



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: O CASO DO ARRANJO PRODUTIVO LOCAL - APL - DE SANTA RITA DO SAPUCAÍ-MG

Autores:

Benedito Geovani Martins de Paiva
benedito.geovani@yahoo.com.br

Neusa Maria Bastos Fernades dos Santos
admneusa@pucsp.br

Antonio Robles Junior
arobles@pucsp.br

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



Resumo

O Arranjo Produtivo Local - APL - de Santa Rita do Sapucaí-MG, denominado de “Vale da Eletrônica” é formado por empresas de base tecnológica, que recebem influência do ambiente empreendedor formado pela integração entre as mesmas, o poder público e a estrutura educacional ali instalados. O objetivo deste trabalho é investigar se as empresas do “Vale da Eletrônica” utilizam-se da Contabilidade de Custos para tomadas de decisões. Nesse cenário, define-se como questão problema: As empresas do “Vale da Eletrônica” utilizam-se da Contabilidade de Custos no processo decisório? A pesquisa focalizou trinta e sete empresas do ramo de eletroeletrônica de pequeno, médio e grande porte, situadas em Santa Rita do Sapucaí-MG. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória-descritiva, com a abordagem quanti-qualitativa. Os resultados obtidos com a referida pesquisa revelam a predominância do custeio variável utilizado por 34 empresas, (91,89%), para tomada de decisão, operacionalizado em planilhas e atualizado constantemente por meio de pesquisas de preço no mercado.

Palavras-chave: Arranjo Produtivo Local. contabilidade de custos e Decisão.



1 Introdução

A globalização intensificou a concorrência entre as empresas, tornando o comércio mundial mais agressivo. Neste ambiente competitivo, as empresas são estimuladas a desenvolverem estratégias e a utilizarem instrumentos gerenciais capazes de oferecer eficiência e eficácia ao processo decisório, a fim de possibilitar sua sobrevivência de forma sustentável.

Uma das estratégias adotadas pela indústria é a formação de um Arranjo Produtivo Local (APL), no qual um grupo de empresas pertencentes a uma mesma indústria busca convergir os esforços para o fortalecimento do conjunto, levando-se em conta: um alicerce de instituições de ensino, incubadoras de empresas e um conjunto de agentes sociais, como governo, sindicatos e associações. Tudo isso, aliado à troca de informações e experiências entre os empresários, cria um ambiente apropriado para o surgimento de um ciclo virtuoso de crescimento sustentável. Por isso o objeto de estudo é o APL Eletroeletrônico de Santa Rita do Sapucaí- Minas Gerais.

A motivação que resultou na execução deste artigo está pautada na certificação de como as empresas, as que fazem parte do *corpus* de pesquisa, utilizam as ferramentas da Contabilidade de Custos na gestão e auxílio ao processo decisório para a manutenção da rentabilidade. Para tal, fundamenta-se na seguinte questão problema: As empresas do “Vale da Eletrônica” utilizam-se da Contabilidade de Custos no processo decisório?

A cidade de Santa Rita do Sapucaí destaca-se como polo tecnológico no País, impulsionada pela existência de uma estrutura educacional já consolidada que fomenta o empreendedorismo ligado à tecnologia. As empresas, em sua grande maioria, são oriundas de projetos educacionais de base tecnológica e carecem de informações a utilização das ferramentas da Contabilidade de Custos para a gestão e a tomada de decisões. Assim, tem-se como objetivo investigar se as empresas do “Vale da Eletrônica” utilizam-se da Contabilidade de Custos para tomadas de decisões.

O APL de Santa Rita representa um marco no desenvolvimento da região em que está inserido. Assim, se justifica a relevância dessa pesquisa no seu aspecto acadêmico e social, uma vez que a mesma proporcionará um maior conhecimento de como as empresas, dessa região, se utilizam a Contabilidade de Custos em sua gestão, além de colocar os resultados e conclusões à disposição da comunidade, dos empresários e demais interessados para futuras pesquisas.

Na prática diária das empresas do APL de Santa Rita, o estudo poderá contribuir com informações que possam fomentar a utilização efetiva da Contabilidade de Custos 1 em empresas, tornando-as mais competitivas, lucrativas e transparentes, o que gera maior riqueza para os *stakeholders* e toda a comunidade.

