controle.

1.5.5 Just in Time

É um sistema de administração da produção, surgiu no Japão, a partir dos anos 70, defende que nada deve ser produzido, transportado ou comprado antes da hora certa, ele é considerado o componente da filosofia da excelência empresarial e tem como objetivo central a redução dos estoques e dos custos que dele decorrem.

Warren, Reeves e Fess (2005) destacam que com esse sistema, a matéria-prima chega ao local de utilização somente no momento exato de sua utilização. Os produtos só devem ser fabricados no tempo de serem vendidos. Ele reduz gastos, ganha flexibilidade, fazendo com isso ficar mais fácil identificar os problemas da empresa, tornando mais rápida e eficiente a solução deles.

O conceito de just in time está relacionado ao da produção puxada, ou seja, primeiro se vende o produto, depois compra a matéria prima e posteriormente a fabrica.

A principal ferramenta utilizada pelo Just in Time é o Kanban. Para Hansen e Mowen (2003), kanban é um sistema de informações que controla a produção por meio de marcadores, ou cartões, ele é responsável por assegurar que os produtos (ou peças) necessários sejam produzidos (ou adquiridos) nas quantidades necessárias, no momento necessário. É o núcleo do sistema JIT de gestão de estoques. Um sistema de Kanban básico utiliza três cartões: um Kanban de retirada, um Kanban de produção e um Kanban de fornecedor. Os dois primeiros controlam o movimento de trabalho entre os processos de manufatura, enquanto o terceiro controla o movimento de peças entre os processos e os fornecedores externos. Um kanban de retirada especifica a quantidade que um processo subsequente deve retirar do processo que antecede. Um kanban de produção especifica a quantidade que o processo antecedente deve produzir. Kanban de fornecedores são usados para notificar os fornecedores para entregarem mais peças; eles também especificam quando as peças são necessárias.

Para Guerreiro (2006), Kanban refere-se à metodologia especial empregada no Sistema Toyota de Produção para administrar a produção e reduzir desperdícios. É uma palavra japonesa que significa registro ou placa visível. É um tipo de sinalização que controla os fluxos de produção em uma indústria. Ele permite tornar mais rápida a entrega e a produção de produtos

Coube aos japoneses, através do *Just In Time*, o mérito de rever o conceito de custo e mudar alguns paradigmas da administração da produção. Pela nova filosofia do *Just In Time* o custo passou a ser apenas todo o valor agregado ao produto provocado pela real necessidade de transformação de sua matéria prima até o produto final embalado e entregue ao cliente.

Qualquer atividade que não contribua na transformação física do produto é pelo *JIT* considerada desperdício. Assim, atividades como transportar peças de uma operação para outra, contar peças, inspecionar, armazenar, retrabalhar peças rejeitadas são desperdícios por não somarem nenhum valor real à peça.

O mais importante elemento a ser considerado nesse sistema é o tempo, porque ele não pode ser armazenado e nem recuperado, todos os desperdícios em relação a ele iram ocasionar em aumento de custos na fabricação dos produtos.

Para Warren, Reeve e Fess (2001, p.66):

O benefício primário dos sistemas JIT é o aumento da eficiência operacional, que é conseguida pela eliminação do desperdício e simplificação do processo de produção. Ao mesmo tempo, os sistemas JIT enfatizam a melhoria contínua no processo de fabricação e na qualidade do produto.

O sistema operacional da empresa deve sempre estar atento ao controle de desperdício, simplificando seu processo de produção, enfatizando sempre a melhoria desse processo.

Warren, Reeve e Fess (2001) comentam que no sistema de produção são encontradas algumas características importantes, dentre elas, as mais significativas são:

- O sistema JIT não se adapta à produção de muitos produtos diferentes;
- A gestão da linha de produção coloca ênfase na autonomia dos encarregados e no balanceamento da linha, não na aceitação de erros, paralisando-se a linha, se for necessário, até que os erros sejam eliminados;
- A responsabilidade pela qualidade é transferida para a produção e é dada ênfase ao controle da qualidade da fonte, adaptando para a qualidade total, reduzir estoques e resolver problemas formaram um ciclo de melhoria contínua;
- A produção deve basear-se em grupos de trabalho, onde os trabalhadores iniciam e terminam um ou mais produtos, que serão utilizados pelos grupos seguintes.

1.5.6 Custeio Meta

Para Stark (2007), o Custeio-Alvo ou Custeio Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custo que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual se diz que é um custo definido de fora para dentro. Muitas vezes, o preço ideal não é capaz de produzir o resultado esperado ou nem mesmo capaz de cobrir os gastos da produção.

Para Stark (2007), Alguns passos podem ser seguidos para efetuar o cálculo desse tipo de custeio:

- a) Define-se primeiro o mercado, onde a empresa pretende atuar e a parcela de participação desse mercado que ela pretende alcançar;
- b) Analisa-se o mercado, procurando identificar os concorrentes e a sua participação, o preço praticado por eles e outras condições de operações;
- c) Determinam-se as condições de operacionalidade da empresa e como ela pode alcançar essa participação desejada, tais como: o preço de mercado de determinada mercadoria, os prazos de pagamentos, potenciais clientes, as despesas variáveis de venda, etc.;

d) Apura-se o valor do investimento necessário para produzir e vender as quantidades de produtos desejados;

e) Calcula-se o valor do retorno do investimento, levando em conta o custo de oportunidade do investidor, e o percentual sobre as vendas que deseja obter;

f) finalmente o custo meta é calculado, diminuindo, do preço, as despesas variáveis de venda e o lucro desejado.

1.6 Relação de custo-volume-lucro

A análise da relação custo-volume-lucro decorre da análise incremental, isto é, do lucro que se obtém se mais uma unidade for vendida.

Para Cardoso, Mário e Aquino (2007) o estudo das relações entre receitas (vendas), despesas(custos) e renda líquida(lucro líquido) é denominado análise de custo-volume-lucro. Afirmam ainda que essa análise pode ser usada para examinar como várias alternativas de simulação levadas em consideração por um tomador de decisão afetam o lucro operacional. Essa análise vai propiciar uma ampla visão do processo de planejamento. Ela examina o comportamento das receitas, dos custos totais e do lucro à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, no preço da venda ou nos custos fixos. Destacam também (ibdem p. 126) que:

O custo- volume- lucro foi desenvolvido com o intuito de simplificar as hipóteses sobre padrões de acompanhamento de custo e da receita. A análise do custo-volume-lucro esta baseada nas seguintes suposições:

1- os custos totais podem ser divididos em uma parte fixa e em outra parte que é a variável com relação ao nível de atividade (volume de unidades produzidas e vendidas);

2- O comportamento das receitas e dos custos totais é linear dentro de uma determinada faixa de atividade. Isso significa dizer que os preços de venda são constantes dentro de uma determinada faixa de atividade, que a produtividade é constante e que os custos dos insumos de produção também são constantes dentro da faixa de atividade considerada (...);

3- O preço de venda unitário, os custos variáveis unitários e os custos fixos são conhecidos;

4- A análise tanto abrange um único produto, quanto supõe que um dado mix de receita de produtos permanecerá constante, mesmo quando a quantidade total de unidades vendidas se alterar;

5- Todas as receitas e custos podem ser adicionados e comparados sem levar em consideração o valor do dinheiro no tempo.

O estudo da relação custo-volume-lucro, permite analisar melhor os gastos da empresa em relação ao volume produzido ou vendido, determinando pontos importantes para fundamentar as decisões que venham a ser tomadas. Dubois, Kulpa e Souza (2006).

1.5.1. Margem de Contribuição

Para as indústrias que operam com custos, e que diariamente os gestores passam por diversas escolhas, que podem afetar direta ou indiretamente a rentabilidade dessa empresa, podem surgir diversos questionamentos, tais como: Qual o volume de vendas mínimo para cobrir as despesas e custos da produção? Qual o produto que está gerando mais despesa para a produção? A esses questionamentos, a margem de contribuição tem um papel fundamental para justificá-los.

Crepaldi (2004) diz que a margem de contribuição é um instrumento usado para tomada de decisões. Do ponto de vista da margem de contribuição, as despesas são classificadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são deduzidos das vendas para obter a margem de contribuição. Os custos fixos são subtraídos da margem de contribuição para obter a renda líquida. Essa informação ajuda o gerente a (1) decidir se deve continuar ou expandir uma linha de produção, (2) avaliar alternativas provenientes da produção, de propagandas especiais, etc.,

(3) decidir sobre estratégias de preços, serviços ou produtos e (4) avaliar o desempenho.

Crepaldi (2004) comenta que a margem de contribuição é um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões. Em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesa variáveis.

Oliveira e Perez (2005) conceituam a margem de contribuição se caracteriza como o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa do que resta entre a receita e o custo que de fato gerou e lhe pode ser imputado sem muitas possibilidades de incoerência. Esse valor vai contribuir para a cobertura de custos fixos e formação do lucro. Essa margem tem papel importante na relação da análise custo-volume-lucro, porque quando ela for igual aos custos fixos, a empresa terá lucro zero e, do contrário, pode ter lucro ou prejuízo. Assim, diante dessa análise, se a empresa verificar que a margem menor que os custos fixos, a empresa está tendo perdas. Quando existir algum fator de limitação à produção, o produto mais rentável será aquele que tiver maior margem de contribuição, considerando-se o fator de limitação da capacidade produtiva. Resumidamente, podemos dizer que margem de contribuição é a sobra financeira de cada produto ou divisão de uma empresa para a recuperação ou amortização das despesas e custos fixos de uma entidade, é o lucro esperado pelos empresários.

1.5.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio para Cardoso, Mário e Aquino (2007), também chamado de ponto de ruptura, é o nível de volume no qual as receitas totais igualam as despesas totais. A empresa nem tem lucro nem prejuízo quando as vendas são iguais ao volume de ponto de equilíbrio.

Com o ponto de equilíbrio pode-se saber como se dá o equilíbrio nas vendas. E esse equilíbrio para Crepaldi (2004), é a maneira de se calcular as vendas necessárias para cobrir os custos, de forma que os lucros e os prejuízos sejam iguais a zero. O ponto de equilíbrio que se obtêm pela análise é importante

para o processo de planejamento do lucro. Esse conhecimento permite manter e melhorar os resultados operacionais. Ele também é importante quando se introduz um novo produto ou serviço, moderniza-se um dispositivo, começa-se um novo negócio, ou ainda, nas atividades administrativas.

Sobre esse nível de volume, no qual as receitas totais são iguais as despesas totais, ($RT=DT$) vale Cardoso, Mário e Aquino (2007), quando afirmam que o ponto de equilíbrio pode ser analisado sob três aspectos: contábil, econômico e financeiro.

No Ponto de Equilíbrio Contábil, o lucro contábil é igual a zero. Pode-se calcular esse ponto de equilíbrio em quantidades de unidades a serem produzidas e vendidas e em termos monetários, isto é, a receita que se precisa auferir para ter lucro contábil igual a zero. Portanto, o ponto de equilíbrio em unidades (PECun) representa a quantidade mínima que a empresa deve vender para não apurar prejuízo, enquanto o ponto de equilíbrio em moeda (PEC\$) representa a receita de vendas mínima que a empresa deve auferir para não apurar prejuízo.

