

PRÁTICAS DE CUSTEAMENTO NA INDÚSTRIA MOVELEIRA DO POLO DE SÃO BENTO DO SUL

Jean Roberto Andruchechen (UFSC) - jra_234@hotmail.com

Ana Paula Belli (UFSC) - anapaula0706@hotmail.com

Valdirene Gasparetto (UFSC) - valdirene@cse.ufsc.br

Resumo:

Este estudo tem o objetivo de verificar como são empregadas as práticas de custeamento nas empresas da indústria moveleira do polo de São Bento do Sul, em Santa Catarina. Com natureza descritiva, trata-se de uma pesquisa de levantamento com aplicação de questionário junto aos responsáveis pela gestão de custos das empresas, para a coleta dos dados. A pesquisa contou com a participação de 25 das 73 empresas da população selecionada. Os principais resultados apontam para a utilização dos métodos de custeio por absorção, variável e RKW. Quanto à finalidade, verifica-se que os sistemas de custeio são utilizados para fins gerenciais, como na redução dos custos e para a tomada de decisões. Além disso, os resultados indicam que as microempresas e as empresas de pequeno porte tem dificuldades em controlar desperdícios e alocar os gastos de pequenos itens para uma gestão eficiente dos seus custos, enquanto que as empresas de médio porte possuem dificuldades específicas que sinalizam para problemas relacionados com a necessidade de aperfeiçoamento nos controles internos e do sistema de informação para melhorar o gerenciamento de custos. O estudo permitiu a compreensão de como os métodos de custeamento são utilizados pelas indústrias moveleiras do polo moveleiro de São Bento do Sul e quais são as dificuldades encontradas por estas empresas para a gestão dos seus custos.

Palavras-chave: *Métodos de custeio; Práticas de custeamento; Indústria moveleira.*

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

PRÁTICAS DE CUSTEAMENTO NA INDÚSTRIA MOVELEIRA DO POLO DE SÃO BENTO DO SUL

RESUMO

Este estudo tem o objetivo de verificar como são empregadas as práticas de custeamento nas empresas da indústria moveleira do polo de São Bento do Sul, em Santa Catarina. Com natureza descritiva, trata-se de uma pesquisa de levantamento com aplicação de questionário junto aos responsáveis pela gestão de custos das empresas, para a coleta dos dados. A pesquisa contou com a participação de 25 das 73 empresas da população selecionada. Os principais resultados apontam para a utilização dos métodos de custeio por absorção, variável e RKW. Quanto à finalidade, verifica-se que os sistemas de custeio são utilizados para fins gerenciais, como na redução dos custos e para a tomada de decisões. Além disso, os resultados indicam que as microempresas e as empresas de pequeno porte tem dificuldades em controlar desperdícios e alocar os gastos de pequenos itens para uma gestão eficiente dos seus custos, enquanto que as empresas de médio porte possuem dificuldades específicas que sinalizam para problemas relacionados com a necessidade de aperfeiçoamento nos controles internos e do sistema de informação para melhorar o gerenciamento de custos. O estudo permitiu a compreensão de como os métodos de custeamento são utilizados pelas indústrias moveleiras do polo moveleiro de São Bento do Sul e quais são as dificuldades encontradas por estas empresas para a gestão dos seus custos.

Palavras-chave: Métodos de custeio; Práticas de custeamento; Indústria moveleira.

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

1 INTRODUÇÃO

O ambiente altamente competitivo em que as empresas estão inseridas as conduz para o melhoramento das práticas administrativas, visando tornarem-se cada vez mais eficientes em seus processos ou, pelo menos, sustentarem-se no mercado onde operam. Independente do seu tamanho ou do setor de atuação, as empresas desenvolvem alternativas de gerenciamento que, às vezes, apontam para vertentes relacionadas a qualidade, produção, custos e outras práticas que visam à melhoria dos resultados.

Em geral, a eficiência das práticas adotadas nas empresas é condicionada pela boa atuação dos profissionais na direção do empreendimento. São profissionais que possuem características que correspondem ao perfil do empreendedor como, por exemplo, a capacidade de assumir riscos, senso de oportunidade e conhecimento do ramo da atividade (KEPNER; TREGOE, 1998). No entanto, são características voltadas para uma personalidade de autorrealização que, normalmente, não garantem que esse profissional possua conhecimento gerencial suficiente que assegure o sucesso do empreendimento.

A dificuldade de gerenciamento ocorre com frequência nas microempresas e empresas de pequeno porte que, conforme dados da CNI (2006), são mais vulneráveis às mudanças no ambiente econômico em razão de normalmente possuírem pouca capacidade gerencial e dificuldade em capacitar mão de obra. Entretanto, com o aumento do lançamento de novos produtos, estão investindo na aquisição de máquinas e equipamentos, bem como em pesquisa, desenvolvimento e capacitação do quadro de funcionários.

Um dos setores da economia formado predominantemente de pequenas e médias empresas é a indústria moveleira que apresenta, dentre outras características, a intensiva

utilização de mão de obra (GORINI, 1998), destacando assim o seu papel como fonte geradora de emprego e distribuição de renda no país. Mesmo estando distribuída por todo o território nacional, a maior parte destas empresas estão concentradas em poucos estados, principalmente na região centro-sul do país, em especial nos estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Minas Gerais e Rio de Janeiro (FERREIRA; GORAYEB, 2008).

No estado de Santa Catarina, no Planalto Norte, as cidades de São Bento do Sul e Rio Negrinho se destacam com a maior concentração de indústrias moveleiras do estado. Formado predominantemente de pequenas e médias empresas, este polo tem a característica de indústria exportadora, ao ocupar em 2012 o terceiro lugar no ranking nacional de exportação de móveis (FIESC, 2013). Coelho e Emerenciano (2009) acrescentam a cidade vizinha de Campo Alegre a estas duas, formando o polo moveleiro de São Bento do Sul.