2 Arranjo Produtivo Local - APL - de Santa Rita do Sapucaí- MG: O “Vale da Eletrônica”

O APL eletroeletrônico, de Santa Rita do Sapucaí, destaca-se no cenário nacional e internacional como um ambiente empreendedor formado por empresas incubadoras e por uma base educacional consistente que vai, desde as áreas técnicas de eletroeletrônica e telecomunicações, à gestão de empresas. Essa estrutura educacional, além de qualificar a mão de obra, fomenta e oferece condições para a criação e o desenvolvimento de empresas de base tecnológicas, contribuindo para o desenvolvimento da região.

APL é uma aglomeração industrial na qual ocorrem, de forma integrada, entre as empresas localizadas em um mesmo território, as atividades produtivas, o que possibilita às empresas apoiarem-se mutuamente gerando a todas elas: vantagens competitivas por meio das cooperações produtiva, política e institucional; existência de associações de produtores locais para exploração de mercados; rápida difusão de tecnologia e informação; desenvolvimento de estruturas públicas de apoio à produção, além do compartilhamento de mecanismos de governança, que incluem pequenas, médias e grandes empresas. Inclui, em geral, a cooperação entre fornecedores especializados, universidades, associações de classe, instituições governamentais e outras organizações que trazem, de forma coordenada e integrada, educação, informação, conhecimento e/ou apoio técnico e entretenimento para o crescimento sustentável das empresas. (MACHADO, 2003; PORTER,1993)

Santa Rita do Sapucaí – MG - é uma cidade com 37.784 habitantes, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2010. Está localizada na região Sul de Minas Gerais, entre os municípios de Pouso Alegre e Itajubá que constituem o Arranjo Produtivo Local de Eletroeletrônica desta região, o que justifica ser conhecida como a cidade polo do mesmo. A posição geográfica privilegiada da cidade de Santa Rita do Sapucaí proporciona à sua economia e, mais especificamente ao APL eletroeletrônico, uma grande vantagem competitiva por meio de sua malha rodoviária bem estruturada, portos secos e aeroportos.

A peculiar estrutura produtiva do município de Santa Rita do Sapucaí fez dele referência nacional no desenvolvimento e produção de produtos eletroeletrônicos, por

concentrar mais de uma centena de empresas de alta tecnologia, o que justifica ser conhecido como o “Vale da Eletrônica”. (FIEMG, IEL MINAS e SINDVEL, 2010; MORELI, 2006; PEREIRA, 2001.

De acordo com a figura 1, é possível reconhecer que ela se localiza em uma região estratégica entre grandes centros econômicos, como Rio de Janeiro (a 340 Km), São Paulo (a 220 km) e Belo Horizonte (450 km), além 229 km de Campinas (São Paulo) e 130 Km do Vale do Paraíba.



Figura 1 - Localização estratégica do APL.

Fonte: FIEMG, IEL Minas e SINDVEL (2007, p. 40)

APL de Santa Rita do Sapucaí teve início no final década de 1950, por iniciativa de Luiza Rennó Moreira (Sinhá Moreira), sobrinha do ex-presidente Delfim Moreira. Após ter vivido alguns anos no Japão, como embaixatriz, ela baseou-se no modelo japonês de educação e idealizou em sua cidade uma Escola Técnica de Eletrônica (ETE). A criação da ETE, considerada como a primeira escola de eletrônica da América Latina e a sexta do mundo, foi um marco, não só para Santa Rita do Sapucaí, por despertar no povo a vocação para a eletrônica, mas para todo o País. Posteriormente foram criado o Instituto Nacional de Telecomunicações (INATEL) e entro de Ensino Superior em Gestão, Tecnologia e Educação (FAI).

A criação do projeto “Vale da Eletrônica”, concebido pelo ex-prefeito Paulo Frederico de Toledo, mudou a realidade e o destino da cidade que passou de uma agropecuária eminente para geradora de alta tecnologia. (PEREIRA, 2001)

Além da estrutura educacional instalada em Santa Rita do Sapucaí, as estruturas das cidades vizinhas, entre as quais se destacam Itajubá e Pouso Alegre, também formam profissionais que, direta ou indiretamente, fomentam o desenvolvimento da região.

3. Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos vem ganhando destaque no mundo empresarial como um importante instrumento para planejamento, controle e tomada de decisão.

O objetivo da contabilidade de custos é “produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, planejamento e controle das operações e de tomada de decisões” (LEONE e LEONE, 2010, p. 5). Para atingir tais objetivos, a contabilidade de custos desenvolveu sistemas de acumulação de dados, cria critérios de avaliação e de apropriação de custos e prepara relatórios de controle e tomada de decisão de acordo com a demanda de informação do usuário.

