

A RELEVÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS E SUA EFETIVIDADE NO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBIL GERENCIAL

Euselia Paveglio Vieira*

Eliana Ribas Maciel**

Marines Ribas***

Resumo: O presente artigo objetiva analisar a contribuição efetiva do sistema de custeamento por ordem de produção na geração de informações contábeis gerenciais em uma indústria metal-mecânica. O estudo de caso está amparado nos referenciais teóricos que abarcam os sistemas de informações da gestão de custos, a Contabilidade de Custos, os sistemas de acumulação de custos por ordem de produção. Caracteriza-se como uma pesquisa social, de natureza exploratória e descritiva. Contempla um conjunto de procedimentos metodológicos dentre os quais se destacam a pesquisa *in loco*, entrevistas e acompanhamento dos processos. A análise dos dados compreende: a) apuração dos custos de produção; b) análise dos custos e resultados; c) levantamento e sistematização das informações contábeis gerenciais. O estudo evidencia que o sistema de custeio adequado contribui para que a empresa possa entender e avaliar suas atividades, tomando decisões com mais segurança e confiabilidade. As informações geradas pelo sistema de custeio por ordem de produção, resultantes dos relatórios gerenciais, podem orientá-la no sentido de gerenciar seus custos e otimizar seus resultados, tornando-a mais competitiva. Assim, pode-se dizer que a Contabilidade e a gestão de custos fornecem informações para orientar a organização em direção às metas planejadas, em tempo certo e com custo adequado.

Palavras-chave: Sistemas de informações. Gestão. Custos. Produção por ordem.

RELEVANCE OF THE MANAGEMENT OF COSTS AND THEIR EFFECTIVENESS IN THE INFORMATION MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract: This article aims to analyze the contribution of effective system of costing for manufacturing order in the generation of accounting information management in a mechanical industry. The case study is supported in the theoretical frameworks that span the information systems management costs, accounting costs, storage systems order cost of production. It is characterized as a social research, exploratory and descriptive. Include a set of methodological procedures among which we highlight the research site, interviews and monitoring processes. Data analysis includes: a) calculation of production costs, b) analysis of costs and results; c) collection and systematization of management accounting information. The study shows that the appropriate costing system helps the company to understand and evaluate their activities, making decisions with more security and reliability. The information generated by the costing system in order of production, resulting from management reports,

* Mestra em Contabilidade e Professora da Unijui. (euselia@unijui.edu.br).

** Mestra em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania pela Unijui. (eliana.maciell@unijui.edu.br).

*** Mestra em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania pela Unijui. (marines@unimedijui.com.br).

can direct it to manage costs and optimize their results, making it more competitive. Thus, it can be said that the accounting and cost management provide information to guide the organization toward the goals planned in the right time and cost effective.

Keywords: Information systems. Management. Costs. Production per order.

1 INTRODUÇÃO

A dinâmica do mercado, cada vez mais globalizado e competitivo, exige gestores com conhecimento, habilidades e atitudes estratégicas para a rápida tomada de decisão, os quais necessitam de informações qualificadas para gerar resultados positivos. As empresas carecem de sistemas de informações, de planilhas de projeções e orçamentos, de custos e formação de preços, além dos relatórios contábeis gerenciais oriundos desses instrumentos, servindo como suporte para uma gestão eficaz, contribuindo significativamente para a sustentabilidade da organização.

Nesse contexto, a Contabilidade de Custos apresenta-se como um ramo aplicado da Ciência Contábil que tem a capacidade de gerar e fornecer informações confiáveis sobre as movimentações de produtos e serviços das organizações. Caracteriza-se como um centro de apoio ao planejamento e ao controle das operações e serve como um instrumento de administração, sob um enfoque gerencial e não apenas cumprindo com obrigações legais. Nesse sentido, o controle efetivo dos custos torna-se fundamental para a tomada de decisão com mais segurança. Diante do exposto, este estudo tem o propósito de verificar como se efetiva o sistema de custeamento por ordem de produção na geração de informações contábeis gerenciais em uma indústria metal-mecânica.

Este estudo apresenta uma síntese conceitual referente a sistemas de informações, gestão de custos, Contabilidade de Custos e o sistema de acumulação de custeio por ordem. A partir dos referenciais teóricos, desenvolveu-se o estudo de caso em uma indústria metalúrgica, caracterizando assim a implantação do sistema de acumulação de custos por ordem, bem como os relatórios gerenciais. Com o objetivo de analisar a contribuição efetiva do sistema de custeamento por ordem de produção na geração de informações contábeis gerenciais em uma indústria, é que se apresenta o estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE E CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

As entidades requerem da Contabilidade, informações relevantes que auxiliem no processo de tomada de decisão. A Contabilidade de Custos gera as informações para o processo decisório, atualmente, frente às novas exigências profissionais e de mercado, amplia as possibilidades informacionais da Contabilidade de Custos e a natural evolução para a gestão de custos.