No Ponto de Equilíbrio econômico, o lucro econômico é igual a zero, sendo que o lucro econômico considera a remuneração do capital próprio como uma despesa. Essa análise serve para determinar a quantidade que uma empresa deve vender para apurar certo nível de lucro.

No Ponto de Equilíbrio Financeiro, a geração líquida de caixa é nula, ou seja, o caixa gerado se iguala ao caixa consumido no período.

CAPÍTULO 2 - ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esse capítulo objetiva expor os aspectos metodológicos utilizados na construção da pesquisa. Para a elaboração desse estudo optou-se pela realização de pesquisa de campo, com a coleta de dados primários, por meio de entrevista. O roteiro de perguntas enunciadas pelo entrevistador teve como objetivo identificar o perfil dos gestores e da indústria; as informações contábeis e características da gestão de custos. Para isto, este capítulo contém uma seção que se subdivide em três subseções. A seção tipologia da pesquisa aborda o referencial de suporte do estudo, onde descreve a metodologia empregada na abordagem do problema e os métodos utilizados na pesquisa. As subseções descrevem a população da pesquisa, onde há a descrição do universo das indústrias e seleção da amostra; a coleta de dados, onde se encontra a maneira como foi feito esse levantamento de informações e a forma de tabulação desses dados.

2.1 Tipologia da pesquisa

Para Richardson (2007), o ponto de partida de qualquer pesquisa é a meta ou objetivo, em um segundo momento desenvolve-se um modelo de processo que será estudado ou do fenômeno que será manipulado. Buscou-se, na realização desta pesquisa observar os instrumentos da contabilidade de custos utilizados na gestão das indústrias de derivados de polietileno no município de Teresina.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de natureza quantitativa. Tendo com referência o pensamento de Richardson (2007, p.70) a seguir expressos:

Amplamente utilizado na condução de pesquisa, o método quantitativo representa, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto a inferências. É freqüentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que

procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como nos que investigam a relação de causalidade entre fenômenos.

Segundo o citado autor o estudo quantitativo caracteriza-se pelo o emprego da quantificação, tanto na modalidade de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.

Nessa abordagem metodológica quantitativa optou-se, dada a temática da questão, pelo estudo de natureza descritiva, haja vista o fato de que:

Propõem-se investigar o “que é”, ou seja, a descobrir características de um fenômeno como tal. Nesse sentido, são considerados como objeto de estudo uma situação específica, um grupo ou um indivíduo. (...) Esse tipo de estudo deve ser realizado quando um pesquisador deseja obter melhor entendimento do comportamento de diversos fatores e elementos que influem sobre determinado fenômeno (RICHARDSON, 2007, p. 71)

Esse trabalho também assume a característica descritiva, por buscar conhecer características das indústrias de produtos derivados de polietileno, sua organização e o seu sistema físico operacional, comungando-se com SILVA (2003) para quem a pesquisa descritiva tem como principal objetivo a descrição de características de determinada população.

No percurso desse método quantitativo, os procedimentos mais adequados para o viés descritivo utilizados para coletar informações foram a entrevista e questionários estruturados, pois essas técnicas possibilitam maior objetividade na pesquisa, já que as questões norteadoras são elaboradas previamente à luz dos objetivos propostos, evitando apanhar relatos que se distanciam do objeto pretendido. Por outro lado, através dessas técnicas, pode-se:

Obter dados objetivos e subjetivos. Os primeiros podem ser também obtidos através de fontes secundárias, tais como

censos, estatísticas e outras formas de registro. Em contrapartida, o segundo tipo de dados se relaciona aos valores, às atitudes e às opiniões dos sujeitos entrevistados (MINAYO, 1994, p. 57-58).

Entende-se que para garantir uma natureza mais descritiva do fenômeno, se faz necessário que o pesquisador se adentre da realidade investigada, de forma que o fenômeno possa ser investigado de maneira mais satisfatória, fazendo inclusive, da técnica da observação como um procedimento elementar na fase exploratória da pesquisa de campo.

Neste momento, é salutar trazer à memória os objetivos traçados nesta investigação, que de acordo com Richardson (2007, p. 63) traduzem os níveis de pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. Não menos importante, o objetivo geral corrobora no sentido de caracterizar esta pesquisa dentro do paradigma atual de ciência e pesquisa propositiva ou de intervenção como descreve Chizzotti (2006) àquela que visa pesquisar sobre a otimização dos resultados. Neste caso, Investigar de que forma são utilizadas as informações geradas pela Contabilidade de Custos no processo decisório das indústrias de produtos de polietileno no município de Teresina.

Outro procedimento utilizado foi o levantamento bibliográfico. A partir desse procedimento, o pesquisador explica e discute o tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, jornais, revistas, etc.

Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas, comenta (SILVA, 2003), mas não é o caso específico. Nesse objeto, a pesquisa bibliográfica é aplicada como procedimento auxiliador, a fim de dar um tratamento teórico ao objeto de análise, possibilitando a discussão dos dados empíricos à luz desse referencial teórico. Entende-se que a ausência dessa prática, colabora para o empobrecimento da análise e dos resultados da pesquisa, ao mesmo tempo em que reproduz a dicotomia entre teoria e prática no processo

investigativo. A divisão dos saberes, que significa o mundo da ciência separado do mundo real, da vida, como uma trágica herança da concepção positivista da ciência, que conforme a teoria desafiadora de Morin (2000, p.15 apud RODRIGUES, 2006) essa distância entre teoria e prática obriga a reduzir: “o complexo ao simples (...) e separa o que está ligado (...) ignora, oculta e dilui tudo o que é subjetivo, afetivo, livre e criador”, principalmente no contexto das áreas da Administração, cuja base sustenta-se historicamente numa concepção de conhecimento voltado para a ação instrumental, onde a ciência é utilizada como instrumentos dos interesses de mercado.

Para cumprir esse processo de revisão literária da temática em discussão, foram utilizados livros e artigos científicos que envolviam o tema. Houve grande dificuldade para com bibliografias que tratassem especificamente do setor industrial de produtos derivados de polietileno no município de Teresina, por se tratar de literatura ainda exígua.

O método utilizado na pesquisa foi um estudo de caso. Para Godoy (1995, p.25), “o estudo de caso caracteriza-se como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Visa ao exame detalhado de um ambiente, de um simples sujeito ou de uma situação particular”.

Para Silva (2003, p. 63):

O estudo de caso pode ser utilizado para desenvolver entrevistas estruturadas ou não, questionário, observações dos fatos, análise documental. O objeto a ser pesquisado nesse tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação.

Considerando o critério apresentado por Ribeiro (2003), justifica-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa, onde a pesquisadora utilizou-se de entrevistas estruturadas e questionários para as observações e análises nessa pesquisa.

De acordo com Yin (2005, p.33):

A investigação de estudo de caso enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muitas mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como fonte de resultados, baseia-se em várias fontes de evidência, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado, beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise de dados.

Embora o estudo de caso se caracterize por todos esses aspectos, nesta pesquisa o método se define como objetivo da investigação na classificação de Estudo de Caso Coletivo que “significa estender o estudo a diversos casos instrumentais para ampliar a compreensão ou teorização a partir de uma coleta mais ampla de casos conexos. A investigação de multiestudos de caso é uma variante do estudo de caso (...) embora alguns autores prefiram designar como método comparativo de caso”. (CHIZZOTTI, 2006, p. 137). Na realidade específica desta pesquisa, os casos dizem respeito a 11 indústrias de produtos de derivados de polietileno no município de Teresina, Piauí, que constituíram o universo amostral da análise de dados, a partir do estabelecimento de comparações entre as mesmas.

Mesmo que o estudo não vise generalizações, mas a análises dos casos podem revelar realidades universais, porque, guardadas as peculiaridades, nenhum caso é um fato isolado, independentemente das relações sociais onde ocorrem (idem).

Infere-se que o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange várias variáveis tais como: (a) planejamento; (b) técnicas de coleta; (c) análise dos dados.

Conforme Chizzotti (2006, p. 138), a realidade de um plano de estudo de caso comporta diferentes fases: “1. A seleção dos casos e

negociação de acesso, 2. O trabalho de campo, 3. Organização dos registros e 4. A redação do relatório (...)."

Quanto aos meios, a pesquisa também é de campo, na categoria de estudo de caso, pois se caracteriza por uma investigação no local onde acontece o fenômeno.

2.2 Universo da pesquisa

2.2.1 População e amostra

“Para Richardson (2007), a população é o conjunto de indivíduos que estão em um mesmo lugar.” A pesquisa de campo se deu no período de outubro a dezembro de 2007, no município de Teresina (PI). Nos meses pesquisados, existiam trinta (30) indústrias de produtos derivados de polietileno, número que representa a população total do estudo. Dessa população foi retirada a amostra de onze (11) indústrias. O critério da escolha da amostra foi realizado da seguinte maneira: Com a população conhecida seriam escolhidas todas as indústrias que estivessem com a situação cadastral regularizada perante os fiscos estadual, federal e municipal. O questionário estruturado foi aplicado a estas onze (11) indústrias. A amostra selecionada corresponde a 36,66% do universo.

2.2.2 Coleta de dados

O trabalho, na sua primeira fase esteve respaldado em dados coletados em documentações, pesquisa bibliográfica, já explicitada anteriormente, que darão suporte a parte teórica da pesquisa.

Na segunda fase foram utilizados os dados levantados junto aos gestores das indústrias de produtos de polietileno na cidade de Teresina.

Para Richardson (2007), a entrevista é uma técnica importante que permite o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas. Foram feitas entrevistas estruturadas que se basearam em roteiro pré-estabelecido. No anexo um (1), pode ser observado o roteiro da entrevista estruturada que foi realizada junto às indústrias. A metodologia utilizada para a aplicação do formulário seguiu as seguintes etapas:

a) contato por telefone- feito inicialmente para explicar o objetivo da pesquisa e solicitar autorização para a entrevista, agendando conforme disponibilidade de tempo do entrevistado;

b) realização da entrevista que se apresentou em duas partes. Na primeira procurou-se responder a questões sobre os gestores da indústria. Na segunda, trabalhou-se com perguntas que possibilitassem a identificação das ferramentas da contabilidade e do sistema de custos utilizado pelas indústrias em questão.

Em primeiro lugar, realizou-se pesquisa bibliográfica, com o objetivo de levantar informações sobre o setor de indústria de produtos de polietileno, suas características e a política de incentivos fiscais no Estado do Piauí. A pesquisa dos dados foi feita principalmente na Comissão de Incentivos Fiscais-CIF, na SEFAZ PÍ - Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí e FIEPI - Federação das Indústrias do Estado do Piauí. Em seguida, a pesquisa bibliográfica foi utilizada com o objetivo de aprofundar conceitos.