A contabilidade de custos surgiu com a finalidade de controlar e avaliar estoque, mas com a intensificação da concorrência, transformou-se em um poderoso instrumento de gestão. As informações de custos são utilizadas para elaboração da estratégia e obtenção de vantagem competitiva como: melhoria no desempenho dos produtos e processos, maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, entre outros. (MARTINS, 2010; LEONE, 1997)

Para se chegar ao custo do produto, torna-se necessário a utilização de sistemas de custeio, o qual é definido como um conjunto integrado de normas, fluxos, papéis e rotinas, operacionalizadas pelas pessoas envolvidas no processo de mensurar o valor dos recursos consumidos na obtenção de um bem ou serviço. O sistema de custeio visa determinar o custo incorrido no processo de produção dos bens ou serviços e fornecer informações para o processo decisório e estratégico da empresa. O objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. (SOUZA, 2001; PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA e COSTA, 1999).

Desse modo, os gestores devem analisar as características de cada sistema de custeio existente e adotar o que melhor se adapta à estrutura física e aos objetivos estratégicos da organização.

3.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é uma metodologia em que os gastos são classificados em custos e despesas, aqueles são incorporados aos produtos, e estas são alocadas diretamente na demonstração de resultado do exercício, independentemente da produção ou venda dos produtos.

No Brasil, essa metodologia é a única aceita pela legislação fiscal para avaliação de estoque e elaboração das demonstrações contábeis; apesar de não ser lógico apresentar falhas para fins decisórios, principalmente na adoção de critérios de rateios arbitrários dos custos fixos. (CREPALDI,1998; MARTINS, 2010)

Este sistema de custeio torna-se relevante, para a gestão da empresa, por meio da divisão em departamentos e centros de custos que permite um maior controle dos custos e despesas. Em contrapartida, o rateio dos custos fixos, comprometem a qualidade das informações quanto à finalidade gerencial, pois estes existem, independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que variações ocorram no volume de produção.

Nesse sentido, infere-se que o custeio por absorção, apesar de ser exigido para fins fiscais e possuir uma estrutura para controle dos custos, apresenta-se falho como ferramenta de decisão.

3.2 Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão

As ferramentas da gestão estratégica de custos buscam agregar valor, na cadeia produtiva, por meio do ganho de produtividade, qualidade e no contínuo processo de melhoria e eliminação de desperdício, ao buscar desenvolver uma vantagem competitiva. A vantagem competitiva surge a partir do valor que a empresa cria para seus clientes, como menores preços para bens equivalentes ou oferta de bens exclusivos e de valor adicionado, situação essa em que a importância do preço é superada pelos benefícios reconhecidos pelos clientes.

3.3 Custeio variável

O custeio variável é uma metodologia destinada à tomada de decisão. Aloca-se aos produtos somente os custos variáveis; os fixos são alocados diretamente na demonstração de resultado. Assim, o custo dos produtos vendidos e os seus estoques finais em elaboração e/ou

acabados só conterão custos variáveis. Os custos fixos recebem tratamento semelhante às despesas, ou seja, são lançados diretamente na demonstração de resultado independentemente da produção ou venda dos produtos no período. (MARTINS, 2010; LEONE, 1997; PADOVEZE, 2010)

O Custeio variável apresenta as vantagens por apresentar de forma imediata da margem de contribuição, gerar informações quanto a análise de Custo x volume x lucro. Os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro não sejam ilusórias e os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios. (LEONE, 1997; MARTINS, 2010).

O Custeio Variável é indicado às empresas que apresentam custos variáveis como uma parcela expressiva dos custos totais. Entre os instrumentos de gestão destaca-se a margem de contribuição, um dos instrumentos mais utilizados no processo decisório. Permite uma visão rápida e objetiva do quanto cada produto está contribuindo para pagar os custos fixos e gerar lucratividade. Representa a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis, o que é utilizado para amortizar os custos fixos e formar o lucro. A margem de contribuição é dada pela diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis. (CREPALDI, 1998; MARTINS, 2010; LEONE e LEONE, 2010)

Já a análise de custo-volume-lucro é uma das mais básicas ferramentas para o gerenciamento de uma empresa. Analisa o comportamento das receitas e dos custos totais de acordo com o volume das operações. Dessa maneira, os administradores usam essa análise como uma ferramenta para apoiar decisões relacionando as variações no preço, nos custos e no volume vendido e seu reflexo no resultado da empresa.

