



UMA INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL UTILIZADAS PELA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO
DA REGIÃO METROPOLITANA DO RECIFE

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À BANCA EXAMINADORA DO
PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

POR

EDUARDO JORGE PYRRHO BARBOSA
Orientador: Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos

RECIFE, JUNHO DE 2004



PARECER DA COMISSÃO EXAMINADORA DE DEFESA DE
DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE

EDUARDO JORGE PYRRHO BARBOSA

**UMA INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
UTILIZADAS PELA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO DA REGIÃO
METROPOLITANA DE RECIFE**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: MENSURAÇÃO CONTÁBIL
LINHA DE PESQUISA: CONTABILIDADE GERENCIAL

A comissão examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, considera o candidato EDUARDO JORGE PYRRHO BARBOSA aprovado.

Recife, 30 de junho de 2004.

Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos (UFPE)

Prof. Dr. Jorge Expedito Gusmão Lopes (UFPE)

Profa. Dra. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos (UMESP)

Dedico este trabalho aos meus pais Adilson e Carlucia, a minha esposa Evanucia e ao meu filho Eduardo Junior.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS por ter me concebido a oportunidade e a coragem de iniciar esta caminhada.

Ao Prof. Dr. Marco Tullio, pela confiança que demonstrou ao assumir o compromisso de ser meu orientador.

Aos meus mestres, Prof. Dr. Jorge Katsumi, Prof. Dr. Jorge Lopes, Prof. Dr. Josenildo Santos, Prof. Dr. Luiz Carlos Miranda, Prof. Dr. César Tibúrcio, Prof. Dr. Francisco Ribeiro, Prof. Dr. José Dionísio, Profa. Dra. Aneide Araújo e ao Prof. Dr. Jerônimo Libonati, o meu mais sincero obrigado.

Aos colegas e amigos de estudo e de desafios, Rosa, Roque, Nelson, Geraldo, Marcleide, Daniela, Wenner, Domingos, João Maria, Hipônio, Carol, Adilson, Ivone e Custódio a todos o meu muito obrigado.

Aos membros da banca examinadora, agradeço pelo tempo, experiência e atenção dispensados à leitura desta dissertação e por terem aceitado participar desta banca examinadora.

RESUMO

Este estudo objetiva investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de transformação da Região Metropolitana do Recife subsidiárias de empresas multinacionais. Ao resultado obtido estabeleceu-se uma comparação com os resultados da pesquisa já realizada por Souza (2001).

As práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa são: métodos de custeio, sistemas de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários e análise das relações custo-volume-lucro.

Com a finalidade de atingir os objetivos da pesquisa, realizou-se, na primeira etapa, um levantamento bibliográfico e na segunda etapa uma pesquisa empírica, obtida através da realização de entrevista, com empresas constantes do banco de dados da Federação das Indústrias de Pernambuco – FIEPE.

Os resultados revelam que a maioria das empresas utiliza o custeio por absorção e o absorção e variável e que estes métodos são definidos normalmente por suas matrizes. O sistema de predeterminação de custos mais utilizado é o custo padrão e o período compreendido nos planos operacionais é de um ano detalhado mensalmente.

Os resultados também demonstraram que as empresas pesquisadas por Souza utilizam mais o custeio por absorção do que as da Região Metropolitana do Recife, utilizam períodos maiores para os planos orçamentários e são mais cobradas

em relação às variações ocorridas nesses planos. Contudo, não há diferenças em relação ao sistema de predeterminação de custos.

PALAVRAS CHAVES: Práticas de Contabilidade Gerencial; Indústria de Transformação e Pesquisa Empírica.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to investigate the management accounting practices adopted by process industries of the metropolitan area of Recife subsidiaries of multinational enterprises. The result of this investigation was compared to the researches already accomplished by Souza (2001).

The management accounting practices used in the research are methods of costing, costing predetermination, elaboration and uses of budget plans and cost-volume-profit relationships analysis.

In order to reach the proper objectives of the research, in a first stage it was done a large bibliographical revision of the literature, and in a second stage, an empirical research obtained through interviews accomplished with companies included in the database of the Federation of the Industries of Pernambuco - FIEPE.

As a result of this study It was realised that the majority of the companies use the methods of costing by absorption and the absorption and variable. It was also got to the conclusion that these methods are normally established by their own head offices. The method of costing predetermination used in the largest scale is the standard cost. The operational plans are normally accomplished in periods of one year but monthly detailed in full.

The results also showed the companies which were investigated by Souza use the method of the absorption costing quite often than the companies of the

metropolitan area of Recife. They also use extensiver periods for the budget plans and are more required concernig the variations that those plans point out. However, there are not differences regarding to the methods of cost predetermination.

KEY WORDS: Management Accounting Practices, Process Industries and Empirical Research.

SUMÁRIO

Lista de Quadros	x
Lista de Figuras	x
Lista de Tabelas	xi
1. INTRODUÇÃO	01
1.1 Introdução	01
1.2 Definição do Problema	02
1.3 Objetivos	04
1.3.1. Objetivo Geral	04
1.3.2. Objetivos Específicos	04
1.4 Questões da Pesquisa	05
1.5 Justificativa	07
1.6 Metodologia	09
1.7 Delimitações do Estudo	12
1.8 Estrutura do Trabalho	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial	14
2.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Propostas	18
2.2.1 Métodos de Custeio	18
2.2.2.1 Custeio por Absorção	19
2.2.2.2 Custeio Variável	23
2.2.2.3 ABC (<i>Activity Based Costing</i>)	24
2.2.2 Análise de Relações Custo-Volume-Lucro	30
2.2.3 Sistemas de Predeterminação de Custos	32
2.2.4 Elaboração e Uso de Planos Orçamentários	36
2.2.5 Medidas de Retorno	42
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS	47
3.1. Análise Descritiva dos Resultados	47
3.1.1. Métodos de Custeio e Bases de Rateio	47
3.1.2. Composição dos Recursos Operacionais	52
3.1.3. Quantidade de Unidades de Negócios e Produtos	54
3.1.4. Sistema de Predeterminação de Custos	55
3.1.5. Planos Orçamentários	57
3.1.6. Relação Custo-Volume-Lucro	60
3.2. Análise das Hipóteses	61
4. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.	75
4.1 Conclusões	75
4.2 Limitações e Sugestões para Pesquisas Futuras	78
5. REFERÊNCIAS	79
6. APÊNDICE	83

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1	Diferenças entre o sistema tradicional e o ABC	28
Quadro 2.2	Comparação entre Custo-meta e Custo-padrão	35

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1	Atuação da Contabilidade Financeira, de Custos, Gerencial e Sistema Orçamentário no Contexto de um Sistema de Informação	14
Figura 2.2	Comparação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	16
Figura 2.3	Custeio por Absorção: Empresas de Manufatura	20
Figura 2.4	Custeio por Absorção: Empresas Prestadoras de Serviços	21
Figura 2.5	Fluxograma do Custeio Variável	24
Figura 2.6	Diferença entre os Métodos de Custeio Tradicional e o ABC	26
Figura 2.7	Funções Receita e Custo (Linear)	31
Figura 2.8	Diferenças de Ciclos de Vida entre Produtos Tradicionais e Produtos de Alta Tecnologia	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 3.1	Método de Custeio	47
Tabela 3.2	Planos para Implementar o ABC	48
Tabela 3.3	Padrão Mundial de Custeio	50
Tabela 3.4	Método de Custeio Determinado pela Matriz	50
Tabela 3.5	Utilização do Método de Custeio	51
Tabela 3.6	Critérios de Rateio dos Custos Indiretos	51
Tabela 3.7	Critério de Rateio das Despesas Operacionais	52
Tabela 3.8	Composição dos Custos de Fabricação	53
Tabela 3.9	Composição dos Recursos Operacionais Totais em Percentual	53
Tabela 3.10	Quantidade de Unidades de Negócio	54
Tabela 3.11	Quantidade de Produtos	55
Tabela 3.12	Sistemas de Predeterminação de Custos	55
Tabela 3.13	Padrão Mundial de Predeterminação de Custos	56
Tabela 3.14	Aplicação Gerencial do Sistema de Predeterminação de Custos	57
Tabela 3.15	Níveis de Cobrança dos Relatórios de Variação Real x Predeterminado	57
Tabela 3.16	Período Abrangido nos Planos Orçamentários	58
Tabela 3.17	Principais Medidas de Retorno	59
Tabela 3.18	Utilização do Ponto de Equilíbrio	60
Tabela 3.19	Utilização da Margem de Contribuição	60
Tabela 3.20	Relação entre o Nível de Cobrança e o Período dos Planos Orçamentários	62
Tabela 3.21	Relação entre o Nível de Cobrança e o Sistema de Predeterminação de Custos	63
Tabela 3.22	Relação entre o Sistema de Predeterminação de Custos e sua Aplicação Gerencial	64
Tabela 3.23	Relação entre o Método de Custeio e o Sistema de Predeterminação de Custos	65
Tabela 3.24	Relação entre o Método de Custeio e Medidas de Retorno	67
Tabela 3.25	Relação entre a Quantidade de Produtos e o Método de Custeio	68
Tabela 3.26	Relação entre a Quantidade de Produtos e o Sistema de Predeterminação de Custos	69
Tabela 3.27	Relação entre a Localização e o Método de Custeio	71
Tabela 3.28	Relação entre a Localização e o Período dos Planos Orçamentários	72
Tabela 3.29	Relação entre a Localização e o Sistema de Predeterminação de Custos	73
Tabela 3.30	Relação entre a Localização e o Nível de Cobrança	74

RESUMO

Este estudo objetiva investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de transformação da Região Metropolitana do Recife subsidiárias de empresas multinacionais. Ao resultado obtido estabeleceu-se uma comparação com os resultados da pesquisa já realizada por Souza (2001).

As práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa são: métodos de custeio, sistemas de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários e análise das relações custo-volume-lucro.

Com a finalidade de atingir os objetivos da pesquisa, realizou-se, na primeira etapa, um levantamento bibliográfico e na segunda etapa uma pesquisa empírica, obtida através da realização de entrevista, com empresas constantes do banco de dados da Federação das Indústrias de Pernambuco – FIEPE.

Os resultados revelam que a maioria das empresas utiliza o custeio por absorção e o absorção e variável e que estes métodos são definidos normalmente por suas matrizes. O sistema de predeterminação de custos mais utilizado é o custo padrão e o período compreendido nos planos operacionais é de um ano detalhado mensalmente.

Os resultados também demonstraram que as empresas pesquisadas por Souza utilizam mais o custeio por absorção do que as da Região Metropolitana do

Recife, utilizam períodos maiores para os planos orçamentários e são mais cobradas em relação às variações ocorridas nesses planos. Contudo, não há diferenças em relação ao sistema de predeterminação de custos.

PALAVRAS CHAVES: Práticas de Contabilidade Gerencial; Indústria de Transformação e Pesquisa Empírica.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to investigate the management accounting practices adopted by process industries of the metropolitan area of Recife subsidiaries of multinational enterprises. The result of this investigation was compared to the researches already accomplished by Souza (2001).

The management accounting practices used in the research are methods of costing, costing predetermination, elaboration and uses of budget plans and cost-volume-profit relationships analysis.

In order to reach the proper objectives of the research, in a first stage it was done a large bibliographical revision of the literature, and in a second stage, an empirical research obtained through interviews accomplished with companies included in the database of the Federation of the Industries of Pernambuco - FIEPE.

As a result of this study It was realised that the majority of the companies use the methods of costing by absorption and the absorption and variable. It was also got to the conclusion that these methods are normally established by their own head offices. The method of costing predetermination used in the largest scale is the standard cost. The operational plans are normally accomplished in periods of one year but monthly detailed in full.

The results also showed the companies which were investigated by Souza use the method of the absorption costing quite often than the companies of the metropolitan area of Recife. They also use extensiver periods for the budget plans and are more required concernig the variations that those plans point out. However, there are not differences regarding to the methods of cost predetermination.

KEY WORDS: Management Accounting Practices, Process Industries and Empirical Research.

1. INTRODUÇÃO

1.1 Introdução

Durante séculos, o Brasil viveu influenciado pelo refrão que o identificava como um país essencialmente agrícola. A história deste país mostra que durante todo império e pelo transcorrer de sessenta anos da era republicana, o país viveu e sofreu dentro de um sistema, cujos resultados dependiam de uma economia exclusivamente primária.

Somente a partir do governo de Juscelino Kubitschek, na década de 50, e posteriormente com o surto criado pela revolução de 1964, o quadro geral da economia foi modificado pelo desenvolvimento industrial.

Na interpretação de Hansen e Mowen (2001, p.31), as grandes melhorias nos transportes e na comunicação, ocorridas nas últimas décadas, levaram as empresas a se importarem com o que empresas similares de países como Japão, França, Alemanha e Estados Unidos estavam fazendo. Dessa forma, as indústrias nacionais também passaram a reexaminar seus métodos de fabricação e projetos de produtos, buscando uma melhor condição de competitividade diante desse novo cenário.

A globalização dos mercados como tendência da economia mundial e a conseqüente formação de blocos econômicos como o MERCOSUL, NAFTA e o Mercado Comum Europeu, realçou a necessidade de estruturas de gestão ágeis e flexíveis, de forma a acompanhar as mudanças que ocorreram nesse ambiente concorrencial.

A informação gerencial passou a ser cada vez mais valorizada na busca da competitividade mundial. Para Garrison e Noreen (2001, p.15), será muito difícil para uma empresa atuar no mercado internacional se ela planeja, conduz e controla suas operações com base em um sistema de contabilidade gerencial de segunda classe.

De fato, um sistema contábil gerencial excelente não será por si só uma garantia de sucesso, mas um sistema contábil gerencial deficiente pode invalidar os melhores esforços de uma organização para torná-la competitiva (GARRISON e NOREEN, Ibid, p.15).

Vários pesquisadores têm procurado fazer com que a contabilidade gerencial evolua, apresentando práticas específicas e tidas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações de que os tomadores de informações necessitam na condução competitiva das empresas (SOUZA, 2001, p.4).

O objetivo do presente estudo é investigar as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas indústrias de transformação da Região Metropolitana do Recife, subsidiárias de empresas multinacionais. Os resultados obtidos foram comparados com os resultados da pesquisa já realizada por Souza em 2001.

1.2 Definição do Problema

Para Sharma (2000, p.1) e Souza (2001, p.7-8), a contabilidade gerencial continuamente é alvo de muitas críticas, pois não acompanhou as mudanças sofridas pelas condições operacionais das empresas, logo não estariam dando sua contribuição aos tomadores de decisão.

Contudo, práticas de contabilidade gerencial surgiram em resposta a tais críticas, como por exemplo: custeio baseado na atividade, *Balanced Scorecard*, cadeia de valores e indicadores não financeiros. Sharma (2000, p.1) enfatiza a importância de utilização de indicadores qualitativos e não apenas quantitativos.

Em pesquisa realizada no ano de 2001, no Sudeste Brasileiro, sobre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, Souza (2001, p.194) constatou que as práticas propostas como mais adequadas para o ambiente atual não têm uma utilização expressiva, como também os benefícios da utilização de novas práticas de contabilidade gerencial não superam a complexidade e os custos envolvidos na sua implantação e manutenção.

Tendo em vista a grande extensão territorial e a grande diversidade cultural, uma investigação em outras regiões do Brasil faz-se necessária. Desta forma, o problema que o presente estudo procura resolver é o seguinte:

Quais são as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de transformação subsidiárias de empresas multinacionais da Região Metropolitana do Recife?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias de transformação subsidiárias de empresas multinacionais situadas na Região Metropolitana do Recife.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Analisar na literatura as principais práticas gerenciais;
- Identificar as práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas na indústria de transformação da Região Metropolitana do Recife, referente aos métodos de custeio, às relações custo-volume-lucro, aos sistemas de predeterminação de custos e à elaboração de planos orçamentários das empresas pesquisadas;
- Investigar se os métodos de custeio e os sistemas de predeterminação de custos, atualmente em uso pelas empresas, são imposições de suas matrizes;
- Comparar os resultados obtidos com os da pesquisa realizada por Souza (2001) em referência aos métodos de custeio, aos sistemas de

predeterminação de custos, ao nível de cobrança das variações do plano orçamentário e ao período utilizado nos planos orçamentários.