Estas indústrias passaram por profundas alterações nos primeiros cinco anos década de 1990, quando a abertura comercial da economia e a recessão interna as pressionaram por novas estratégias, como a reengenharia da mão de obra, modernização da planta industrial e o direcionamento da produção para o mercado externo (PEREIRA, 2009).

As mudanças na estrutura operacional, em função do aumento da competitividade e avanço tecnológico, ocasionam mudanças no comportamento dos custos das empresas, que devem ser compreendidos pelos gerentes para dar-lhes melhores condições na definição das estratégias organizacionais (RICHARTZ; BORGERT, 2013).

Neste ambiente, Padoveze (2013, p. 9) destaca que a contabilidade de custos “é um dos melhores e mais utilizados instrumentos para a gestão empresarial”, e tem a função de apoiar os administradores e gestores das empresas na tomada de decisões baseadas nos controles dos relatórios fornecidos, com padrões, metas ou orçamentos e outras formas de previsão (MARTINS, 2010; PADOVEZE, 2013).

Deste modo, a representatividade socioeconômica do setor moveleiro no estado de Santa Catarina, e a necessidade do aprimoramento das técnicas de gerenciamento como a contabilidade de custos foram aspectos motivadores deste estudo. Neste contexto, delimitando o campo de pesquisa, este trabalho está direcionado a responder a seguinte questão: *como são empregadas as práticas de custeamento nas indústrias moveleiras do polo de São Bento do Sul - SC?*

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar como são empregadas as práticas de custeamento nas indústrias moveleiras do polo de São Bento do Sul, SC, e com os objetivos específicos de (i) identificar as características gerais das empresas; (ii) verificar os aspectos que influenciam o gerenciamento dos custos; (iii) analisar como os custos são controlados; (iv) identificar quais os métodos de custeio são conhecidos e quais são utilizados pelas empresas; e (v) verificar quais as dificuldades para a gestão/controlar dos custos nas empresas.

Este estudo busca contribuir com o meio acadêmico pela identificação do comportamento das empresas à luz das metodologias de custeamento, bem como pela necessidade de estudar o setor moveleiro, que tem relevância tanto em aspectos econômicos como sociais para a população.

Para atender o objetivo proposto, este trabalho está dividido em cinco seções. Além desta, na próxima seção será apresentado um breve referencial teórico sobre os temas que fundamentam a pesquisa. Na seção três são relatados os procedimentos metodológicos utilizados para construção do referencial teórico, elaboração do questionário e o processo de seleção da amostra. Apresentam-se, na seção quatro, os resultados da pesquisa e sua análise. Por fim, a seção cinco traz as conclusões da pesquisa, as limitações e sugestões para futuros estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção apresenta uma discussão sobre os temas que fundamentam o estudo: os métodos de custeio para apoio à tomada de decisão das organizações e a contextualização do setor moveleiro, abordando características e particularidades das empresas que o compreendem.

2.1 Métodos de custeio para apoio à tomada de decisão

A escolha do melhor método de custeio que pode ser empregado pelas entidades para alcançarem os melhores resultados é um tema discutido por diversos defensores dos diferentes métodos de custeio conhecidos (ESCULIER, 1997). Esta afirmativa também é encontrada no estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003) que aponta a evolução da Contabilidade Gerencial, por intermédio do trabalho de vários pesquisadores que apresentam práticas específicas e adequadas, necessárias para a condução das empresas.

Este contexto pode ser justificado por não existir um modelo capaz de atender suficientemente todas as empresas da mesma forma (KAPLAN, 1988), e por não haver um sistema capaz de resolver todos os problemas da empresa, sendo necessário o seu desenvolvimento e aprimoramento para suprir as necessidades gerenciais (MARTINS, 2010). Assim, em cada situação é necessário realizar uma análise das necessidades específicas de cada entidade e de suas características em termos de estrutura e custos, ainda que os modelos contábeis utilizados para a tomada de decisões tenham influência comportamental, inspiradas pelas atividades cotidianas do profissional (ESPEJO *et al.*, 2009).

Segundo Bornia (2010), os sistemas de custos podem ajudar as empresas no auxílio ao controle de custos ao apontar problemas e situações não previstas e, também, pode apoiar a administração da empresa na tomada de decisões. A forma como as empresas utilizam os custos para a tomada de decisões de preço, redução de custos e o estudo de custos especiais, afetam na definição do tipo de informação que deve ser gerada pelos sistemas (AL-OMIRI; DRURY, 2007).

Neste sentido, Souza, Lisboa e Rocha (2003), ao estudar as “práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais”, consideram que a mensuração dos custos pode ser realizada pelo custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado nas atividades (ABC), enquanto que a análise da relação custo-volume-lucro é melhor representada pela análise do ponto de equilíbrio, sendo o custo-padrão e o custo-meta utilizados como instrumentos para a predição dos custos possíveis ou permitidos.

Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010) entendem os métodos de custeio como artefatos de contabilidade gerencial e consideram o custeio por absorção e o custeio variável como artefatos tradicionais, enquanto que o ABC e o custo padrão são considerados artefatos modernos da contabilidade gerencial.

É oportuno comentar que, além das metodologias de custeio citadas, são verificadas as metodologias de RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*) que compreende uma técnica que inclui no rateio não somente os custos de produção, mas também todas as despesas da empresa, e a UEP (Unidade de Esforço de Produção) que é fundamentada na criação e utilização de uma unidade de medida homogênea dos recursos aplicados na produção da empresa (MARTINS, 2010).

De modo geral, a literatura apresenta estudos que analisam o comportamento dos custos em determinados setores da economia (RICHARTZ; BORGERT, 2013). Também, os que se referem a aplicação prática como ferramenta para planejamento, controle, apoio à tomada de decisão, como a adaptação dos sistemas de custeio com metodologias híbridas para atender as particularidades de cada empresa (BORGERT; BORBA; SILVA, 2005).

Foram identificadas duas pesquisas, semelhantes ao contexto deste estudo, destinadas a verificar a forma como os custos são gerenciados pelas empresas. O primeiro refere-se às

práticas de custeamento nas indústrias de componentes de madeira na América do Norte, enquanto que o segundo verifica os métodos de custeio em diferentes indústrias no estado de Santa Catarina.

