

Avaliando sistemas de contabilidade gerencial: Um estudo de caso em empresa atacadista do ramo de material de construção na Cidade do Rio de Janeiro

Carlos Eduardo Pires Faria (UERJ) - carlosepfaria@yahoo.com.br

Ericson de Oliveira Faria (UERJ) - fariaericson@yahoo.com.br

Márcio Santiago de Lima (UERJ) - santiagouerj@yahoo.com.br

Mauro Silva Florentino (UERJ) - florentino.mauro@hotmail.com

Josir Simeone Gomes (UERJ) - josirgomes@superig.com.br

Resumo:

A abordagem que se dará a esta pesquisa de campo decorre da importância do tema para o sistema econômico contemporâneo, uma vez que sistemas de contabilidade gerencial são inerentes à atividade empresarial, por permitirem aos administradores tomarem decisões com maior grau de segurança possível. A opção pela empresa sob exame advém de sua representatividade no ramo de atividades em que atua, ligado diretamente ao segmento da construção civil que tanto tem crescido no País. A metodologia de pesquisa utilizada para esse artigo foi o estudo de caso, como forma de contribuição ao conhecimento dos sistemas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras. Os autores se basearam na literatura para analisar os dados disponibilizados pela organização, para então confrontar o referencial teórico com as evidências obtidas por meio da aplicação de questionários e de visita à empresa estudada. Constataram-se incongruências entre a literatura e as práticas verificadas, uma vez que, na visão dos gestores, os custos de implantação de um sistema de contabilidade gerencial integrado acarretariam um elevado desembolso, superior aos possíveis benefícios proporcionados a uma empresa atacadista de médio porte.

Palavras-chave: *Planejamento e controle. Contabilidade gerencial. Tomada de decisão.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Avaliando sistemas de contabilidade gerencial: um estudo de caso em empresa atacadista do ramo de material de construção na Cidade do Rio de Janeiro.

Resumo

A abordagem que se dará a esta pesquisa de campo decorre da importância do tema para o sistema econômico contemporâneo, uma vez que sistemas de contabilidade gerencial são inerentes à atividade empresarial, por permitirem aos administradores tomarem decisões com maior grau de segurança possível. A opção pela empresa sob exame advém de sua representatividade no ramo de atividades em que atua, ligado diretamente ao segmento da construção civil que tanto tem crescido no País. A metodologia de pesquisa utilizada para esse artigo foi o estudo de caso, como forma de contribuição ao conhecimento dos sistemas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras. Os autores se basearam na literatura para analisar os dados disponibilizados pela organização, para então confrontar o referencial teórico com as evidências obtidas por meio da aplicação de questionários e de visita à empresa estudada. Constataram-se incongruências entre a literatura e as práticas verificadas, uma vez que, na visão dos gestores, os custos de implantação de um sistema de contabilidade gerencial integrado acarretariam um elevado desembolso, superior aos possíveis benefícios proporcionados a uma empresa atacadista de médio porte.

Palavras-chave: Planejamento e controle. Contabilidade gerencial. Tomada de decisão.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A redução de barreiras comerciais, a criação de grandes blocos econômicos, a revolução tecnológica que aproxima os habitantes e as economias fisicamente distantes, o sucesso de países emergentes no cenário econômico mundial, o crescimento da competitividade global e a escassez de recursos disponíveis, esse último de maneira mais dramática no caso dos alimentos em 2008, têm contribuído para as constantes modificações na gestão dos negócios.

Portanto, quando se fala na análise de métodos ou tecnologias que tratem do aprimoramento de processos nas organizações, sempre há espaço para pesquisas. Essas pesquisas ganham maior importância quando o tema envolve diretamente os métodos de produção e os chamados sistemas de controle de gestão, sistemas estes que envolvem a aferição dos custos e das receitas da Organização. Como consequência natural desse processo, cada vez mais, os administradores necessitam de informações que os auxiliem na tarefa de controlar as operações, seus estoques de bens comercializáveis, seus sistemas de custeio, enfim, tudo aquilo necessário para tomar uma decisão econômica em busca do atingimento dos objetivos organizacionais.

Ao estudar-se a obra de Chiavenato (2003, p.232), observa-se quão importante é para a empresa o estabelecimento de objetivos quantificáveis, relevantes e compatíveis, que servem de base para avaliar os planos, desempenhos e atividades, para então decidir.

Logo, os gestores dependem de informações adequadas para a análise das opções possíveis para a consequente decisão. Sob esse prisma, a Contabilidade não pode se limitar ao registro de fatos pretéritos de forma retrospectiva, ela deve se prestar ao fornecimento de

informações gerenciais, ultrapassando a barreira da contabilidade denominada financeira. As informações oferecidas pela contabilidade gerencial são importantes para os administradores, já que por meio delas fundamenta-se a identificação de oportunidades e ameaças para as organizações.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004) a contabilidade tem como objetivo básico, independente do nível hierárquico dentro das empresas, fornecer subsídios para a tomada de decisões dos gestores, especificamente quanto ao auxílio para planejar e controlar as operações das organizações.

O desafio da contabilidade gerencial é o grau de clareza e objetividade da interpretação desse ambiente empresarial, passando pelo processo de coleta, mensuração, interpretação e tratamento dos dados, especialmente no caso de empresas brasileiras, tão carentes de pesquisas dessa natureza na literatura pesquisada.

Assim, buscou-se contribuir para o preenchimento de pequena parte da limitação do conhecimento, com essa pesquisa de campo, e a metodologia que melhor presta-se para esse trabalho é o estudo de caso. Esse método tem sua melhor aplicação em eventos contemporâneos, em que não se consegue a manipulação dos dados relevantes, entretanto, observações diretas e entrevistas sistemáticas são possíveis.