1.4 Questões da Pesquisa

Nesta pesquisa, foram investigadas as seguintes questões para atender aos objetivos deste estudo:

Questão 1: Há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o período estabelecido nos planos orçamentários?

Essa questão pretende identificar se o nível de cobrança das variações ocorridas entre o realizado e o que foi planejado influi no período estabelecido no orçamento.

Questão 2: Há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o sistema de predeterminação de custos?

Essa questão tem por objetivo verificar se o nível de cobrança das variações entre o realizado e o planejado influi no sistema de predeterminação de custos.

Questão 3: Há relação entre o sistema de predeterminação de custos e suas aplicações gerenciais?

Essa questão aspira comprovar se a utilização de um determinado sistema de predeterminação de custos influi em suas aplicações gerenciais.

Questão 4: Há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e o sistema de predeterminação de custos?

Essa questão visa identificar se o sistema de predeterminação de custos é definido pelo método de custeio.

Questão 5: Há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e as medidas de retorno?

Essa questão objetiva verificar se as empresas utilizam medidas de retorno influenciadas pelos métodos de predeterminação de custos.

Questão 6: Há relação entre a quantidade de produtos e o método de custeio utilizado pelas empresas pesquisadas?

Essa questão objetiva verificar se a quantidade de produtos interfere no método de custeio adotado pelas empresas.

Questão 7: Há relação entre a quantidade de produtos e o sistema de predeterminação de custos?

Essa questão pretende verificar se a quantidade de produtos interfere no sistema de predeterminação de custos adotado pelas empresas pesquisadas.

As próximas questões buscam a comparação dos resultados encontrados na pesquisa com os resultados encontrados por Souza em 2001.

Questão 8: A localização da unidade de negócios interfere no método de custeio utilizado pelas empresas?

Essa questão aspira constatar se há alguma relação entre a localização geográfica da empresa com o método de custeio utilizado.

Questão 9: A localização da unidade de negócios interfere no período utilizado para orçamento?

Essa questão tem por objetivo observar se há alguma relação entre a localização geográfica da unidade de negócio e o período estabelecido para orçamento.

Questão 10: A localização da unidade de negócios influi no sistema de predeterminação de custos?

Essa questão tem como objetivo investigar se há relação entre a localização da unidade de negócios e o sistema de predeterminação de custos.

Questão 11: Há relação entre a localização da unidade de negócios e o nível de cobrança das variações apresentadas nos relatórios real x predeterminado?

Essa questão objetiva identificar se há relação entre a localização geográfica da unidade de negócios e o nível de cobrança sobre as variações ocorridas nos relatórios gerenciais (real x predeterminado).

1.5 Justificativa

O Estado de Pernambuco é o oitavo estado brasileiro em Produto Interno Bruto (PIB), representando 20,21% do PIB do Nordeste e 2,64% do Brasil. Nos últimos dez anos, o PIB do estado cresceu aproximadamente 10%¹.

¹ Fonte: Instituto Pernambucano de Planejamento de Pernambuco - Condepe. Disponível em: <http://www.condepe.pe.gov.br/index.htm>. Acesso em: 27 maio 2003.

Em uma pesquisa² que abordou a problemática da competitividade nas diversas regiões do estado, dois fatores têm desempenhado um papel importante para a melhoria dessa competitividade: o primeiro está relacionado à gestão tecnológica e o segundo, aos sistemas de informações e gestão financeira e de custos. Esta preocupação se apresenta ainda mais acentuada quando se efetuam as análises por setores empresariais, indicando na indústria, uma maior preocupação com a profissionalização da gestão financeira. Acentuam-se ainda os Sistemas de Controle e Racionalização de Custos como fator de destaque para a competitividade.

Dentre os segmentos industriais, o de transformação é que tem uma maior representatividade, com percentual participativo de 16,76% do Valor Adicionado Bruto do estado no ano de 2000³.

A qualidade da informação gerencial é eminente para a melhoria da competitividade da indústria de transformação do estado. Uma investigação e esclarecimento, quanto às práticas adotadas, pode contribuir para a superioridade da eficácia da gestão. Dessa forma, o presente estudo faz-se justificar em face da possibilidade de comparação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas indústrias de transformação da Região Metropolitana do Recife, subsidiárias de multinacionais, com as práticas adotadas por subsidiárias de empresas multinacionais situadas no Sudeste do Brasil, conforme pesquisa realizada por Souza (2001), denominada “Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais”.

² Fonte: Revista Empresas e Empresários – “Pernambuco Rumo ao Futuro: Evidências de Competitividade”. 8ª edição da pesquisa, dezembro/98.

³ Fonte: IBGE / CONDEPE / FIEPE. Disponível em: <http://www.fiepe.org.br/download/pib/tabela3.zip>. Acesso em: 27 maio 2003.

1.6 Metodologia

O método utilizado foi o indutivo. Para Silva (2003, p. 39), a indução parte de registros menos gerais para enunciados mais gerais.

Tendo como meta os objetivos específicos propostos, esta pesquisa caracteriza o fato em estudo, de forma exploratória e descritiva, pois permitirá uma busca de maiores informações sobre o tema e uma sistematização.

Na primeira etapa da coleta de dados, procedeu-se a uma revisão de literatura. Esse tipo de pesquisa “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte de pesquisa empírica” (SILVA, 2003, p. 60). Explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, etc.

Na segunda etapa da coleta de dados, realizou-se, então, uma pesquisa de campo na indústria de transformação, com base no banco de dados da Federação das Indústrias de Pernambuco - FIEPE, cujo método de operacionalização foi a entrevista, para verificar, junto aos respondentes, quais são as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas em que atuam. Na pesquisa utilizou-se o mesmo instrumento de coleta de dados empregado por Souza em 2001, com algumas adaptações que visam facilitar a coleta e tabulação dos dados e cujos ajustes foram efetuados por meio de um pré-teste realizado em duas empresas pesquisadas. Posteriormente, o formulário foi reaplicado nessas empresas. As entrevistas foram realizadas entre os meses de dezembro de 2003 e fevereiro de 2004.

A população constante do banco de dados da FIEPE é composta por quarenta e uma empresas, das quais, doze responderam a pesquisa, isto é, 29,26% da população. Esse percentual de respostas está acima da média preconizada por Lakatos e Marconi (1991, p.201) que é de 25%.

O tratamento estatístico adotado no trabalho se refere à análise descritiva dos dados, baseado na utilização de medidas de posição e dispersão e nos testes de hipótese, que foram verificados por meio de dois tipos de testes não-paramétricos: o teste exato de Fisher para as questões que recaem numa tabela de contingência 2x2 e o teste Qui-quadrado para as demais questões.

Segundo Siegel (1975, p.106), o teste exato de Fisher constitui-se em uma técnica não-paramétrica extremamente útil para analisar dados discretos (nominais ou ordinais), quando o tamanho de duas amostras é pequeno. Ainda segundo Siegel (Ibid, p.117), o teste Qui-quadrado pode ser aplicado para determinar a significância de diferenças entre grupos independentes, podendo a mensuração ser até mesmo em escala nominal ou classificadora, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

Desta forma, o teste exato de Fisher foi utilizado nas questões 2, 3, 10 e 11 da pesquisa e o Qui-quadrado nas questões 1, 4, 5, 6, 7, 8 e 9. Para as questões 1, 4, 5, 6 e 7, os resultados encontrados não podem ser considerados conclusivos, apenas indicativos, pois, segundo Siegel (1975, p. 123-4), o teste Qui-quadrado tende a ser mais poderoso quando o tamanho da amostra é maior. Pelo fato das questões 8 e 9 terem incorporado os resultados da pesquisa de Souza, conforme modelos de tabela de contingência definidos nos métodos de comparação de amostras independentes, o Qui-quadrado pode ser considerado conclusivo, tendo

em vista que o tamanho da amostra aumentou de doze para sessenta e uma empresas.

Segundo Levine et al (2000, p. 434), freqüentemente estamos preocupados em fazer comparações e analisar diferenças entre duas populações em termos de alguma característica categorizada. Na ótica de Siegel (1975, p. 67-107), é possível empregar provas estatísticas para duas amostras quando o pesquisador deseja determinar se dois tratamentos são diferentes, ou se um tratamento é melhor do que outro, podendo ser utilizado grupos relacionados ou grupos independentes. Apesar do uso de duas amostras relacionadas em um projeto de pesquisa ter méritos indiscutíveis, sua aplicação em geral não é prática. Desta forma, as amostras foram consideradas na pesquisa como independentes. Essas amostras podem ser obtidas por um dos dois métodos: extraídas aleatoriamente de duas populações, ou decorrer da atribuição aleatória de dois tratamentos aos membros de uma amostra de origem arbitrária. Em nenhum desses casos se exige que as amostras tenham o mesmo tamanho.

Só foi possível a comparação dos resultados obtidos com os da pesquisa de Souza (2001), devido ao mesmo ter inserido, em sua tese, a tabulação do formulário de entrevista.

Não foi possível a utilização de outros testes como o U de Mann-Whitney, ou o Kolmogorov-Smirnov, pelo fato dos mesmos serem aplicados apenas a escalas ordinais ou por postos.

Na ótica de Siegel (1975, p.8), para se rejeitar uma hipótese nula, é comum usar os valores de 0,05 e 0,01, embora outros valores também possam ser utilizados. Nos testes realizados nesta pesquisa são apenas aceitos os níveis de significância inferiores a 0,05.

Foi utilizado o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.

1.7 Delimitações do Estudo

As empresas pesquisadas foram as que constam no banco de dados da Federação das Indústrias de Pernambuco - FIEPE. A realização deste estudo foi na Região Metropolitana do Recife devido à grande concentração das mesmas nesta região do estado.

Visando a uma melhor definição da amplitude e objetividade do estudo, bem como a comparação dos resultados obtidos com a pesquisa realizada por Souza (2001), que é um dos objetivos do estudo, a pesquisa utilizou-se das mesmas práticas de contabilidade gerencial utilizadas na pesquisa em tela:

- Métodos de custeio;
- Análise das relações custo-volume-lucro;
- Sistemas de predeterminação de custos;
- Elaboração e uso de planos orçamentários.

Segundo Souza (2001, p.10), essas práticas foram selecionadas por constituírem-se objetos de constante abordagem pela literatura que mais recentemente tem questionado os chamados “procedimentos tradicionais” da contabilidade gerencial.

1.8 Estrutura do trabalho

Além desta introdução, esta dissertação desenvolve-se em mais três capítulos, a saber:

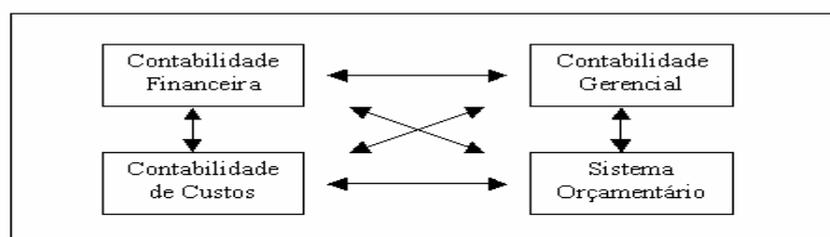
- a) Referencial Teórico: momento em que serão abordadas a origem e a evolução da contabilidade gerencial e as práticas propostas;
- b) Resultado e Análise dos dados: neste capítulo os resultados obtidos através dos questionários serão descritos e analisados;
- c) Conclusões: aqui serão apresentadas as considerações finais e limitações do trabalho, bem como sugestões para próximas pesquisas.

Além destes quatro capítulos, consta também, na dissertação, a bibliografia (referências) e o apêndice com o formulário de entrevista.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial

Para Martins (2003, p. 19-21) as expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, bem como suas origens, comumente são confundidas. Segundo o autor, até a Revolução Industrial praticamente só existia a Contabilidade Financeira, que foi desenvolvida na Era Mercantilista e estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Com o advento da indústria, a função do contador tornou-se mais complexa e começou-se, então, a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial. Nesse período, os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção passaram a compor o custo dos produtos. Em razão do crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser considerada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho dessa nova missão gerencial. A figura a seguir demonstra a atuação da contabilidade financeira, gerencial e sistema orçamentário no contexto de um sistema de informações:



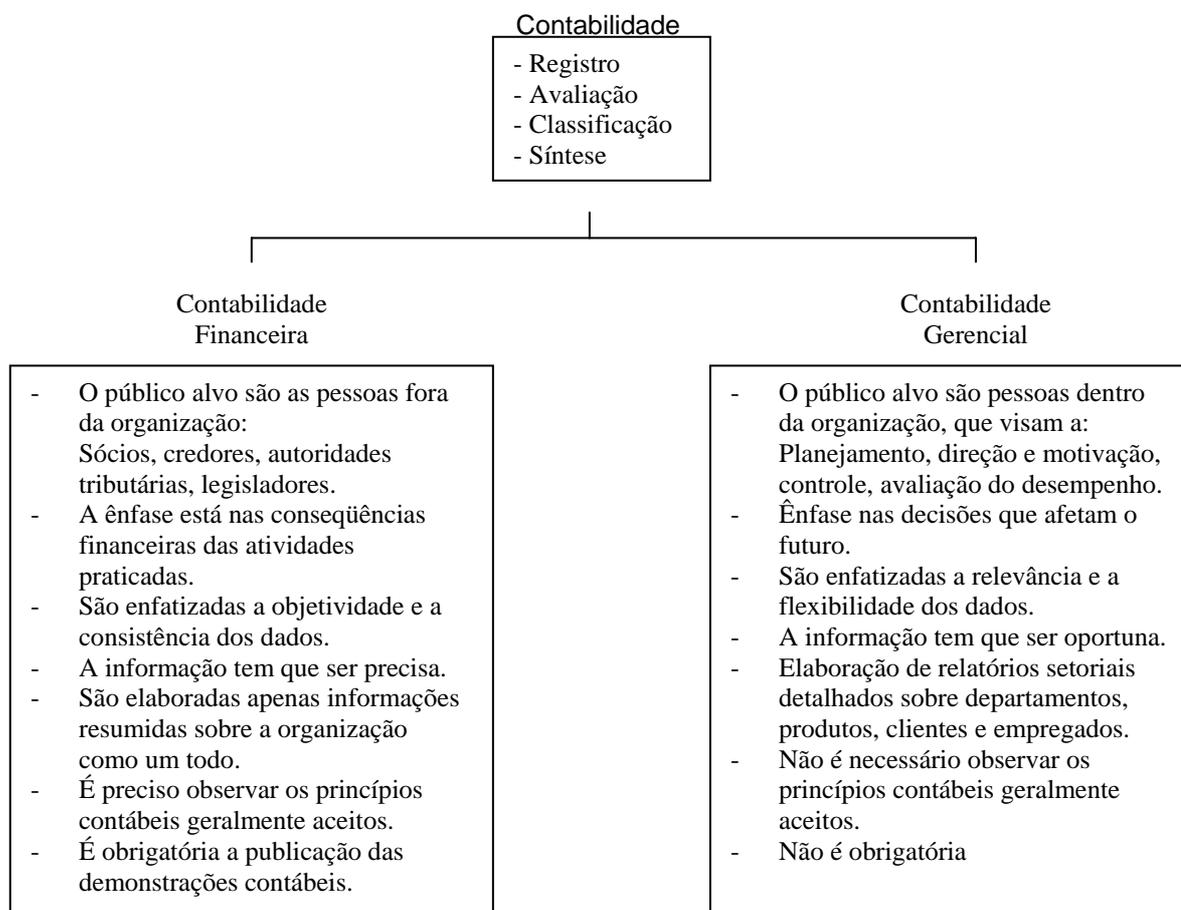
Fonte: Martins (2003)

Figura 2.1: Atuação da Contabilidade Financeira, de Custos, Gerencial e sistema orçamentário no contexto de um sistema de informação.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 3-4), os relatórios contábeis financeiros são para uso das partes externas (usuários externos), enquanto os relatórios gerenciais se destinam aos gerentes da organização.

Ainda segundo Garrison e Noreen (Ibid, p. 5-6), as raízes da contabilidade financeira estão na Revolução Industrial do século XIX, momento em que as empresas eram fortemente controladas por uns poucos proprietários administradores, os quais obtinham empréstimos através das suas relações e dos seus bens pessoais. Não existia, portanto, necessidade de elaborar demonstrativos financeiros, ao contrário da contabilidade gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala de têxteis, aço e outros produtos. Após a virada do século, devido às pressões exercidas sobre as companhias pelo mercado de capital, pelos credores, pelos organismos reguladores e pelo imposto de renda, surgiu a necessidade da Contabilidade Financeira.