Assim, Andersch *et al.* (2011) realizaram um estudo em 2010 sobre práticas de custeamento nas indústrias de componentes de madeira na América do Norte. Participaram da pesquisa 74 empresas dos EUA e Canadá. Os resultados apontam para o sistema de custeio tradicional (absorção) como o mais usado pela maioria das empresas (74%). Quanto à finalidade, os sistemas de custeio servem principalmente para relatórios financeiros (59 respondentes), fiscais, avaliação de estoques (47 cada) e para o cálculo do produto final (41 pesquisados), menos da metade usam os sistemas de custos para as informações operacionais (23 empresas) e a minoria para fins estratégicos. Também, observa-se a deficiência nos seguintes aspectos: operacionalização; disponibilidade de informações atualizadas, precisas e úteis para fins gerenciais; e sua customização.

Coronetti, Beuren e Sousa (2012) verificam quais os métodos de custeio utilizados por 35 das 250 maiores indústrias do estado de Santa Catarina em quantidade de funcionários, conforme listagem da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC). Os resultados mostram que o método de custeio por absorção é o mais utilizado (24 empresas), tanto de forma exclusiva ou em conjunto com outro método de custeio. Os resultados também mostram que os respondentes levam em consideração “a melhor apuração dos custos dos produtos” e “fornece mais eficiente informação para a tomada de decisão”, para definir o método de custeio a ser utilizado, e que as planilhas eletrônicas têm destaque em meio aos diferentes *softwares*.

Da mesma forma, este estudo destina-se a verificar como os métodos de custeamento são empregados pelas indústrias moveleiras localizadas no polo moveleiro de São Bento do Sul, em benefício da relevância da informação de custos para as empresas, da sua variedade e qualidade na utilização dos métodos e que são temas regularmente discutidos na literatura contábil (ANDERSCH *et al.*, 2011).

2.2 Características do setor moveleiro

Disperso por todo o território brasileiro, o setor moveleiro apresenta maior concentração nas regiões Centro-sul e tem a característica de estar organizado em polos regionais (SILVA; SANTOS, 2005). Conforme dados da ABDI (FERREIRA; GORAYEB, 2008), com base na RAIS/TEM do ano de 2008, os principais polos moveleiros do Brasil são os de Bento Gonçalves (RS), São Bento do Sul (SC), Arapongas (PR), Grande São Paulo (SP), Mirassol (SP), Votuporanga (SP), Ubá (MG) e Linhares (ES). Já em 2011, dados da MOVERGS (2012), acrescentam as regiões de Curitiba (PR), Grande Belo Horizonte (MS), Grande Rio de Janeiro (RJ) e Lagoa Vermelha (RS) na sua lista de polos moveleiros brasileiros.

Formado predominantemente por pequenas e médias empresas e com intensa utilização de mão de obra, o setor apresenta em sua maioria um perfil administrativo familiar (KROTH; LOPES; PARRÉ, 2007). Conforme dados de 2011, o setor conta com 16,5 mil indústrias, respondendo pela produção de R\$ 35,1 bilhões e acumulando US\$ 743 milhões em exportação para diversos países do mundo (MOVERGS, 2012). Esses números, ao serem comparados com dados de 1997 (US\$ 391 milhões em exportações), demonstram o crescimento expressivo deste setor em consequência da abertura dos mercados em nível mundial (GORINI, 1998).

A importância social é destacada nas microempresas e empresas de pequeno porte, sendo que a indústria moveleira de Santa Catarina emprega mais de 25 mil trabalhadores diretos (dados de 2011), composto por 8.944 trabalhadores nas microempresas, 8.694 nas

empresas de pequeno porte, 7.765 colaboradores nas médias e por 1.256 trabalhadores nas empresas de grande porte (FIESC, 2013).

Em relação aos aspectos do polo moveleiro de São Bento do Sul, que está localizado na microrregião de mesmo nome, é formado pelas cidades de Rio Negrinho, São Bento do Sul e Campo Alegre (COELHO; EMERENCIANO, 2009). Os dados da FIESC (2013) destacam as cidades de São Bento do Sul e Rio Negrinho com a maior concentração de indústrias moveleiras do estado de Santa Catarina, com característica de indústria exportadora, que chegou em 2012 ao terceiro lugar no *ranking* nacional de exportação de móveis, a frente do setor moveleiro localizado na região oeste do estado (FIESC, 2013).

Entretanto, são observados antiquados aspectos organizacionais e de gestão nas indústrias moveleiras catarinenses (PEREIRA, 2009). Enquanto a maioria das micro e pequenas empresas mantêm características de trabalho artesanal, a capacidade de investimento em novas máquinas e equipamentos é restrita a algumas médias e grandes empresas (FERREIRA; GORAYEB, 2008). De qualquer maneira, as novas tecnologias de fabricação, a globalização, as exigências dos clientes por inovações, independente do tamanho da empresa, são responsáveis pela necessidade de melhoria dos sistemas de custeio (AL-OMIRI; DRURY, 2007).

3 METODOLOGIA

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a condução desta pesquisa, com a classificação do estudo, descrição de aspectos referentes à construção do referencial teórico, a elaboração do questionário e o processo de seleção da amostra.

3.1 Classificação da pesquisa

As pesquisas descritivas são realizadas com o propósito de descrever as características, propriedades ou relações existentes de determinada população (CERVO; BERVIAN, 1996, GIL, 2002; RICHARDSON, 2012). Assim, no que se refere ao objetivo proposto, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva por ter a pretensão de identificar, registrar e correlacionar os métodos de custeio adotados pelas indústrias moveleiras do polo moveleiro de São Bento do Sul, SC (CERVO; BERVIAN, 1996; RAUPP; BEUREN, 2006).

Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa é enquadrada como qualitativa e quantitativa. A utilização da tipologia qualitativa em estudos contábeis é defendida por Raupp e Beuren (2006, p. 92) dado que a contabilidade “é uma ciência social e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”, enquanto Richardson (2012) considera que a pesquisa qualitativa explora, de forma mais adequada, a natureza do fenômeno social que está sendo estudado. Quanto ao emprego da quantificação, esta ocorreu durante o tratamento e análise dos dados da pesquisa, com a utilização de instrumentos estatísticos (RAUPP; BEUREN, 2006; RICHARDSON, 2012). A abordagem do problema em um desenho misto é defendida por Gray (2012), considerando que pesquisas predominantemente qualitativas, ao serem combinadas a desenhos quantitativos, ocasionam benefícios ao balancear os pontos fracos de uma medida com os pontos fortes da outra.

Neste contexto, para alcançar os objetivos propostos, empregou-se o procedimento técnico de levantamento com a aplicação de um questionário, o qual tem as vantagens de proporcionar conhecimento direto da realidade, economia e rapidez na sua aplicação e possibilidade de quantificação das variáveis (GIL, 2002). Para dar sustentação teórica ao objetivo desta pesquisa, foram tomadas como base as bibliografias disponibilizadas em livros, revistas, documentos, pesquisas setoriais e artigos científicos nacionais e internacionais, os quais ofereceram uma diversidade de elementos já elaborados sobre o tema (GIL, 2002).

3.2 Coleta e análise dos dados

Como procedimento para a coleta dos dados foi aplicado um questionário às indústrias que compõem a amostra. A utilização do questionário possibilita o conhecimento das características e determinadas variáveis, como opiniões, interesses, expectativas, entre outros aspectos (CERVO; BERVIAN, 1996; GIL, 2002; RICHARDSON, 2012; RAUPP; BEUREN, 2006). Estes questionários foram respondidos pelo próprio informante, sem a presença do pesquisador.

O questionário foi elaborado com base em outras pesquisas de levantamento sobre custos (MIQUELETTI, 2008; MACHADO, 2008; CORONETTI; BEUREN; SOUSA, 2012; LUNKES, *et al.* 2013). Ademais, a fundamentação teórica apresentada e o problema da pesquisa tiveram influência na construção das questões que estão agrupadas em cinco blocos: (i) identificação das características gerais das empresas; (ii) entendimento de aspectos que influenciam o gerenciamento dos custos; (iii) verificação de como os custos são controlados; (iv) análise de quais os métodos de custeio são conhecidos e quais são utilizados; e, (v) verificar quais as dificuldades para a gestão/controlar os custos pelas empresas.

Após sua elaboração, foi realizado o pré-teste em três empresas com as mesmas características da população, com o intuito de revisar as questões e detectar as dificuldades que poderiam surgir durante a aplicação do questionário definitivo (RICHARDSON, 2012). Como participaram dessa etapa, estas três empresas foram retiradas da população definitiva da pesquisa com o intuito de evitar vieses em suas respostas.

Em seguida, o questionário foi reproduzido para a ferramenta da *web* “*google docs*” e enviado para o endereço de *email* dos responsáveis pela gestão dos custos das empresas. Para o envio, o primeiro contato foi realizado por telefone, solicitando o nome da pessoa responsável e o seu *email* para enviar o questionário. Foi dado o prazo de quinze dias após o envio do questionário para o retorno das respostas. Para as empresas que não deram retorno dentro do primeiro prazo um novo contato telefônico foi realizado.

Na sequência, os dados coletados foram tabulados com a utilização das ferramentas do Microsoft® Excel, o que forneceu maior propriedade para a análise e proporcionou melhores resultados aos objetivos anteriormente definidos. Cabe destacar que o próprio *google docs* tem ferramentas para a análise dos dados, entretanto não possibilita tabulações específicas ou confrontação dos dados.

3.3 População e amostra

Este estudo tem na sua delimitação as empresas industriais localizadas no polo moveleiro de São Bento do Sul. Foram selecionados os municípios de Campo Alegre, Rio Negrinho e São Bento do Sul por representarem um dos mais importantes *clusters* moveleiros do Brasil, com participação maciça de indústrias de pequeno e médio porte (FIESC, 2013).

A população compreende as empresas associadas aos sindicatos patronais dos respectivos municípios. Para as empresas localizadas em Rio Negrinho utilizou-se a listagem do SINDICOM (Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de Rio Negrinho), que consta com 40 empresas associadas. Para as empresas de Campo Alegre e São Bento do Sul foi utilizada a listagem do SINDUSMOBIL (Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul), com 58 empresas associadas.

Ambos os sindicatos possuem empresas associadas não enquadradas como moveleiras, como os prestadores de serviços, as lojas de móveis, as indústrias cerâmicas e outras. Sendo assim, dentre 98 empresas identificadas nas listagens, 22 não compreendiam empresas produtoras de móveis, sendo excluídas da população inicial. Também foram retiradas da

população três empresas que contribuíram na fase do pré-teste do questionário, o que resultou em uma população de 73 empresas.

Todas as empresas foram contatadas no período de 01 de abril a 30 de junho de 2013, obtendo-se o retorno de 25 empresas que contribuíram com a pesquisa, correspondendo a uma amostra de 34,2% da população. Assim, com os dados coletados e formatados, foram feitas as análises e considerações.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos na pesquisa, bem como são apresentadas as análises e interpretações sobre as respostas.

4.1 Características gerais das empresas

Inicialmente, foram formuladas questões para identificar o perfil das empresas, conforme apresentado na Tabela 1. Observa-se que a maioria dos respondentes está enquadrada como empresa de pequeno porte (13 respondentes) e empresas de médio porte (9 respondentes). Verifica-se também, que apenas uma das empresas apresenta faturamento mensal abaixo de R\$ 30 mil, enquanto que 17 superaram a casa dos R\$ 250 mil, incluindo 6 empresas que confirmam alcançar faturamento acima de 1 milhão de reais ao mês.