A empresa Ferragens Ramada Ltda, objeto da pesquisa, caracteriza-se como uma empresa nacional tipicamente familiar, cuja escolha deveu-se a seu porte e a sua representatividade no segmento de distribuição para o setor de materiais de construção, tendo seu foco principal nos lojistas deste setor, ligado à construção civil, que tanto tem crescido no Rio de Janeiro e no País, em tempos de crescimento econômico na casa dos 5%, como em 2007 e primeiro trimestre de 2008, segundo o IBGE. Com isso, ao final do trabalho, poder-se-á identificar quais e como são utilizados os instrumentos da contabilidade gerencial nessa empresa.

Para tanto, foi realizada uma estruturação teórica de um sistema de contabilidade gerencial, com base na literatura pesquisada, que é utilizada como parâmetro das evidências encontradas na pesquisa de campo (documentos, entrevistas e observações). A análise dessas evidências foi efetuada por meio da contraposição delas à estrutura teórica traçada, para que se destacassem as incongruências do sistema de contabilidade gerencial pesquisado.

2 METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA

O método do estudo utilizado consiste de pesquisa descritiva. É descritiva pois com a utilização da técnica de coleta de dados, por meio de questionários e entrevistas com os gestores, buscou-se identificar e descrever quais os controles de gestão utilizados na empresa analisada.

Inicialmente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e estudo de trabalhos com a finalidade de ampliar o conhecimento e identificar resultados de pesquisas na área de controle de gestão.

Posteriormente, foi realizada a coleta de dados da empresa objeto do estudo de caso, por meio da aplicação de questionário com perguntas ordenadas, que foram divididas em questões abertas, fechadas e de múltipla escolha. Como forma de complementar as informações obtidas, foram realizadas entrevistas em campo com os gestores da empresa, analisados relatórios e documentos internos.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Objetivo e estratégia nas Organizações

As organizações econômicas, sejam grandes ou pequenas, têm em comum a necessidade de que sejam estabelecidos objetivos, metas, planos de curto ou longo prazos, que representem, de um modo geral, as situações desejadas ou esperadas pelos administradores.

A definição clássica para os objetivos em organizações estabelece que “um objetivo é um enunciado escrito sobre resultados a serem alcançados em um período determinado. O objetivo deve ser quantificado, difícil, relevante e compatível” (LODI; apud CHIAVENATO, 2003, p.232).

O conceito de estratégia decorre da necessidade de realizar objetivos em situações de disputa, competição, concorrência etc, como é o caso da guerra e dos negócios. No campo da administração de organizações econômicas, o termo estratégia foi associado a diversos termos-chave: longo prazo, ambiente, planejamento e concorrência são alguns deles, que aos poucos formaram as definições de estratégia adotadas por diversos autores (MAXIMIANO, 2004, p.379).

Uma definição que pode ser mencionada é: “estratégia é o processo de selecionar oportunidades, definidas em termos de encomendas a serem atendidas e produtos a serem oferecidos e, ao mesmo tempo, tomar decisões sobre investimentos de recursos com a finalidade de atingir objetivos” (PASCAL; apud MAXIMIANO, 2004, p.380).

Sobre os objetivos nas organizações, também se pode afirmar que estão distribuídos em três níveis: os estratégicos (objetivos organizacionais, amplos, que abrangem toda a organização, por longo prazo); táticos (objetivos departamentais, restritos aos departamentos e de médio prazo); e operacionais (são referentes a cada atividade ou tarefa, de forma detalhada e de curto prazo).

Conforme Chiavenato (2003, p.237), a grande arma para o atingimento dos objetivos é o planejamento estratégico nas organizações, que vem a ser a maneira pela qual uma organização pretende aplicar uma determinada estratégia para alcançar os referidos objetivos. Segundo as teorias neoclássicas, o planejamento estratégico está dividido em cinco estágios:

1. Formulação de objetivos organizacionais.
2. Análise externa do ambiente ou auditoria externa.
3. Análise interna da empresa ou auditoria interna.
4. Formulação das alternativas estratégicas e escolha da estratégia a ser utilizada.
5. Desenvolvimento de planos táticos e operacionalização da estratégia.

Destaque-se a primeira etapa, na qual a organização define os objetivos globais/organizacionais que pretende alcançar, no longo prazo, e estabelece uma hierarquia de importância entre os objetivos, a fim de identificar as alternativas estratégicas, ou seja, em qual direção a organização deve seguir. Quanto às análises externa e interna, pode-se dizer que, respectivamente, elas consideram os mercados alcançados, a concorrência e fatores externos, enquanto a análise interna envolve os recursos que a empresa dispõe, a avaliação da estrutura organizacional e a própria avaliação do desempenho da empresa. Já a quarta etapa formula a estratégia em decorrência das análises empreendidas, para, então, desdobrar-se em planos táticos, de forma integrada e coordenada, que virão a ser divididos em planos operacionais, mais detalhados e referentes ao curto prazo (CHIAVENATO, 2003).

Maximiano (2004) afirma que o processo de elaboração da estratégia, ou do plano estratégico, envolve três procedimentos principais: análise do ambiente externo, diagnóstico interno das organizações e a preparação do plano estratégico propriamente dito, contemplando objetivos, visão, missão e vantagens competitivas.

Fica claro que com os objetivos e os planos estratégicos (táticos e operacionais) traçados inicia-se um ciclo que se conclui com a implementação e o controle da estratégia, com vistas a verificar o resultado alcançado, e o que precisa ser modificado para o próximo período operacional, muito provavelmente uma fonte de informações para a referida aferição seja o sistema contábil, especificamente o sistema gerencial.