Durante muitas décadas, os contadores trabalharam para garantir que as exigências da Contabilidade Financeira fossem atendidas e para que seus relatórios fossem apresentados tempestivamente. Com isso, as práticas da Contabilidade Gerencial estagnaram. Até meados da década de 1980, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiam muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo, nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes. A figura a seguir ilustra uma comparação entre a contabilidade financeira e gerencial:



Fonte: Garrison e Noreen (2001)

Figura 2.2: Comparação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Para Atkinson et al (2000, p. 36 - 48), a Contabilidade Gerencial “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa”. Esses autores defendem que muitas inovações, na contabilidade gerencial, ocorreram nas décadas iniciais do século XX para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas. Os autores destacam a experiência da Dupont e da General Motors nesse período: a Dupont Company por ter introduzido uma das inovações mais duradouras que é a fórmula do Retorno sobre Investimento (ROI – *Return on Investment*), uma medida de desempenho e a

General Motors - GM pela implementação do controle centralizado com responsabilidade descentralizada. O sistema de contabilidade gerencial elaborado na GM incluiu: um Processo de Orçamento Operacional Anual, Relatório de Vendas Semanais e Orçamentos Flexíveis Mensais e Relatórios Divisionais de Desempenho Anuais incluindo o Retorno sobre Investimento.

Ainda para Atkinson et al (Ibid, p. 51):

Durante o último quarto do século XX, o ambiente competitivo, tanto para as empresas de serviços como para as empresas industriais, tornou-se mais desafiante e exigente. Conseqüentemente, as empresas atuais demandam por informações gerenciais contábeis diferentes e melhores.

Schmidt (2000, p. 112-113) também acredita que o crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversificação geográfica, ocorrido no século XIX foi a causa dos administradores aperfeiçoarem seus sistemas contábeis para apoiar várias decisões gerenciais, incluindo planejamento, avaliação e controle de uma organização.

Na ótica de Ricardino Filho (1999), a unanimidade nunca foi uma tônica na contabilidade. O autor destaca três teorias para o surgimento da contabilidade gerencial (*management accounting*):

- A primeira teoria trata do aparecimento da contabilidade gerencial após a II Guerra Mundial. Vários autores citados por Ricardino Filho (1999), como: Keller (1957), Garrison (1976), Haynes, Warren e Massie (1961) e inclusive Johnson que, juntamente com Kaplan, viria a estabelecer novas origens para a contabilidade gerencial e financeira, manifestaram-se sobre o tema relatando que a origem do *management accounting* é muito recente e atribuem, dentre outros fatores, ao aumento da competição

empresarial, a busca pela redução de custos, ao rápido avanço tecnológico e, inclusive, a troca intensiva de conhecimento profissional;

- A segunda teoria relaciona o surgimento da contabilidade gerencial à Revolução Industrial. Ele se apóia na obra de Johnson e Kaplan, denominada de *"The Relevance Lost"*, publicada em 1987, em que os referidos autores demonstram que as técnicas utilizadas na contabilidade gerencial eram conhecidas desde, pelo menos, 1925.
- A terceira teoria está embasada principalmente em pesquisas realizadas pelos ingleses, preponderantemente na década de 90, relacionando as origens da contabilidade gerencial a procedimentos contábeis para fins gerenciais, em uso na Inglaterra desde o século XIII.

Ricardino Filho (1999, p. 248-253) concluiu que a contabilidade, desde sua origem, qualquer que seja a data, sempre teve como objetivo prover seus usuários de informações para gerenciamento das atividades. Ocorrendo, ao longo do tempo, alterações e não marcos iniciais da contabilidade gerencial.

2.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Propostas

2.2.1 Métodos de Custeio

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

depende do tipo de organização. A contabilidade gerencial se aplica a qualquer tipo de organização. A apuração de custo é um processo de apropriação dos custos aos produtos e serviços de uma companhia.

Segundo Silva Junior (2000, p. 18), custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos. Miranda e Souza (1999, p. 4) entendem que os métodos de custeio representam a forma como os gastos são alocados aos produtos e serviços, com reflexo no seu preço.

Os métodos de custeio estão inseridos em uma estrutura maior, denominada Sistema de Custos ou Sistema de Contabilidade de Custos. Para Souza (2001, p. 44), Sistema de Custo compreende um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, operacionalizado pelas pessoas envolvidas no processo de mensurar o valor dos recursos consumidos na obtenção de um bem ou serviço. Para Cooper (1988), "um sistema de custeio ideal deve possuir baixo custo de medição, diminuir o custo dos erros e atender a diversidade de produtos".

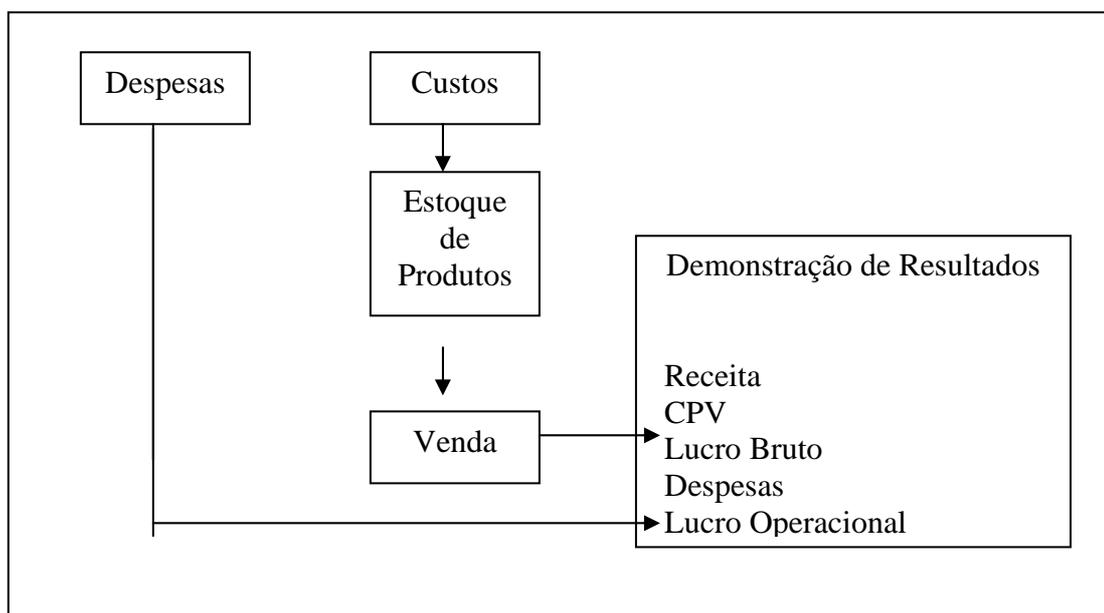
Dentre os métodos de custeio, pode-se destacar o Custeio por Absorção, Custeio Variável e ABC.

2.2.1.1 Custeio por Absorção

Segundo Martins (2003, p. 37), Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, isto é, são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

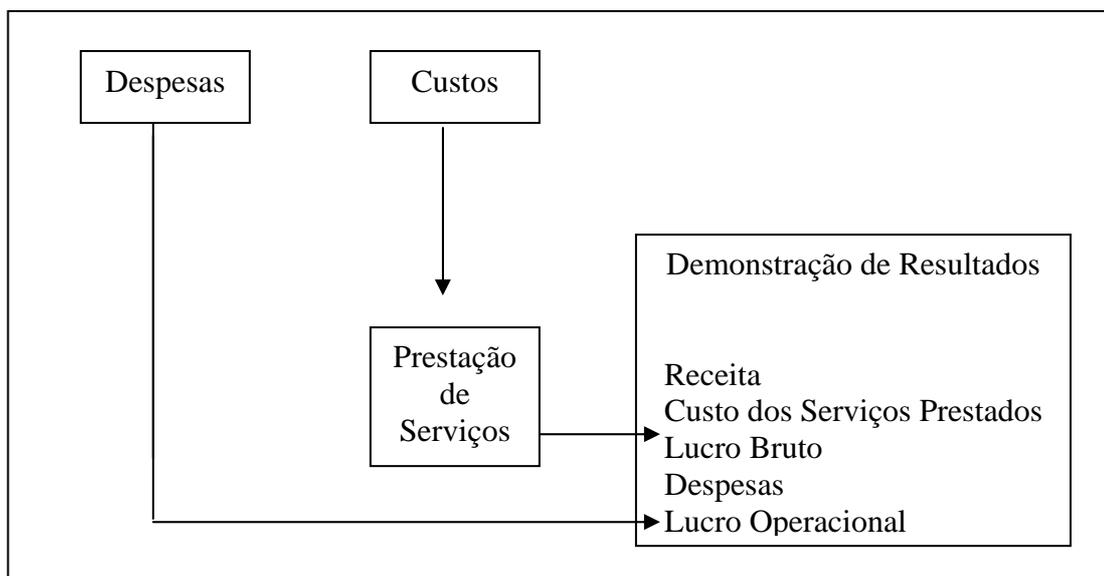
Este método somente considera os recursos direta ou indiretamente consumidos na fabricação de produtos ou serviços. Desta forma, as despesas operacionais não se incorporam ao custo do produto.

Ainda, para Martins (2003, p. 37-8), o Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Não se trata de um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. É obrigatório para fins de avaliação de estoques e, no Brasil, para fins de Imposto de Renda é utilizado obrigatoriamente, mas existem pequenas exceções. As figuras a seguir demonstram a utilização do custeio por absorção em empresas de manufatura e em empresas prestadoras de serviços:



Fonte: Martins (2003)

Figura 2.3: Custeio por Absorção: Empresas de Manufatura



Fonte: Martins (2003)

Figura 2.4: Custeio por Absorção: Empresas Prestadoras de Serviços

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

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

O Custeio por Absorção vem sendo criticado para uso gerencial. Segundo Martins (2003, p.197-8) a crítica está no fato dos custos fixos existirem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações ocorram no volume de produção; pelos custos fixos não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade e quase sempre são distribuídos baseados em critérios de rateio, que apresentam um maior ou menor grau de arbitrariedade; o valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa.

Para Padoveze (2003, p. 195), deverá sempre existir muita acurácia na distribuição dos custos indiretos, sob pena de esvaziar exageradamente os custos unitários, uma vez que alocações indevidas a determinados produtos e serviços provocarão necessariamente alocação indevida aos demais produtos e serviços.

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p. 196), o custeio por absorção apropria os custos fixos e variáveis aos produtos, misturando-os de tal modo que se torna difícil para os gerentes distinguirem um do outro.

Apesar das críticas ao Custeio por Absorção, Padoveze (2000 apud Guerreiro, 2002, p. 24) elenca os possíveis motivos para utilização do mesmo:

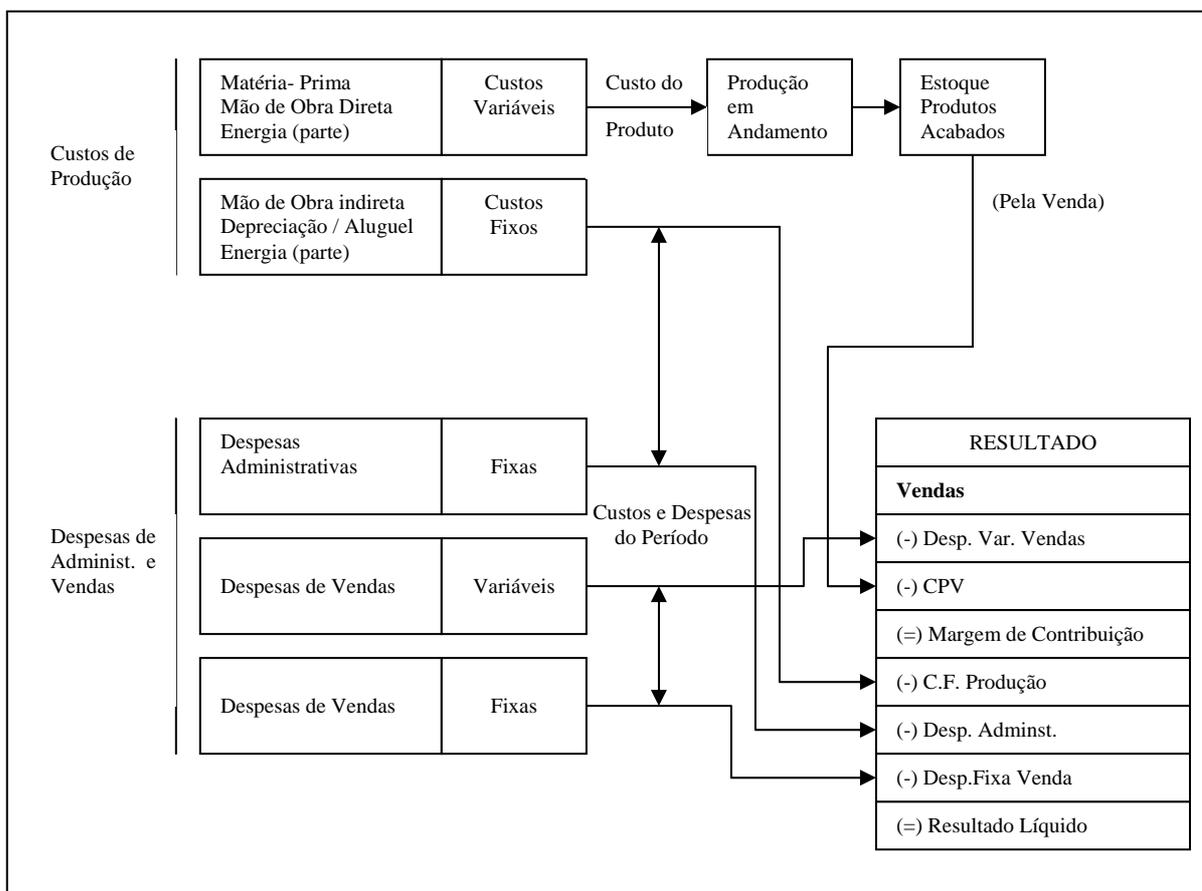
1. O mais fácil de usar;
2. Conservadorismo e estabilidade;
3. Forças de marketing;
4. Obsessão pelo custo unitário;
5. O custo unitário como um dos arquétipos da humanidade.

2.2.1.2 Custeio Variável

O custeio variável também pode ser denominado de custeio direto ou custeio marginal. Segundo Garrison e Noreen (2001 p. 196), a expressão custeio direto foi utilizada durante muitos anos, contudo, desapareceu do dia-a-dia, porque a designação “custeio variável” descreve melhor o modo como os custos dos produtos são calculados quando se prepara uma demonstração de resultados segundo o modelo de contribuição.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 136) o custeio variável talvez seja mais útil na tomada de decisões por parte da gerência, pois os custos indiretos fixos de fabricação, que não são afetados pela quantidade produzida, não fazem parte do custo do produto fabricado e são tratados como despesa do período em que foram ocorridos.

Martins (2003, p.202) destaca que o Custeio Variável sempre acompanha a inclinação das vendas, enquanto que, pelo Absorção, isso necessariamente não ocorre. A diferença de valores de resultado entre um critério e outro está sempre localizada no custo fixo incorporado aos estoques.



Fonte: Miranda e Souza (1999)

Figura 2.5: Fluxograma do Custeio Variável

Para Miranda e Souza (1999, p.5) o Custeio Variável origina um conceito gerencial muito importante: a Margem de Contribuição - MC, que é definida como a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis, que deve contribuir tanto para a absorção dos custos fixos como para a obtenção do lucro total da empresa.