A Contabilidade de Custos apresenta-se como um instrumento de gestão à medida que suas informações demonstrem clareza, coerência, confiabilidade e em tempo hábil. Entre as informações relevantes, podem ser citadas a apuração do custo real de cada produto e serviço, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança operacional, a apuração do preço de venda (orçamento), os resultados obtidos com a fabricação e venda de produtos e prestação de serviços, entre outras que são necessárias para o planejamento e controle da organização.

A leitura de Leone (2000) descreve que a Contabilidade de Custos produz informações gerenciais para planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia; e que os objetos da Contabilidade de Custos são a entidade e os produtos e serviços que ela envolve. O produto final consiste em relatórios gerenciais, sistemas de custos, sistemas de apoio, finalidades gerenciais e itens a serem custeados. O autor define que “[...] a Contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais” (LEONE, 2000, p. 21).

Por sua vez, Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2.) conceituam a Contabilidade de custos como uma ciência que “[...] mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Os autores argumentam que os objetivos da Contabilidade de Custos são a determinação da rentabilidade, o controle dos custos das operações de cada atividade e a geração de informações aos diversos níveis gerenciais para atender ao planejamento e a tomada de decisões. Nesse sentido, as informações contábeis provenientes da apuração de custos, da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio, do sistema de orçamento (vendas, compras, produção, caixa, e outros) são bases seguras que poderão sustentar o gerenciamento

da empresa. A implantação de um sistema de custos adequado se torna relevante à medida que o seu gerenciamento poderá propiciar vantagens competitivas para a empresa.

Para gerar as informações, a Contabilidade de Custos utiliza-se de dados internos e externos, monetários e não monetários, quantitativos e qualitativos. Atualmente, frente às novas exigências do mercado, a Contabilidade de Custos está cada vez mais utilizando dados quantitativos não monetários, pois, para Leone (2000, p. 23), “[...] as informações monetárias isoladas, para atender aos objetivos da Contabilidade de custo, não dispõem da relevância que possuem quando relacionadas a algum dado não monetário, mas quantitativo”. A combinação de dados monetários e não monetários dá origem ao que chamamos de índice ou indicadores, que estão se tornando fundamentais para a gestão de qualquer atividade. Está aí o papel do Contador de custos, que, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 29), “[...] precisa ser capaz de desenvolver um sistema contábil que pode transpor as necessidades dos usuários internos e externos [...]”, produzindo informações para apoiar metas organizacionais, como, por exemplo, melhoria da produtividade, avaliação da rentabilidade e controle de custos.

A aplicação da Contabilidade de Custos restringia-se apenas ao controle das atividades de produção de uma empresa fabril; no entanto, ela evoluiu com o aumento de suas finalidades, tornando-se fator essencial, em termos de informações, de apoio ao gestor, seja ele público ou de empresas. Conforme Netto (*apud* LEONE, 2000, p. 13), “[...] a aplicação da Contabilidade de custos é vasta: ela pode produzir bons resultados nas empresas estritamente comerciais ou que prestam serviços, como, por exemplo, hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais, repartições públicas, etc., levando-se em devida conta, é claro, as peculiaridades de cada organismo econômico”.

Assim, pode-se dizer que, embora a Contabilidade de Custos desde o seu surgimento tenha ampliado seu campo de atuação, nos últimos anos existem alguns setores pouco ou não explorados por essa área. Como esta busca informações na Contabilidade Financeira, pode-se dizer que, com o tempo, o campo de aplicação da Contabilidade de Custos se ampliará ainda mais, sendo esta utilizada em toda e qualquer empresa que busca ser competitiva no mercado. Segundo Martins (2001, p. 23), “[...] novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo seu potencial”, pois esta passou de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante instrumento de controle e decisões gerenciais.

Nessa ótica, uma das importantes finalidades da Contabilidade de Custos é a de fornecer informações para o exercício do controle das operações, sendo necessário que essas técnicas estejam a serviço e sob orientação da controladoria. Para Passarelli e Bomfim (2004,

p. 15), “[...] a Contabilidade de custos, continuará a acompanhar a evolução dos processos de produção e venda, de forma a manter, no futuro, a sua capacidade de gerar relatórios que permitam à gerência uma melhor visão do desempenho passado da empresa, para assegurar o melhor planejamento das suas atividades futuras”.