Em um segundo momento, iniciou-se as visitas às indústrias, para a realização da pesquisa descritiva e das entrevistas pessoais com os gestores, com a finalidade de coletar dados e informações durante o período de outubro a dezembro de 2007. Essa pesquisa foi realizada com o objetivo de verificar o tipo de sistema de custeio em cada uma delas, investigar como são utilizadas as informações geradas pela contabilidade de custos no processo decisório das indústrias e verificar a importância dos incentivos fiscais em suas contabilidades.

2.2.4 A análise dos dados

Os dados dos questionários obtidos foram tabulados e confeccionados em tabelas no aplicativo Windows Excel, que permitissem a análise das respostas. As respostas assumiram fundamental importância para a estruturação do trabalho.

CAPÍTULO 3 - RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO

Este capítulo ocupa-se da apresentação e análise dos resultados obtidos, através da tabulação no aplicativo Windows Excel, das respostas constantes no roteiro dos questionários (disponíveis no Anexo 1). A pesquisa de campo aconteceu no período de outubro a dezembro de 2007. O número de indústrias existentes nessa época no município de Teresina era de trinta (30). A amostra foi selecionada segundo o seguinte critério: somente as que estivessem com a situação cadastral regularizada perante as esferas federal, estadual e municipal. Foram onze (11) indústrias selecionadas, sendo esta a amostra, representando 36,66% da população. Já a qualitativa análise dos resultados se dará de duas formas: em alguns momentos, acontecerá isoladamente, ou seja, questão por questão; em outros, descrição e análise ocorrerão em conjunto, ou seja, fazendo-se a interdisciplinaridade entre mais de uma questão.

3.1 Considerações iniciais sobre o município de Teresina e setor industrial do estado.

O parque industrial de Teresina é estimulado, porque, geograficamente, é o epicentro de uma região formada pelos Estados do Piauí e do Maranhão e, em perímetro mais amplo, pelos Estados do Pará, Tocantins e do Ceará, assim como no restante do Nordeste, o que é uma vantagem competitiva que deve ser usada para estimular o crescimento desse parque.

De acordo com o Guia das Indústrias (2007), o município de Teresina, tem uma população total de 655.473 habitantes, sendo 613.767 na zona urbana e 41.706 na rural. A população economicamente ativa é de 220.514 e sua taxa de crescimento gira em torno de 1,8% a.a (de 1991 a 1996); sua estimativa de PIB é de R\$ 3,2 bilhões. Há cerca de cinco anos o Piauí vem colhendo os resultados de uma nova ordem econômica:

O crescimento industrial. Esse avanço deve-se a uma política planejada de crescimento econômico.

A indústria de produtos derivados de polietileno no Piauí é um dos segmentos da indústria petroquímica e, como tal, apresenta características bastante peculiares: a ciclicidade relacionada aos níveis de produção mundial.

A maior parte dos bens produzidos pela indústria é absorvida pelo consumo interno. Os preços desses produtos no mercado interno variam, acompanhando os ciclos favoráveis (falta do produto) e ciclos desfavoráveis (excesso de oferta).

O universo das empresas transformadoras de plástico é muito heterogêneo. Dada a variabilidade e a facilidade de produção de artigos de plástico, há uma infinidade de nichos que justificam a existência de mais de 5000 empresas transformadoras de plástico no país. Embora as características não sejam totalmente confiáveis, estima-se que mais do que 1000 empresas entrem e saem desse mercado a cada ano. Esse grupo de pequenas e médias empresas tem grande impacto na geração de emprego e renda. (SEBRAE, 2004)

As indústrias de derivados de polietileno, como um sistema aberto, interagem com os ambientes em que estão inseridas por meio de agentes, tais como: acionistas; governo; clientes; sindicatos; fornecedores; consumidores; instituições financeiras, dentre outros. Esses agentes recebem recursos que podem ser matérias, humanos, financeiros, tecnológicos ou de informações e efetuam o processamento desses recursos em seu ambiente interno através de operações de compra, estocagem, produção, finanças, vendas e outros, transformando seus insumos em produtos que serão destinados ao ambiente externo.

O setor industrial teresinense constitui hoje uma economia rentável ao estado, pois é enorme a quantidade de bens que o município consome de produtos derivados de polietileno, uma vez que eles são utilizados em

todas as áreas de atividades humanas, principalmente nas indústrias de embalagens, de revestimentos e se incorporam de forma permanente no nosso dia a dia. Isso se deve também ao fato que os produtos derivados de polietileno vêm conquistando muitos mercados através da substituição de outros insumos, como papel, madeira e metais.

O mercado industrial de produtos derivados de polietileno no Piauí ainda é pequeno, mas está em ascensão. Existem ainda muitas indústrias na informalidade, que produzem alguns produtos derivados de polietileno, como sacolas e sacos plásticos, sacos para lixo, garrafas plásticas, vasilhames, dentre outros (FIEPI, 2004).

3.2 Análise dos resultados vinculados ao sexo, idade, formação e posição hierárquica dos respondentes.

Este item tem como objetivo identificar as características dos gestores das indústrias. As informações foram obtidas através da aplicação de um questionário junto a estas organizações, conforme explicado anteriormente. Este momento da investigação apresenta as principais características dos gestores das indústrias de derivados de polietileno do município de Teresina

A pesquisa revela que, do universo pesquisado, oito gestores são do sexo masculino e 3 do sexo feminino. 70% desses gestores têm idade compreendida entre 40 e 50 anos e 30% possuem entre 25 e 40 anos. Quanto a posição hierárquica dos gestores, 8 deles são sócios administradores, 2 diretores e 1 gerente de área. Na formação, o resultado pesquisado obteve 8 graduados, 2 especialistas e apenas um respondente não especificou o item.

3.3 Análise dos resultados vinculados ao perfil das indústrias.

Uma boa parte das indústrias localizadas no parque industrial Piauí atuam desenvolvendo pelo menos dois produtos, sendo o mais comum a produção de sacos e sacolas plásticas. A diversidade de produção será melhor visualizada na tabela 2.

Industrias	Sacos e sacolas plásticas	Garrafas Pet	Sandálias de Plástico	Sacos para Lixo	Frascos, embalagens, copos talheres, cabides, outros
Qtd	5	3	2	4	2

Tabela 2- Produtos produzidos pela indústria
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Quando questionados a respeito do setor contábil da indústria, se ele era próprio, terceirizado ou uma parte própria e outra terceirizada, os gestores responderam da seguinte maneira: 46% das indústrias têm setor contábil próprio, ou seja, 5 indústrias; 36% delas terceirizam e 18% têm parte própria e parte terceirizada. (Gráfico 2)

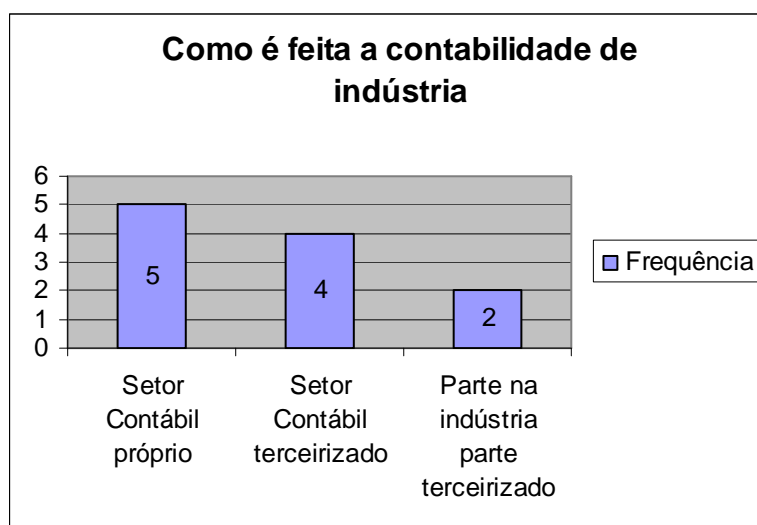


Gráfico 2 - Como é feita a contabilidade da indústria.
Fonte: pesquisa feita pela autora

Ressalta-se, nesse momento, que a existência de um departamento contábil responsável por fornecer informações úteis à tomada de decisão é um ponto importante para possuir um adequado sistema de gestão de custos. A ausência de uma área ou função como essa pode contribuir para informações tardias, o que causa deficiência para a tomada de decisões. No ambiente empresarial, excessivamente competitivo e repleto de inovações tecnológicas, é fundamental um melhor controle das informações financeiras e não financeiras da empresa para atingir objetivos. Existe necessidade de criação de sistemas que aprimorem as informações, que devem ser precisas, oportunas e pertinentes. Essa exigência no que se refere às informações é crucial para o sucesso da finalidade lucrativa, portanto, as seis indústrias que ainda não centralizaram o setor contábil precisam aprimorar seu sistema de custo para poderem gerar informações mais adequadas para tomadas de decisões.

3.4. Análise dos resultados vinculados às informações contábeis

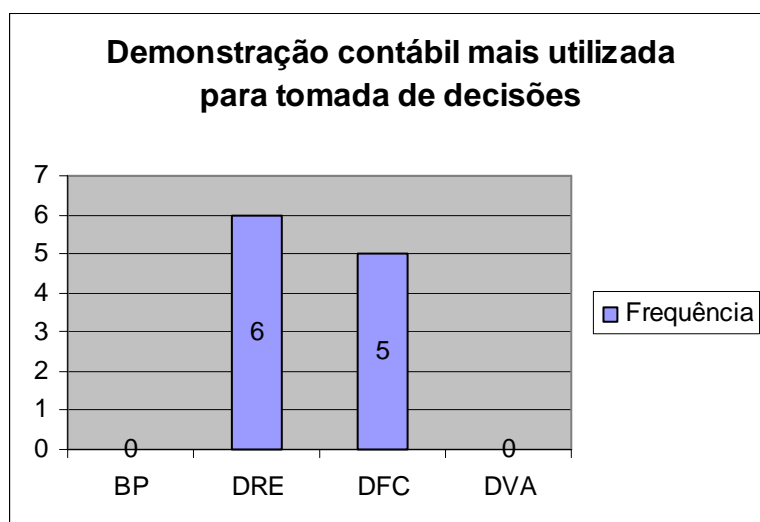


Gráfico 3– DC'S mais utilizada para a tomada de decisões
Fonte: pesquisa de campo feita pela autora em 2007

Nem sempre ter informações à mão significa usá-las para consulta. A indústria que não analisa as informações de que dispõe pode cometer erros fatais de posicionamento estratégico, ou seja, desvio de possibilidade de escolhas no processo decisório. Neste sentido, questionou-se aos gestores das indústrias qual a Demonstração Contábil mais utilizada para a tomada de decisões. O gráfico 3 revela que todos os gestores se valem de algum tipo de demonstrativo contábil para tomada de decisões, A DRE é uma demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar a situação econômica da entidade, isto é, apurar o lucro ou prejuízo, ela é utilizada por seis indústrias como consulta, representando 55% da amostra. A DFC visa identificar as modificações ocorridas na posição financeira da indústria, essa posição é retratada em curtíssimo prazo, ela é utilizada por somente é utilizada por duas indústrias cinco indústrias. Esse demonstrativo passou a ser obrigatório, com o acréscimo do artigo 195-A, pela a Lei n ° 11.638/07, alterando dispositivos da Lei n° 6.404/76, para entidades que o Patrimônio Líquido seja superior a R\$ 2.000.000,00.