A análise custo-volume-lucro proporciona uma ampla visão financeira do processo de planejamento, examinando o comportamento das receitas totais, dos custos e do lucro, à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade. Permite analisar como uma expansão do volume de produção impacta no custo e no lucro da empresa. (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004; MAHER, 2001; MARTINS, 2010).

Outra informação importante é o ponto de equilíbrio é o momento em que os custos e as despesas totais se igualam à receita. Determina o volume de produção no qual o lucro do negócio se iguala a zero. Após o ponto de equilíbrio, cada Margem de contribuição unitária que, até nele foi usada para a cobertura dos custos e despesas fixas, passa a contribuir para a formação do Lucro. (ATKINSON *ET AL.*, 2000; MARTINS, 2010)

Permite ainda decisões quando a empresa possui fatores que a limitam de atender toda a demanda do mercado. Quando não há limitações na capacidade produtiva, deve a empresa incentivar o produto que apresentar uma maior margem de contribuição unitária. Já, quando apresenta algum fator que a limita de atender ao mercado, a ela deve incentivar o produto que apresentar maior margem de contribuição, pelo fator limitador da capacidade. (MARTINS, 2010)

Com o crescente desenvolvimento tecnológico e a busca de redução de custos, as empresas buscam produzir vários produtos utilizando-se da mesma estrutura física, o que gera o aumento dos custos fixos identificados. O Custeio Variável permite analisar os custos fixos, detalhadamente, e não apenas rateados fazendo uma parte pertencer a cada unidade do produto. (CREPALDI, 1998; MARTINS, 2010; LEONE e LEONE, 2010)

Pelo exposto, entende-se que o custeio variável é indicado às empresas que apresentam custos variáveis como uma parcela expressiva dos custos totais.

3.4 Activity Based Costing

O *Activity-Based Costing*, conhecido como custeio baseado em atividades, é uma ferramenta para o gerenciamento de custo que busca relacionar um conjunto de atividades que estão interligadas aos desejos dos clientes e custos. Constitui-se de um processo para determinar, alocar e medir o custo das atividades de uma organização.

No entendimento de o *Activity-Based Costing* é uma ferramenta de custeio, no qual atribui os custos de apoio aos produtos à proporção de demanda que cada produto exerce sobre as atividades. Uma atividade é definida pelos referidos autores como uma unidade de trabalho ou tarefa com objetivo específico. Nesse sentido, define-se como uma tarefa executada por uma pessoa ou por uma equipe, quando se exigem habilidades homogêneas e possui, efetivamente ou potencialmente, uma importância na *performance* econômica da unidade em estudo. (ATKINSON *ET AL*, 2000; MARTINS, 2010)

A maioria das críticas, quanto ao uso do *Activity-Based Costing*, está no problema do rateio dos custos fixos. Defende, ainda, que o uso do *Activity-Based Costing* é de grande importância por identificar o custo das atividades e dos processos e por permitir uma visão mais adequada para a análise da relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e processos.

3.5 Target Costing

Target Costing consiste em uma metodologia estratégica de redução de custo desde a fase de concepção até o pós-venda do produto. É um processo para assegurar que produtos e serviços sejam projetados utilizando a engenharia de valor, de tal forma, que uma empresa possa vendê-los a um preço mais acessível e ainda resultar em um lucro mais justo.

A técnica da Engenharia de Valor era uma abordagem organizada da engenharia para determinar como produzir os produtos frente à escassez de materiais. Mais tarde, tornou-se um esforço organizado para examinar como fornecer as características ou funções necessárias em um produto a um menor custo. Os lucros tornam-se menos importantes que a sobrevivência, desde que os preços cubram os custos variáveis e alguns custos fixos, para que a empresa continue a funcionar. A sobrevivência é um objetivo de curto prazo, pois a longo prazo, a empresa terá que aprender a agregar valor aos seus produtos para se manter no mercado. (ONO E ROBLES JÚNIOR, 2004)

Target Costing é um instrumento de gerenciamento estratégico que tem por objetivo a redução do custo do produto durante seu ciclo de vida. Pressupõe uma interação entre todas as áreas da empresa, por meio de um adequado planejamento a longo prazo do lucro e o compromisso com o aperfeiçoamento contínuo.