3.2 Sistemas de Contabilidade Gerencial

Um sistema de contabilidade, seja financeiro ou gerencial, é um mecanismo formal para recolher, organizar e comunicar informações acerca das atividades de uma organização, distinguindo-se apenas o público-alvo das informações. Ao atender demandas externas, o sistema contábil assume o papel de transmitir dados financeiros pretéritos, enquanto no caso da informação gerencial, com dados financeiros ou não, os clientes a serem abastecidos estão no interior da organização, ávidos por informações segmentadas, cujo custo do sistema não suplante os benefícios, sejam voltadas para o futuro e que dêem suporte as suas decisões (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Como o próprio nome já aponta, a contabilidade gerencial destina-se aos gerentes, ou melhor, àqueles que estão dentro da organização. Entretanto, durante a década de 80, do século XX, foi lançada a obra de Johnson e Kaplan (1993) acerca da necessidade de revisão das informações produzidas pela chamada Contabilidade Gerencial, mas que se encontrava extremamente preocupada com os informes financeiros para o público externo e com o pagamento de impostos. Os referidos autores afirmaram que a contabilidade gerencial precisava retornar as suas origens e produzir informações oportunas e precisas, para facilitar os esforços de controles de custos, para medir e melhorar a produtividade e para a descoberta de melhores processos de produção.

É importante ressaltar que a contabilidade gerencial não é obrigatória, nem regulável por legislações específicas como no caso da contabilidade financeira, pelo fato de que cabe aos gerentes estabelecerem o conteúdo e a forma dos relatórios gerenciais que desejam (GARRISON; NOREEN, 2001).

Segundo Hansen e Mowen (2003, p.28), a definição para contabilidade gerencial é a seguinte: “a contabilidade gerencial se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras informações financeiras e não-financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomadas de decisão.”

Para Garrison e Noreen (2001, p.01), por sua vez, a contabilidade gerencial tem a seguinte conceituação: “Contabilidade Gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes – isto é, as pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta.”

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) dos Estados Unidos (1981, apud ATKINSON et al., 1999, p.67) entende a Contabilidade Gerencial como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.”

Nesse sentido, destaque-se a mensuração dos custos como uma das finalidades da contabilidade gerencial. No campo teórico-doutrinário, existem várias formas de se realizar a mensuração e acumulação de custos de estoques, por exemplo: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades etc.

3.3 Métodos de Custeio

Padoveze (2004, p.324) alerta acerca da importância de não se confundir método de custeio com forma de custeio e sistema de acumulação de custos. Uma vez que, segundo o

autor, o método de custeio “indica quais custos devem fazer parte da apuração do custo dos produtos; o sistema de custeio; ou forma de custeio, está ligada à dimensão da unidade de mensuração e indica as opções de mensuração depois de adotado um método de custeio”.

Tradicionalmente, os métodos mais comuns na contabilidade são o custeio variável e o custeio por absorção.

A escolha de qual método a empresa utilizará dependerá, em parte, da resposta da seguinte pergunta elaborada por Martins (2006, p.360): “Para que se quer o Sistema?”

Pois, um princípio fundamental da gestão de custos é: “custos diferentes para propósitos diferentes” (HANSEN; MOWEN, 2003, p.65).

Portanto, o custo do produto depende do objetivo gerencial que está sendo pretendido.

Para tomar a decisão de qual método de custeio o administrador utilizará para custear produtos, para a formação de estoques e determinação de lucros, necessário se faz distingui-los.

Nesse sentido, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.498) a diferença mais relevante entre os dois é a destinação dada ao custo indireto fixo, que é totalmente levado a resultado no custeio variável (despesas), enquanto no custeio por absorção, seu destino é a incorporação aos produtos (ativados).

Outros aspectos são citados na tentativa de justificar a importância da utilização de um método em detrimento do outro. Os quadros 1 e 2 demonstram as vantagens e desvantagens dos métodos.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - aceito pelos princípios contábeis. - método adotado pela contabilidade financeira, portanto, válido para fins de balanço patrimonial, para demonstração de resultados do exercício e para o imposto de renda. - melhor informação à gerência, para estabelecimento dos preços de vendas, visando à recuperação de todos os custos incorridos pela empresa. - todos os custos podem ser tomados em conta e os custos unitários calculados, mostrando a estrutura dos custos. - o rateio pelos centros de custo permite usar a gerência por Centros de Responsabilidade onde os gerentes destes centros são responsáveis pelo comportamento dos custos nos seus centros e pela contribuição dos seus centros ao lucro. 	<ul style="list-style-type: none"> - alocação dos custos fixos, por ser alocados aos produtos por critério de rateio baseados em volume de consumo, normalmente, de matéria-prima ou mão-de-obra direta. - variações no volume de produção não podem ser medidas na sua influência nos custos. - ênfase na distinção entre custos de produção e outros custos, sem levar em conta a distinção entre custos fixos e variáveis. - demora na absorção unitária: só podem ser calculados no fim do período contábil. - são arbitrários em muitos casos. Exemplo, o custo de 1Kg ou de 1 peça de roupa lavada: esta medição só seria possível se a roupa é realmente pesada ou controlada, o que dificilmente acontece na prática.

Fonte: Martins (2006), Stark (2007) e Vieira (2007).

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - utilizado como instrumento na tomada de decisão. - mais simples e direto que o custeio por absorção. - a distinção entre custos variáveis e fixos permite levar em conta variações no volume de produção e de usar as técnicas do ponto de equilíbrio e orçamento flexível. - o cálculo do lucro líquido pode ser mais rápido. - decisão rápida nos casos seguintes: parar atividades que não estão dando lucro; fixar preços de venda para encomendas especiais (volume maior com preço menor por unidade); uso de recursos de produção escassos; fazer, comprar ou alugar um produto. 	<ul style="list-style-type: none"> - não é aceito pelos princípios contábeis, principalmente o da competência e a confrontação. - é difícil e arbitrária a distinção entre custos variáveis e fixos e a divisão dos custos semivariáveis ou semifixos entre seus componentes fixos e variáveis. - á medida que a produção fica cada vez mais intensiva em capital (automatização) a parte fixa dos custos cresce. No entanto, o custeio direto só tem sentido se a parte variável for maior ou significativa em relação à parte fixa (ou indireta).