Tabela 1 – Características gerais das empresas

A empresa está enquadrada como:					
Micro	Pequena	Média	Grande		
2	13	9	1		
Faturamento mensal da empresa					
Até 30 mil por mês	Entre 30mil e 100mil por mês	Entre 100mil e 250mil por mês	Entre 250mil e 1 milhão por mês	Acima de 1 milhão por mês	
1	2	5	11	6	
A empresa atua no mercado externo?					
	Micro	Pequena	Média	Grande	Total
Sim	0	3	8	1	12
Não	2	10	1	0	13

Ainda com relação à Tabela 1, verifica-se o equilíbrio entre as empresas que atuam apenas no mercado interno com aquelas que também atuam no mercado externo. Destacam-se as 8 empresas de médio porte com atuação no mercado externo, enquanto que 10 das 13 empresas de pequeno porte atuam apenas no mercado interno.

Percebe-se, na Tabela 2, que 17 proprietários/diretores, definidos na pesquisa como o principal executivo da organização, têm idade superior aos 50 anos, enquanto que 7 têm idade inferior aos 50 anos.

Tabela 2 - Perfil dos proprietários/diretores das empresas

Faixa de idade do proprietário/diretor da empresa:						
Menos de 40 anos	Entre 40 e 49 anos	Entre 50 e 59 anos	Acima de 60 anos	Não responderam		
2	5	8	9	1		
Formação do proprietário/diretor da empresa						
Doutorado	Mestrado	Pós-graduação	Graduação	Nível médio	Ensino fundamental	Não respondeu
0	1	4	4	11	3	2

Com relação à formação acadêmica do principal executivo, destaca-se, além da maioria com ensino médio, 1 com grau de mestre enquanto que 3 possuem o ensino fundamental. Lembrando que 1 das empresas não respondeu sobre a idade e 2 não responderam sobre a formação acadêmica do proprietário/diretor da empresa.

4.2 Aspectos que influenciam o gerenciamento dos custos

Na segunda parte da pesquisa, foram feitas indagações para conhecer aspectos que podem influenciar na gestão dos custos nas empresas. A primeira pergunta refere-se a como as empresas realizam a sua contabilidade. Visualiza-se que a maioria das empresas terceiriza essa tarefa, com serviços prestados por escritórios de contabilidade. Observa-se na Tabela 3 que esses números abrangem todas as microempresas e empresas de pequeno porte, enquanto que no grupo das empresas de médio porte 3 fazem a contabilidade na própria empresa enquanto que as outras 6 terceirizam este serviço, também. Já a empresa de grande porte informou realizar a contabilidade na própria empresa.

Tabela 3 - Aspectos que influenciam a gestão de custos

Com relação à contabilidade da empresa:					
	Micro	Pequena	Média	Grande	Total
É feita na própria empresa	0	0	3	1	4
É terceirizada	2	13	6	0	21
Formação do responsável pela gestão dos custos na empresa:					
	Micro	Pequena	Média	Grande	Total
Doutorado	0	0	0	0	0
Mestrado	0	0	0	0	0
Pós-graduação	0	4	3	0	7
Graduação	0	3	5	1	9
Nível Médio	2	5	1	0	8
Ensino fundamental	0	1	0	0	1
O Diretor / Proprietário da empresa participa efetivamente na gestão dos custos?					
Sim			Não		
23			2		
Qual o programa (software) ou tecnologia é utilizado pela empresa na gestão dos custos?					
	Microsoft Excel	Não utiliza nenhum tipo de programa	Microsoft Excel com outro sistema	Outro	
Micro	1	1	0	0	
Pequena	7	3	0	3	
Média	6	0	1	2	
Grande	1	0	0	0	

Com relação à formação acadêmica dos responsáveis pela gestão dos custos, observa-se que o nível de estudo “pós-graduação” aparece com maior frequência nas empresas de pequeno porte (4) e nas médias empresas (3). Ainda, em 1 empresa de pequeno porte o responsável pelo gerenciamento dos custos possui ensino fundamental, enquanto que os demais níveis de escolaridade, exclusive o doutorado e o mestrado, aparecem distribuídas nas outras empresas. Lembrando que não foi levado em consideração se o principal executivo da empresa é o responsável pela gestão dos custos.

Também é possível verificar na Tabela 3 que 23 proprietários/diretores (o principal executivo) participam efetivamente do processo de gestão dos custos na empresa. As empresas em que não ocorre essa participação correspondem a empresas de médio porte, em que os proprietários possuem ensino fundamental e outro que tem formação universitária.

Outro fator que influencia a gestão dos custos das empresas refere-se à tecnologia de informação (*software*). A utilização do Microsoft® Excel é predominante em 15 empresas, enquanto que 1 microempresa e 2 de médio porte não utilizam nenhum tipo de sistema informatizado. A opção por sistemas personalizados aparece em 5 empresas e apenas 1 faz a utilização conjunta do Microsoft® Excel com um sistema de ERP.

4.3 Gerenciamento dos custos

No terceiro bloco se avalia como os custos são gerenciados. Quando questionadas sobre a periodicidade de revisão dos custos, observa-se que não existe um padrão entre as empresas independente do seu tamanho. Apesar disso, todas realizam a revisão dos custos em algum determinado período de tempo.

Conforme apresentado na Tabela 4, além das empresas que fazem a revisão em períodos determinados, 3 empresas revisam os seus custos em outros períodos, sendo: o acompanhamento diário da variação dos custos por meio de um sistema integrado; atualização dos custos conforme a variação dos preços da matéria prima, e; determinação do custo dos produtos no primeiro lote de produção para refletir no restante dos lotes. Da mesma forma que 2 realizam ajustes nos custos conforme a sua necessidade para atender aos preços de venda determinado pelo mercado.