3.6 Custeio Padrão

O Custeio Padrão é uma ferramenta imprescindível para controle dos custos, das operações e das atividades da empresa. Permite determinar antecipadamente a mais provável ocorrência de um determinado evento é algo que tem chamado a atenção da área de gestão de custos, principalmente no que tange ao direcionamento de decisões, controle e avaliação de desempenho. Todas as empresas de serviços, comerciais e industriais podem usar padrões para avaliar e controlar operações. (SOUZA, 2001; GARRISON E NOREEN, 2001; WARREN, REEVE E FESS, 2003)

Existem dois tipos de padrões: o ideal e o corrente. O primeiro, padrão ideal, só pode ser alcançado nas melhores circunstâncias e não admite falha nos equipamentos ou outras interrupções no trabalho. É pouco utilizado pelas empresas, pois os gerentes concordam que o padrão ideal pode desestimular mesmo os empregados mais diligentes. Já o segundo, o

padrão corrente, é o mais passível de ser alcançado, pois admite tempo de paralisação normal das máquinas e período de descanso dos empregados. (MARTINS, 2010)

Pelo exposto, entende-se que o Custeio Padrão é um instrumento de controle de custos a nível operacional, geralmente baseado em pressupostos estratégicos de engenharia e é muito eficaz quando aplicado a linhas de produção.

4. Metodologia e Trajetória da Pesquisa

A metodologia adotada neste artigo foi a exploratório-descritiva e a abordagem quanti-qualitativa. Para alcançar os objetivos propostos, na primeira etapa procedeu-se, a uma pesquisa bibliográfica, procurando explorar o tema em questão. Na segunda etapa, foi realizada uma coleta de dados, através de entrevista semi estruturada, contendo questões abertas e fechadas, cuja aplicação se deu junto aos respondentes. De posse dos dados coletados, os mesmos foram agrupados e trabalhados em tabelas e gráficos de acordo com a especificidade.

Dentre as indústrias do “Vale da Eletrônica”, segundo BIDI/FAI (2012), existem atualmente 180¹ empresas no APL eletroeletrônico de Santa Rita. Entretanto para efeito de universo dessa pesquisa, são consideradas apenas 146 empresas associadas ao SINDVEL. Desse total, 53,66% são microempresas; 46,34% são pequenas e médias e apenas 2,43% delas são de grande porte. (BIDI/FAI, 2009).

Para a realização desta pesquisa utilizou-se como parâmetro para definição, do *corpus* da pesquisa, o faturamento, com base na lei complementar 139, de 10 de novembro de 2011, conforme tabela 01.

Tabela 01 - Definição da amostra das empresas pesquisadas

Porte das empresas	% FIEMG/IEL Minas e SINDIVEL	Total de empresas APL
Microempresa	53,66%	78
Pequeno e Médio Porte	43,91%	64
Grande Porte	2,43%	4
Total	100,00%	146

Fonte: Elaborado pelo autor.

¹ Obtidas pessoalmente no Bidi/FAI, por meio da relação de empresas visitadas pela equipe em 2011.

As Microempresas, que totalizam 53,66% foram desconsiderados, conforme demonstra a tabela 02.

Tabela 02 - Quantidade e percentual de empresas pesquisadas

Porte	Universo de empresas	Total de empresas pesquisadas	Percentual
Pequeno e Médio Porte	64	36	56,15%
Grande Porte	4	1	28,19%
Total	68	37	54,69%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se pela tabela 02 que do restante, 68 empresas, a pesquisa contemplou 37 delas, das quais, 36 são de pequeno porte e 1, de grande, não se conseguiu atingir a totalidade do *corpus* da pesquisa. Desse total de empresas 56,15% são de pequeno e médio porte e 28,19% das empresas de grande porte. Em relação às empresas associadas ao Sindvel, foram considerados para a pesquisa 54,69% do *corpus* selecionado, amostra que demonstra a magnitude da pesquisa.

Quanto a aplicabilidade dos métodos de custeio como ferramenta de gestão, a pesquisa revelou que em 34 empresas, (91,89%), predomina o uso do custeio variável devido à importância e simplicidade no apoio ao processo gerencial; 14 empresas, (37,84%), utilizam o *target costing*; 5 empresas, (13,51%), o custeio por absorção e em 4 empresas, (10,81%), fazem uso do custeio *Activity-Basead-Costing*, conforme resultado apresentado pelo gráfico 01.