Fonte: Martins (2006), Stark (2007) e Vieira (2007).

Quadro 2 – Vantagens e Desvantagens do Custeio Variável

Outro sistema bastante difundido no meio acadêmico é o sistema ABC. Ching (2006, p.98) conceitua o sistema ABC como “uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais. Identifica fatores que levam empresas a incorrer em custos em seus processos”. O quadro 3 destaca as principais vantagens e desvantagens do ABC.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio. - adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades. - menor necessidade de rateios arbitrários; - atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção). - obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos. - proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos. - identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos. - identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade. - pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, e serviços, com ou sem fins lucrativos). 	<ul style="list-style-type: none"> - gastos elevados para implantação; - alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; - necessidade de revisão constante; - leva em consideração muitos dados; - informações de difícil extração; - dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; - necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; - dificuldade na integração das informações entre departamentos; - falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento; - necessidade de formulação de procedimentos padrões; - maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

Fonte: Horngren; Sundem e Stratton (2004), Garrison e Norren (1997) e Hansen e Mowen (2003)

Quadro 3 – Vantagens e Desvantagens do Custeio ABC

No Brasil, na prática, as empresas preferem utilizar o custeio por absorção, pois é o único aceito pela legislação fiscal. Caso as empresas brasileiras queiram utilizar outros tipos de custeio, devem evidenciar em nota explicativa a divergência, conciliando o valor obtido entre o método utilizado e o valor apurado pelo custeio por absorção (STARK, 2007).

3.4 Precificação

Estabelecer o preço de venda de produtos ou serviços é uma das mais importantes e complexas tarefas de um administrador, pois ela reside dentre aquelas que mais provocam dúvidas e discussões em uma organização.

A administração do preço de venda tem como um dos pilares de sustentação o conhecimento do custo do produto, mas essa informação não basta, pois, além do custo, outras informações devem ser de domínio dos gestores, como o grau de elasticidade da demanda; os preços dos concorrentes; os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing etc. (MARTINS, 2006, p.218).

Outro fator importante no processo de precificação é chamado de elasticidade de preços, que decorre das variações nos preços e seus reflexos no volume de vendas, que devem ser previstos pelos gestores, pois uma demanda é altamente elástica quando pequenas mudanças de preços reduzem o volume de vendas, mas se os preços não interferem na quantidade de vendas, considera-se a demanda altamente inelástica. Portanto, esses fatores

devem ser considerados pelos gestores, assim como aqueles referentes ao ambiente externo à empresa (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p.165).

Hansen e Mowen (2003, p.655) afirmam que “a compensação de mercado, ou preço de equilíbrio, está na interseção das curvas de oferta e demanda.” Esse equilíbrio é proporcional à elasticidade da demanda, pois, no caso de uma demanda elástica, os produtos são altamente influenciáveis pelo preço, já na demanda inelástica isso não se repete.

Existe ainda a aplicabilidade dos conceitos em ocasiões de venda business-to-business (B2B), ou seja, venda dos produtos para outras empresas. A obra de Ching (2005, p.122) enumera seis passos para uma apropriada fixação de preço, como a seguir:

1. Definir os objetivos que espera atender com o preço.
2. Definir os determinantes da demanda.
3. Definir os determinantes dos custos.
4. Analisar a concorrência.
5. Selecionar um método de precificação.
6. Selecionar, de forma estratégica, o preço final.

Para Hansen e Mowen (2003), as políticas de precificação variam entre as empresas, podem usar estratégias que levem em conta apenas o custo do produto, outras se baseiam no quanto pretendem receber por ele e existe ainda aquele método cuja perspectiva em relação ao mercado é a mais importante, conforme registros expostos a seguir:

- A precificação baseada em custos, no qual a partir do custo do produto é estabelecida uma margem (*markup*) adicional, que abrange o lucro desejado e qualquer outro custo não incluído no custo base;
- O custeio-alvo, que vem a ser “um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço (preço-alvo) que os consumidores estejam dispostos a pagar.”; e
- O preço de penetração e o preço por desnatamento, se utilizam de mecanismos de subprecificação ou sobreprecificação, respectivamente, para se dirigirem ao consumidor. No primeiro caso, é uma maneira de se apresentar e conquistar consumidores pelo preço baixo. No segundo, a organização se vale de uma posição confortável no mercado, quase monopolista, por exemplo, para cobrar bem além do custo e se recuperar dos investimentos na elaboração do bem ou serviço vendido.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004), a influência da contabilidade na precificação ocorre por meio dos custos, cujo papel exato depende das condições do mercado e da política adotada pela empresa, que pode adotar a abordagem do custo mais margem de lucro (*markup*) e custeio-alvo (*target costing*). Os autores afirmam, ainda, que as empresas utilizam “a precificação por custo mais margem para os produtos em que as ações de gestão (p.ex. propaganda) podem influenciar o preço de mercado”, caso contrário, o foco deve ser no custo e o método de precificação o custeio-alvo.