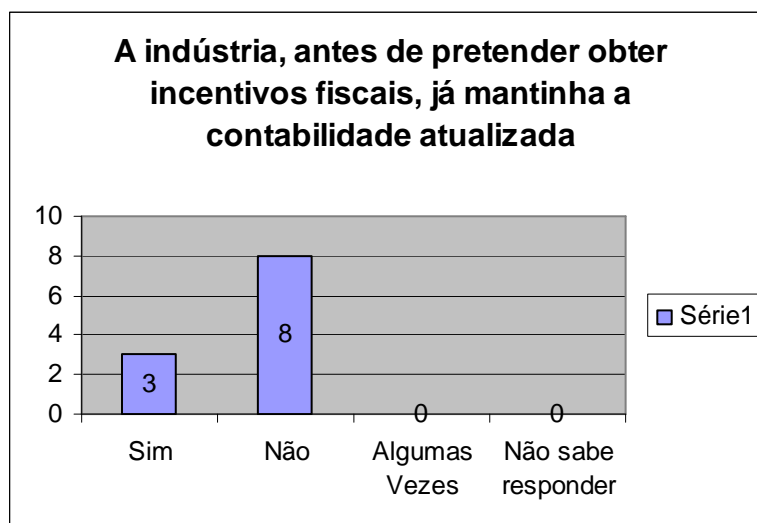


Gráfico 4 – A indústria, antes de pretender obter incentivos fiscais, já mantinha a contabilidade atualizada.

Fonte: Pesquisa feita pela autora em 2007

Conforme pergunta feita aos gestores a respeito do benefício de incentivo fiscal que a indústria havia adquirido. A indagação foi a seguinte:

Se a indústria, antes de pretender obter o incentivo fiscal, já mantinha a contabilidade atualizada? A resposta deu-se conforme o gráfico 4. Das onze empresas pesquisadas, oito delas não mantinham a contabilidade atualizada e três delas, sim. Percebe-se, nesse momento, que o incentivo fiscal foi o motivador para essa atualização contábil.

A análise dos dados permite responder ao segundo objetivo específico: Verificar qual a importância dos incentivos fiscais na contabilidade das empresas pesquisadas. Os incentivos fiscais são de suma importância nas indústrias de produtos derivados de polietileno do município de Teresina, pois foi a partir dele, que as indústrias organizaram e atualizaram a contabilidade, que hoje é ponto fundamental no processo decisório dessas empresas e ponto fundamental para a sobrevivência do segmento desse setor.

3.5 Análise dos resultados vinculados à gestão de custos

Esta parte da pesquisa procurou verificar como a contabilidade de custos é usada nas indústrias de produtos derivados de polietileno no município de Teresina, sob os seguintes aspectos: a) quais as vantagens oferecidas pela contabilidade de custos; b) se os relatórios oferecidos pelo setor contábil chegam a tempo hábil para a tomada de decisões; c) como a contabilidade faz a separação dos custos; d) se as informações de custos influenciam na formação do preço; e) se a tomada de decisões é vantagem oferecida pela contabilidade de custos; f) quais são as análises permitidas pela contabilidade de custos; g) frequência do uso da contabilidade para tomada de decisões; h) quantidade de utilização das informações de custo; i) ferramenta de custos utilizada nas indústrias; j) o que predomina na indústria: custos ou experiência dos gestores e k) o incentivo fiscal é fator determinante para que o setor contábil continue atualizado.

Conforme De Luca (1998), no mundo dos negócios, obter informações é fundamental para que as entidades possam se manter no mercado. Como instrumentos para divulgação das informações econômicas e sociais das empresas, os demonstrativos contábeis são peças importantes para efeito de gestão.

Partindo desse contexto, procurou-se saber dos gestores das indústrias em quais informações eles se fundamentam para fins de tomada de decisões, se as decisões são baseadas na intuição e experiência dos gestores ou são baseadas em informações fornecidas pela contabilidade de custos, obtendo-se o que consta no gráfico 5.



Gráfico 5 - O que predomina nas organizações: custos ou experiência
Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007

Os resultados revelam que, na tomada de decisões, quando questionados sobre o que predomina na organização, se era a cultura do uso efetivo das informações fornecidas pela contabilidade de custos ou se as decisões se baseavam na experiência dos gestores, 64% deles responderam que predomina o uso das informações fornecidas pela contabilidade de custos e em 36% deles, predomina as experiências e intuições. (Gráfico 5)

Os 36% dos gestores que usam da intuição para decidir, devem repensar essa forma de gerenciar, porque corroborando com os autores, Martins (2003), Dutra (2003) e Matos (2003), que destacam a importância do conhecimento dos custos e da contabilidade como fundamento para tomada de decisões, se torna imperiosa a mudança de atitude, visto que, para permanecer nesse mercado competitivo, decisões devem ser fundamentadas na contabilidade e no conhecimento de custos.

O resultado acima comprova o segundo pressuposto da dissertação. Sim, as indústrias de produtos derivados de polietileno de Teresina fazem uso de ferramentas de custos em seu processo decisório.

Foi questionado aos gestores, quais os instrumentos da contabilidade de custos que eles conheciam que estavam relacionados a forma de custeio. A pesquisa revela que os instrumentos mais conhecidos são o custeio ABC e o custeio Por Absorção. Para o custeio ABC, sete (6) gestores o conhecem mais detalhadamente, ou seja, aproximadamente 55%. No custeio padrão um (1) gestor o conhece. O custeio por Absorção é conhecido por dois dos gestores, seguidos do meta e variável, como revela o gráfico 6 abaixo:

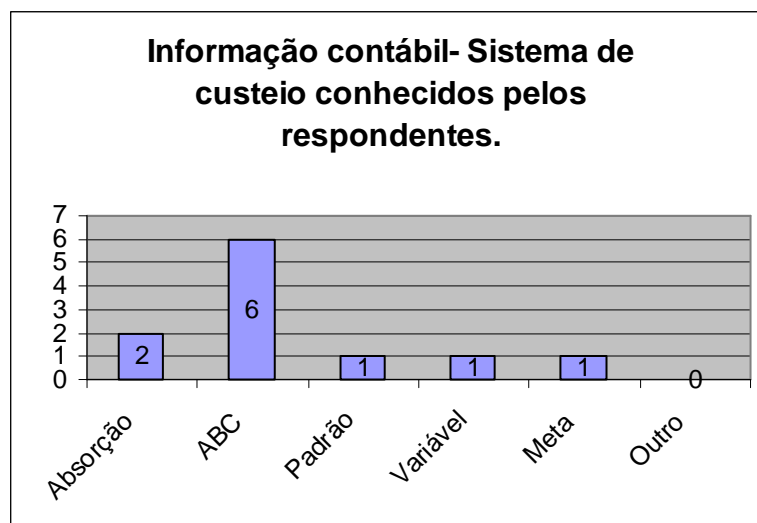


Gráfico 6 - Instrumentos de gestão de custos conhecidos pelo respondente
Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007

À vista destas informações, pode-se deduzir o grau de conhecimento do assunto em que se encontram os gestores questionados, pois o percentual acima descrito confirma o conhecimento de alguns temas relacionados à gestão de custos.

Quando questionados sobre quais ferramentas de custos eram utilizadas nas indústrias, os gestores responderam conforme o gráfico 7.

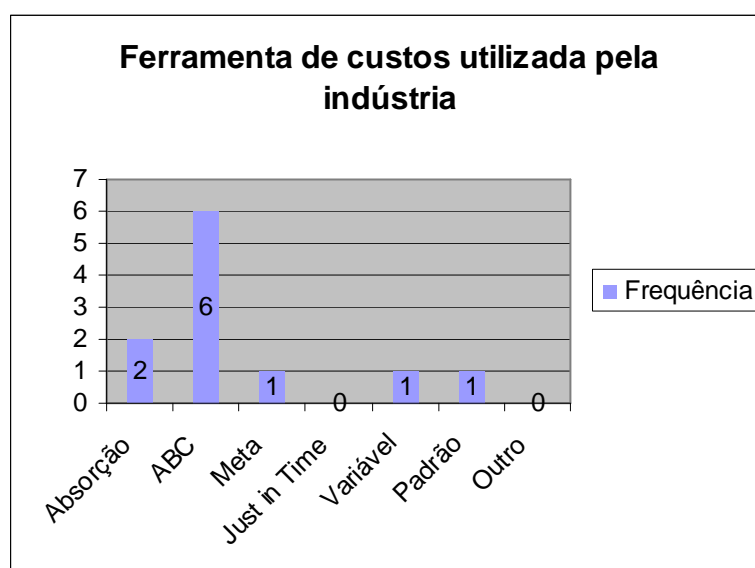


Gráfico 7 - Ferramentas da Contabilidade de Custos
Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007

A ferramenta de custo mais utilizada é o ABC, com 55% das indústrias fazendo uso dessa técnica, ou seja, seis (6) indústrias. 18% delas, duas indústrias, utilizam o custeio por Absorção, e 9% para cada custeio, (meta, variável e padrão).

Convém comentar as opiniões existentes na literatura quando o assunto é a utilização dessas ferramentas da contabilidade de custos. Para Kaplan e Cooper (1998), as empresas, em geral, são consideradas ideais ao custeio baseado em atividades, visto que praticamente a maioria de seus custos são indiretos e, aparentemente, fixos. Brinsom (1994) assegura que, para saber o custo de um produto, é necessário saber quanto custa cada atividade ou processo executado. Usando o princípio

de que o ABC é o único método capaz de custear por atividade, entende-se que o ABC é método de custeio mais adequado às empresas industriais.

Conforme o resultado da pesquisa, onde seis gestores preferiram o custeio por atividades, têm-se outras respostas como resultado a esse questionamento: O uso dos sistemas tradicionais como os absorção e padrão. Esta preferência pode ocorrer pelo conservadorismo que o método como o custeio por absorção pode trazer, em alocar todos os custos aos produtos, dando a impressão de que nenhum custo ficará fora do preço. Corroborando com Dubois, Kulpa e Souza (2006), que esclarecem que uma das principais diferenças entre essas duas ferramentas, o ABC e o Absorção é a substituição dos critérios de rateios pelos direcionadores de custos, fica claro que no uso do ABC, para não haver desperdícios, os gastos são direcionados para quem efetivamente os tiver consumidos. Esses direcionadores não garantem precisão na apropriação dos gastos, mas existe uma confiança maior nos valores finais. O método ABC é bem indicado para as indústrias, dado às características deste tipo de empresa e em razão dos aspectos abordados por este método. Vale lembrar a importância de se utilizar uma adequada ferramenta de custeio no processo de gestão.

O Custeio Padrão é utilizado somente por uma indústria. Com essa ferramenta os custos são apropriados a produção não pelo seu valor real, mas por uma estimativa dos gestores do que deveriam ser. Para Viceconti e Neves (2000), existe uma desvantagem quanto a essa ferramenta, se o custo real for superior ao padrão, a diferença será considerada desfavorável e os gestores podem não estar preparados para lidarem com essa variação.