2.2.1.3 ABC (*Activity Based Costing*)

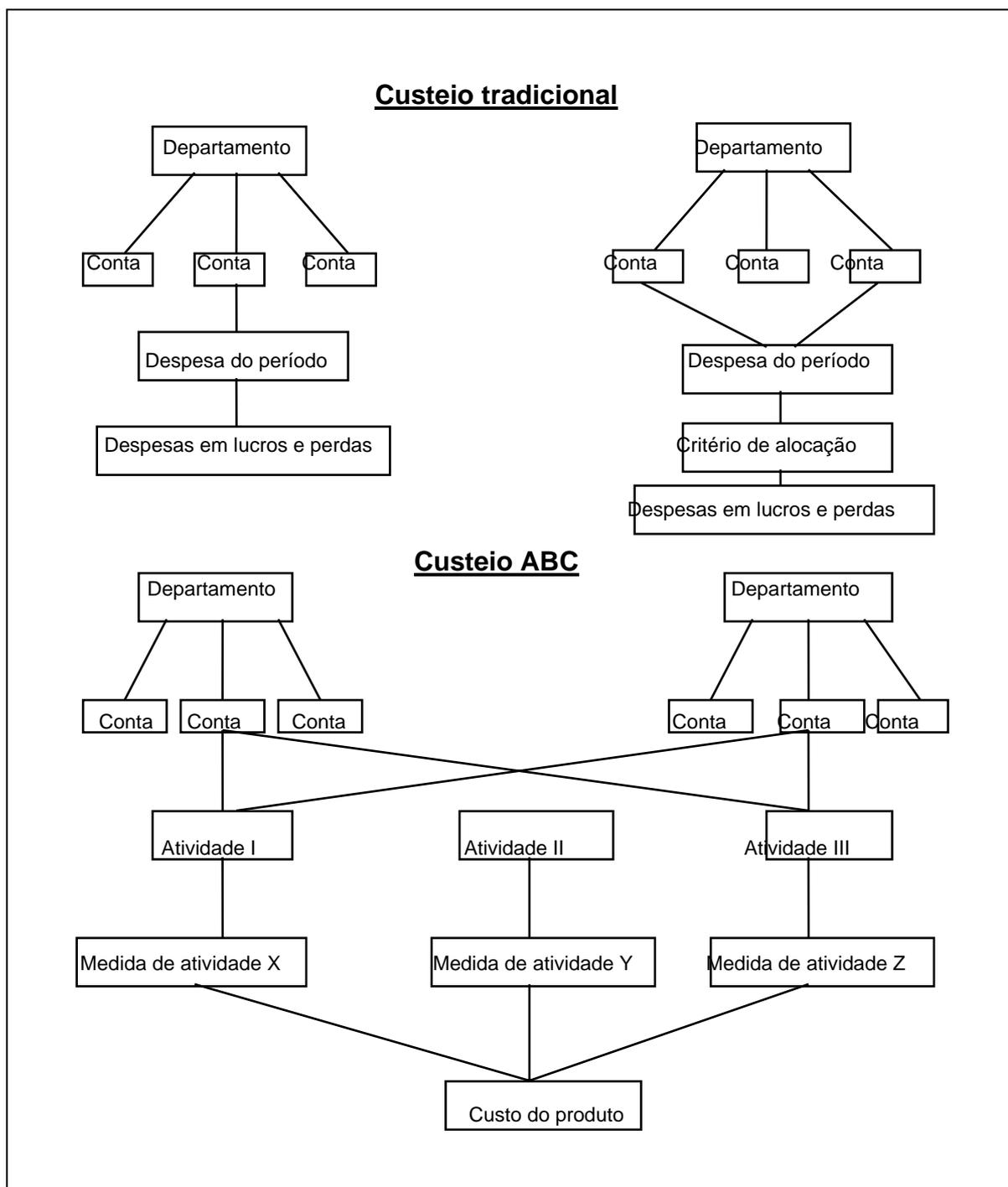
Atkinson et al (2000, p.77) consideram a empresa como uma seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou um serviço entregue a seu cliente. Uma

seqüência de atividades que cria um bem ou serviço pode ser vista como uma cadeia de valores, desde que cada elo possa acrescentar algo, no produto, que o cliente valorize. Uma atividade é definida pelos referidos autores como uma unidade de trabalho ou tarefa com objetivo específico.

Ainda para Atkinson et al (Ibid, p.308), os Sistemas de Custeio baseados em Atividades são sistemas de custeios de produtos que atribuem os custos de apoio aos produtos, à proporção de demanda que cada produto exerce sobre várias atividades.

Segundo Martins (2003, p. 87), o ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos ocorridas no Custeio por Absorção. Pode ser aplicado também aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta. A diferença fundamental entre o ABC e os “sistemas tradicionais” está no tratamento dado aos custos indiretos.

Pode-se, ainda, analisar graficamente a diferença existente entre os custeio baseado em atividades e os métodos tradicionais de custeio (absorção e variável), cuja figura expõe a seguir:



Fonte: Ostrenga (1994).

Figura 2.6: Diferença entre os métodos de Custeio Tradicional e o ABC

Observando o diagrama do custeio tradicional, constata-se que a questão central, em qualquer gestão de custos, é a decisão sobre o montante de recursos a

serem aplicados em cada negócio, em cada área, como usá-los eficazmente e, por fim, avaliar os resultados alcançados contra os objetivos propostos.

Os relatórios tradicionais de custos mostram as despesas abertas por item, por centro de custos e de acordo com a estrutura hierárquica da empresa, porém não mostram como tais recursos estão sendo utilizados pelos responsáveis funcionais o que não ocorre, no custeio ABC.

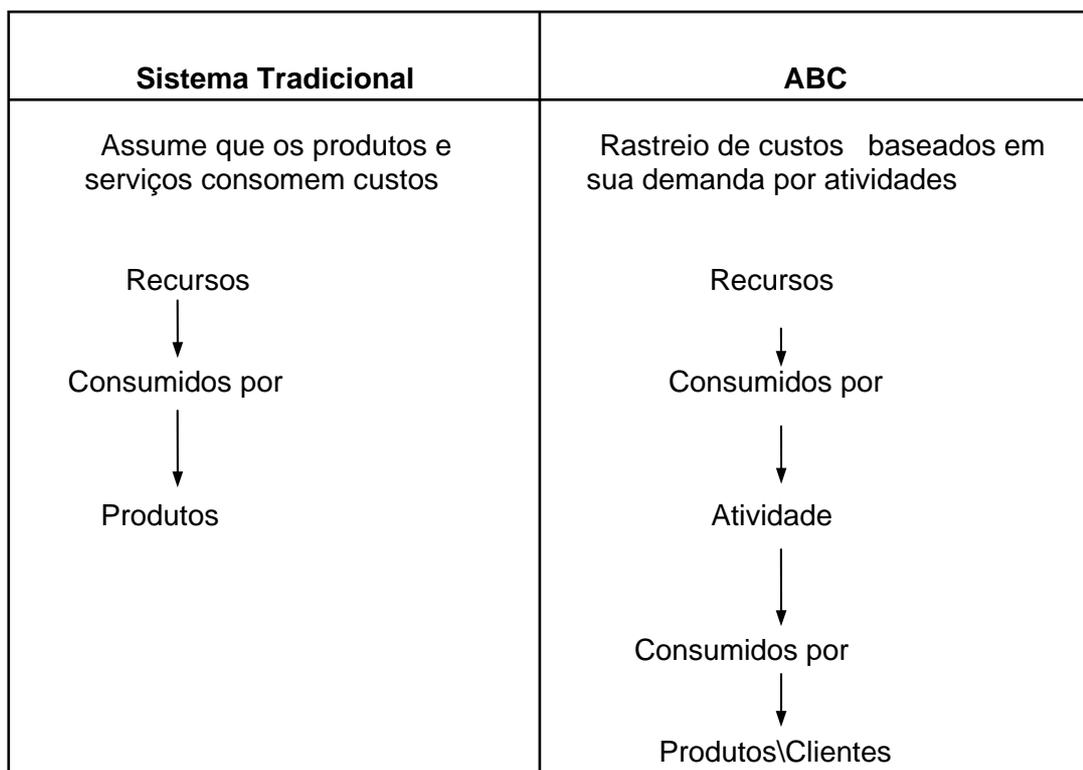
Segundo Martins (Ibid, p. 286), o ABC possui duas gerações: na primeira geração o conceito de atividade é limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produto; na segunda geração o ABC foi concebido de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões: visão econômica de custeio (no sentido que se apropria os custos aos objetos de custeio por meio das atividades realizadas em cada departamento) e a de aperfeiçoamento de processos (no sentido de que capta os custos dos processos por meio das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais).

Na ótica de Garrison e Noreen (2001, p. 224-5), no Custeio por Absorção (sistema tradicional de custo), o objetivo é avaliar adequadamente o produto. No Custeio por Atividade, o objetivo é conhecer o custo indireto e a rentabilidade dos produtos e dos clientes. Os autores defendem que no Custeio por Atividade:

- 1) Os custos de fabricação, bem como os não-fabris, podem ser apropriados aos produtos;
- 2) Alguns custos de fabricação podem ser excluídos do custo do produto;
- 3) Há um certo número de centros de custos indiretos, em que cada um deles aloca os custos ao produto e a outros objetos de custo;

- 4) Os critérios de alocação muitas vezes são diferentes daqueles empregados nos sistemas tradicionais de custeio;
- 5) As taxas de custo indireto, ou taxas de atividade podem ser baseadas no nível de atividade a capacidade plena, em vez de se basearem no nível orçado de atividade.

De acordo com as conclusões dos autores, pode-se extrair as seguintes conclusões acerca das diferenças entre o ABC e os sistemas tradicionais de custos:



Fonte: o autor

Quadro 2.1: Diferenças entre o sistema tradicional e o ABC

Guerreiro (2002, p. 24-5) relata a inadequação do conceito de *full cost* no processo de análise de rentabilidade. Segundo pesquisa realizada pelo referido autor, todo processo de decisão enfocando rentabilidade analítica dos produtos deve

estar fundamentado em decisões baseadas no método de custeio variável, com a utilização do conceito de margem de contribuição, levando-se em consideração a existência de fatores restritivos de produção.

Verifica-se, na opinião de Guerreiro (Ibid, p. 24-5), que o conceito de margem de contribuição é mais importante para fins de decisão do que o ABC, mesmo este sendo superior ao sistema de custos tradicional, ou seja, custeio por absorção.

Iudícibus (apud Souza, 2001, p. 52) reconhece que o ABC possui algumas vantagens em relação ao método tradicional, as quais estão relacionadas a um rastreamento mais racional dos custos, provendo uma absorção mais criteriosa, acurada e menos arbitrária. Contudo, o autor ressalta que o ABC não deixa de ser um custeio por absorção.

Martins (2003, p. 295-6) defende que a maioria das críticas quanto ao uso do ABC está no problema do rateio dos custos fixos. Defende, ainda, que o uso do ABC é extraordinário em termos de identificar o custo das atividades e dos processos e de permitir uma visão mais adequada para análise da relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e desses processos. Conclui que é possível, viável e até mesmo necessário ter a aplicação do ABC também dentro do conceito de Custeio Variável, visto que os custos e despesas totais de um produto podem ser divididos em duas parcelas: custos e despesas variáveis e custos e despesas fixas, apropriadas pelo ABC.

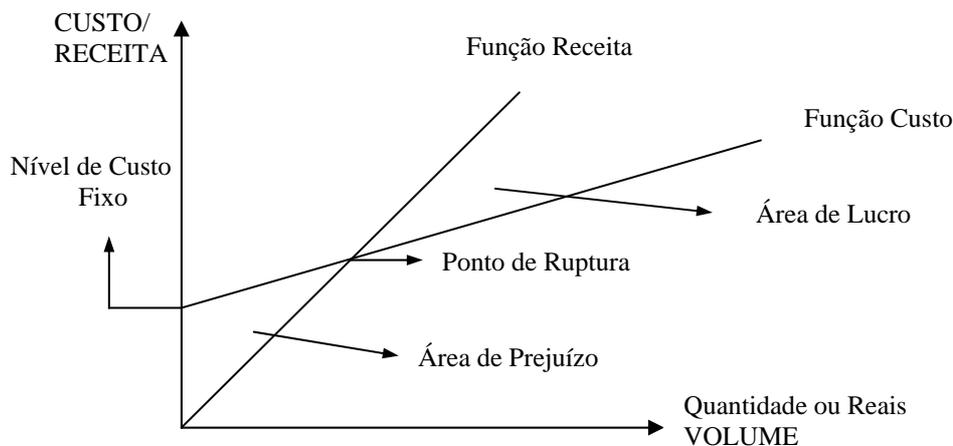
2.2.2 Análise de Relações Custo-Volume-Lucro

Para Horngren et al (2000, p.44), a análise custo-volume-lucro – CVL propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento, examinando o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro, à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade. Maher (2001, p.432) reforça a importância da análise CVL para determinar como uma expansão das facilidades de produção e as correspondentes alterações nos custos impactam o lucro.

Para Martins (2003, p.255-6), não existe custo ou despesa eternamente fixos. São fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade. Em diversas empresas os únicos custos realmente variáveis são as matérias-primas, não sendo o consumo delas, muitas vezes, proporcional ao grau de produção. Como as empresas não oscilam tão facilmente o seu volume de atividade, há uma simplificação da análise do comportamento dos custos e despesas fixos e variáveis.

Com relação ao custo de mão-de-obra direta e indireta de um período, Ludícibus (1998, p. 142) relata que existe uma série de problemas no Brasil, dentre os quais o elevado custo de contratação e recrutamento. Isso não possibilita que os empresários ajustem prontamente sua força de trabalho às flutuações de demanda. Destaca ainda que a função-receita e a função-custo não são lineares, mesmo sendo essas tratadas pelos contadores dentro da “camisa-de-força” da linearidade.

A figura a seguir demonstra a visão clássica do contador das funções receita e custo:



Fonte: Iudícibus (1998)

Figura 2.7: Funções Receita e Custo (Linear)

Ponto de equilíbrio, na ótica de Horngren et al (2000, p.45), é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, o lucro é igual a zero.

Garrinson e Noreen (2001, p. 168) destacam que inadequadamente a análise do CVL é mencionada como simples análise do ponto de equilíbrio (ou ruptura), o qual ele destaca apenas como um elemento da análise CVL.

Outros conceitos muito utilizados na análise CVL são:

- Margem de Contribuição - MC: é o que sobra da receita de vendas após a dedução das despesas variáveis. Desta forma, seria o montante disponível para cobrir as despesas fixas e, em seguida, prover os lucros do período (GARRISON e NOREEN, 2001, p.164);
- Alavancagem Operacional: é a medida do grau de sensibilidade do lucro líquido em relação às variações percentuais das vendas. Funciona como um multiplicador, ou melhor, se ela é alta, um pequeno aumento

percentual nas vendas pode produzir um grande aumento percentual no lucro líquido. É calculada pelo resultado da divisão entre a margem de contribuição e o lucro líquido. (GARRISON e NOREEN, 2001, p. 173).

Souza (2001, p. 62) enfatiza que, na visão de vários autores defensores do ABC, a variabilidade dos custos não está condicionada ao volume de produtos, mas sim ao nível das atividades executadas, ou seja, a efetiva gestão dos custos passa pela gestão das atividades demandadas e não pelo volume dos produtos.

Para COGAN (1994, p.7) um dos benefícios obtidos com o ABC é o de consentir uma melhoria nas decisões gerenciais, porquanto deixa-se de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados” permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

2.2.3 Sistemas de Predeterminação de Custos

Para Souza (2001, p. 177), conhecer ou determinar antecipadamente a mais provável ocorrência de um determinado evento é algo que tem atraído grande interesse na área de gestão de custos, principalmente no que se refere à orientação de decisões, controle e avaliação de desempenho.

Garrison e Noreen (2001, p.306) destacam o padrão como uma referência ou “norma” para a avaliação de desempenho. O processo de estabelecimento dos preços e quantidades padrões requer o esforço conjunto de contadores, engenheiros e outras pessoas da gerência. Na ótica de Warren et al. (1999, p. 228), todas as

empresas de serviços, comerciais e industriais podem usar padrões para avaliar e controlar operações.

Os sistemas contábeis que usam padrões para os custos são chamados de sistemas de custo-padrão e permitem à gerência determinar quanto um produto deverá custar (custo-padrão), quanto ele custa (custo real) e as causas de suas diferenças (variações de custo). Observa-se que o grande objetivo dos sistemas de custo padrão é de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido (MARTINS, 2003, p. 316).