As organizações mostram-se cada vez mais interessadas em realmente aprofundar o seu conhecimento na área de custos, ou seja, como classificá-los, que influência os elementos de custos têm sobre cada produto. Enfim, saber qual a participação dos custos fixos e variáveis na composição do custo total do produto e do respectivo resultado. Os custos fixos dentro de uma empresa são aqueles gastos que independem da sua produção, mantendo-se constante. Estão diretamente relacionados à capacidade instalada que a empresa possui, existindo independentemente se existe produção ou não.

No entendimento de Bertó e Beulke (2006) a principal característica do custo fixo é mantê-los inalterados com o volume de atividades, levando em consideração os limites de capacidade, ou seja, em relação do crescimento ou retração do volume de negócios dentro desses limites eles não se modificam. É dado como principais exemplos a depreciação, folha de pagamento da administração, manutenção, etc.

A propósito, Borna (2002, p. 42) aponta que “[...] custos fixos são aqueles que independem do nível de atividades da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como o salário do gerente, por exemplo”.

Na mesma linha de pensamento, Perez Jr., Oliveira e Costa (2003) relatam que os custos fixos são aqueles que não dependem do volume de produção e permanecem constantes dentro da capacidade instalada, ou seja, qualquer alteração no volume de produção para mais ou para menos não irá alterar o valor total deste custo. Os autores descrevem como sendo as principais características: o valor total permanece constante dentro de determinada faixa da produção; o valor por unidade produzida varia à medida que ocorre variação no volume de produção, por se tratar de um valor fixo diluído por uma quantidade maior; sua alocação para os departamentos ou centros de custos necessita, na maioria das vezes, de critérios de rateios determinados pela administração; a variação dos valores totais pode ocorrer em função da desvalorização da moeda ou por aumento ou redução significativa no volume de produção.

Os custos variáveis estão diretamente ligados ao volume de produção, ou seja, variam de acordo com a produção da empresa; se ela tiver um volume de produção pequeno, seu valor é menor e, conseqüentemente, tendo um volume de produção maior, seu valor varia de acordo com o mesmo (WERNKE, 2001).

Para Bertó e Beulke (2006, p. 23), “[...] a principal característica do custo variável é que seu foco está totalmente relacionado com o volume vendido. Seus valores modificam em relação direta com o volume de vendas. É dado como principais exemplos a variação no custo total da mercadoria em razão das oscilações da quantidade vendida, ICMS de venda, PIS/COFINS” [...], entre outros.

Conforme Bornia (2002, p. 42), “[...] os custos variáveis estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividades da empresa, como os custos de matéria-prima”. Na mesma linha de pensamento, Perez Jr., Oliveira e Costa (2003) relatam que os custos variáveis são aqueles que têm ligação direta ao volume de produção ou serviço, ou seja, conforme o volume de produção vai aumentando os custos variáveis aumentam também. Geralmente, tal crescimento no total evolui na mesma medida do volume produzido. Os autores descrevem que os custos variáveis têm as seguintes características: seu valor total varia na proporção direta do volume de produção; o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida; a alocação aos produtos ou centros de custos é, normalmente, feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateios.

2.2 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio destinam-se a coletar os dados de custos, identificá-los e organizá-los para que possam fornecer informações à necessidade gerencial (LEONE, 1997). Os mais utilizados são: sistema de custos por ordem de produção, sistema de acumulação por processo e o sistema de custos conjunto. Esses sistemas trabalham com três critérios de custeio: o critério do custo por absorção, o custo direto (ou variável) e o custeamento baseado em atividades. A Contabilidade de Custos se utiliza de diferentes métodos de custeio para apropriar seus custos, conforme a necessidade e os objetivos de cada usuário, como, por exemplo, o custeio por absorção, variável ou direto, ABC, RKW e o custeio padrão. Neste artigo será abordado o custeio por absorção e o custeio variável ou direto.

O método de custeio por absorção é bastante utilizado pelas empresas brasileiras, pois, além de respeitar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, é aceito pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Segundo Leone (2000, p.242), “[...] o critério do custo por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços”. Esse critério, para tanto, precisa recorrer a uma série de rateios por causa dos custos comuns, de

difícil identificação ou não relevantes. A finalidade principal desse critério é ter o custo total (direto e indireto) de cada objeto de custeio. Esse custo total se destina, entre outros fins, a determinar a rentabilidade de cada atividade, avaliar os elementos que compõem o patrimônio, e compor uma informação significativa no auxílio à decisão de estabelecer os preços de venda dos produtos ou dos serviços.