O Custeio Variável é utilizado por uma indústria. É um método que fere os Princípios Contábeis. Para Oliveira e Perez (2005), essa ferramenta não utiliza critérios de rateios, eliminando com isso, as distorções causadas pelo critério por Absorção, o que é uma das

vantagens do método, além de estar aliada a uma boa escolha gerencial. Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), esse método traz algumas desvantagens, tais como: a) a exclusão dos custos fixos para valoração dos estoques gerando com isso uma subavaliação dos mesmos, ferindo os princípios e alterando o resultado do período e b) não pode ser usado como ferramenta para decisões a longo prazo, visto que subestimam os custos fixos, que estão ligados a capacidade de produção e planejamento.

Pela análise dos resultados, comprova-se o primeiro objetivo específico: Verificar o tipo de sistema de custeio utilizado nas indústrias de produtos derivados de polietileno no município de Teresina. Elas utilizam como sistema de custeio, os critérios ABC, Padrão, Meta, Absorção e Variável.

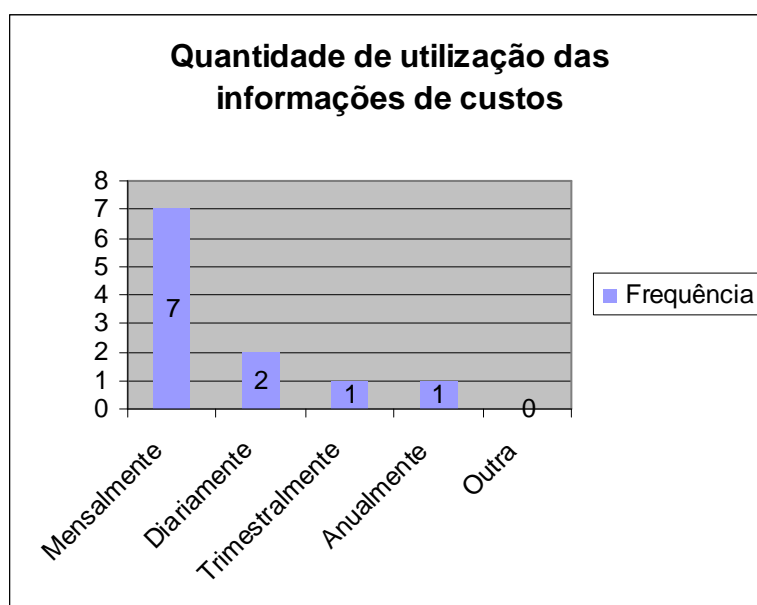


Gráfico 8 – Quantidade de utilização das informações de custos
Fonte: pesquisa feita pela autora em 2007

Quando questionados a respeito da frequência em que eram utilizadas as informações geradas pela contabilidade de custos, sete (7) indústrias responderam que as utilizava mensalmente, ou seja, 64% delas. Duas indústrias utilizam diariamente, 9% trimestralmente e 9% anualmente, como se observa no gráfico 8.

Mais uma vez percebe-se a utilização freqüente de informações fornecidas pela contabilidade de custos, confirmando a importância dos custos no processo industrial.

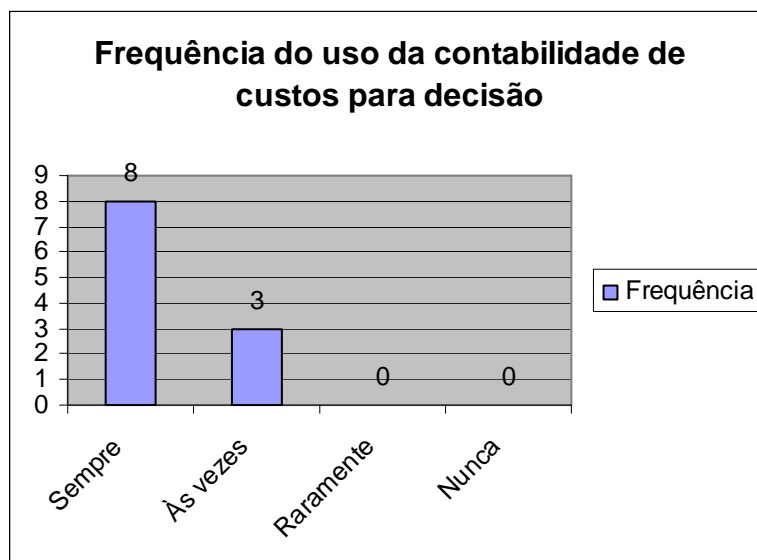


Gráfico 9 – Freqüência de uso da contabilidade de custos para decisão
Fonte: pesquisa de campo feita pela pesquisadora em 2007

Quanto se perguntou a respeito do uso das informações de custos para a tomada de decisões, o comportamento das respostas deu-se como no gráfico 9. Oito indústrias sempre utilizam as informações de custos para decidir e três indústrias às vezes as utilizam.

Cada área da empresa, de acordo com as atribuições funcionais, tem a missão de dar suporte à administração dos negócios, a fim de garantir que os objetivos sejam alcançados. De acordo com Crepaldi (2004), a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização. Informações precisas, oportunas e eficientes sobre a economia e o desempenho da empresa são cruciais para o sucesso organizacional. Essas informações estão sendo utilizadas por 73% das indústrias pesquisadas, o que significa um percentual muito bom dentro da amostra estudada, confirmando mais uma vez a

importância do uso da contabilidade de custos nas indústrias de derivados de polietileno no município de Teresina.

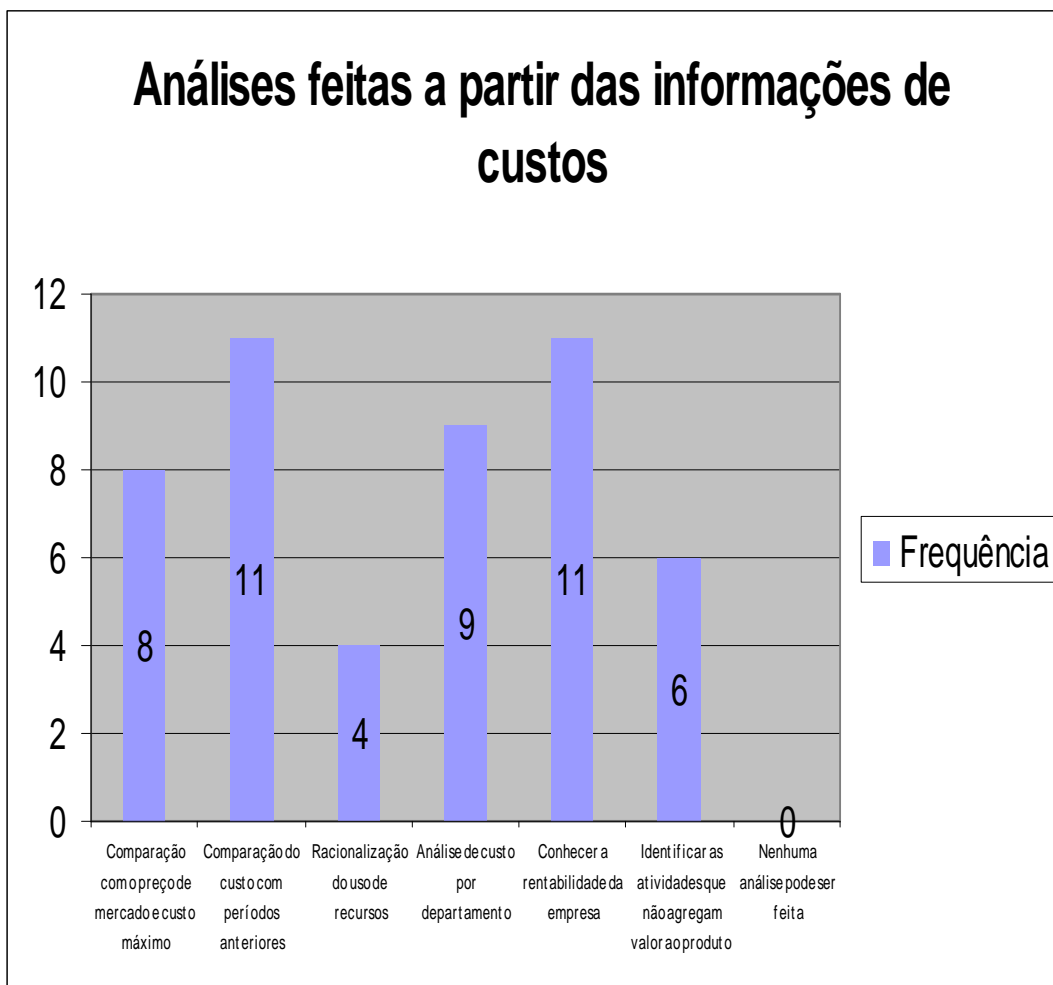


Gráfico 10 - Análises feitas a partir das informações de custos:
Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007.

Para essa pergunta, os gestores podiam marcar mais de uma resposta. Quando questionados sobre quais as análises feitas a partir das informações de custos, os gestores das responderam como mostra o gráfico 10. Onze indústrias fazem análise em relação a comparação de custos com períodos anteriores e análises que lhes permitem conhecer a rentabilidade da indústria; nove indústrias analisam seus custos por departamento; oito fazem comparações entre o preço de mercado e o custo máximo do produto e apenas quatro delas racionalizam o uso de recursos. Percebe-se que todas as indústrias, de alguma maneira, estão utilizando informações de custos para analisarem dados e tomarem

decisões. De acordo com Ludícibus (2004), o sistema de informações contábeis é o suporte para a tomada de decisões.

Com esse questionamento podemos começar a responder a problematização da pesquisa: De que forma as indústrias de derivados de produtos de polietileno no município de Teresina (PI) utilizam as informações de custos em seu processo decisório? Fica claro que as indústrias utilizam os relatórios feitos a partir das informações de custos para fazerem análises que lhes permitam decidir entre alternativas que envolvam escolhas que podem afetar o processo produtivo, tais como: quando comparam o preço do mercado e o custo máximo, o custo do período com custos anteriores, quando identificam atividades que não agregam valor ao produto, quando racionalizam o uso de recursos e principalmente, quando analisam o custo de cada departamento.

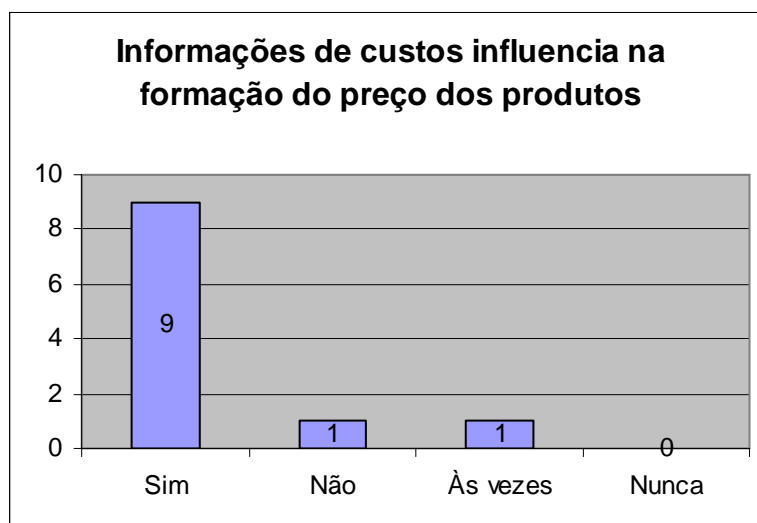


Gráfico 11 - As informações de custos influenciam na formação de preço dos serviços oferecidos pela indústria ?
Fonte: pesquisa de campo feita pela autora em 2007.