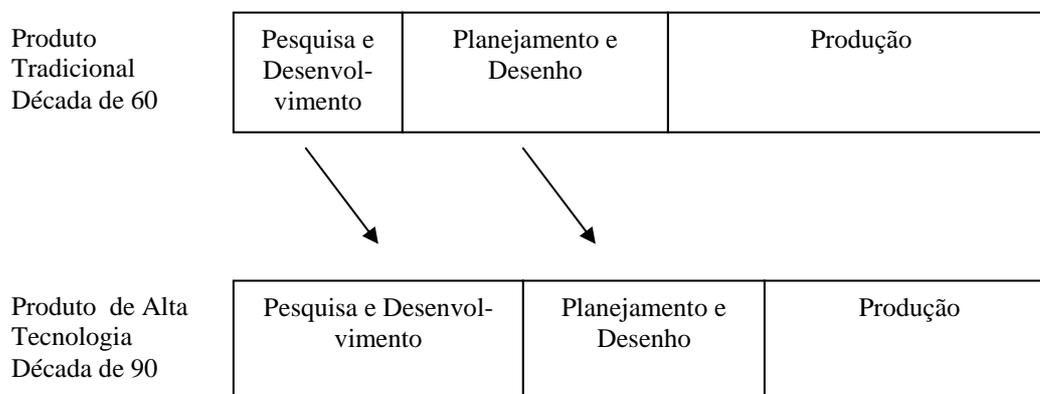
Garrinson e Noreen (2001, p. 307) destacam a existência de dois tipos de padrões: os ideais e os práticos, também definido por Martins (2003, p.315) como padrão corrente. Os padrões ideais só podem ser alcançados nas melhores circunstâncias, não admitindo falha nos equipamentos ou outras interrupções no trabalho. São pouco utilizados pelas empresas, pois os gerentes concordam que os padrões ideais podem desestimular mesmo os empregados mais diligentes. Os padrões práticos são mais passíveis de serem alcançados, pois admitem tempo de paralisação normal das máquinas e período de descanso dos empregados.

Para Sakurai (1997, p. 57-8), o custo-padrão é um instrumento de controle de custo no nível operacional, geralmente baseado em pressupostos estratégicos de engenharia e é muito eficaz quando aplicado à produção em massa padronizada.

Ainda para Sakurai (Ibid., p.49-51), diferentemente do custo-padrão cuja aplicação ocorre no nível operacional, o custo-meta, que é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência.

O custo-meta surgiu no Japão e teve sua expansão motivada por múltiplos fatores, dentre eles: diversificação da necessidade dos consumidores, que leva à redução do ciclo de vida dos produtos e a intensificação da concorrência internacional.

Com a redução do ciclo de vida dos produtos, provocada pela necessidade dos consumidores de produtos novos e melhores, houve o aumento da importância do gerenciamento de custos nos estágios de planejamento e desenho dos produtos. Isso aconteceu por dois motivos: o primeiro decorreu do fato dos estágios de pré-produção determinarem a estrutura dos custos e o segundo em virtude da inexistência de um “longo prazo”, durante o qual possam ser reduzidos os custos. A figura a seguir ilustra a importância desses estágios iniciais:



Fonte: Sakurai (1997)

Figura 2.8: Diferenças de ciclos de vida entre produtos tradicionais e produtos de alta tecnologia

Nos últimos anos, o custo-meta relacionou-se fortemente à estratégia empresarial, sendo considerado um instrumento de gerenciamento estratégico de

custo para alcançar a meta de lucro, especificada pelo planejamento empresarial de médio prazo. O objetivo principal é a redução dos custos totais, mantendo a alta qualidade (SAKURAI, 1997, p. 51-5). O quadro a seguir compara o custo-meta e o custo-padrão:

Custo-meta	Custo-padrão
Instrumento para gerenciamento de custos.	Instrumento para gerenciamento de custos.
Estágio de planejamento e desenho do produto.	Estágio de produção
Técnica voltada para o mercado.	Técnica voltada para a produção e para a tecnologia.
Parte do planejamento estratégico do lucro, levando em conta a concorrência e a necessidade do cliente.	Instrumento de controle do nível operacional, geralmente baseado em pressupostos estratégicos de engenharia.
Melhor na produção de grande variedade e baixo volume.	Mais eficaz na produção em massa.

Fonte: Sakurai (1997)

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Quadro 2.2: Comparação entre Custo-meta e Custo-padrão.

2.2.4 Elaboração e Uso de Planos Orçamentários

O cenário atual, de grande competitividade, exige que as empresas, para atingirem seus níveis ideais de lucro, não só acompanhem a evolução tecnológica, mas também tenham um planejamento que retrate seus objetivos e permita a elaboração de diversos orçamentos para que esses objetivos sejam alcançados, como também, por meio do controle administrativo, estabeleçam passos para aumentar a possibilidade deles serem concretizados, assegurando a todas as partes da organização um funcionamento de acordo com as políticas da empresa.

Portanto, o propósito do planejamento e controle é garantir que as metas estabelecidas pela empresa sejam alcançadas. Para isso, é preciso motivar indivíduos e grupos a apresentarem um bom desempenho. O controle permite fazer comparação, à medida que o tempo passa, entre o desempenho efetivo e as metas planejadas. Esse “*feedback*” ajuda a redirecionar, a ajustar o plano estabelecido, se necessário.

Segundo Garrison e Noreen (2001 p.262), o planejamento e o controle são indispensáveis para que um sistema de orçamento seja eficaz. O processo orçamentário consiste na elaboração do orçamento, que traça um curso para a organização, delineando seus planos em termos financeiros. Contudo, o sucesso de um programa orçamentário será determinado pelo modo como ele é operacionalizado.

A elaboração de vários orçamentos que, juntos formam um plano integrado denominado orçamento geral - instrumento indispensável de gestão - transmite os

planos da administração a toda organização, aloca os recursos e coordena suas atividades, consiste nos procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas para atingir seus níveis desejados de lucro. Desta forma, a base de um planejamento de lucro é um bom sistema de orçamento (GARRISON e NOREEN, 2001, p. 262).

Para Horngren et al. (2000, p.125), o termo geral que acompanha a palavra orçamento consiste em um conjunto abrangente e geral de orçamentos.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 246), o orçamento tem por objetivos:

- Expressar quantitativamente os planos que identificam os objetivos e as ações necessárias para realizá-los;
- Traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais e em termos de controle;
- Comparar resultados reais com resultados planejados.

Segundo Warren et al. (1999, p.179), três são as funções administrativas: planejamento, direção e controle. O planejamento diz respeito a traçar um programa de ação, vislumbrando um ambiente futuro. A organização busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a direção tem por finalidade a realização das ações planejadas, através dos indivíduos que compõem a organização; e o controle tem, como meta, assegurar que todas as ações estejam sendo executadas exatamente de acordo com o planejamento das mesmas.

A função de controlar é a tarefa mais importante da administração, uma vez que monitora todas as outras funções. Sem o controle, não se pode saber se as estratégias adotadas pela organização estão sendo obtidas de forma eficiente e

eficaz. Segundo Anthony e Govindarajan (2001, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes:

- a) Detector ou sensor;
- b) Avaliador;
- c) Executante;
- d) Comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e cuja avaliação, quase sempre procede de acordo com um padrão ou com uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Garrison e Noreen (2001, p.263) enfatizam que o conceito “contabilidade por responsabilidade” é ponto central de qualquer sistema eficaz de planejamento e controle do lucro. Cada gerente deve ser responsável tão somente pelos itens (e somente pelos itens) que ele possa controlar, pois alguém precisa ser responsável por cada custo, caso contrário ele fugirá ao controle. Isso não significa que ele será penalizado se os resultados não estiverem de acordo com as metas estabelecidas, mas terá a obrigação de identificar, corrigir e explicar à diretoria suas razões pelas decisões tomadas.

Ainda segundo Garrison e Noreen (Ibid., p.262), são várias as vantagens do orçamento, entre elas:

- É um meio de transmitir os planos da administração para toda organização;

- Força os gerentes a pensar no futuro e planejá-lo;
- Proporciona um meio de alocação dos recursos às partes da organização em que eles podem ser empregados com mais eficácia;
- Revela potenciais gargalos;
- Coordena as atividades de toda organização, através da integração dos planos das diversas partes;
- Define metas e objetivos (base para avaliação de desempenho).

Segundo Welsh (1983, p.63-4), o orçamento também possui suas limitações:

- O plano de resultados baseia-se em estimativas;
- Deve ser permanentemente adaptado às circunstâncias existentes;
- A execução não é automática;
- Não deve tomar o lugar da administração.

Na ótica de Garrison e Noreen (2001, p. 263-350), geralmente os orçamentos operacionais cobrem o período de um ano. No entanto, para um controle mais efetivo, esses orçamentos anuais são subdivididos em períodos menores: trimestres, meses ou semanas. Uma variação do orçamento anual é chamada de “orçamento contínuo”, permitindo uma projeção de doze meses.

Esse tipo de orçamento permite que se tenha uma visão de um ano, evitando, assim, que os responsáveis fiquem concentrados em resultados de curto prazo à proporção que o ano avança.

Esse período estabelecido não se constitui uma regra, os orçamentos operacionais também podem ser projetados para períodos que atinjam vários anos. Podem não ter previsões reais com as vendas e dados suficientes para além de doze meses, mas podem ser projetados e serem instrumentos valiosos na tomada de decisões.

O orçamento estático é aquele que, uma vez determinado, não muda, mesmo que a atividade mude. Sua desvantagem é que ele não se ajusta às mudanças nos níveis de atividade. Já o orçamento flexível, ajusta-se às mudanças, quando necessárias.

Garrison e Noreen (Ibid, p.264) afirmam que o orçamento participativo é aquele elaborado com a cooperação e participação plena dos gerentes, em todos os níveis. O orçamento participativo tem as seguintes vantagens:

- As pessoas de todos os níveis da organização são reconhecidas como membros da equipe, e suas opiniões e julgamentos são valorizados pela alta administração;
- A pessoa, em contato direto com uma atividade, está na melhor posição para fazer previsões;
- É mais provável que as pessoas trabalhem para o cumprimento de um orçamento no qual tiveram uma participação ativa em sua elaboração;
- Contém um sistema exclusivo de controle que se não conseguir atender às suas próprias especificações, as pessoas só podem culpar a elas mesmas.

Muitas vezes, o orçamento é usado como instrumento de pressão. Seu cumprimento, em quaisquer circunstâncias, é o objetivo final. Mas, o ideal é que ele

seja utilizado como instrumento positivo para alcançar as metas tanto individuais quanto da empresa. Para Garrison e Noreen (2001, p.265) é relevante que a “administração deve ter muita clareza de que a dimensão humana na elaboração do orçamento é de importância fundamental”.

Portanto, é vital para o sucesso do programa orçamentário que ele receba apoio e aceitação total das pessoas que ocupam os lugares-chave da administração, uma vez que elas transmitirão o entusiasmo e o compromisso a todos os outros níveis administrativos.

Como já foi mencionado, o orçamento geral se compõe de vários orçamentos individuais, mas que se inter-relacionam. O primeiro orçamento que se elabora é o de vendas. É esse orçamento o principal segredo do processo orçamentário. Se não for preciso, os demais sairão enviesados. Ele indica a quantidade estimada de vendas, normalmente baseada nas dos anos anteriores, o preço unitário esperado e ajuda a determinar o número de unidades que será produzida.

É a partir desse que os orçamentos operacionais e financeiros serão elaborados: orçamento de produção, dos materiais diretos, da mão-de-obra direta, do custo de fabricação, do estoque final de produtos acabados, das despesas de vendas e administrativas, da demonstração de resultado orçada e do balanço patrimonial orçado e de caixa.

Souza (2001, p. 74) destaca que o ponto mais questionado quanto à elaboração dos orçamentos pela literatura mais recente é a falta de adoção de algumas práticas de Contabilidade Gerencial, como: uso do custeamento e gestão por atividades, uso do custo-meta, uso do custo-padrão com nova configuração e entendimento sobre a variabilidade dos custos.

2.2.5 Medidas de Retorno

De acordo com Atkinson et.al. (2000, p. 581-90), o controle organizacional é o processo de monitoramento, avaliação e aprimoramento do desempenho da empresa para alcançar seus objetivos. Existem dois tipos de sistemas de controle: o controle por tarefas e o controle por resultados.

O controle por tarefas é o processo que certifica que uma tarefa está completa de maneira predeterminada. O controle por resultados enfoca a motivação dos funcionários em perseguir os objetivos da empresa. Para que este controle por resultados seja eficiente, é necessário que a empresa declare seus objetivos claramente, comunicando-os a todos os seus membros, de modo que cada um entenda o que é importante e como pode contribuir para alcançar o sucesso.

A avaliação de desempenho propicia um vínculo crítico entre o planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle que propicia aos membros da empresa mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos. Para Catelli (1999, p.189), significa julgar ou atribuir um conceito diante das expectativas preestabelecidas.

Ainda, segundo Catelli (Ibid, p.217-9), o lucro ou resultado da empresa, como medida de desempenho, pode ser enquadrado como objetivo empresarial, sendo essencial para continuidade da empresa. O resultado econômico de uma organização refere-se à variação de sua riqueza em um determinado período.

Na ótica de Assaf Neto (2002, p. 210), a avaliação de desempenho pode ser trabalhada por meio de atratividade proporcionada pelos ativos totais e investimento. Ainda para Assaf Neto (2003, p. 112-3), os indicadores de rentabilidade visam

avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros que melhor revelem suas dimensões. Desta forma, uma análise baseada exclusivamente no valor absoluto do lucro líquido pode trazer sério viés de interpretação, como também não refletir se o resultado, gerado no exercício, foi ou não condizente com o potencial econômico da empresa.

Assaf Neto (Ibid, p. 164) destaca que a gestão das empresas vem revelando importantes avanços em sua forma de atuação, abdicando de uma postura convencional que busca o lucro e a rentabilidade para uma de enfoque preferencialmente voltado à riqueza dos acionistas. Nesta forma de gestão, o custo de oportunidade⁴ retrata quanto uma empresa sacrificou de remuneração por ter tomado a decisão de aplicar seus recursos em determinado investimento alternativo de risco semelhante. Desta forma, uma empresa é considerada como criadora de valor quando for capaz de oferecer a seus proprietários de capital (credores e acionistas) uma remuneração acima de suas expectativas mínimas de ganhos.

Segue abaixo os conceitos das principais medidas de retorno utilizadas no presente estudo:

- Retorno sobre Ativo (ROA): Para Assaf Neto (2003, p. 112-3) esta medida revela o retorno produzido pelo total das aplicações realizada por uma empresa em seus ativos. É calculado com base na divisão entre o Lucro Gerado pelos Ativos (Operacional) e o Ativo Total Médio. O Lucro Operacional representa o resultado da empresa antes das despesas financeiras, determinando somente as decisões de investimento;

⁴ Custo de Oportunidade: não é um conceito de valor absoluto, mas apurado mediante a comparação de retorno esperado de uma decisão com o que seria obtido de uma melhor proposta de investimento, alternativa rejeitada (ASSAF NETO, 2003, p. 165)

- Retorno sobre Investimento (ROI) ou Retorno sobre Ativo Operacional Líquido: Assaf Neto (Ibid, p. 113) destaca este indicador como uma alternativa ao uso do ROA. Enquanto o Ativo incorpora todos os bens e direitos mantidos por uma empresa, o Investimento é composto pelos recursos (Passivos) onerosos, captados por uma empresa e os recursos próprios aplicados por seus proprietários. É calculado pela divisão entre Lucro Gerado pelos Ativos (Operacional) e o Investimento Médio;
- Retorno sobre o Patrimônio Líquido: Para Assaf Neto (2003, p.114), este índice mensura o retorno dos recursos aplicados na empresa por seus proprietários. É obtido por meio da divisão entre o Lucro Líquido e o Patrimônio Líquido Médio.
- Retorno sobre Vendas (ROS): Segundo Souza (2001, p. 41), este índice compara o lucro líquido em relação às vendas líquidas do período, fornecendo o percentual de lucro que a empresa está obtendo em relação ao seu faturamento. Para Assaf Neto (2003, p. 114), esse índice é obtido também quando da análise vertical da demonstração de resultados, e expressa, pelos resultados operacionais líquidos, quanto a empresa ganhou em cada unidade monetária de venda realizada.
- Valor Econômico Adicionado (EVA): Para Siqueira (1999, p. 106-28), esta ferramenta para medição do desempenho empresarial, cuja marca é registrada pela empresa de consultoria de Nova York Stern Stewart & Company, avalia o desempenho de uma empresa com o objetivo de saber se o modelo de gestão adotado tem garantido bons resultados operacionais e financeiros e uma elevação de seu valor agregado. A essência do EVA é a obtenção do lucro econômico, cujo valor leva em

consideração todo o capital empregado no negócio e não somente o de terceiros. Para se calcular o EVA, é imprescindível o conhecimento do custo total do capital utilizado pela empresa, levando-se em consideração cada fonte de financiamento, tanto da própria empresa quanto da de terceiros, ponderado pela participação do respectivo capital no total do investimento realizado. O modelo é poderoso tanto em termos estratégicos de entrada de novos mercados, quanto nas escolhas do dia-a-dia de seus negócios. Pode ser considerado como uma ferramenta de gestão empresarial, que está sendo cada vez mais utilizada com uma frequência cada vez maior no mundo inteiro, servindo para formatar cada decisão corporativa. Apresenta como grande desvantagem a grande subjetividade de critérios, haja vista que seus requisitos de elaboração podem ser alterados em função do tempo e da perspectiva.