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 216), “[...] no método de custeio por absorção os produtos fabricados pela empresa serão apurados prevendo-se, em princípio, a apropriação de todos os custos de produtos registrados no período, quer sejam de comportamento fixo ou variável”. Nesse método, os custos dos setores auxiliares ou de suporte, normalmente representativos de custos fixos, serão objetos de rateio para determinação do custo global dos produtos fabricados. Nesse caso, destacam-se mais especificamente os valores de custo das áreas de gerência industrial, engenharia industrial, supervisão, planejamento e controle de produção, transportes internos e outros.

O método de custeio variável ou direto é utilizado para fins gerenciais, fornecendo instrumentos que auxiliam no processo de gerenciamento da empresa. Nesse método, somente são alocados aos produtos aqueles custos que variam diretamente com o volume de produção.

O critério do custo variável (ou direto) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades, os custos diretos e variáveis. Para que um custo (ou uma despesa) detenha as condições necessárias para compor o custo de um produto, por exemplo, é necessário que esse custo seja facilmente identificado com o produto, isto é, seja direto (onde não haja a necessidade de rateio) e que seja variável diante da variabilidade de um indicador que represente o produto, a operação, o processo, o componente ou a atividade. A finalidade principal do critério é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio. Essa informação tem um poder extraordinário, principalmente por que não é poluída pelo trabalho de rateio, perigoso, porque às vezes inútil e até enganador (LEONE, 2000, p. 405).

Segundo Leone (2000), o método de custeio variável (direto) prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, possibilitando a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores da receita líquida do período objeto de análise. Nesse método de custeio, somente são apropriados à produção os custos variáveis. Os custos fixos são “jogados” diretamente na conta de resultado, pois esse sistema tem como premissa que os custos fixos ocorrerão independentemente do volume de produção da entidade. Dessa forma, dispensa a necessidade de qualquer tipo de rateio.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram. Uma característica importante desse método de custeio é a troca do conceito de apuração do lucro bruto pela apuração da margem de contribuição do período contábil. Por meio da margem de contribuição obtida pela empresa, deverão ser cobertos todos os custos fixos apropriados no período contábil, identificando-se, assim, o resultado operacional da entidade sem o diferimento de custos fixos pelos produtos acabados em estoques ou através daqueles em processo de fabricação (LEONE, 2000).

2.3 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS POR ORDEM

O sistema de custeio por ordem é aplicado nas empresas em que a produção é descontínua; quando a demanda do produto começa com o pedido de orçamento do cliente, a empresa faz uma projeção de custos pautada na experiência. Se concretizada a venda, inicia-se o processo de produção por meio de uma ordem de produção acompanhada dos registros de tempos e movimentos que posteriormente serão confrontados com o orçamento. Na sequência, os elementos de custos são alocados ao produto específico.

Nesse sistema, os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. “Considera-se uma ordem, uma empreitada que consome recursos para trazer um determinado produto ou serviço ao mercado. O produto ou serviço é frequentemente feito sob medida ou por encomenda” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 67).

Entre as características do sistema por ordem, citam-se as seguintes: produção por encomenda e limitada pelo cliente; contratação do fornecimento a partir do diferencial da concorrência; dimensão da produção a partir da necessidade do cliente; mercado de restritos compradores; estoque de matéria-prima específico e prazo dependentes da encomenda; falta de estoque de produtos acabados; variação dos prazos de produção conforme o contrato; acumulação dos custos por ordem de produção; custo específico para o produto ou serviço; requisição de materiais indica o número da ordem de produção (OP); apuração dos custos finais no início e no término da produção; apropriação dos custos diretamente em cada ordem de produção; determinação dos custos reais por um tipo de produto e apuração do custo total, não do custo unitário (INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES, 2000, p. 85).

No que se refere às vantagens desse sistema, elencam-se as seguintes: apuração do lucro logo após o término da produção; as ordens de produção anteriores servem de base para a elaboração de planilhas orçamentárias para produtos semelhantes; controle dos custos de produção sem inventários dispendiosos; na fabricação de encomendas de alto custo, as empresas fabricantes recebem a matéria-prima por conta e ordem do cliente; a empresa fabricante pode receber valores durante o processo produtivo e o sistema exige organização e disciplina.

Quanto às desvantagens do sistema, é preciso observar as despesas burocráticas. A organização interna exige recursos, os custos acumulados são custos históricos, salvo as despesas indiretas (no caso de inflação alta, requer atualizações) e a empresa conhecerá os reais custos de produção das encomendas quando estas estiverem prontas (LEONE, 1997, p.198).