Questionados se as informações de custos influenciavam na formação de preços, nove indústrias responderam que sim, uma delas respondeu que não e a outra respondeu que às vezes essas informações influenciam. Para Dubois, Kulpa e Sousa (2006), os custos são elementos que a empresa tem que devem ser considerados na formação dos preços. Para ele, quando uma indústria quer produzir e vender certa mercadoria,

ela obrigatoriamente deverá levar em consideração os seus custos, para poder apurar o preço de venda. Para Bertó e Beulke (2005), o custo constitui, a rigor, o piso do preço, um valor de venda inferior ao do custo implica automaticamente perdas, que, dependendo de suas dimensões, afetam diretamente a saúde financeira e a substância patrimonial, chegando até a inviabilizar a continuidade da empresa. (Gráfico 11)

Baseada nas argumentações dos autores, a indústria que não leva em consideração o custo para influência de seu preço deve questionar seu comportamento, pois a análise do preço de venda de seu produto não está condizente com o que poderia estar se fosse levado em consideração o custo real que ela teve no período em sua produção. Isso poderá ocasionar uma perda significativa nas vendas, deixando-a para trás quanto aos concorrentes.

Quanto a indústria que utiliza o critério “algumas vezes”, aconselha-se que este, deixe de ser a maneira habitual de procedimento, visto que, a formação dos preços baseado nas informações sobre custos é o critério mais acertado para decisões no processo produtivo. (Gráfico 11)

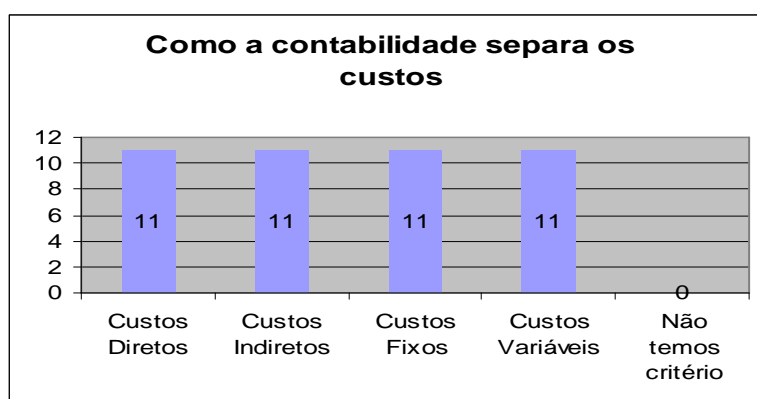


Gráfico 12 – Como a contabilidade separa seus custos ?
Fonte: Fonte: pesquisa de campo feita pela autora em 2007.

Quando questionados como era feita a separação dos custos no processo produtivo, os gestores responderam que as indústrias os separavam em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. A pesquisadora notou que a preocupação entre eles a respeito desse quesito é muito grande. Os gestores faziam questão de que essa separação fosse precisa,

pois percebiam a importância de tal fator para o processo produtivo. Eles sabiam que ao classificar um custo fixo como variável poderia gerar uma distorção no preço final do produto, tornando-o mais caro e conseqüentemente seu preço no mercado poderia ser prejudicado. Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), os custos fixos dificultam o processo de decisões, tendo em vista o fato de serem os responsáveis por apurações distorcidas do custo unitário total do produto, eles tendem a ser o principal objeto dos programas de reduções de custo, que visem a corrigir distorções ou inadequações nos mesmos em relação às necessidades de longo prazo da empresa. (Gráfico12)

Com o resultado do gráfico 12, o terceiro objetivo específico foi atendido: Investigar como é feita a separação dos custos no processo produtivo. Foi identificado que as indústrias de derivados de polietileno no município de Teresina separam seus custos durante o processo produtivo em custos direto, indireto, fixo e variável. Essa separação é feita, inclusive, com muito rigor.

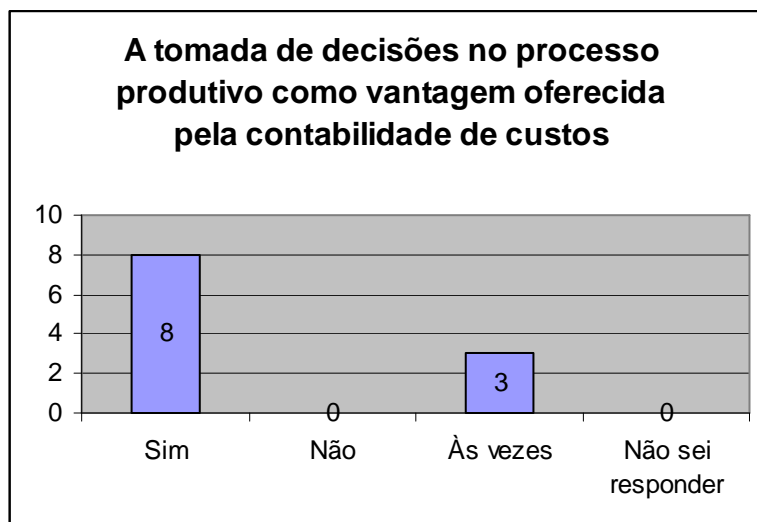


Gráfico 13- A tomada de decisões no processo produtivo como vantagem oferecida pela contabilidade de custos ?

Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007

A tomada de decisão é fator relevante no processo produtivo das indústrias, de acordo com oito gestores consultados. Para Martins (2003), o ponto fundamental da contabilidade de custos é o uso da informação

contábil como ferramenta para administração, no processo decisório das empresas, é o processo de produzir informação operacional financeira para funcionários e administradores. Deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos, pois a partir de suas decisões, os produtos podem continuar na produção ou serem retirados da fabricação, dependendo de aspectos constantes em relatórios repassados pelo setor contábil.

Percebe-se, através das respostas dos gestores, no gráfico 13 que a tomada de decisão no processo produtivo como vantagem oferecida pela contabilidade de custos é fator relevante para sustentação no negócio empresarial. O que é corroborado por Martins (2003), quando ele comenta que o ponto fundamental da contabilidade de custos é a tomada de decisões baseada em informações contábeis.

O resultado da análise, com o cruzamento de mais de uma questão em relação aos gráficos 9 (frequência do uso da contabilidade de custos para decisão) e do gráfico 10 (as análises feitas a partir das informações de custos), expressam uma coerência, já que se verifica sob diversas formas, que os gestores utilizam informações de custos para tomada de decisões.

A problematização da pesquisa e o objetivo geral (Investigar como e de que forma são utilizadas as informações de custos no processo decisório das indústrias de polietileno do município de Teresina) estão enseridos nesse contexto. Fica, pois, evidenciado, que a utilização dessas informações dentro do processo produtivo acontece e que essas informações são adequadas a várias finalidades, tais como: na comparação entre o preço do produto no mercado com o custo máximo de cada produto, na análise de custo de cada departamento, dentre outras, e que todas as formas de utilização, influenciam, direta ou indiretamente, para a tomada de decisões no processo produtivo.

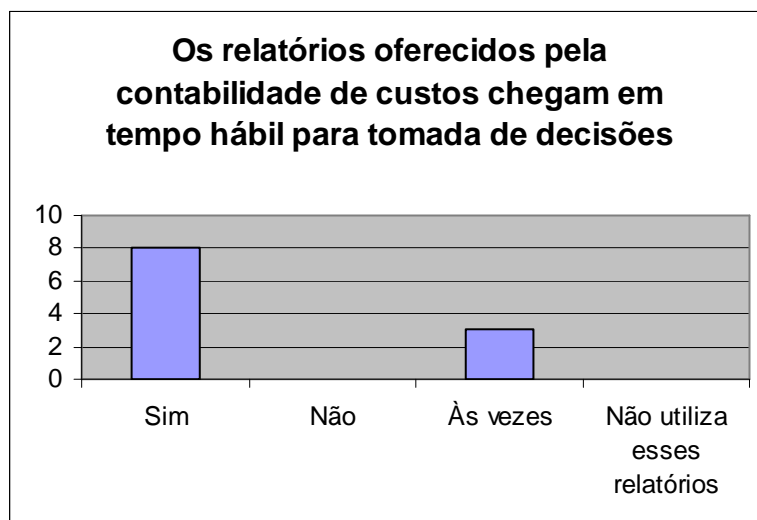


Gráfico 14 - Os relatórios de custos oferecidos pela contabilidade de custos chegam em tempo hábil para tomada de decisões ?

Fonte: Pesquisa de campo feita pela autora em 2007

Com base nas respostas dos gestores, pode-se observar que 73% das indústrias, ou seja, em oito (8) delas, os relatórios de custos chegam em tempo hábil para a tomada de decisões e somente duas (2) indústrias não recebem esses relatórios a contento. As duas indústrias que não recebem esse relatório em tempo confortável para a tomada de decisões devem investigar os motivos dessa falha informacional. Esse fato poderá trazer dificuldades aos gestores, visto que, receber informações precisas e oportunas é um fator primordial na gestão das empresas. Para Ludícibus (2004) essas informações, quando preditivas, são informações que irão ajudar os usuários a aumentar a possibilidade de prever resultados advindos de eventos passados e futuros. (Gráfico 14).

VANTAGENS	RESPOSTAS
Dar suporte para as tomadas de decisões	9
Minimizar o custo do produto	8
Trabalhar com eficiência e produtividade	6

Conhecer a rentabilidade da empresa	4
Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente ou ao serviço	8
Formar preço	9
Comparar o custo do produto com o praticado no mercado	11

Tabela 3 – Vantagens oferecidas pela contabilidade de custos para o processo decisório das indústrias

Fonte: Elaborada pela Autora (2007).

Pela análise da tabela 3, quando questionados sobre as vantagens oferecidas pela contabilidade de custos, os gestores podiam escolher mais de uma alternativa e inserir outra vantagem que não estivesse no questionário, mas que eles gostariam que fosse arrolada como resposta. Observou-se que nove gestores utilizam informações de custos como suporte para a tomada de decisões; oito utilizam para minimizar o custo do produto; seis utilizam para trabalhar com eficiência e produtividade; nove para formar o preço do produto; quatro para conhecer a rentabilidade da empresa; oito como identificadores das atividades que não agregam valor ao cliente ou serviço e onze, para comparar o custo do produto produzido com o preço praticado no mercado.