3.5 Gestão de Estoques

A administração deverá determinar ao Departamento de Controle de Estoque as políticas a serem seguidas, isto é, estabelecer certos critérios para medir a performance do Departamento. Estas políticas, segundo Dias (1991, p.30), de maneira geral, são as seguintes:

- Metas da empresa quanto ao tempo de entrega dos produtos ao cliente;

- Definição do número de depósitos e/ou de almoxarifados e da lista de materiais a serem estocados neles;
- Até que nível deverão flutuar os estoques para atender uma alta ou baixa das vendas ou uma alteração de consumo;
- Até que ponto será permitida a especulação com estoques, fazendo compra antecipada com preços mais baixos ou comprando uma quantidade maior para obter desconto; e
- Definição da rotatividade dos estoques.

Cabe ressaltar que, a política de estoques ainda deve considerar o fator de incerteza que cerca a demanda, ou seja, não há como garantir o fluxo de saída de determinado produto de seus estoques, contribuindo para dificultar as decisões dos administradores.

Para isso, existem técnicas para a previsão de estoques, as quais estabelecem estimativas futuras dos produtos comercializados pela empresa. Na obra de Gonçalves e Schwember (1976, p.6), os autores esclarecem que “a principal finalidade de um sistema de previsão é o fornecimento de informações de maneira a antecipar tanto quanto o possível as variações da demanda e suas implicações no planejamento e controle dos estoques”.

A literatura sobre métodos de previsão de estoques é relativamente volumosa e não é objetivo deste artigo realizar uma análise das várias técnicas, mas sim, de apresentá-las tomando por base a classificação de Dias (1991, p.37), que as dividem em três grupos:

- **Projeção:** são aquelas que admitem que o futuro será repetição do passado ou as vendas evoluirão no tempo; segundo a mesma lei observada no passado, este grupo de técnicas é natureza essencialmente quantitativa.
- **Explicação:** procura-se explicar as vendas do passado mediante leis que relacionem as mesmas com outras variáveis cuja evolução é conhecida ou previsível. São basicamente aplicações de regressão e correlação.
- **Predileção:** funcionários experientes e conhecedores de fatores influentes nas vendas e no mercado estabelecem a evolução das vendas futuras.

Conforme citado por Dias (1991), a rotatividade dos estoques é um critério importante que o administrador deverá analisar para fins de planejamento e controle de seus estoques.

A rotatividade ou giro do estoque é uma relação existente entre o consumo anual e o estoque médio do produto no período.

$$\text{GIRO} = \frac{\text{consumo médio anual}}{\text{estoque médio mensal}}$$

Dias (1991, p.75) explica que a rotatividade é expressa no inverso de unidade de tempo, ou em “vezes”, isto é, “vezes” por dia, ou por mês, ou por ano. Por exemplo: o consumo anual de um item foi de 800 un e o estoque médio de 100 un. O giro seria: $R = 800/100 = 8$ vezes ao ano.

Outra maneira bastante útil de se analisar o estoque, é o chamado antigiro ou taxa de cobertura (GONÇALVES e SCHWEMBER, 1976, p.6), que indica quantos meses de consumo equivalem ao estoques existentes.

$$\text{ANTIGIRO} = \frac{\text{estoque médio}}{\text{consumo médio}}$$

Existem outras maneiras de se calcular o índice de giro dos estoques, por exemplo, utilizando valores monetários de custo ou venda. No entanto, o que se busca nesse referencial teórico é o mérito de se apurar tais índices. Nesse sentido, a rotatividade de estoques representa um parâmetro fácil para comparação entre o índice determinado como padrão e a taxa real. Devendo ser observado certos critérios para estabelecer o índice padrão, tais como os citados por Dias (1991, p.76):

- A disponibilidade de capital para investir em estoque é que vai determinar a taxa de rotatividade-padrão;
- Não se deve utilizar taxas de rotatividades iguais para materiais de preços bastante diferenciados; e
- Determine a rotatividade que atenda às necessidades a menor custo total.

E para expressar as principais práticas contábeis adotadas pela empresa, no que se refere à avaliação dos estoques, tem-se que realizar uma avaliação dos estoques por intermédio de métodos específicos, sendo os mais usuais: Preço Médio; UEPS (Lifo) e PEPS (Fifo).

a) PEPS, do inglês, *first-in-first-out* (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai) – consiste em dar baixa no material estocado a partir das primeiras compras, à medida que forem requisitadas pelos setores produtivos. Assim, o custo dos materiais transferidos à produção será o das aquisições mais antigas, ficando o Estoque Final remanescente avaliado pelo custo das aquisições mais recentes. Com isso, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) fica onerado pelas primeiras compras, daí o nome do método PEPS - primeiro que entra é o primeiro que sai.

Este método de avaliação dos estoques, quando comparado com os demais métodos, ocasiona as seguintes situações, conforme estamos em economia com preços crescentes, estáveis ou decrescentes:

- Numa economia inflacionária, isto é, com preços crescentes, produz estoque final maior do que os outros métodos, ocasionando resultado com mercadorias de maior valor;
- Numa economia de preços constantes (inflação zero), os métodos se comportam, teoricamente, de forma semelhante; e
- Numa economia deflacionária, isto é, com preços decrescentes, o método PEPS produz estoque final menor do que os outros métodos, ocasionando resultado com mercadorias de menor valor.

b) UEPS, do inglês, *last-in-first-out* (Último que Entra, Primeiro que Sai) – consiste em dar baixa no material estocado a partir das últimas compras, à medida que forem requisitadas. Com efeito, o custo dos materiais transferidos à produção será o das aquisições mais recentes, ficando o Estoque Final remanescente avaliado pelo custo das aquisições mais antigas. Numa economia inflacionária, este método em comparação com os demais, ocasionará no primeiro ano um Custo das Mercadorias Vendidas maior e em conseqüência um lucro menor.