A contabilização do sistema se dará por ordens de produção, de obras, de serviços, de estoques, de reparo ou outra ordem necessária às atividades e conforme o porte da organização. Normalmente, cada empresa desenvolve um sistema que se adapte ao seu produto principal, ao seu processo produtivo ou aos controles gerenciais. Em síntese, o controle dos custos no sistema de custeio por ordem consiste em relacionar as quantidades orçadas *versus* as realizados; e os valores orçados *versus* os realizados, os quais são controlados por ordem e necessitam ser confiáveis; enquanto os custos indiretos de fabricação são controlados por relatórios específicos da gerência.

2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA GESTÃO DE CUSTOS

A gestão de custos tem a preocupação de analisar de que forma as informações contábeis, financeiras e de vendas podem contribuir como apoio no processo da tomada de decisão da organização, assim como verificar se o preço praticado está de acordo com as expectativas de retorno financeiro e concorrência da organização. No entendimento de Padoveze (2000), “[...] é no subsistema de gestão que as decisões são tomadas; o subsistema de gestão só pode ser especificado após a definição maior do modelo de gestão. Nele se encontra o processo de gestão e as atividades de planejamento, execução e controle.”

A gestão de custos tem como objetivo fornecer informações internas. Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 57), ela possui três objetivos: a) fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; b) fornecer informações para o planejamento e controle; c) fornecer informações para a tomada de decisão.

A gestão de custos refere-se às atividades de coleta e fornecimento de dados e de informações para as necessidades de tomadas de decisões em todos os níveis, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, ajudando na formulação das principais políticas da organização. Assim, deve-se projetar um sistema de custos em que os dados estejam prontos para solucionar múltiplos problemas com que se defronta a administração da empresa, para Leone (2000, p. 22) “[...] a Contabilidade de custos é uma das responsabilidades do controlador da empresa”.

A evolução dos mercados exige das organizações um sistema de análise e controle de gastos. Nesse sentido, a gestão de custos precisa gerar informações que ajudem o gestor nas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão, com a finalidade de tornar o negócio mais rentável, para, assim, assegurar e manter vantagens competitivas e, conseqüentemente, gerenciar competitivamente frente aos concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado. Segundo Santos (2005, p. 27), para uma gestão de custos faz-se necessário informações como: controle das vendas diárias e acumuladas no mês por produtos e consolidado; custo e ganho marginal por produto e acumulado; vendas planejadas mês a mês e do ano; ponto de equilíbrio; custo estrutural mês a mês e do ano; formação do preço de vendas; análise de *mix* visando à maximização de lucros; lucro operacional planejado e real, entre outras. Sua finalidade necessita que se reconheça que os custos devem ser determinados para atender a um uso final específico. Por exemplo, se o objetivo é fornecer aos gestores informações necessárias para a escolha de um rumo de ação, deve-se trabalhar com custos que mostrarão a influência de tal rumo de ação e o que as alternativas envolvidas na decisão provocarão no custo total.

Toda organização para construir um resultado satisfatório precisa ter ações focadas no seu mercado, direcionadas principalmente aos clientes e à concorrência. Todavia, um dos principais objetivos de uma empresa é a geração de receita; contudo, outra questão que merece um foco extremamente importante são os custos, os quais exercem um papel fundamental dentro da mesma. Por isso, deve-se ter um controle efetivo sobre o preço de aquisição da mercadoria, o pagamento de impostos, as despesas salariais, enfim, tudo o que resultar alteração, direta ou indiretamente, na margem de lucro da organização. Para Wernke (2001, p. 64):

A superioridade competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos. Isso porque a globalização, caracterizada pelo

mercado dinâmico e turbulento e pelo avanço tecnológico, proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a um grau maior de flexibilidade para garantir a sobrevivência nesse contexto de alta competitividade.

Existem várias maneiras para uma empresa manter-se competitiva no mercado e, uma delas é pelo gerenciamento de custos por meio de um adequado sistema de informações da gestão de custos. Nessa ótica, Hansen e Mowen (2001, p. 57) apresentam três objetivos informacionais: computação do custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; planejamento e controle; e tomada de decisão. Para esses autores, a composição do sistema de gestão de custos consiste em dois subsistemas, quais sejam o sistema de informações de Contabilidade de Custos e o sistema de informações de controle operacional. Esses sistemas têm propósitos diferentes. O primeiro visa os objetivos de custeio, e o segundo, o controle, mas interagem entre si para satisfazer o objetivo da tomada de decisão.