Tabela 4 - Forma de gestão dos custos

Os custos dos produtos são revisados:							
Tamanho da empresa	Em cada Lote de Produtos	Mensalmente	A cada Três meses	A cada seis meses	Anualmente	Outro período	Não revisa os custos
Micro	0	0	0	0	1	1	0
Pequena	1	1	1	1	7	2	0
Média	2	4	0	0	1	2	0
Grande	0	1	0	0	0	0	0

Indique com que frequência à empresa controla e/ou acompanha os itens relacionados abaixo:					
	Nunca	Quase nunca	Eventualmente	Quase sempre	Sempre
Custo da matéria prima	0	0	1	5	19
Quantidade de matéria prima utilizada	1	0	4	6	14
Desperdício de matéria prima	0	2	6	10	7
Custo de mão de obra direta	1	0	4	5	15
Custos indiretos da fábrica	0	0	8	8	9
Tributos	0	1	2	10	12
Despesas administrativas	1	1	5	8	10
Despesas de vendas	0	2	3	9	11
Margem de lucro	1	0	5	3	16

Quando a empresa consegue reduzir os custos de fabricação dos produtos:			
A empresa aproveita esse valor para aumentar o seu lucro	Também ocorre redução do preço de venda	Ambos	Não respondeu
64%	20%	12%	4%

Outra observação refere-se aos procedimentos adotados para o acompanhamento e controle de determinados itens. Dessa forma, com a utilização de uma escala Likert, verifica-se que, dependendo do item e da empresa, o controle ou acompanhamento é realizado com maior ou menor frequência. O custo da matéria prima, a quantidade de matéria prima utilizada, o custo da mão de obra direta e margem de lucro são os itens com maior acompanhamento e controle. Enquanto que o desperdício da matéria prima, os custos indiretos de fábrica, os tributos, as despesas administrativas e despesas de vendas recebem menos atenção.

Também se observou que a maioria (64% empresas), quando consegue reduzir os custos, utiliza esse ganho para aumentar o seu lucro, enquanto que 20% informaram que utilizam o ganho com a economia dos custos para melhorar os preços de venda.

4.4 Métodos de custeio conhecidos e utilizados

O quarto bloco da pesquisa buscou verificar o conhecimento sobre os métodos de custeio apresentados pela literatura. Os pesquisados foram questionados sobre o conhecimento e aplicação dos métodos de custeio mais conhecidos, conforme apresentados na Tabela 5. É possível visualizar que nenhum dos métodos de custeio é conhecido por 2 (8%) dos respondentes. Esses dois respondentes representam uma micro empresa e uma empresa de pequeno porte. É importante lembrar que os respondentes são os responsáveis pelo controle de custos das empresas.

Tabela 5 - Métodos de custeio conhecidos

Quais destes métodos de custeio você conhece?	
Método de custeio por absorção (ou métodos dos centros de custos)	76%
Método de custeio variável ou direto	64%
Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)	48%
Método ABC - custeio baseado em atividades	44%
Custeio pleno (ou RKW) – apropriação de todos os gastos (custos e despesas) para os produtos	40%
Não conhece nenhum desses métodos de custeio	8%

O método de custeio por absorção é o mais conhecido por 76% dos pesquisados, seguido pelo método de custeio variável com 64% registros, o Método de Esforço de Produção (UEP) com 48% de apontamentos, enquanto que o método ABC é conhecido por 44% dos pesquisados e o Custeio Pleno ou RKW é conhecido por 40%. Lembrando que a soma das frequências é superior a 100% devido as empresas apontarem a utilização de mais de um método de custeio conhecido.

Em relação ao método de custeio utilizado nas empresas, inicialmente nota-se que 3 participantes não responderam essa questão. Para as demais, observa-se que 28% das empresas utiliza método de custeio variável por diversos motivos. Primeiramente, a aparente facilidade de sua operacionalização é apontada como fator de maior destaque. Da mesma forma da facilidade que os seus utilizadores têm de visualizar a estrutura de custos da empresa de forma mais clara. Também, foi apresentada como justificativa a facilidade para apropriar o valor da mão de obra aos produtos e, por fim, a questão cultural.

Tabela 6 - Métodos de custeio utilizados pelas empresas

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos na sua empresa?		
Método de custeio variável ou direto		28%
Método de custeio por absorção (ou métodos dos centros de custos)		16%
Custeio pleno (ou RKW) – apropriação de todos os gastos (custos e despesas) para os produtos		16%
Sistema híbrido		12%
Método ABC - custeio baseado em atividades		8%
Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)		4%
Outro método		4%
Não respondeu		12%
A empresa calcula margem de contribuição?		
Sim	Não	Não sabe o que é
14	8	3

O método de custeio por absorção é utilizado por 16% das empresas, dada a justificativa de que este método proporciona maior confiabilidade e rapidez na obtenção dos dados, afirmando os pesquisados que esse é o melhor método para esse tipo de atividade em virtude da elevada quantidade de produtos que são fabricados. Um dos respondentes informou que utiliza este método porque tem conhecimento e domínio em sua utilização, enquanto que outro possui um *software* que utiliza este método. Por outro lado, também houve a imposição do conselho da empresa que tomou a decisão pela utilização deste método.

A utilização do custeio pleno (RKW), também ocorre em 16% das empresas. Igualmente, sua utilização é justificada pela forma que o *software* comprado foi configurado, bem como que a grande quantidade de produtos fabricados dificulta a apropriação mais detalhada dos custos aos produtos.

Visualiza-se que 12% das indústrias afirmaram a utilização de sistemas de custeio híbrido. Entretanto, essas informações são confusas, haja vista que essas empresas dizem utilizar em conjunto o método de custeio por absorção, o custeio variável e o ABC. Contudo, afirmam que a escolha pelo método refere-se à necessidade de controle, pela visão global que é proporcionada e pela dificuldade que é resultante da quantidade de detalhamentos necessários para agregar os custos aos produtos.

A utilização do método ABC é citado por 2 empresas, que acreditam no seu poder de auxiliar na tomada de decisões. Entretanto, um respondente afirmou que quando existe dificuldade de utilizar o ABC na eventual falha no rastreamento dos custos, muda o método e utiliza o custeio por absorção para o controle dos custos.

O Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) é utilizado por uma empresa que não teve o interesse em informar o motivo da preferência por esse método. Da mesma forma que uma declarou que faz apenas a atualização dos valores das matérias primas e não sabe informar se essa forma de controle dos custos se enquadra em algum dos métodos de custeio que foram apresentados durante a pesquisa.