No Brasil, a legislação fiscal não aceita o UEPS como método de avaliação de estoques, pois tende a diminuir o lucro, o que ocasionaria diminuição do Imposto Sobre a Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

A propósito, os únicos métodos aceitos pela legislação fiscal são o PEPS e Custo Médio, este último somente se houver controle permanente de estoques, pois se não houver controle permanente de estoques, é obrigatório o uso do método PEPS.

c) CUSTO MÉDIO – consiste em avaliar tanto a saída dos materiais para a produção como o Estoque Final pelo custo médio das aquisições. O Custo Médio é calculado, toda vez que houver nova entrada no estoque, dividindo-se o saldo do estoque em valor (saldo anterior + custo da compra atual) pelo saldo em quantidade (quantidade anteriormente estocada + quantidade adquirida), ou seja:

$$\text{CUSTO MÉDIO} = \frac{\text{saldo do estoque em valor}}{\text{saldo do estoque em quantidade}}$$

3.6 Sistema Orçamentário

Ao efetuar-se o planejamento das atividades e do lucro, muitos não consideram a importância da elaboração de orçamentos consistentes como uma etapa a ser seguida. Enganam-se, pois mesmo em organizações do porte da empresa analisada nesta pesquisa, o orçamento tem um papel de destaque como elemento de planejamento e controle, tão necessários para uma boa gestão e para aferição do resultado organizacional.

Garrison e Noreen (2001, p.262) assim se manifestam acerca do orçamento: “Orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos, financeiros ou de outra natureza, durante um período especificado. Representa um plano para o futuro, em termos quantitativos.” Já o processo de elaboração do orçamento é denominado “orçamentação ou processo orçamentário” pelos mesmos autores.

Para Hansen e Mowen (2003, p.246), orçamentos são expressões quantitativas, financeiras, ou não, de planos que identificam os objetivos e as ações necessários para implementá-los, representando um importante papel no planejamento e controle das empresas. Os citados autores apontam, ainda, que quando um orçamento é utilizado para o planejamento das organizações, sua utilidade decorre de seu uso como tradutor das metas e estratégias em termos operacionais. Já na função de controle, o orçamento possibilita a comparação do planejado com o real, permitindo a adoção de medidas corretivas, se necessário.

Já Horgren, Foster e Datar (2000, p.125), definem orçamento como “a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não-financeiros desses planos e funciona como um projeto para a companhia seguir no período vindouro”. Os autores observam também que os orçamentos são ferramentas muito utilizadas pelas empresas no planejamento e controle das operações, pois além do já mencionado, eles quantificam as expectativas com fluxos de receitas e despesas, existindo, inclusive, um ciclo orçamentário assim definido:

- Planejamento do desempenho da organização;
- Estabelecimento de um parâmetro de referência;
- Análise das variações dos planos, seguida de ações corretivas; e
- Replanejamento, levando em consideração o feedback e a mudança nas condições.

Outra definição interessante diz respeito ao chamado “orçamento geral”, que representa o resumo dos planos da organização para o futuro, a maneira de executá-los e estabelece as metas internas a serem atingidas pelos diversos segmentos como: vendas, produção, distribuição etc. Ou seja, o orçamento geral consiste em diversos orçamentos individuais, mas interdependentes, divididos em orçamento das vendas (vendas esperadas para o período orçamentário); orçamento da produção (elaborado após o orçamento das vendas e estabelece a produção necessária para as vendas e o estoque final desejado); e

orçamento de caixa (é o detalhamento de como os recursos serão obtidos e utilizados no período), conforme registro na obra de Garrison e Noreen (2001).

O orçamento geral reúne todas as projeções financeiras dos orçamentos de cada um dos setores da organização, referentes ao mesmo período, contemplando as decisões operacionais e financeiras. Existindo, portanto, duas partes importantes do orçamento geral, denominadas orçamento operacional (demonstrativo de resultados e respectivas planilhas auxiliares) e orçamento financeiro (orçamento de capital e de caixa, o balanço patrimonial orçado e a demonstração orçada dos fluxos de caixa), ainda conforme entendimento de Horgren, Foster e Datar (2000).

Hansen e Mowen (2003) entendem que ao falarem em orçamentos anuais para as organizações, estão se referindo ao orçamento mestre, que é um plano financeiro composto por diversos orçamentos de atividades ou departamentos, especialmente compostos por orçamentos operacionais (geradoras de renda: vendas, produção etc) e orçamentos financeiros, preocupados com o fluxo de caixa e com a posição financeira. Os típicos orçamentos financeiros são: orçamento de caixa, o balanço orçado, a demonstração de fluxos de caixa e o orçamento de capital. Em empresas comerciais, como a empresa objeto dessa pesquisa, o orçamento de produção é substituído por um orçamento de compras de mercadorias, de modo que os itens a serem comprados sejam identificados quanto à quantidade e o custo, unitário ou total.

Um dos tipos de orçamento destacados na obra de Horgren, Foster e Datar (2000) é o “orçamento contínuo”, que se caracteriza pela eterna disponibilidade para um período futuro especificado, pela adição de determinado período, seja mês, trimestre ou ano, à medida que os períodos respectivos se encerram. O “Orçamento Kaizen”, por sua vez, é um método utilizado para introduzir o melhoramento contínuo da produção. Já o “Orçamento baseado em atividades” foca a atenção nos custos das atividades necessárias à venda e à produção dos bens e serviços.

A obra de Hansen e Mowen (2003, p.270) também apresenta o orçamento base zero, que rompe com a abordagem incremental dos diversos orçamentos utilizados, ou seja, não se baseia no orçamento do exercício anterior para definir a peça orçamentária do exercício vindouro, na verdade, analisam-se as operações e necessidade da continuação da atividade ou operação, cujo ônus da prova cabe ao gestor da área para justificar os recursos a serem alocados pela administração da organização.