- Lucro Líquido em Valor Monetário Absoluto: Segundo Marion (1998, p.121), é a sobra líquida a disposição dos sócios ou acionistas. É encontrado após a apuração do imposto de renda, deduzindo as participações, previstas nos estatutos, de debêntures, de empregados, administradores e partes beneficiárias. Para Assaf Neto (2003, p.139), o Lucro Líquido é o resultado do acionista, dependente das decisões de ativos (operações) e de passivos (despesas financeiras).
- Lucro Operacional em Valor Monetário Absoluto: Assaf Neto (2003, p.139-140) enfatiza que, de acordo com a legislação brasileira, o lucro operacional é calculado de forma equivocada após as despesas financeiras, propondo que os juros sobre passivos sejam entendidos como despesas operacionais da empresa. Para o referido autor, o lucro

operacional deve ser calculado antes dos encargos financeiros, refletindo, desta forma, o resultado das operações da empresa, independente do modo como essas operações foram financiadas.

- Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto: Para Martins (2003, p. 179), pode ser calculada por meio da diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, multiplicando-se pela quantidade vendida e somando a dos demais. Na ótica de Garrison e Noreen (2001, p. 168), o tamanho da margem unitária de contribuição terá grande influência sobre os passos que a companhia está disposta a dar para aumentar os lucros.
- Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto por Empregado: encontrada pela divisão da margem de contribuição total pelo número de empregados.

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa. A primeira seção apresenta a análise descritiva dos resultados do questionário e a segunda seção apresenta a análise das hipóteses definidas no primeiro capítulo. Foi utilizado o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.

3.1 Análise Descritiva dos Resultados

Nesta seção, é apresentada a análise descritiva das respostas do questionário de pesquisa.

3.1.1 Método de Custeio e Bases de Rateio

Tabela 3.1. – Método de Custeio

Método de Custeio	Freqüência	Percentual
Absorção	5	41,7
Variável	0	0,0
Absorção e Variável	5	41,7
ABC – nos custos de produção	0	0,0
ABC – nos custos de prod. e desp. operacionais	2	16,7
Total	12	100,0

A maioria das empresas utiliza o método por absorção (41,7%) e Absorção e Variável (41,7%). Duas empresas responderam que utilizam o ABC nos custos de

produção e despesas operacionais (16,7%). Contudo, uma dessas empresas que utiliza o ABC irá alterar o método de custeio no primeiro semestre de 2004, alegando altos custos para manter o formato atual. Passará a utilizar o Custeio por Absorção para fins fiscais e o Custeio Variável para fins gerenciais.

Tabela 3.2. – Planos para Implementar o ABC

Planos para Implementar o ABC	Frequência	Percentual
Não há planos	8	66,7
Avaliou e descartou	1	8,3
Em processo de avaliação	1	8,3
Adotou nos custos de produção	0	0,0
Adotou nos custos de prod. e desp. operacionais	2	16,7
Total	12	100,0

Como mostra a tabela 3.2, a maioria absoluta das empresas afirmou que não há planos para implementar o ABC (66,7%). Uma empresa avaliou e descartou (8,3%) e uma está avaliando (8,3%). Duas empresas já utilizam o ABC nos custos de produção e despesas variáveis (16,7%). Duas empresas que utilizam o Custeio por Absorção alegaram que o formato atual atende às necessidades fiscais e gerenciais da empresa, por isso não haveria necessidade de modificar o padrão atual.

Os resultados contrastam com o que vários autores, como Hansen e Mowen (2001, p.71), preceituam sobre a utilização do ABC. Eles classificam os sistemas de gestão de custos como baseados em função⁵ e baseados em atividades. Os sistemas de gestão de custos baseados em função são usados mais amplamente do que os sistemas baseados em atividades, apesar do processo de mudança por que

⁵ Na ótica de Hansen e Mowen (2001, p.71), um sistema de contabilidade de custos baseado em função supõe que todos os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis com respeito às mudanças nas unidades ou volume dos produtos vendidos.

passa tal realidade, tendo em vista o aumento da necessidade de informações mais acuradas sobre custos. Verifica-se que esta afirmação não foi confirmada na pesquisa, uma vez que apenas uma empresa que não utiliza esse sistema está avaliando a possibilidade de implementá-lo.

Para Beuren e Roedel (2002, p.8), o método ABC é uma abordagem requerida na administração dos custos, voltada à máxima produtividade e à necessidade de maior controle sobre os custos indiretos. Desta forma, estaria sendo utilizado com sucesso em muitas empresas industriais e de serviços, por tratar como base de custeio as atividades desempenhadas dentro das mesmas. Contudo, segundo pesquisa realizada por Khoury em 1996 (*apud* BEUREN e ROEDEL, 2002, p.8), o número de empresas que está utilizando ou implantando o sistema ABC é muito pequeno, representando 18% de uma amostra de 238 empresas. Nessa pesquisa, as principais razões pelas quais as empresas não se interessam em utilizar o ABC são: o sistema atualmente utilizado atende às necessidades da empresa e a complexidade para a implantação e operação do ABC.

Na ótica de Fechner (1999 *apud* GUERREIRO, 2002, p.26), a aplicação do sistema ABC tem sido muito restrita. Revela que em países como Estados Unidos, Canadá, Austrália, Japão e em alguns países europeus, a taxa de aceitação/implantação varia de 6% a 12% no âmbito industrial.

Segundo pesquisa realizada por Nascimento Neto (2002, p. 95) em indústrias brasileiras, 14,5% das empresas utilizam o ABC, 35,5% utilizam o custeio por absorção e 17,1% utilizam o custeio absorção e variável.

Esses resultados equiparam-se ao desta pesquisa, uma vez que apenas 16,7% das empresas utilizam o ABC na Região Metropolitana do Recife.

Tabela 3.3. – Padrão Mundial de Custeio

Padrão Mundial	Frequência	Percentual
Sim	9	75,0
Não	3	25,0
Total	12	100,0

A tabela 3.3 indica que 75% das empresas utilizam o método de custeio determinado por suas matrizes, contra 25% que não utilizam. Dessa forma, pode-se verificar que a maioria das indústrias pesquisadas utiliza um padrão mundial.

Tabela 3.4. – Método de custeio determinado pela matriz

Método determinado pela matriz	Frequência	Percentual
Absorção	7	58,3
Variável	2	16,7
Absorção e Variável	1	8,3
ABC – nos custos de prod. e desp. operacionais	1	8,3
Não há padrão mundial	1	8,3
Total	12	100,0

Verifica-se que 58,3% das matrizes determinam o Custeio por absorção como padrão mundial, 16,7% o Custeio variável, 8,3% Absorção e variável e 8,3% ABC nos custos de produção e despesas operacionais. Em apenas uma empresa (8,3%), a matriz não determina o padrão mundial.

Em duas das sete empresas, cujo método padronizado pela matriz é o absorção, há uma utilização em conjunto, por parte dessas filiais, com o método variável.

Tabela 3.5. – Utilização do método de custeio

Utilização do método de custeio	Frequência	Percentual
Decisões locais e para relatórios enviados a matriz	12	100,0
Decisões locais	0	0,0
Total	12	100,0

Todas as empresas pesquisadas afirmaram que o método de custeio utilizado tem por finalidade auxiliar a tomada de decisões locais e a elaboração de relatórios oficiais enviados à matriz, havendo, nesta etapa, a possibilidade de consolidação e comparação com as demais unidades.

Tabela 3.6. – Critérios de rateio dos custos indiretos

Critérios de rateio dos custos indiretos	Frequência	Percentual
Horas de mão-de-obra	3	25,0
Horas-máquina	2	16,7
Volume de produção	4	33,3
Materiais diretos	0	0,0
Atividades	3	25,0
Não rateia	0	0,0
Total	12	100,0

A tabela 3.6 indica que todas as empresas rateiam os custos indiretos de fabricação, sendo que, deste total, 33,3% utilizam o volume de produção como critério de rateio, 25,0% rateiam com base em horas de mão-de-obra e 16,7% com base em horas-máquina. Em três empresas (25,0%) houve indicação de utilização de atividades como base de rateio, contudo apenas duas informaram que utilizam o ABC nos custos de produção.

Apesar da questão ser de múltipla escolha, nenhuma empresa afirmou que utiliza mais de um critério.

Tabela 3.7. – Critérios de rateio das despesas operacionais

Critérios de rateio das despesas operacionais	Frequência	Percentual
Medidas específicas	3	25,0
Tempo dedicado	2	16,7
Valor de vendas	3	25,0
Custo de fabricação (total ou direto)	1	8,3
Atividades	3	25,0
Não rateia	0	0,0
Total	12	100,0

Quase todas as empresas também rateiam as despesas operacionais. Quatro empresas (33,3%) utilizam medidas relacionadas a volume, como custo de fabricação (8,3%) e valor de vendas (25,0%). Três empresas (25,0%) utilizam bases específicas dos trabalhos realizados e duas empresas (16,7%) utilizam o estudo do tempo dedicado. De forma semelhante aos custos indiretos, três empresas (25,0%) indicam as atividades como base de rateio das despesas operacionais.

Observa-se que apenas uma das empresas não rateia as despesas operacionais. Supõe-se, desta forma, que as demais utilizam os conceitos do custeio pleno.

3.1.2 Composição dos Recursos Operacionais

Das doze empresas pesquisadas, nove responderam sobre a composição dos Recursos Operacionais, conforme tabelas a seguir:

Tabela 3.8. – Composição dos Custos de Fabricação

Composição dos Custos de Fabricação	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Mão-de-obra	5,0	60,0	23,7	19,8
Materiais Diretos	20,0	81,0	52,4	18,8
Custo Indireto	4,0	37,0	23,7	10,6

A tabela 3.8 indica que em média as empresas têm consumido mais materiais diretos (52,4% dos custos de fabricação). As médias de consumo de mão-de-obra e custo indireto apresentam-se idênticas, contudo existe uma maior dispersão da mão-de-obra, evidenciada por um desvio padrão muito maior do que o dos custos indiretos de fabricação. Essa maior oscilação na mão-de-obra pode ser explicada pelas diferenças de níveis tecnológicos e automação entre as empresas pesquisadas.

Tabela 3.9. – Composição dos Recursos Operacionais Totais em Percentual

Composição dos Recursos Operacionais Totais	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Mão-de-obra	4,0	42,0	15,7	11,0
Materiais Diretos	21,0	68,0	48,4	13,8
Custo Indireto	3,0	32,0	20,0	9,5
Pesquisa e Desenvolvimento	1,0	1,0	1,0	0,0
Marketing: vendas e distribuição	3,0	20,0	9,5	7,3
Administração Geral	4,0	19,0	11,3	4,9

Assim como nos custos de fabricação, o maior consumo dos recursos operacionais totais é de materiais diretos. Nove empresas responderam esta questão, três empresas informaram que se tratava de informações confidenciais e não teriam como responder. Sete indústrias concentram todos os recursos de pesquisa e desenvolvimento como administração geral, isto é, não tiveram como estabelecer um percentual para este item e cinco indústrias concentram seus

recursos de marketing também como administração geral. Isto impossibilita uma análise mais detalhada desses outros tipos de recursos operacionais.

Verifica-se que, em uma empresa na área de alimentos e bebidas, o valor gasto com marketing chega a 20% do total geral de recursos operacionais. As três empresas que não responderam a questão alegaram que se trata de informações confidenciais, e portanto, não podem ser divulgadas.

3.1.3 Quantidade de Unidades Negócios e Produtos

Tabela 3.10. – Quantidade de Unidades de Negócios

Unidades de Negócios	Frequência	%	Percentual Acumulado
De 1 a 3	10	83,3	83,3
De 4 a 6	1	8,3	91,6
Acima de 6	1	8,3	100,0
Total	12	100,0	100,0

A tabela 3.10 indica que a maioria das empresas (83,3%) possui até três unidades de negócios no Brasil, uma empresa (8,3%) possui de quatro a seis unidades de negócios e apenas uma (8,3%) possui mais de que seis unidades de negócios.

A tabela 3.11 demonstra a distribuição de frequência por quantidade de produtos:

Tabela 3.11. – Quantidade de Produtos

Quantidade de Produtos	Frequência	%	Percentual Acumulado
De 0 a 49	5	41,6	41,6
De 50 a 99	3	25,0	66,6
De 100 a 149	1	8,4	75,0
Acima de 150	3	25,0	100,0
Total	12	100,0	100,0

Verificou-se que a maior concentração corresponde a empresas que produzem até 50 produtos (41,6%). Três empresas (25%) produzem de cinquenta a noventa e nove produtos, uma empresa (8,4%) produz de cem a cento e quarenta e nove produtos e três empresas produzem mais do que cento e cinquenta produtos.

3.1.4 Sistema de Predeterminação de Custos

Tabela 3.12. – Sistemas de Predeterminação de Custos

Sistemas de Predeterminação de Custos	Frequência	Percentual
Custo Padrão	10	83,3
Custo Meta	0	0,0
Não Utiliza	2	16,7
Total	12	100,0

Apesar de ser considerado por Sakurai (1997, p.49) como um método abrangente de gerenciamento estratégico que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência, o custo meta não está sendo utilizado como ferramenta de predeterminação de custos por nenhuma empresa para lançamento

de novos produtos. A tabela 3.12 indica que a maioria absoluta das empresas (83,3%) utiliza o custo padrão e 16,7% não utiliza nenhum sistema.

Foi constatado que na maioria das empresas pesquisadas, conforme questão treze do formulário de entrevista, o respondente não possui nenhum tipo de conhecimento prático e teórico sobre o custo meta.

Vale ressaltar que uma das empresas que não utiliza sistema de predeterminação de custos está modificando suas práticas de contabilidade gerencial e irá implementar o sistema de custo padrão no primeiro semestre de 2004.

Em sua pesquisa, Nascimento Neto (2002, p.90-1) constatou que apenas 14,1% das indústrias pesquisadas utilizam o custo padrão no custeio do material direto.

Tabela 3.13. – Padrão Mundial de Predeterminação de Custos

Sistemas de Predeterminação de Custos	Freqüência	Percentual
É o determinado pela matriz	6	50,0
Não é o determinado, mas utiliza	4	33,3
Não há padrão e não utiliza	2	16,7
Total	12	100,0

A tabela 3.13 demonstra que metade das empresas utiliza o custo padrão, pois se trata de um padrão mundial; 33,3% das empresas utilizam, mas não se trata de um padrão mundial e duas empresas (16,7%) não possuem padrão mundial de predeterminação de custos.

Verificou-se que das dez empresas que utilizam o custo padrão, quatro utilizam mesmo não sendo um padrão mundial.

O percentual, apresentado na tabela 3.14, refere-se ao número de empresas que fizeram citação da aplicação gerencial do sistema de predeterminação de custos em relação ao total das empresas pesquisadas.

Tabela 3.14. – Aplicação Gerencial do Sistema de Predeterminação de Custos

Aplicação Gerencial	Frequência	Percentual
Controle / Avaliação de Desempenho	9	75,0
Elaboração de orçamentos	4	33,3
Formação do preço de venda	4	33,3
Promover melhorias	2	16,7
Diversas Aplicações	0	0,0
Não utiliza	2	16,7

A tabela 3.14 indica que a maioria das empresas (75,0%) utiliza o sistema de predeterminação de custos com aplicações de controle e avaliação de desempenho. Apenas duas empresas utilizam para promover melhorias.