Na definição dos autores, o sistema de informações de Contabilidade de Custos é projetado para atribuir custos aos produtos individuais e serviços e outros objetos, como especificado pela gestão, e deveria gerar dois conjuntos de custos de produtos: um que satisfaça os critérios de relatórios financeiros e outro que satisfaça as necessidades gerenciais. Quanto ao sistema de informações de controle operacional, considera-se um subsistema de gestão de custos projetado para demonstrar o desempenho dos gestores e outras atividades relativas ao seu planejamento e controle de atividades. Sendo que um sistema de informações de controle operacional adequado fornece informações que auxiliam o gestor a promover um programa de melhoria contínua em todos os aspectos da empresa. Além do que, as informações para planejamento e controle englobam toda a cadeia de valores. Os relatórios de Contabilidade propiciam comparar dados planejados com os dados realizados, os quais podem ser denominados de relatórios de desempenho.

2.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO, PONTO DE EQUILÍBRIO E MARGEM DE SEGURANÇA

A margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo e despesas variáveis de cada produto ou serviço; é o valor com que cada unidade contribui para o pagamento dos custos e despesas fixas e para a formação do resultado. A margem de contribuição pode ser unitária quando a contribuição é oriunda de uma só unidade de produto; ou total quando provém de diversas unidades de produto e indica quantitativamente a importância do produto no desempenho global da empresa. (BERTI, 2006).

Para a formação do ponto de equilíbrio é preciso levar em conta as receitas e as despesas fixas, calculando os parâmetros que indicam a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, sendo necessário, para tanto, saber a margem de contribuição em percentual ou em quantidades unitárias, que é provocada pela ocorrência de custos e despesas variáveis na produção e comercialização de produtos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o ponto de equilíbrio é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, onde o lucro é igual a zero.

O ponto de equilíbrio ou ponto de nivelamento ou ponto de ruptura é onde se encontra o nível necessário de produção e venda para a cobertura dos custos fixos totais e variáveis até o ponto de equilíbrio. A receita gerada pelas atividades da empresa é igual ao custo total (variável e fixo). Essas relações podem ser utilizadas para estimar o volume necessário para obter a renda desejada e, também, para estimar o resultado de várias maneiras, a fim de incrementar o lucro (BERTI, 2006).

Outro elemento de compõe a análise do custo, volume e lucro é a margem de segurança. Segundo Wernke (2001, p. 62), “[...] a margem de segurança é o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Ou seja, representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa”. Complementa que a margem de segurança pode ser expressa quantitativamente, em unidades físicas ou monetárias, ou sob forma percentual. Dessa forma, “[...] a margem de segurança indica a distância física em que a empresa está trabalhando em relação ao seu ponto de equilíbrio” (BRUNI: FAMA, 2004, p. 264). Para Hansen e Mowen (2001), a margem de segurança são as unidades vendidas ou que se espera que sejam vendidas, ou a receita obtida ou que se espera obter, acima do volume do ponto de equilíbrio. A margem de segurança pode também ser expressa em receita de vendas.

Diante dos referenciais teóricos apresentados, a gestão de custos tem papel fundamental no processo de gerenciamento e tomada de decisão, oportunizando informações para que os diferentes usuários possam melhor atender as necessidades de seus clientes. Nesse sentido, as informações geradas pela Contabilidade de Custos propiciam as entidades vantagens competitivas em relação às oportunidades de negócios. Cabe citar o entendimento de Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 10), ao afirmarem que o sistema de Contabilidade gerencial pode fazer parte do cotidiano no âmbito das organizações, pois:

A Contabilidade gerencial pode ser enfocada como um conjunto fortemente estruturado de rotinas. Os orçamentos são elaborados, a performance monitorada e relatórios produzidos de um modo regular e rotineiro através de regras e procedimentos claramente especificados. A Contabilidade gerencial estabelece uma

estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. A performance organizacional é reportada tanto internamente como externamente de acordo com regras e convenções. Os eventos econômicos não falam por si mesmos; as atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil.

Assim, a informação gerada pelos sistemas contábeis gerenciais tem a finalidade de sustentar o processo decisório nas suas atividades de planejamento, execução e controle. Nesse enfoque, Atkinson *et al* (2000, p. 45) enumeram as funções da informação gerencial contábil como sendo o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico que informa sobre o desempenho financeiro e competitivo, condições de mercado, preferência dos clientes, inovações tecnológicas. Nesse cenário, o profissional da Contabilidade que atua de forma pró-ativa, agrega valor à empresa, bem como à classe contábil que passa a ser vista como indispensável no gerenciamento organizacional.

3 METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa social qualitativa do tipo fenomenológica, sob a perspectiva filosófica humanista, que trata sobre a temática da Contabilidade Gerencial enquanto agente na gestão organizacional, por meio dos sistemas de gestão de custos e sua efetiva contribuição no sistema de informações contábil gerencial. A metodologia do estudo de caso singular, do ponto de vista de seus objetivos, caracteriza-se como exploratória e descritiva, utilizando-se de estratégias qualitativas e quantitativas e, quanto aos procedimentos técnicos, constitui-se em bibliográfica, documental e levantamento de dados.