O “orçamento de base zero” também é tratado na obra de Garrison e Noreen (2001, p.277), que o define como aquele método alternativo ao modelo tradicional, cuja exigência sobre os gerentes vai além da explicação sobre a variação de valores em relação ao ano anterior, sendo necessário que todos os gastos sejam justificados pelo proponente.

De um modo geral, o orçamento tem o papel de auxiliar os gerentes, que são responsáveis pela gestão de recursos materiais e humanos, daí surge o conceito dos centros de responsabilidade e suas respectivas atividades nas organizações, cujos responsáveis são os gerentes. Conseqüentemente, existe um sistema que mede os planos (orçamentos) e ações (resultados alcançados) de cada centro, denominada “Contabilidade por Responsabilidade”. Os quatro maiores tipos de centros de responsabilidade são: Custo, Receita, Lucro e Investimento, conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p.134).

4 ESTUDO DE CASO

A Empresa Ferragens Ramada Ltda. iniciou suas atividades em 1979. Em aproximadamente 30 anos de atividades, ela expandiu a área de suas instalações operacionais em sessenta vezes, passando dos 250 m² iniciais para os 15.000 m² atuais, estando localizada no distrito industrial de Fazenda Botafogo, na zona norte da Cidade do Rio de Janeiro.

Atualmente, comercializa seus produtos nos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, além de atender outras regiões do País por meio de pedidos especiais e vendas pela internet, contando com 110 representantes comerciais que visitam mais de 800 pontos de venda. Entre os produtos comercializados pela empresa constam: ferramentas, material de ferragem, material hidráulico, material elétrico, colas e derivados, material de pintura e outros.

Em decorrência da pesquisa realizada, verificaram-se os aspectos necessários para a comparação entre o referencial teórico e as práticas de gestão da empresa, para que se destacassem as incongruências do sistema de contabilidade gerencial pesquisado.

Sendo assim, o estudo iniciou-se pela obtenção dos dados acerca dos objetivos organizacionais estabelecidos. Entretanto, as informações repassadas pelos gestores levam à constatação de que as características sobre o tema, estabelecidas na literatura, não foram integralmente adotadas na prática.

Os gestores apresentaram sua descrição para objetivos organizacionais sem quantificá-los e sem considerar prazos para o atingimento da posição em que esperam estar no mercado em que atuam. De fato, observou-se que os gestores realizam análises internas e externas necessárias para o estabelecimento dos objetivos, conforme registram as melhores literaturas, mas não houve evidências do desenvolvimento de alternativas estratégicas para direcionar a organização, tampouco de planos táticos e operacionais para atingimento dos objetivos, os quais são estritamente relacionados aos resultados (lucro).

Verificou-se que não há formalização e comunicação dos objetivos entre os funcionários de um modo geral, sendo o processo de planejamento bastante simples, pois é estabelecido pela alta direção da empresa (proprietários) apenas com base no crescimento das vendas em relação ao ano anterior, cujo desdobramento em ações cabe aos gerentes dos departamentos e divisões internas.

Não existe na empresa um sistema de contabilidade que integre todos os departamentos. Na visão dos gerentes entrevistados, a implantação de um sistema integrado acarretaria um custo elevado e desproporcional aos benefícios proporcionados a uma empresa atacadista de médio porte.

Nem por isso, a empresa deixa de aplicar os métodos e técnicas da chamada contabilidade gerencial. Conforme observado, os relatórios gerenciais são segmentados (por departamentos), sem informações complexas, conforme prevêm os ensinamentos de Horngren, Sundem e Stratton (2004), que defendem a simplicidade como principal virtude dos relatórios gerenciais.

Cabe ressaltar, que os relatórios gerenciais elaborados pelo departamento financeiro, denominados “financeiros” e “econômico-gerencial”, demonstram, respectivamente, a evolução do fluxo de caixa e o resultado econômico proveniente da dedução do custo de aquisição e outras despesas (fixas e variáveis), do valor obtido com as vendas, todos os dados de forma consolidada, com um panorama da empresa como um todo, não havendo detalhamento por linha de produtos, que, segundo os diretores, atendem à administração para seu principal objetivo, que é a tomada de decisão.

Por ser o método exigido pela legislação fiscal, a empresa utiliza o custeio por absorção para apuração do resultado e para avaliação dos estoques faz inventários periódicos usando o PEPS. Nota-se que a tendência da empresa pela utilização do método de custeio por absorção, tem como justificativa o fato do mesmo ser o único método que o fisco aceita, sendo que caso utilizasse outros métodos, deveria evidenciar em nota explicativa a divergência, conciliando o valor obtido entre o método utilizado e o valor apurado pelo custeio por absorção.

É do entendimento dos autores, que há várias vantagens e desvantagens na utilização dos métodos de custeio variável e do ABC (também do próprio absorção). Contudo, cabe

ênfatisar que na realidade a aplicação de tais técnicas, geralmente, ocasiona em aumento dos custos (de pessoal, de treinamento, de informatização, de equipamentos) e principalmente de filosofia dos funcionários, pois para que o sistema seja alimentado com dados íntegros e oportunos há a necessidade do comprometimento dos funcionários, assim como dos diretores.

No tocante ao processo de precificação, foi observado que o mesmo está muito mais ligado à sensibilidade e experiência de seus responsáveis (proprietários), pois a política adotada é a de precificação baseada em custos, na qual a partir do custo do produto é estabelecida uma margem (*markup*) adicional em forma de percentual, que, habitualmente, gira em torno de 30 ou 35% do custo de aquisição.

Contudo, não ficou claro se esta margem leva em consideração o lucro desejado e qualquer outro custo não incluído inicialmente, apesar da afirmação dos responsáveis de que, tradicionalmente, o saldo positivo para a empresa gira em torno de 3 a 5% da margem estabelecida.