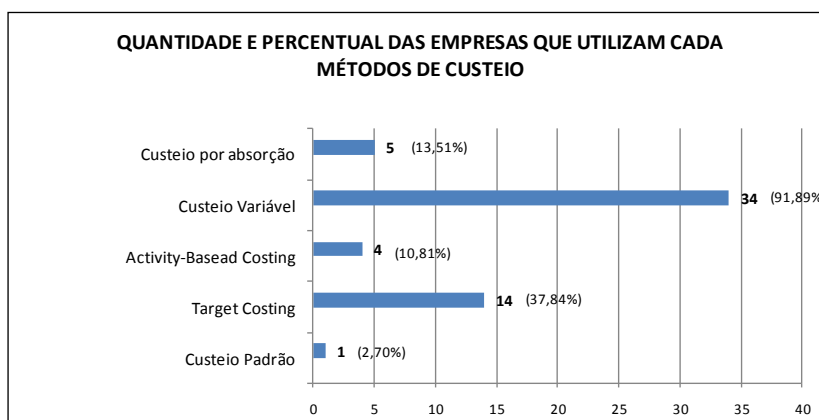


Gráfico 01 - Quantidade e percentual das empresas que utilizam cada método de custeio.

Fonte: Elaborado pelo autor

No momento da entrevista, durante a indagação do autor, ficou claro que a proporção da utilização do custeio por absorção é pequena, devido à complexidade. E, como a maioria

das empresas está enquadrada nos regimes de tributação Simples Nacional e Lucro Presumido, no qual há uma desobrigação da escrituração contábil, as empresas tendem a ignorar tal sistema, até mesmo por apresentar falha no processo decisório.

Dado o destaque ao custeio variável, passar-se-á a estudar a utilização de suas ferramentas pelas empresas em estudo. No tocante ao custeio variável, a pesquisa identificou a utilização das ferramentas do custeio variável: ponto de equilíbrio e a margem de contribuição são utilizados por 35 empresas, (94,59%); a formação de preço de venda por 31 (83,78%); análise de custo-volume-lucro por 24, (64,86%); custos fixos identificados por 20, (54,05%), e limitação da capacidade por 12, (32,43%). Esse resultado pode ser melhor visualizado pelo gráfico 02.

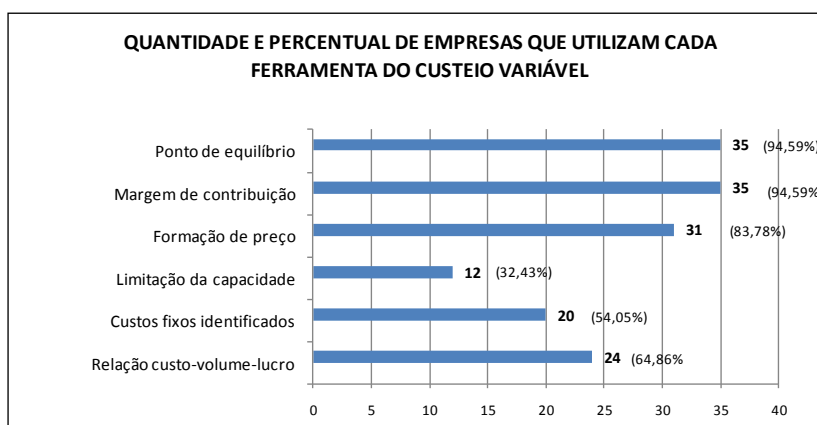


Gráfico 02 - Quantidade e percentual das empresas que utilizam cada ferramenta do custeio variável

Fonte: Elaborado pelo autor

Percebeu-se, durante as entrevistas, uma preocupação com a qualidade e aprimoramento das informações para a gestão de custos. A predominância do custeio variável, de acordo com os entrevistados, é resultado dos estudos repassados pela academia, tanto nas instituições das áreas de gestão quanto nas áreas técnicas.

As instituições de ensino, ao fomentarem o empreendedorismo, promovem cursos de atualizações a respeito de metodologias de gestão de custos. Devido à facilidade de elaboração e à eficácia à gestão empresarial, dentre as metodologias de gestão, destaca-se o enfoque ao custeio variável para tomada de decisões.