A pesquisa contemplou um conjunto de procedimentos metodológicos dentre os quais destacam-se:

- observação e acompanhamento dos processos de fabricação de um produto, durante um mês no ano de 2009,
- duas entrevistas com o gerente operacional da empresa,
- duas reuniões com o chefe de produção,
- e análise de documentos, relatórios e orçamentos da empresa.

A análise dos dados apresenta-se em forma de matriz, quadros e figuras, e compreende: a) apuração dos custos de produção; b) análise dos custos e resultados; c) levantamento e sistematização das informações contábeis gerenciais.

4 GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBIL GERENCIAL: ESTUDO DE CASO

A presente pesquisa tem como base um estudo de caso referente à gestão de custos, desenvolvido em uma indústria do setor metal-mecânico, atuando há mais de 15 anos no Estado do Rio Grande do Sul. A empresa estudada apresenta processos de fabricação utilizando o sistema de custeio por ordem de produção. Suas atividades concentram-se na indústria metalúrgica, atuando principalmente no ramo de estruturas metálicas (pavilhões e coberturas) e reservatórios metálicos para diversas finalidades e, em especial, para água, elaboradas sob medida, com projetos próprios, entregues e montadas.

4.1 APURAÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO

A elaboração de um modelo de sistema de custeio por ordem adequado à empresa foi construída a partir da demanda dos produtos pelos clientes. Nesse sentido, apresenta-se a matriz da gestão de clientes, que envolve o processo de vendas, e este, quando confirmado, gera uma planilha que contempla todos os elementos que compõem o custo de produção daquela ordem específica.

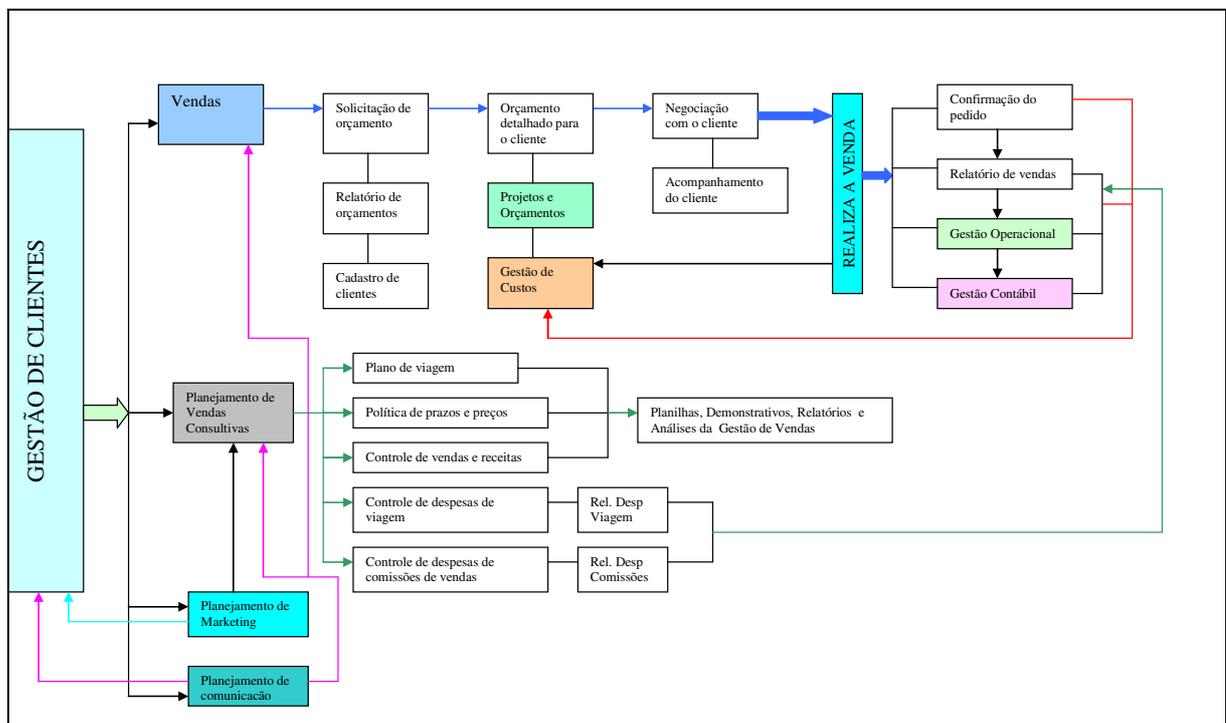


Figura 1 - Fluxograma da Gestão de Clientes

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

A partir da demanda e especificações do produto pelo cliente, são desenvolvidos os projetos e orçamentos, em que a gestão de custos desencadeia a confecção da planilha que contempla todos os processos da gestão operacional que envolve os componentes dos custos de produção. Essa etapa é muito importante na medida em que são os processos que consomem recursos financeiros de mão-de-obra, matéria-prima, energia, máquinas e outros. A Figura 2 apresenta o fluxograma da gestão operacional de custos demonstrando a sequência operacional de produção até a finalização do produto com a montagem e entrega ao cliente.