Outra característica da precificação é a concentração do processo nos proprietários da empresa, cuja principal influência na decisão é a ação da concorrência, sem considerar outros fatores importantes, como as ações de marketing, a elasticidade da demanda e outras informações destacadas pelos doutrinadores estudados nesta pesquisa.

Hansen e Mowen (2003) associam o sucesso da organização ao papel de destaque dado à gestão de estoques. Partindo dessa premissa, a empresa estruturou assim sua política de estoques: “Ajustar o estoque para atender as demandas do mercado, elevando-o para atender a maior demanda e reduzindo-o quando a demanda decresce buscando o mínimo de faltas e o máximo de opções de negócios.”

Os gerentes entrevistados ênfatisaram que a política de estoques é o grande diferencial da empresa em relação aos seus concorrentes. Quando ênfocam “... o mínimo de faltas...” o objetivo é satisfazer o cliente (varejista) no sentido de fornecer todas as mercadorias necessárias aos seus estabelecimentos de maneira mais rápida possível. Conseqüentemente, ocasionando a existência de produtos com baixa rotatividade, onerando o custo de manutenção dos estoques, por determinado período, até que sejam eliminados do mix de produtos adquiridos pela empresa.

A empresa não possui a prática de definição de orçamentos anuais individualizados pelos departamentos, tampouco um orçamento geral. A prática adotada é a definição de um orçamento para as vendas anuais, que poderia ser definido como um orçamento incremental, pois sempre se baseia no exercício anterior para o estabelecimento do volume de vendas pretendido para o corrente exercício. A política orçamentária cabe a apenas um funcionário, integrante da direção. Outro ponto destacado pelos gestores foi a utilização do orçamento como instrumento de controle financeiro, de planejamento, como portador das metas e como medida de avaliação de desempenho individual.

As informações analisadas demonstram que o orçamento de vendas é o mais importante mecanismo de planejamento e controle das operações, sendo, inclusive, submetido mensalmente à revisão, que traduz o principal interesse da empresa nos resultados, existindo um ciclo orçamentário implantado, em que ações corretivas são adotadas, caso necessário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na pesquisa, buscou-se identificar elementos capazes de contribuir para o conhecimento dos sistemas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras, partindo do estudo da teoria para a comparação com a realidade.

Nesse sentido, observou-se que a empresa estudada não possui um sistema de contabilidade gerencial implantado que integre todos os departamentos, que seus objetivos organizacionais não são mensuráveis e, tampouco, definidos para o longo prazo. A opção pelo

método de custeio baseia-se estritamente na exigência legal, não tendo conotação gerencial. A política de precificação é centralizada, sendo utilizado o método da margem adicionada ao custo do produto (markup), para o estabelecimento do preço de venda, o qual está muito mais ligada à sensibilidade e experiência de seus responsáveis (proprietários), sem considerar outros fatores importantes, como as ações de marketing, a elasticidade da demanda e outras informações destacadas pelos doutrinadores estudados nesta pesquisa.

Identificou-se que a política de gestão de estoques é o grande diferencial da empresa, pois está voltada para atender as necessidades dos clientes no menor prazo possível, mesmo que para isso seu custo de manutenção de estoque seja onerado por produtos de baixa rotatividade. Não há orçamentos anuais por departamentos, tampouco, um orçamento geral, existindo um orçamento de vendas, classificado como incremental.

Apesar de todas as incongruências entre a literatura e as práticas verificadas, os resultados da organização parecem ser satisfatórios para seus proprietários, vide sua posição de destaque no mercado do Rio de Janeiro, atualmente ocupando a segunda posição no ranking das empresas atacadistas de seu segmento, segundo a ANAMACO (Associação Nacional dos Comerciantes de Materiais de Construção). O que, em parte, não ratifica o estudado no referencial teórico que, em geral, aplica-se a empresas de grande porte e do ramo industrial e não seduz o suficiente as empresas de médio porte, pois, na visão dos gestores, o custo de implantação de um sistema de contabilidade gerencial integrado acarretaria um desembolso elevado, superior aos possíveis benefícios proporcionados a uma empresa atacadista de médio porte.

Entretanto, o sucesso de hoje pode ser o fracasso do amanhã, pois, mantido o ritmo de crescimento histórico da empresa, é muito provável que haja a necessidade da adoção de alguns aspectos e sistemas ressaltados no referencial teórico estudado.

Referências

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7ª edição. Rio de Janeiro, Ed. Elsevier, 2003 – 2ª reimpressão.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital**. 4ª edição. São Paulo. Ed. Atlas, 2004

ATKINSON, A. A., BANKER; R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Ed. Atlas, 1999.

CHING, H. Y. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo. Pearson Prentic Hall, 2006

GARRISON, R.; NOREEN, E. **Contabilidade Gerencial**. 9ª edição. Rio de Janeiro. Ed. LTC. 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo, Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003.

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

HORNGREN, C. T.; SUNDEM; G. L., STRATON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo. Ed. Pearson Education do Brasil, 2004.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro. Ed. Campus, 1993.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

STARK, J. A. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Ed. Pearson Prentice Hall, 2007.

VIEIRA, M. das G. **O Controle dos Custos nas Instituições Hospitalares**. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, nº 04 - Out 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, M. A. P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

GONÇALVES, P. S.; SCHWEMBER, E. **Administração de estoques: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Interciência, 1979.

Ferragens Ramada Ltda: <http://www.ramada.com.br/>. Acessado em: Jun 08

Associação Nacional dos Comerciantes de Materiais de Construção (ANAMACO): <http://www.revistaanamaco.com.br/>. Acessado em: 09 Jun 08.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE): <http://www.ibge.gov.br/> . Acessado em: 02 Jun 08.