As indústrias que identificam atividades que não agregam valor ao cliente ou produto e fazem um corte nessas atividades, estão utilizando bem os conceitos da contabilidade de custos, pois caso isso não ocorra, atividades desnecessárias podem provocar prejuízos desnecessários para a organização. Esse corte deve ser feito com base em análises minuciosas que apontem quais as atividades ou recursos que podem e devem ser eliminados sem maiores danos, o que é possível com estudos de atividades que agregam valor e que envolvem práticas como o ABC, já abordados em alguns tópicos (capítulo 1, item 1.4.3).

Corroborando com Dubois, Kulpa e Souza (2006), formar preços são recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços e deve existir em qualquer procedimento de industrialização, pois irão refletir um determinado resultado da própria eficiência de produção da empresa. Para eles, os custos que a empresa tem durante o processo de fabricação dos seus produtos são elementos que devem ser considerados na formação dos preços. Afirmam ainda: “Quando uma indústria quer produzir e vender uma certa mercadoria, ela obrigatoriamente deverá levar em consideração os seus custos, para poder apurar o seu preço de venda”.(ibdem p.220). Diante do contexto abordado percebe-se através da TABELA 3, que nove gestores utilizam informações de custos para formação do preço.

o incentivo fiscal é fator determinante para que o setor contábil continue atualizado

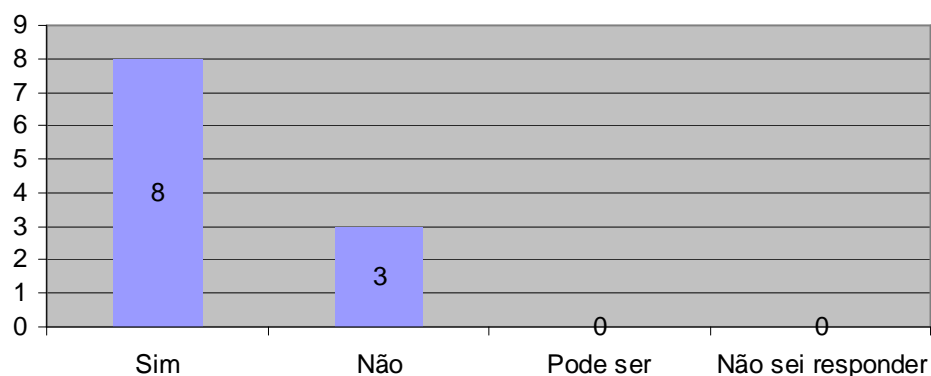


Gráfico 15 – O incentivo fiscal é fator determinante para que o setor contábil continue atualizado.

Fonte: Pesquisa feita pela autora em 2007.

A partir da análise do gráfico 15, pode-se comprovar o terceiro pressuposto da pesquisa: Os incentivos fiscais são determinantes para que as indústrias mantenham a contabilidade atualizada e organizada. Na análise, oito gestores admitem que os incentivos fiscais são determinantes para que se mantenha sempre a contabilidade atualizada. Fato este que

se comprova indiretamente pelas respostas constantes no gráfico 4, onde oito gestores responderam que, antes de tentar pleitear a concessão do benefício, não mantinham a contabilidade atualizada e o fizeram somente porque era um ponto obrigatório para se obter a concessão. Essa atitude assumida por oito gestores deve ser repensada, posto que, a sobrevivência em um ambiente competitivo, requer que as empresas verifiquem sempre as informações repassadas pela contabilidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste capítulo é apresentar as conclusões desta pesquisa, atendendo a cada um dos objetivos (geral e os específicos), enunciados na introdução da pesquisa, mencionando-se suas principais contribuições.

Esta dissertação teve a finalidade de investigar como são utilizadas as informações geradas pela contabilidade de custos no processo decisório das indústrias de derivados de produtos de polietileno no município de Teresina. Para isso, tinha-se como primeiro objetivo específico identificar o tipo de sistema de custeio utilizado por essas indústrias; como segundo objetivo específico, identificar qual a importância dos incentivos fiscais na contabilidade e como terceiro, investigar como é feita a separação dos custos nessas empresas.

É importante lembrar que a contabilidade de custos serve como ferramenta para auxiliar na tomada de decisões, estruturando o processo produtivo para enfrentar competições dentro das novas demandas do mercado e preparando as indústrias para as inevitáveis mudanças do dia a dia. Tudo isso se torna prioridade na garantia da sobrevivência das organizações.

O processo de tomada de decisões é contínuo dentro de uma indústria, a contabilidade traz muitas vantagens dentro do campo empresarial para a continuidade do sucesso do setor, principalmente, com os relatórios que ela utiliza. Comenta Oliveira e Perez (2005, p.21)

“Os relatórios gerenciais de custos são ferramentas imprescindíveis para o gerenciamento das atividades rotineiras da empresa, qualquer que seja o ramo de atividade. Torna-se inconcebível, atualmente, qualquer tentativa de administrar com eficiência e eficácia determinada organização sem que o administrador possua conhecimentos teóricos e práticos

sobre produção e o respectivo custeio das atividades e produtos ou serviços executados pela empresa. (...). Portanto, o administrador não pode, em hipótese nenhuma, desconhecer os principais procedimentos e metodologias inerentes à apuração dos custos, visto o reflexo direto nos saldos dos estoques que constam nos Ativos da empresa (Balanço Patrimonial) e no Custo dos Produtos Vendidos ou no Custo dos Serviços Prestados - que constam na Demonstração do Exercício. (...)"

E é nesse contexto que estão inseridas as respostas dos gestores pesquisados, onde verificou-se o uso das informações de custos para dar suporte a tomada de decisões, e que essas informações são substanciais para a continuidade das indústrias na gestão empresarial, visto que o processo de escolhas entre alternativas competitivas é o que se chama de tomada de decisões, e um dos principais papéis do sistema de informações contábeis é fornecer dados que facilitem essa tomada de decisões. Elas precisam chegar a tempo hábil para que se configure o processo de análise de alternativas, e de acordo com os gestores, esses informes estão sendo trazidos sempre no momento exato e oportuno ao processo, poucos deles não estão tendo essa rapidez e precisão no repasse das informações, é uma fato que deverá ser revisto e analisado, a mudança de postura quanto a esse critério.

Recomenda-se que as indústrias busquem atualizar e capacitar, de forma adequada essa deficiência de informações, não só como meio de atualização dessas empresas, como para valorização da contabilidade de custos e contribuição para a eficácia e eficiência nas performances dessas entidades.

Os dados da pesquisas revelaram que as indústrias utilizam sistemas de custeio para auxílio na produção dos produtos. O sistema mais utilizado foi o ABC, seguido pelo de absorção. A utilização do sistema meta, variável e padrão foi menor, sendo um critério para cada uma indústria. O uso do ABC por seis das indústrias justifica-se, pois esse critério não está preso a fronteiras departamentais, sua visão é muito ampla e cruza esses

limites para analisar as atividades e processos originados por essas atividades. Para Stark (2007), o ABC trata de forma diferente os custos, porque parte do princípio de que nem todos podem ser relacionados ao volume de produção ou de utilização dos recursos diretos, tornando os custos indiretos mais perceptíveis, gerando informações mais corretas sobre os custos dos produtos, sobretudo no caso de grande diversidade quando os custos indiretos não estão relacionados com volumes são expressivos. De acordo com Stark (2007), as informações geradas pelo sistema ABC são mais precisas, apresentando aos administradores pontos relevantes em relação: a) à redução do custo da atividade; b) à eliminação de atividades que não agregam valor ao produto; c) ao conhecimento dos custos de atividades e funções e d) às análises de causa e efeitos de custos. Percebe-se que esse critério é o mais perseguido pelas indústrias pesquisadas, corroborando com as vantagens do autor. Quanto aos sistemas de custeio tradicionais, como o Padrão e o Absorção, que apesar de desenvolvidos para a indústria e ter como característica ratear arbitrariamente custos, apresentam alguns pontos desfavoráveis que precisam ser analisados no segmento industrial: No Absorção, de acordo com Crepaldi (2004), a forma de atribuição dos custos indiretos é feito através de rateios, o que complica e aumenta o trabalho administrativo, além de conferir um grau de subjetividade a essa atribuição. Ele também não oferece informações suficientes para a tomada de decisões, já que muitas vezes se baseiam em análises separadas dos custos fixos e variáveis, não permitindo análises do tipo Custo/Volume/Lucro, fazendo com que dificulte o controle orçamentário e determinação de padrões. O custeio Padrão, para Crepaldi (2004), apresenta a desvantagem de imputar linearmente as variações a todos os produtos, quando as apropria em base percentual; todos os produtos, indistintamente, sofrem uma carga percentual das variações, já que o sistema não permite identificar os produtos em cuja fabricação ocorreram deficiências de aproveitamento de materiais e ineficiência de mão-de-obra sem um esforço muito grande. Crepaldi (2004), ainda comenta que um dos principais pontos fracos de um sistema de custeio padrão é a percepção de que uma variância não é exequível no nível operacional. Os diversos departamentos de uma indústria tinham dificuldades em interpretar a variância e relacioná-la a um problema específico. Como uma variância desfavorável tem múltiplas

causas, a causalidade é muito difícil de ser determinada. Por isso, as ações necessárias para controlar a variância não são resolvidas com facilidade.

Constatou-se, que todas as indústrias fazem uso de sistema de custeio e utilizam essa ferramenta da contabilidade de custos para dar suporte a tomada de decisões trazendo como vantagens a minimização dos custos dos produtos e permitindo que este segmento trabalhe com eficiência e produtividade, mantendo-se no mercado, podendo competir de maneira mais confortável.

Os resultados confirmaram a importância da Contabilidade de Custos para decisão, na qual um percentual significativo respondeu a esse questionamento positivamente e como ela traz vantagens ao processo decisório das indústrias, tais como: a) suporte para a tomada de decisões; b) traz a possibilidade de manter-se no mercado competitivo de maneira confortável; c) os gestores trabalham com eficiência e produtividade; d) permite racionalizar recursos; e) saber o custo do produto; f) comparar períodos; g) identificar atividades que não agregam valor ao cliente ou serviço; h) formação do preço; i) comparar o custo do produto com o praticado no mercado e j) conhecer a rentabilidade da empresa.

É recomendável que os gestores com pouco ou nenhum aprofundamento em Contabilidade de Custos procurem entender e utilizar teorias aplicáveis ao seu ramo de negócio, com a certeza de obter vantagens competitivas diante dos concorrentes e as que já utilizam alguma ferramenta, que revejam a real necessidade da organização em termos de informação, e a partir daí, implantem o método mais adequado ao seu negócio.

No geral, as empresas pesquisadas consideram o uso da contabilidade de custos fator relevante e primordial para o controle de resultado. Afirma-se, portanto, que as indústrias de derivados de polietileno no município de Teresina utilizam adequadamente a Contabilidade de Custos no processo de gestão.

Propõe-se uma pesquisa acerca do desempenho dessas indústrias com base numa comparação entre as que utilizam e as que não utilizam informações gerenciais para fins de tomada de decisão;

Também pode ser estudado o desenvolvimento de um sistema de custos, que utilize o método ABC, por exemplo, nas indústrias que utilizam o critério por Absorção e Padrão.