3.1.5 Planos Orçamentários

Tabela 3.15. – Nível de Cobrança dos Relatórios de Variações Real x Predeterminado

Nível de Cobrança	Frequência	Percentual
Alto	10	83,3
Moderado	2	16,7
Não há cobrança	0	0,0
Total	12	100,0

Verifica-se, conforme tabela 3.15, que o nível de cobrança dos relatórios de variação real x predeterminado, exercido pela matriz quanto ao cumprimento das

metas e objetivos orçados, é muito alto. Apenas duas empresas (16,7%) informaram que recebem uma cobrança moderada.

O nível foi considerado como alto quando, independentemente da variação, existe cobrança por parte da matriz. Foi considerado como moderado quando a cobrança só existe a partir de um determinado nível de variação.

Tabela 3.16. – Período Abrangido nos Planos Orçamentários

Período dos Planos Orçamentários	Frequência	Percentual
1 Ano detalhado mensalmente	9	75,0
1 Ano detalhado mensalmente + 1 Ano total	0	0,0
1 Ano detalhado mensalmente + 2 Anos total	0	0,0
1 Ano detalhado mensalmente + 3 Anos total	1	8,3
1 Ano detalhado mensalmente + 4 Anos total	0	0,0
1 Ano detalhado mensalmente + 5 Anos total	1	8,3
Outros Períodos (18 meses detalhados)	1	8,3
Total	12	100,0

A maioria das empresas (75,0%) elabora planos com detalhes para o ano imediatamente posterior. Verifica-se, portanto, uma maior preocupação em relação aos objetivos de curto prazo. As duas empresas que trabalham com períodos de orçamentos maiores, isto é, para três e cinco anos, indicaram fazê-los para fins apenas de investimentos. Uma indústria (8,3%) na área de produtos alimentares e bebidas indicou que trabalha com orçamento para dezoito meses de forma detalhada.

A tabela 3.17 indica as principais medidas de retorno utilizadas pelas empresas pesquisadas:

Tabela 3.17. – Principais Medidas de Retorno

Medidas de Retorno	Frequência	Percentual
ROI – Retorno sobre Investimento	1	8,3
ROS – Retorno sobre Vendas	4	33,3
ROA - Retorno sobre Ativo Operacional Total	1	8,3
EVA – Valor Econômico Adicionado	0	0,0
ROE – Retorno sobre Patrimônio Líquido	1	8,3
Lucro Líquido em Valor Monetário Absoluto	9	75,0
Lucro Operacional em Valor Monetário Absoluto	2	16,7
Margem de Contribuição em Vlr. Monet. Absoluto	4	33,3
Margem de Contrib. Em Vlr. Monet. Absoluto por Empregado	0	0,0

A tabela 3.17 demonstra que a maioria das empresas (75,0%) utiliza o Lucro Líquido como medida de retorno. Dentre as quais, duas empresas responderam que utilizam apenas essa medida. Vale ressaltar que para Assaf Neto (2003, p. 164-5) as empresas vêm avançando em sua forma de atuação, abandonando uma postura convencional de busca de lucro e rentabilidade para uma de enfoque voltado à riqueza dos acionistas. Criar valor para uma empresa ultrapassa o objetivo de cobrir os custos explícitos, identificados nas vendas, demonstrados no cálculo do lucro líquido. Incorpora o entendimento e o cálculo da remuneração dos custos implícitos, como o custo de oportunidade do capital investido. Desta forma, o resultado da pesquisa contrasta com o que foi exposto por Assaf Neto, uma vez que nenhuma das empresas utiliza, por exemplo, o EVA como medida de retorno.

3.1.6 Relação Custo-Volume-Lucro

Tabela 3.18. – Utilização do Ponto de Equilíbrio

Utilização	Frequência	Percentual
Utiliza Rotineiramente	4	33,3
Utiliza Eventualmente	5	41,7
Não Utiliza	3	25,0
Total	12	100,0

Das cinco empresas que informaram utilizarem o custeio absorção e variável, quatro informaram que utilizam o Ponto de Equilíbrio de forma rotineira e uma de forma eventual. A expressão “utiliza eventualmente” refere-se ao posicionamento dos entrevistados quanto à aplicação exclusiva em situações especiais. Desta forma, os respondentes alegaram ser possível a utilização do ponto de equilíbrio, mesmo utilizando o custeio por absorção, calculando-o de forma isolada. Três empresas (25%) afirmaram que não utilizam o ponto de equilíbrio.

Tabela 3.19. – Utilização da Margem de Contribuição

Utilização	Frequência	Percentual
Utiliza Rotineiramente	6	50,0
Utiliza Eventualmente	6	50,0
Não Utiliza	0	0,0
Total	12	100,0

Todas as empresas afirmaram que, de alguma forma, utilizam o conceito de margem de contribuição. Metade de forma rotineira e a outra metade de forma eventual.

3.2 Análise das Hipóteses

Para testar as questões propostas no primeiro capítulo, são definidas e testadas as hipóteses delas originadas. A seguir são apresentadas as tabelas com as hipóteses nulas (H_0) e as hipóteses alternativas (H_1) referentes a cada questão, bem como os níveis de significância dos testes realizados.

1ª HIPÓTESE

H_0 – Não há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o período estabelecido nos planos orçamentários.

H_1 – Há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o período estabelecido nos planos orçamentários.

Essa hipótese visa identificar se o nível de cobrança das variações ocorridas entre o realizado e o que foi planejado influi no período estabelecido no orçamento.

O Teste Qui-quadrado não apresentou indícios de que há relação entre o nível de cobrança e o período dos planos orçamentários, conforme verificado na tabela 3.20.

Tabela 3.20.- Relação entre o Nível de Cobrança e o Período dos Planos Orçamentários

Nível de Cobrança	Período dos Planos Orçamentários				Total
	1 ano detalhado mensalmente	1 ano detalhado mensalmente + 3 anos	1 ano detalhado mensalmente + 5 anos	Outros Períodos (18 meses detalhados)	
Alta	7	1	1	1	10
Moderada	2				2
Total	9	1	1	1	12
Teste Qui-quadrado Nível de Significância = 0,849					

2ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o sistema de predeterminação de custos.

H₁ – Há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas entre realizado e predeterminado nos relatórios gerenciais e o sistema de predeterminação de custos.

Essa hipótese objetiva verificar se o nível de cobrança das variações entre o realizado e o planejado influi no sistema de predeterminação de custos.

A relação entre o nível de cobrança e o Custo Meta não foi testada, pois nenhuma empresa respondeu utilizar o referido sistema.

O Teste Exato de Fisher, como mostra a tabela 3.21, não apresentou relevância estatística entre o nível de cobrança e o sistema de predeterminação de custos. Portanto, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

Tabela 3.21.- Relação entre o Nível de Cobrança e o Sistema de Predeterminação de Custos

Nível de Cobrança	Sistema de Predeterminação de Custos		Total
	Custo Padrão	Não Utiliza	
Alta	8	2	10
Moderada	2	0	2
Total	10	2	12
Teste Exato de Fisher Nível de Significância = 0,682			

3ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre o sistema de predeterminação de custos e suas aplicações gerenciais.

H₁ – Há relação entre o sistema de predeterminação de custos e suas aplicações gerenciais.

Essa hipótese visa comprovar se a utilização de um determinado sistema de predeterminação de custos influi em suas aplicações gerenciais.

A relação entre o Custo Meta não foi calculada, pois nenhuma empresa respondeu utilizar o referido sistema.

O Teste Exato de Fisher, conforme tabela 3.22, não apresentou relevância estatística entre o sistema de predeterminação de custos e qualquer utilização gerencial do mesmo sistema. Portanto, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

Tabela 3.22. – Relação entre o Sistema de Predeterminação de Custos e sua Aplicação Gerencial

Sistema de Predeterminação de Custos	Aplicação Gerencial			Teste Exato de Fisher (Nível de Significância)
	Sim	Não	Total	
Controle/Avaliação de Desempenho				
Custo Padrão	9	1	10	0,318
Não Utiliza	1	1	2	
Total	10	2	12	
Elaboração de Orçamento				
Custo Padrão	4	6	10	0,424
Não Utiliza	0	2	2	
Total	4	8	12	
Formação do Preço de Vendas				
Custo Padrão	4	6	10	0,424
Não Utiliza	0	2	2	
Total	4	8	12	
Promover Melhorias				
Custo Padrão	2	8	10	0,682
Não Utiliza	0	2	2	
Total	2	10	12	

4ª HIPÓTESE

H_0 – Não há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e o sistema de predeterminação de custos

H_1 – Há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e o sistema de predeterminação de custos

Essa hipótese objetiva identificar se a escolha do sistema de predeterminação de custos é influenciada pelo método de custeio utilizado pela empresa.

A relação entre o Custo Meta não foi calculada, pois nenhuma empresa afirmou que utiliza o referido sistema.

O Teste Qui-quadrado não apresentou sinais de relação entre o método de custeio e o sistema de predeterminação de custos, conforme verificado na tabela 3.23:

Tabela 3.23.- Relação entre o Método de Custeio e o Sistema de Predeterminação de Custos

Método de Custeio	Predeterminação de Custos		Total
	Custo Padrão	Não Utiliza	
Absorção	5	0	5
Absorção e Variável	4	1	5
ABC nos custos de produção e despesas	1	1	2
Total	10	2	12
Teste Qui-quadrado Nível de Significância = 0,267			

5ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e as medidas de retorno.

H₁ – Há relação entre o método de custeio utilizado pela empresa e as medidas de retorno.

Essa hipótese objetiva verificar se as empresas utilizam medidas de retorno influenciadas pelos métodos de custeio utilizados.

A relação do EVA e de outros indicadores não foi calculada, pois nenhuma empresa respondeu que utiliza os referidos indicadores.

Conforme estabelecido na tabela 3.24, O Teste Qui-quadrado não indicou nenhuma correlação entre os métodos de custeio e as medidas de retorno utilizadas pelas empresas. Portanto, a hipótese nula não pode ser rejeitada. Contudo, se o nível de significância utilizado por esta pesquisa fosse 0,10, haveria indícios de correlação do Retorno sobre Investimento com o Método de Custeio utilizado, pois o resultado apresentado pelo teste Qui-quadrado foi 0,0625.

Tabela 3.24. – Relação entre o Método de Custeio e Medidas de Retorno

Métodos de Custeio	Medidas de Retorno			Qui-quadrado
	Sim	Não	Total	
ROI				
Absorção		5	5	0,0625
Absorção e Variável		5	5	
ABC nos custos de produção e desp.	1	1	2	
Total	1	11	12	
ROS				
Absorção	2	3	5	0,549
Absorção e Variável	2	3	5	
ABC nos custos de produção e desp.	0	2	2	
Total	4	8	12	
ROA				
Absorção	1	4	5	0,466
Absorção e Variável	0	5	5	
ABC nos custos de produção e desp.	0	2	2	
Total	1	11	12	
ROE				
Absorção	1	4	5	0,466
Absorção e Variável	0	5	5	
ABC nos custos de produção e desp.	0	2	2	
Total	1	11	12	
Lucro Líquido				
Absorção	4	1	5	0,670
Absorção e Variável	4	1	5	
ABC nos custos de produção e desp.	1	1	2	
Total	9	3	12	
Lucro Operacional				
Absorção	0	5	5	0,186
Absorção e Variável	2	3	5	
ABC nos custos de produção e desp.	0	2	2	
Total	2	10	12	
Margem de Contribuição				
Absorção	1	4	5	0,687
Absorção e Variável	2	3	5	
ABC nos custos de produção e desp.	1	1	2	
Total	3	9	12	

6ª HIPÓTESE

H_0 – Não há relação entre a quantidade de produtos e o método de custeio utilizado pelas empresas pesquisadas.

H_1 – Há relação entre a quantidade de produtos e o método de custeio utilizado pelas empresas pesquisadas.

Essa hipótese pretende verificar se a quantidade de produtos interfere na escolha do método de custeio adotado pelas empresas.

Constatou-se, segundo a tabela 3.25, que não há indícios de relação segundo o Teste Qui-quadrado.

Tabela 3.25.- Relação entre a Quantidade de Produtos e o Método de Custeio

Número de Produtos	Método de Custeio			Total
	Absorção	Absorção e Variável	ABC nos Custos e Despesas	
De 0 a 49	4	1	0	5
De 50 a 99	0	2	1	4
De 100 a 149	0	1	0	1
Acima de 150	1	1	1	3
Total	5	5	2	12
Teste Qui-quadrado				
Nível de Significância = 0,250				

7ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre a quantidade de produtos e o sistema de predeterminação de custos.

H₁ – Há relação entre a quantidade de produtos e o sistema de predeterminação de custos.

Essa hipótese tem por objetivo verificar se a quantidade de produtos interfere na escolha do sistema de predeterminação de custos adotado pelas empresas pesquisadas.

Constatou-se, segundo a tabela 3.26, que também não há sinais de relação entre as duas variáveis segundo demonstra o Teste Qui-quadrado.

O custo meta não foi considerado no cálculo, haja vista que nenhuma empresa confirmou a utilização desse sistema.

Tabela 3.26.- Relação entre a Quantidade de Produtos e o Sistema de Predeterminação de Custos

Número de Produtos	Sistema de Predeterminação de Custos		Total
	Custo Padrão	Não Utiliza	
De 0 a 49	5	0	5
De 50 a 99	2	1	3
De 100 a 149	0	1	1
Acima de 150	3	0	3
Total	10	2	12
Teste Qui-quadrado			
Nível de Significância = 0,213			

As hipóteses a seguir estão relacionadas à comparação de variáveis extraídas da presente pesquisa com variáveis extraídas da pesquisa realizada por Souza em 2001.

8ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre a localização da unidade de negócios e o método de custeio utilizado pelas empresas.

H₁ – Há relação entre a localização da unidade de negócios e o método de custeio utilizado pelas empresas.

Essa hipótese visa constatar se há alguma relação entre a localização geográfica da empresa com o método de custeio utilizado.

Verifica-se, conforme a tabela 3.27, que há relação entre a localização da empresa e o método de custeio utilizado. As empresas pesquisadas por Souza (2001) tendem a utilizar mais o Custeio por Absorção do que as empresas localizadas na Região Metropolitana do Recife – RMR. Na pesquisa de Souza (2001), 73,5% das empresas utilizam o Absorção, na presente pesquisa, 41,67%. As empresas da Região Metropolitana do Recife também tendem a utilizar o Custeio Absorção e Variável de forma simultânea (41,67%). No Sudeste apenas 6,12% das empresas utilizam esse método. O ABC nos Custos de Produção e Despesas

Operacionais também é mais utilizado na RMR (16,67%), enquanto que na pesquisa de Souza (2001) apenas 6,12% utilizam o ABC.

Tabela 3.27.- Relação entre a Localização e o Método de Custeio

Localização	Métodos de Custeio				Total
	Absorção	Variável	Absorção e Variável	ABC nos Custos e Despesas	
Região Metropolitana do Recife - RMR	5	0	5	2	12
Sudeste	36	7	3	3	49
Total	41	7	8	5	61
Teste Qui-quadrado Nível de Significância = 0,03					

9ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre a localização da unidade de negócios e período utilizado para orçamento.

H₁ – Há relação entre a localização da unidade de negócios e período utilizado para orçamento.

Essa hipótese visa observar se há alguma relação entre a localização geográfica da unidade de negócio e o período estabelecido para orçamento.

Segundo a tabela 3.28, a hipótese nula foi rejeitada, portando há relação entre a localização e o período dos planos operacionais. Na RMR as empresas pesquisadas responderam que planejam em período de um ano de forma detalhada (75,0%), enquanto que no Sudeste apenas 16,3% trabalham com esse período de

plano operacional. 28,5% das empresas pesquisadas por Souza (2001) trabalham com o período de um ano detalhado mais quatro e 16,3% com um ano detalhado mais cinco. Desta forma, verifica-se uma maior preocupação das empresas do Sudeste em relação ao planejamento de longo prazo.

Tabela 3.28.- Relação entre a Localização e o Período dos Planos Orçamentários

Localização	Período dos Planos Orçamentários							Total
	1 Ano	1 Ano +1	1 Ano +2	1 Ano +3	1 Ano +4	1 Ano +5	Outros Períodos	
RMR	9			1		1	1	12
Sudeste	8	2	5	8	14	8	4	49
Total	17	2	5	9	14	9	5	61
Teste Qui-quadrado Nível de Significância = 0,007								

10ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre a localização da unidade de negócios e o sistema de predeterminação de custos.

H₁ – Há relação entre a localização da unidade de negócios e o sistema de predeterminação de custos.