Quanto à utilização da margem de contribuição, verifica-se na Tabela 6, que a maioria dos gestores de custos utiliza essa ferramenta, o que corresponde a 14 empresas. Enquanto que 3 dos respondentes não sabe o que é margem de contribuição.

Ainda neste bloco de perguntas, as empresas citaram quais são as principais decisões tomadas a partir das informações de custos. Observou-se que a maioria das decisões tem caráter gerencial, ao apontarem como finalidades a formação de preço de venda, tomada de decisões para aceitação ou rejeição de pedidos especiais, acompanhamento para a redução dos custos, aparecendo em menor número as decisões relacionadas a produzir internamente ou terceirizar determinados produtos.

4.5 Principais dificuldades encontradas na gestão dos custos pelas empresas

Por fim, a quinta etapa da pesquisa, que teve a finalidade de identificar as dificuldades encontradas pelas empresas na gestão dos seus custos, contou com a participação de 16 empresas das 25 da amostra. A única empresa de grande porte privou-se de responder esta questão. Separadas em blocos conforme o seu enquadramento fiscal, as empresas se pronunciaram da seguinte forma.

Nas microempresas e empresas de pequeno porte a maior dificuldade aparece na identificação de gargalos de produção, controle do desperdício de matéria prima e no consumo de pequenos itens, como cola, grampos, pinos, lixas etc. A alocação dos gastos com mão de obra (direta e indireta) e energia elétrica por produtos também foi apontado como uma das dificuldades, fruto da diversidade de produtos fabricados.

À medida que a ineficiência da coleta de informação, a deficiência nos controles internos e do sistema de informação (*software*) que a empresa possui, as constantes mudanças nas leis tributárias e a produção instável apareceram como menor intensidade. Também foram

apontadas outras dificuldades distintas para cada uma das empresas. Um dos respondentes declarou que “por ser uma empresa muito flexível, o número de projetos desenvolvidos para o mercado interno e externo é volumoso, sendo que apenas uma pessoa analisa os projetos e elabora as planilhas de custos”.

Em uma microempresa, o respondente confessou que “o proprietário da empresa não teve interesse em trabalhar com computador e o cálculo dos custos é feito por alguém da família, mas só a parte básica. Então, agora, ele sente que deveria ter investido em mais conhecimento antes, pois agora ele não consegue controlar os custos da forma que gostaria porque as pessoas não estão interessadas em buscar o melhor para a empresa e somente fazem aquilo que lhes é solicitado”.

As médias empresas aparentemente demonstram terem menos problemas com o gerenciamento dos seus custos ao apontarem menor quantidade de dificuldades. Além disso, as informações que foram prestadas têm maior relação com melhorias dos sistemas de custeio do que com adequação ou implementação conforme apontado pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Essas dificuldades foram apresentadas de forma distinta por cada uma dessas empresas da seguinte forma: i) falta de incentivo para que os setores da empresa colaborem com os controles e no repasse de informação ao gestor de custos; ii) a dificuldade em elaborar informações completas; iii) inexistência de controles de produção, como por exemplo apontamentos de horas máquinas para cada produto; e, iv) dificuldade em manter o custo que foi determinado previamente para cada lote de produção.

5 CONCLUSÕES DO TRABALHO

Devido à competição existente no mercado atual, as empresas estão cada dia aprimorando os seus controles de custos, receitas e despesas, bem como trabalhando para ser vez mais auto-sustentável e visando assim o seu crescimento, tanto em nível local e regional como também em nível nacional ou global. Dentre as várias ferramentas utilizadas para a gestão da empresa, encontra-se a prática de custeamento escolhida para controlar e aprimorar os seus custos.

O setor moveleiro é uma economia em crescente expansão no Brasil, atuando tanto no mercado interno como no mercado externo. Este setor tem um importante papel na economia do país, sendo que utiliza uma intensiva quantidade de mão de obra, o que destaca o papel de fonte geradora de emprego e distribuição e renda no país. O polo moveleiro de São Bento do Sul está entre os maiores do Brasil, participando consideravelmente dos dados estatísticos de receita e geração de renda e a maioria dessas indústrias são micros e pequenas empresas. Não diferente das demais empresas, estas indústrias precisam adotar alguma prática de custeamento para gerenciar os custos e as tomadas decisões importantes para o crescimento e continuidade da empresa.

Dentre os resultados encontrados, as empresas pesquisadas têm como sua principal característica se enquadrarem como empresa de pequeno e médio porte e faturarem entre 250 mil e 1 milhão de reais por mês. A metade das empresas pesquisadas atua no mercado externo em que 8 delas são de médio porte. O principal executivo, em sua maioria, são pessoas com idade superior a 50 anos e com grau de formação em nível médio.

Para os aspectos que influenciam o gerenciamento dos custos, destaca-se que 21 empresas mantêm a contabilidade terceirizada e que, dentre o responsável pelo controle de custos, a maioria tem formação entre o nível médio e pós-graduação. Para compor a gestão dos custos a maioria das empresas utiliza planilha eletrônica e algumas possuem um *software* específico para atender as suas necessidades.

Quanto ao gerenciamento dos custos, não há um padrão entre as empresas, mas todas fazem a revisão de seus custos periodicamente. Como a produção é específica em móveis, a

maioria das empresas faz esta revisão somente uma vez ao ano. Para o controle de custos, poucos itens não são controlados por algumas empresas e a maioria das empresas indica que sempre realiza o controle e acompanhamento de seus custos, principalmente o custo de matéria prima e a margem de contribuição. Quando as empresas conseguem reduzir seus custos, a maioria aproveita para melhorar a margem de contribuição, enquanto algumas reduzem o preço de venda.

Ao serem questionados sobre o conhecimento dos métodos de custeio, 2 responsáveis pela gestão dos custos de micro e pequenas empresas não conhecem nenhum dos métodos geralmente utilizados pelas empresas. Os métodos de custeio por absorção e variável são os mais conhecidos e também os mais utilizados, sendo que a justificativa da utilização se dá, em sua maioria, pela facilidade de operacionalização. Das empresas que utilizam o ABC, justificam que é o método que mais auxilia na tomada de decisões, mas também que é um método confuso e que, algumas vezes, não conseguem aplicá-lo, então colocam em prática outro método de custeio para auxiliar.