Os entrevistados relataram que apesar de não possuírem sistemas contábeis totalmente integrados, as empresas estimam seus custos e tomam as decisões com base em planilhas, que são mais simples e objetivas se elaboradas sob a ótica do custeio variável. Paralelamente,

também são levados, em conta, os preços dos concorrentes e as características do mercado para tomada de decisão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa representou uma busca do autor em aprofundar os estudos na área da Contabilidade de Custos e também pela suposição de que grande parte das empresas do “Vale da Eletrônica”, da cidade de Santa Rita do Sapucaí, não utilizava, de modo pleno, da Contabilidade de Custos como instrumento de apoio ao processo decisório, limitando-se a elas para cumprir as exigências emanadas pela legislação fiscal.

A cidade de Santa Rita do Sapucaí destaca-se, atualmente, no cenário nacional e internacional como um dos principais polos de tecnologia do Brasil, conhecido como o “Vale da Eletrônica”. Há na cidade 180 empresas de base tecnológica trabalhando com desenvolvimento e produção de eletroeletrônicos, formando um Arranjo Produtivo Local (APL), fortalecido pelas instituições de ensino, que têm como características comuns o empreendedorismo e o incentivo à inovação tecnológica.

No que se refere à utilização da Contabilidade de Custos, a pesquisa revelou a predominância do custeio variável utilizado por 34 empresas, (91,89%). A utilização deste método deve-se à importância e simplicidade no apoio ao processo gerencial, como o ponto de equilíbrio e margem de contribuição. O custeio variável é operacionalizado em planilhas e atualizado constantemente por meio de pesquisas de preço no mercado. Tal predominância deve-se, também, ao fato desse sistema de custeio ser ensinado nas instituições de ensino, juntamente com os projetos de incentivo ao empreendedorismo.

A pesquisa apresentou como limitação, no tocante à aplicação das técnicas estatísticas, a questão da impossibilidade de fazer inferência sobre toda a população das empresas do “Vale da Eletrônica”. Contudo, esta pesquisa é de grande relevância porque poderá ser referência para futuros projetos de aplicabilidade da Contabilidade de Custos nos processos decisórios das empresas do APL.

Pelo exposto, considera-se que esta pesquisa foi apenas um ponto de partida para futuros projetos que venham consolidar a Contabilidade de Custo como uma importante ferramenta de gestão. Pode-se ainda inferir estudos para o desenvolvimento de um conjunto de ferramentas para auxílio a Contabilidade de Custos, aplicação da técnica do Balanço

Perguntado e o desenvolvimento de um software específico para sua elaboração. Sugere-se finalmente estudos sobre a possibilidade de implementação de uma controladoria central compartilhada para as empresas inseridas no APL de Santa Rita do Sapucaí-MG.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YONG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BIDI/FAI. **Planejamento Estratégico do APL Eletroeletrônico de Santa Rita do Sapucaí: inovação, competitividade e desenvolvimento**. Coordenação CARVALHO, Sandra. 66 p. Santa Rita do Sapucaí, 2009.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade gerencial, teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

FIEMG, IEL Minas e SINDVEL. **Perfil da Indústria do Vale da Eletrônica - Santa Rita do Sapucaí MG**. 116 p. Belo Horizonte, 2010.

_____. **Diagnóstico produtivo da indústria do Vale da Eletrônica: mercado, tecnologia e inovação**. 110 p. Belo Horizonte, 2007.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora LTC, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

LEONE. George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE. George S. G.; LEONE, Rodrigo J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, S. A. **Dinâmica dos Arranjos Produtivos Locais: um estudo de caso em Santa Gertrudes, a nova capital da cerâmica brasileira**. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção, Tese de Doutorado, São Paulo, 2003.

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

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

MORELLI, Aldo A. **Um estudo da capacidade do arranjo produtivo local eletroeletrônico de Santa Rita do Sapucaí-MG**. 118 F. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade Cenecista de Varginha. Varginha: CNEC/FACECA, 2006.

ONO, Koki; ROBLES JÚNIOR, Antonio. Utilização do target costing e outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista de Contabilidade e Finanças USP**. Edição especial p. 65-78, junho 2004.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, José C. **Considerações sobre o perfil do empreendedor e a interação existente no ambiente de negócios do polo tecnológico de Santa Rita do Sapucaí-MG** : o “Vale da Eletrônica”. 185 F. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Cidade de São Paulo. São Paulo: UNICID, 2001.

PEREZ JÚNIOR, José H; OLIVEIRA, Luís M; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro: Campos, 1993.

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

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.