Essa hipótese investiga se há relação entre a localização da unidade de negócios e o sistema de predeterminação de custos.

Segundo o Teste Exato de Fisher, não há associação entre a localização e o sistema de predeterminação de custos, isto é, as empresas, independentemente de

localização geográfica, tendem a utilizar o Custo Padrão. Na presente pesquisa, nenhum dos respondentes utiliza o Custo Meta, assim como nas empresas pesquisadas por Souza (2001).

Tabela 3.29.- Relação entre a Localização e o Sistema de Predeterminação de Custos

Localização	Sistema de Predeterminação de Custos		Total
	Custo Padrão	Não Utiliza	
RMR	10	2	12
Sudeste	47	2	49
Total	57	4	61
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância = 0,170			

11ª HIPÓTESE

H₀ – Não há relação entre a localização da unidade de negócios e o nível de cobrança das variações apresentadas nos relatórios gerenciais (real x predeterminado).

H₁ – Há relação entre a localização da unidade de negócios e o nível de cobrança das variações apresentadas nos relatórios gerenciais (real x predeterminado).

Essa hipótese visa identificar se há relação entre a localização geográfica da unidade de negócios e o nível de cobrança sobre as variações ocorridas nos relatórios gerenciais dos planos orçamentários.

Segundo a tabela 3.30, a hipótese nula é rejeitada. Portanto, há relação entre a localização e o nível de cobrança. Na pesquisa de Souza (2001), todas as

empresas responderam que há uma alta cobrança em relação as variações. Na presente pesquisa duas empresas (16,6%) responderam que a cobrança é moderada por parte da matriz.

Tabela 3.30.- Relação entre a Localização e o Nível de Cobrança

Localização	Nível de Cobrança		Total
	Alto	Moderado	
RMR	10	2	12
Sudeste	49	0	49
Total	59	2	61
Teste Exato de Fisher Nível de Significância = 0,036			

4. CONCLUSÕES

4.1 Conclusões

O objetivo do trabalho foi a investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas indústrias de transformação, subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Na análise descritiva do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- A maioria das empresas utiliza os métodos de custeio por Absorção (41,7%) e Absorção e Variável (41,7%). Apenas 16,7% das empresas utilizam o ABC nos custos de produção e despesas operacionais, em que 75% dessas empresas informaram que o método é definido pela matriz;
- 58,3% das matrizes utilizam o Absorção como método de custeio;
- A maioria das empresas (33,3%) utiliza o volume de produção como critério de rateio dos custos indiretos e medidas específicas, valor de vendas e atividades como critério de rateio para as despesas operacionais;
- Os materiais diretos representam o recurso mais consumido nos custos de produção e recursos operacionais totais;
- Nenhuma empresa pesquisada utiliza o Custo Meta como sistema de predeterminação de custos. 83,3% utilizam o Custo Padrão, cuja maior aplicação gerencial é o controle. 50% das matrizes definem o custo padrão como modelo oficial;

- 75% das empresas utilizam o plano orçamentário no período de um ano de forma detalhada, isto é, a maior preocupação no planejamento é de curto prazo. O nível de cobrança para 83,3% das empresas é alto em relação as variações ocorridas nesse plano.

Nos testes de hipótese verificou-se que:

- Não há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas nos planos orçamentários e os sistemas de predeterminação de custos;
- Não há relação entre os sistemas de predeterminação de custos e suas aplicações gerenciais.

Foram constatados os seguintes indícios, segundo o Teste Qui-quadrado:

- Há relação entre o nível de cobrança das variações ocorridas nos planos operacionais e o período estabelecido para esses planos;
- Não há relação entre o método de custeio e o sistema de predeterminação de custos;
- Não há relação entre o método de custeio e as medidas de retorno;
- Não há relação entre a quantidade de produtos e o método de custeio; e
- Não há relação entre a quantidade de produtos e o sistema de predeterminação de custos.

Outro objetivo específico do trabalho foi a comparação dos resultados obtidos com os da pesquisa realizada por Souza (2001), no que se refere aos métodos de custeio, aos sistemas de predeterminação de custos, ao nível de cobrança das variações do plano orçamentário e ao período utilizado nos planos orçamentários. A análise das respostas, obtidas por meio dos testes estatísticos, permite concluir que:

- As empresas localizadas no Sudeste brasileiro utilizam mais o custeio por absorção do que as da Região Metropolitana do Recife. Portanto a localização da unidade de negócios interfere no método de custeio;
- As empresas da Região Metropolitana do Recife utilizam, com maior frequência, planos orçamentários com período de um ano detalhado e as do Sudeste utilizam períodos maiores. Desta forma também existe relação entre essas variáveis;
- Independentemente da localização, o sistema de predeterminação de custos mais utilizado é o custo padrão;
- Todas as empresas localizadas no Sudeste são muito cobradas em relação às variações ocorridas nos planos orçamentários. Na Região Metropolitana do Recife 16,6% das empresas responderam que a cobrança é moderada. Desta forma, o teste exato de Fisher, encontrou relação entre a localização e o nível de cobrança.

Conclui-se, desta forma, que as empresas pesquisadas não utilizam as práticas de Contabilidade Gerencial que vários autores consideram como mais adequadas para um ambiente extremamente competitivo.

4.2 Limitações e Sugestões para Pesquisas Futuras

O presente estudo possui as seguintes limitações:

- Devido ao tamanho da amostra (12 empresas), o teste Qui-quadrado teve sua força reduzida. Desta feita, algumas questões da pesquisa não tiveram como ser analisadas de forma conclusiva;
- Possibilidade de distorção nos resultados da pesquisa, em decorrência de alguma interpretação equivocada pelo pesquisador ou até pelo fato do entrevistado ser influenciado inconscientemente em alguma resposta;
- Algumas práticas de contabilidade gerencial não foram consideradas na pesquisa, como: indicadores não tradicionais de desempenho, preço de transferência, utilização do fluxo de caixa, etc.;
- Pesquisa realizada apenas em empresas subsidiárias brasileiras de multinacionais;
- A amostra foi definida por conveniência e não de forma aleatória, desta forma, o poder de inferência sobre a população fica reduzido.

As sugestões para futuras pesquisas seriam as seguintes:

- Replicar o estudo em outras regiões brasileiras;
- Verificar a utilização de um maior número de práticas de contabilidade gerencial;
- Verificar se, de alguma forma, a cultura local estaria influenciando as práticas adotadas pelas empresas.

4. REFERÊNCIAS

ADELEGAN, Olatundun Janet. **Management Accounting Practices in Nigerian Companies**. Disponível em: <http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/Adelegan-MAP_in_Nigeria.doc>. Acesso em: 16 out. 2003.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Estrutura e Análise de Balanços**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O Uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas Maiores Empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, USP, n.30, p. 7-18, set./dez. 2002.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE; Instituto de Planejamento de Pernambuco - CONDEPE; Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco – FIEPE. **Participação das Atividades Econômicas no Valor Adicionado Bruto a Preços Básicos no Estado de Pernambuco de 1985 A 2000**. Disponível em: <<http://www.fiepe.org.Br/download/pib/tabela3.zip>>. Acesso em: 27 maio 2003.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE; Instituto de Planejamento de Pernambuco - CONDEPE; Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco – FIEPE. **Participação dos Segmentos Industriais na Indústria de Transformação do Estado de Pernambuco a Preços Básicos de 1985 a 2000**. Disponível em: <<http://www.fiepe.org.Br/download/pib/tabela8.zip>>. Acesso em: 27 maio 2003.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica - Gecon**. São Paulo: Atlas, 1999.

COGAN, Sainuel. **Activity - based costing (ABC) - A poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1994.

COOPER, Robin. **How cost accounting distorts product costs**. Management accounting, Abril 1988.

CORBETT NETO, Thomas. **Obsolescência da Contabilidade de Custos**. Disponível em <<http://www.corbett-toc.com/port/obsole.htm>>. Acesso em: 29 jan. 2002.

DRUCKER, Peter F. **Administração em Tempo de Grandes Mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1995.

Empresas e Empresários – “Pernambuco Rumo ao Futuro: Evidências de Competitividade”. 8ª edição da pesquisa, dezembro/98.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de Custeio Baseado em Atividades: análise de um paradoxo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília. CFC, n. 138, p. 22-43, nov./dez.20022.

HANDY, Charles. **Tempo de Mudanças**. São Paulo: Saraiva, 1996.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. V. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, Victor Branco. Contabilidade: A Cibernetica Empresarial. In: **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP**. São Paulo, FIPECAFI, v.14. n.25, p. 42-59, jan/abr 2001.

HORNGREN, Charles T., et al. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, H.Thomas. **Relevância Recuperada**. São Paulo: Pioneira, 1994.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P.. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1992.

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

LEVINE, David M.; et al. **Estatística: Teoria e Aplicações**. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

LINHARES, Robson de Souza. A Utilização do Custo-Alvo nas Empresas como Esperança de Obter Vantagem Competitiva. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília. CFC, n. 141, p. 69-80, maio/jun. 2003.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCANTONIO, Antonia Terezinha; SANTOS, Martha Maria; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Elaboração e Divulgação do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1993.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

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

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska. **Identificação dos Métodos de Custeio de Indústrias Brasileiras**. Recife - PE, Dissertação de Mestrado Apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção / UFPE, 2002.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

OSTRENGA, Michael. **Guia da Ernest & Young para gestão de custos**. Rio de Janeiro: Record, 1994, 349p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

_____. O Papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília. CFC, n. 129, p. 37-52, maio/junn. 2001.

PERNAMBUCO. Instituto de Planejamento de Pernambuco - Condepe. Disponível em: <<http://www.condepe.pe.gov.br/index.htm>>. Acesso em: 27 maio 2003.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do Steward ao Controller, Quase Mil Anos de Management Accounting**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCMIEDICKE, Robert E.; NAGY, Charles F. **Princípios de Contabilidade de Custos**. São Paulo, 1978.

SHARMA, Rob. **From Relevance Lost to Relevance Regained: Management Practice in the New Millennium**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tmpl?NID=9762908175453>>. Acesso em: 16 out. 2003.

SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SIQUEIRA, Ângela Böckmann. Vantagens e Desvantagens da Mensuração do Lucro Econômico: uso do Economic Value Added – EVA. **Revista UnB Contábil**. Brasília. Universidade de Brasília. v.2, p.105-140, segundo semestre 1999.

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

TOLEDO, Geraldo Luciano; OVALLE, Ivo Izidoro. **Estatística Básica**. São Paulo: Atlas, 1985.

WARREN, Carl S.; et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 1999.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.

WERNKE, Rodney. Contabilidade para a Nova Economia. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 131. set/out: Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2001.

WERNKE, Rodney; BORNIA, Antonio Cezar. A Contabilidade Gerencial e os Métodos Multicriteriais. In: **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP**. São Paulo, FIPECAFI, v.14. n.25, p. 60-71, jan/abr 2001.

APÊNDICE

**UMA INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
UTILIZADAS PELA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO DA REGIÃO
METROPOLITANA DO RECIFE**

FORMULÁRIO DE ENTREVISTA

I. Identificação da Empresa	
Razão Social:	Data da Pesquisa:
Atividade:	País de Origem:
Endereço:	Telefone: (81)
Nome do Entrevistado:	
Cargo do Entrevistado:	

II. Questões Pesquisadas
1. Qual o método de custeio utilizado pela empresa?
<input type="checkbox"/> Absorção <input type="checkbox"/> Variável <input type="checkbox"/> Absorção e Variável <input type="checkbox"/> ABC – nos custos de produção e despesas operacionais <input type="checkbox"/> ABC – Nos custos de produção <input type="checkbox"/> Outro. Qual?
2. Caso não utilize o ABC, há planos para implementá-lo?
<input type="checkbox"/> Não há planos <input type="checkbox"/> Avaliou e descartou <input type="checkbox"/> Em processo de avaliação <input type="checkbox"/> Adotou – nos custos de produção e despesas operacionais <input type="checkbox"/> Adotou – nos custos de produção
3. O método acima indicado é o determinado pela matriz? Trata-se de um padrão mundial?
<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não
4. Informar qual o método padronizado pela matriz.
<input type="checkbox"/> Absorção <input type="checkbox"/> Variável <input type="checkbox"/> Absorção e Variável <input type="checkbox"/> ABC – nos custos de produção e despesas operacionais <input type="checkbox"/> ABC – Nos custos de produção <input type="checkbox"/> Outro. Qual? <input type="checkbox"/> Não há padrão mundial

5. O método de custeio adotado é somente para tomada de decisões (locais) ou também para relatórios enviados à matriz?

- Tomada de decisão e relatórios a matriz
 Tomada de decisão

6. Quais as principais bases utilizadas para rateio dos custos indiretos e das despesas operacionais?

Custos Indiretos:

- Horas de MOD
 Horas-Máquina
 Volume de Produção
 Materiais Diretos
 Atividades
 Outra. Qual?
 Não rateia

Despesas operacionais:

- Medidas Específicas
 Tempo dedicado
 Valor de Vendas
 Custo de Fabricação (Total ou Direto)
 Atividades
 Outra. Qual?
 Não rateia

7. Qual a composição em % do total dos recursos operacionais?

Custos de fabricação:

- | | |
|---------------------|---|
| • MOD | % |
| • Materiais Diretos | % |
| • Custo Indireto | % |

Recursos operacionais totais:

- | | |
|------------------------------------|---|
| • Materiais Diretos | % |
| • MOD | % |
| • Custo Indireto | % |
| • Pesquisa e Desenvolvimento | % |
| • Marketing: vendas e distribuição | % |
| • Administração Geral | % |

8. Qual a quantidade de unidades de negócios e produtos?

Unidade de Negócios
 Produtos

9. Qual o sistema de predeterminação de custos adotado? Sua elaboração é consistente c/o método de custeio utilizado pela empresa?

- Custo Padrão
 Custo Meta
 Não utiliza

10. O sistema de predeterminação de custos adotado é o determinado pela matriz e um padrão mundial? Tem aplicação gerencial?
<input type="checkbox"/> É o determinado pela matriz; <input type="checkbox"/> Não é o padrão determinado, mas utiliza; <input type="checkbox"/> Não há padrão determinado e não utiliza.
11. Caso a empresa utilize sistema de predeterminação de custos, quais as suas aplicações gerenciais?
<input type="checkbox"/> Controle / Avaliação do Desempenho <input type="checkbox"/> Elaboração de Orçamentos <input type="checkbox"/> Formação do Preço de Venda <input type="checkbox"/> Promover Melhorias <input type="checkbox"/> Outra. Qual? <input type="checkbox"/> Não utiliza
12. As variações real x predeterminado são segregadas nos relatórios gerenciais? Qual o nível de cobrança?
13. Que período é abrangido pelos planos operacionais e qual o nível de cobrança exercido pela matriz?
<input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente; <input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente + 1 ano total; <input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente + 2 anos total; <input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente + 3 anos total; <input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente + 4 anos total; <input type="checkbox"/> 1 ano detalhado mensalmente + 5 anos total; <input type="checkbox"/> Outros Períodos.
14. Quais as duas principais medidas de retorno utilizadas, por ordem de importância e uso?
<input type="checkbox"/> ROI – Retorno s/Investimento (Ativo Operacional Líquido) <input type="checkbox"/> ROS – Retorno s/Vendas <input type="checkbox"/> ROA - Retorno s/Ativo Operac. Total <input type="checkbox"/> EVA – Valor Econômico Adicionado <input type="checkbox"/> ROE – Retorno s/ Patrimônio Líquido <input type="checkbox"/> Lucro Líquido em Valor Monetário Absoluto <input type="checkbox"/> Lucro Operacional em Valor Monetário Absoluto <input type="checkbox"/> Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto; <input type="checkbox"/> Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto por empregado. <input type="checkbox"/> Outra. Qual?

15. Qual a utilização efetiva dos estudos de relações custo-volume-lucro - ponto de equilíbrio?

Ponto de Equilíbrio:

- Utiliza rotineiramente;
 Utiliza eventualmente;
 Não utiliza.

Margem de Contribuição:

- Utiliza rotineiramente;
 Utiliza eventualmente;
 Não utiliza.

16. Resumidamente, qual sua opinião sobre as novas ferramentas de gestão de custo – ABC e custo meta?

17. Quais as principais diferenças entre as práticas contábeis adotadas na contabilidade local e a utilizada para os relatórios enviados a matriz?

III. Observações