Para elencar as dificuldades na gestão dos custos, as microempresas e empresas de pequeno porte destacam dificuldade em identificar os gargalos de produção, controlar o desperdício de matéria prima e o controle dos custos indiretos de fabricação. Mas, em sua maioria, as empresas têm dificuldades distintas e particulares. Já as médias empresas têm menor dificuldade em gerenciar os seus custos, tendo em vista que os seus controles são mais rigorosos e auxiliam de maneira significativa nas tomadas de decisões.

Para trabalhos futuros sugere-se a aplicação desta pesquisa em um grupo maior de empresas do mesmo segmento e em outros polos moveleiros para verificar se as práticas de custeamento têm um comportamento similar ou diferente do que se observou nesse estudo. Sugere-se também a inclusão de práticas para a formação de preços de venda levando em consideração as práticas de custeio das empresas pesquisadas e outros aspectos.

REFERÊNCIAS

AL-OMIRI, M.; DRURY, C. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. **Management Accounting Research**, v.18, p.399–424. December, 2007.

ANDERSCH, A., *et al.* Product costing practices in the North American hardwood component industry. **International Scientific Conference on Hardwood Processing – ISCHP**, Viginia Tech, Blacksburgp, VA, USA, p. 135-145. October 16-18, 2011.

BORGERT, A.; BORBA, J. A.; SILVA, M. Z. Um método de custeio híbrido para mensuração dos custos em uma empresa prestadora de serviços por encomenda. In: XXV ENEGEP. **Anais...** Porto Alegre, RS, 2005.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron, 1996.

CNI - Confederação Nacional da Indústria. Indicadores de Competitividade na Indústria Brasileira: micro e pequenas empresas. In: **Sebrae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Brasília-DF, 2006**. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br>>. Acessado em: 11 set 2012.

COELHO, M. H.; EMERCIANO, D. B. Estratégias empresariais da indústria moveleira do polo moveleiro de São Bento do Sul/SC: um estudo de caso. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**. Curitiba, nº 116, p. 169-193. Jun/jul, 2009.

CORONETTI, J.; BEUREN, I. M., SOUSA, M. A. B. de. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**. Vol. 10, nº 02, p. 324-343. Mai/ago, 2012.

ESCULIER, G. G. Using improper costing methods may lead to losses. **The TQM Magazine**, vol. 9, nº 3, p. 228-230. 1997.

ESPEJO, M. M. S. B. *et al.* Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, p. 25-43. 2009.

FERREIRA, M. J. B.; GORAYEB, D. **Relatório de acompanhamento setorial, indústria moveleira**. Campinas: Unicamp, ABDI, 1, 2008.

FIESC – Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina. **In: Dados econômicos**. Disponível em: <www.fiescnet.com.br>. Acessado em: 31/05/2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GORINI, A. P. **Panorama do setor moveleiro no Brasil, com ênfase na competitividade externa a partir do desenvolvimento da cadeia industrial de produtos sólidos de madeira**. Rio de Janeiro: BNDES, set. 1998. Disponível em: <<http://bndes.gov.br>>. Acessado em: 12 set 2012.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. Tradução: Roberto Cataldo Costa, 2ª ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR., E. B., SOUTES, D. O. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: XXXIV Encontro ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro/RJ, EnANPAD, 2010.

KAPLAN, R. S. One Cost System Isn't Enough. **Harvard Business Review**, p. 61-66. Jan/Feb, 1988.

KEPNER, C. H.; TREGOE, B. B. **O novo administrador racional**. 1. ed. São Paulo: Kepner-Tregoe do Brasil, 1998.

KROTH, D. C.; LOPES, R. L.; PARRÉ, J. L. A indústria moveleira da região sul do Brasil e seus impactos na economia regional: uma análise em matriz de insumo-produto multirregional. **Ensaio FEE**. Porto Alegre, v. 28, nº 2, p. 497-524. Out, 2007.

LUNKES, R. J. *et al.* Práticas de orçamento de capital: um estudo com empresas de bens industriais. In: VII Congresso ANPCONT. **Anais...**, ANPCONT, Fortaleza – CE, 2013

MACHADO, E. A. **Estratégias genéricas de Porter e as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos: estudo empírico com empresas da construção civil do**

Estado do Paraná. 2008. 93 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIQUELLETO, E. M. **Formação do preço de venda:** uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e região metropolitana. 2008. 103 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, 2008.

MOVERGS: Associação das Indústrias de Móveis de Estado do Rio Grande do Sul. **In: SETOR MOVELEIRO: Panorama Brasil e Rio Grande do Sul.** 2012. Disponível em: <www.movergs.com.br>. Acessado em: 11 mar 2013.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos:** teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEREIRA, T. C. P. **A indústria moveleira no Brasil e os fatores determinantes das exportações.** 2009. 104 f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em ciências econômicas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais **In: RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, J. R. **Pesquisa Social:** Métodos e Técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A. O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011. In: VII Congresso ANPCONT, **Anais...** Fortaleza - CE, ANPCONT, 2013 .

SINDICOM – **Sindicato das indústrias da construção e do mobiliário de Rio Negrinho.** Disponível em: <www.sindicomrn.com.br>. Acessado em: 11 fev 2013.

SINDUSMOBIL – **Sindicato das indústrias da construção e do mobiliário de São Bento do Sul.** Disponível em: <www.sindusmobil.com.br>. Acessado em: 11 fev 2013.

SILVA, E. M.; SANTOS, F. C. A. Análise do alinhamento da estratégia de produção com a estratégia competitiva na indústria moveleira. **Revista Produção.** v. 15, nº 2, p. 286-299. Mai/ago 2005.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP.** São Paulo, nº 32, p. 40-57. Mai/ago, 2003.