Com base nos resultados da pesquisa, pode-se observar que as indústrias de produtos derivados de polietileno no município de Teresina encontram-se atentas para as mudanças que o mercado está exigindo, e que fazem uso da contabilidade de custo para dar suporte nas tomadas de decisões dentro do setor, agregando valores ao seu processo de gestão.

Em razão da grande importância do tema, fica o presente assunto a ser objeto de pesquisa, análises e discussões em outros trabalhos científicos, visando dar maior base ao setor industrial de produtos derivados de polietileno.

Espera-se que esse trabalho possa oferecer uma contribuição para o desenvolvimento do uso da Contabilidade de Custos e da confirmação de sua importância para identificação e correta utilização dos sistemas de custeio viabilizando geração de informações precisas e relevantes para o desenvolvimento desse setor.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthonhy, BANKER Rajiv, YOUNG S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002;

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002;

BERTI, Anélio. Custos. **Uma estratégia de Custos**. São Paulo: Ícone editora, 2002;

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva 2005;

BRIMSON, J. A . **Activity-based management for service industries, government entities, and nonprofit organizations**. New York: John Wiley & Sons, 1994.

CARDOSO, Lopes Ricardo; MÁRIO Pueri Carmo do; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e Incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007;

CIA, Joanila Neide de Sales; SMITH Marines Santana Justo. **O Papel da Contabilidade Gerencial nas PMEs (Pequenas e Médias empresas): um estudo nas empresas de calçados de Franca-SP**. In:/// Congresso DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, VIII Leon. Actas, 2001. CD ROM;

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa Qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Rio de Janeiro, vozes, 2006;

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004;

DE LUCA, M. M. M. **Demonstração do valor adicionado**. São Paulo: Atlas, 1998;

DESLANDES, Suely Ferreira; MINAYO, Maria Cecília de Souza. (orgs). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 19ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994;

DUBOIS, Alex; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. Gestão de custos e formação de preços. Conceitos, modelos e instrumentos. **Abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006;

DUTRA, Rena Gomes. **Custos uma Abordagem Prática**. 5 edç. São Paulo: Atlas, 2003;

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007;

FUKOMOTO, Helena Lumi, FREITAS, Rute de. **Implantação de custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: banco de sangue, um caso prático**. VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife, 2000;

FIEPI. **Guia das indústrias do estado do Piauí**. 2007;

GARRISON, Ray H. & NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC- Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 2001

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996

GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa qualitativa: Tipos Fundamentais**. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, V.35, n.3, 1995;

GOMES, Simeone Josir; SALAS, Amat M. Joan. **Controle de Gestão. Uma abordagem contextual e organizacional**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001;

GUERREIRO, Reinaldo. **Gestão do Lucro**. São Paulo: Atlas , 2006;

GUIMARÃES, Marcos Freire. **Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: Vestcon, 2003;

HANSEN, Don R.& MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003;

HERNANDES, Perez Jr. José, MARTINS Oliveira Luiz de, GUEDES, Costa Rogério. **Gestão Estratégica de Custos**. 4ed. São Paulo, Atlas, 2005;

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003

KAPLAN, R. S., COOPER, R. **Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**. Boston: Harvard Business School Press, 1998;

LINS, S. Luiz; SILVA Sousa Raimundo Nonato. **Gestão Empresarial com ênfase em Custos. Uma abordagem prática**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2005;

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003;

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

MATOS, João M. **Como Medir e Gerenciar Custos no Setor de Serviços**. São Paulo: edições inteligentes, 2004;

NEPOMUCENO, Fernando Filho. **Custos e Contabilidade na atividade mobiliária da construção civil**. São Paulo: IOB, 2004;

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ, José Hernandez jr. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005;

PEREZ, José Hernandez Jr; OLIVEIRA, Luiz Martins, COSTA Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas. 2005;

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção**. Revista do CRC-SP nº12 junho/2000;

RIBEIRO, Osnir Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2003;

RICHARDSON, Jarry Roberto. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007;

RESOLUÇÃO 750/1993- CFC. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**;

RODRIGUES, Maria Lúcia; LIMENA, Maria Margarida Cavalcanti (orgs). **Metodologia multidimensional em ciências humanas**. Brasília: Líber Livro, 2006;

SEBRAE. **História de Sucesso: Experiências empreendedoras**. 2004;

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento Contábil**. Vol. 8. São Paulo: Atlas, 2006;

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa aplicada à contabilidade**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2003;

STARK, José Antonio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson, Prentice Hall, 2007;

VANDERBECK, Edward I; NAGY F. Charles. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. Pioneira, 2005;

VICECONTI, Paulo Eduardo; SILVÉRIO, Neves das. **Contabilidade de custos**. 6 ed. São Paulo: Frase, 2000;

WARREN, Reeve & Fess. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: editora Pioneira, 2005;

ZACCARELLI, Sérgio B. **Estratégia e sucesso nas empresas**. São Paulo: Saraiva, 2003;



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA

Orientadora: Professora Dra. Naiula Monteiro

ANEXO1- ROTEIRO DA ENTREVISTA ESTRUTURADA

PARTE I- PERFIL DOS GESTORES DA INDÚSTRIA

1- SEXO:

Masculino

Feminino

2- IDADE:

Até 25 anos

De 25 a 40 anos

De 40 a 50 anos

De 40 a 50 anos

Mais de 50 anos

3- POSIÇÃO HIERÁRQUICA DO RESPONDENTE

Sócio administrador

Diretor

Gerente de área

Outra _____

4- FORMAÇÃO DO RESPONDENTE

Graduação	<input type="checkbox"/>
Especialização	<input type="checkbox"/>
Mestrado	<input type="checkbox"/>
Curso Técnico	<input type="checkbox"/>
Outro	_____

PARTE II- INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

1- A CONTABILIDADE DA INDÚSTRIA É FEITA POR:

Setor Contábil próprio	<input type="checkbox"/>
Setor Contábil terceirizado	<input type="checkbox"/>
Parte na indústria parte terceirizado	<input type="checkbox"/>

2- QUAL DAS DC'S O RESPONDENTE UTILIZA COM MAIS FREQUÊNCIA PARA A TOMADA DE DECISÕES?

BP	<input type="checkbox"/>
DRE	<input type="checkbox"/>
DFC	<input type="checkbox"/>
DVA	<input type="checkbox"/>
Outros relatórios	<input type="checkbox"/>

3- A INDÚSTRIA ANTES DE OBTER O INCENTIVO FISCAL JÁ MANTINHA SEMPRE A CONTABILIDADE ATUALIZADA?

sim

- Não
- Às vezes
- Não sei responder

PARTEIII- CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS

1- DOS INSTRUMENTOS DA GESTÃO DE CUSTOS, QUAL VOCE CONHECE QUE ESTÃO RELACIONADOS AO SISTEMA DE CUSTEIO?

- Absorção
- ABC
- Padrão
- Meta
- Just in Time
- Variável
- Não conheço nenhum

2- PREDOMINA NA INDÚSTRIA UMA CULTURA DE USO EFETIVO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS OU AS DECISÕES SÃO BASEADAS NA EXPERIÊNCIA DOS GESTORES?

Predomina o uso de informações fornecidas pelo setor de custos

Predomina a intuição/experiência

3- QUAIS DAS FERRAMENTAS DE GESTÃO DE CUSTOS QUE A INDÚSTRIA UTILIZA?

Absorção

ABC

Just in
Time

Custo
Meta

Variável

Padrão

4- COM QUE FREQUÊNCIA SÃO UTILIZADAS INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CUSTOS?

Diariamente

Mensalmente

Trimestralmente

Anualmente

Outra(especificar)

5- COM QUE FREQUÊNCIA OS GESTORES USAM AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA DECIDIR?

Sempre

Às vezes

Raramente

Nunca

6- QUE TIPO DE ANÁLISE AS INFORMAÇÕES DE CUSTO PERMITEM QUE A GERÊNCIA REALIZE? PODE MARCAR MAIS DE UMA OPÇÃO

- comparação entre o preço de mercado e custo máximo
- Comparação do custo c/ períodos anteriores
- Racionalização do uso de recursos
- Análise custo por departamento
- Conhecer a rentabilidade da empresa
- Identificação das atividades que não agregam valor ao cliente ou produto
- Outras

7- AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS INFLUENCIAM NA FORMAÇÃO DO PREÇO DOS PRODUTOS OFERECIDOS PELA INDÚSTRIA?

- Sim
- Não
- Às vezes

8- A TOMADA DE DECISÕES NO PROCESSO PRODUTIVO É CONSIDERADA UMA VANTAGEM QUE A CONTABILIDADE DE CUSTOS PODE OFERECER?

- Sim
- Não
- Às vezes
- Não sei responder

9- COMO A CONTABILIDADE SEPARA SEUS CUSTOS?(PODE MARCAR MAIS DE UMA ALTERNATIVA)

- Diretos
- Indiretos
- Fixos
- Variáveis
- Não tem critério
- Outro(especificar) _____

10- OS RELATÓRIOS DE CUSTOS OFERECIDOS PELA CONTABILIDADE DE CUSTOS CHEGAM AO GESTOR EM TEMPO HÁBIL PARA A TOMADA DE DECISÕES?

Sim

Não

Às vezes

A indústria não utiliza esses relatórios

11- QUAIS AS VANTAGENS OFERECIDAS PELA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O PROCESSO DECISÓRIO DAS INDÚSTRIAS? (PODE MARCAR MAIS DE UMA RESPOSTA)

Dar suporte para a tomada de decisões

Minimizar o custo dos produtos

Trabalhar com eficiência e produtividade

Outras:Especificar _____



**ANEXO 2 – CARTA DE APRESENTAÇÃO NAS INDÚSTRIAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA**

Assunto: Pesquisa Acadêmica

Em: 02.10.07

Prezados Diretores,

Acredita-se que a produção científica será intensificada em nosso País quando tivermos alcançado um amadurecimento sobre assuntos da nossa própria realidade e formalizarmos conhecimentos sobre ela, num processo contínuo de melhoramento.

Nós, do Programa de Pós-Graduação em Economia, da Faculdade de Economia, Administração, Atuárias e Contabilidade, da Universidade Federal do Ceará, acreditamos que ao promovermos pesquisas na área de Economia, colaboramos para identificar soluções para questões empresariais. Acreditamos também, que nada pode ser realizados com sucesso sem o devido conhecimento, análise e registro da realidade prática, o que somente será obtido com a participação das empresas.

Portanto, vimos, respeitosamente, solicitar a colaboração de V.Sa. para preenchimento e a devolução do questionário anexo.

A pesquisa em questão que conta com a orientação da Prof^a Dr^a. Maria Naiula Monteiro Pessoa faz parte do trabalho de Dissertação de Mestrado da aluna Betina dos Santos Brito. Informamos que os dados fornecidos são sigilosos e serão tratados estatisticamente. Os resultados, somente serão agregados conjuntamente, de forma a preservar a confidencialidade da informação original.

Agradecemos, antecipadamente, a sua compreensão e a inestimável colaboração dessa Organização ao sucesso do nosso trabalho científico.

Atenciosamente,

Prof^a. Dr^a. Maria Naiula Monteiro Pessoa