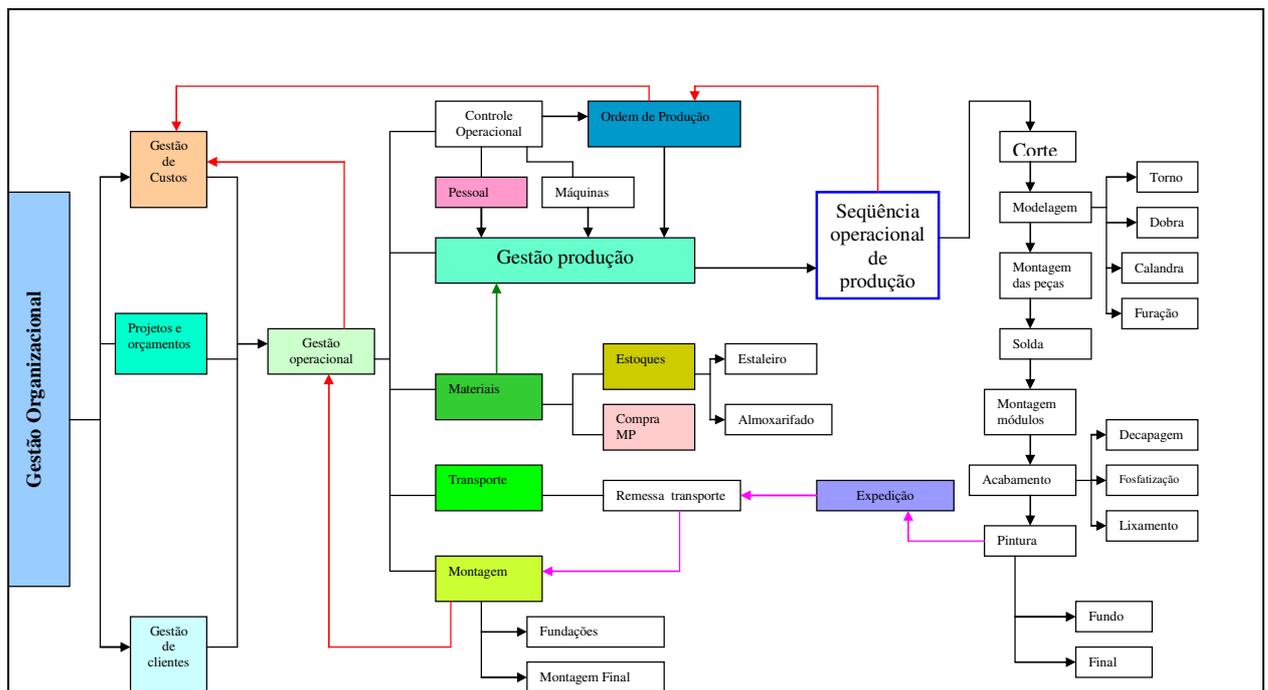


Figura 2 - Fluxograma da Gestão Operacional

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

Na sequência foram identificados os custos da indústria em estudo, em relação ao mês, tomando como base a planilha de custos e despesas que a empresa dispõe, entre eles: a) os custos diretos, incluindo a matéria-prima, mão-de-obra direta, Atestado de Responsabilidade Técnica (ART), desenho e projetos; b) custos indiretos, como engenharia, energia elétrica, manutenção da fábrica e dos equipamentos, depreciações, equipamentos de proteção individual, honorários, mensalidade a órgãos oficiais e seguros, entre outros; c) despesas variáveis, tais como comissões, despesas com viagens, estadias, combustíveis e manutenção de veículos, de transporte dos produtos até o local da obra, impostos incidentes sobre a venda; gastos com telefone, material de expediente, documentações, alimentação e transporte dos funcionários para montagem de obra; d) despesas fixas, como por exemplo, salários dos

funcionários administrativos, pró-labores, contratos de seguros, de planos de saúde do trabalhador, de prevenção de acidentes.

A partir da classificação dos custos e das despesas, os dados monetários foram coletados para a apuração do custo total, do custo fixo e variável, das despesas fixas e variáveis do período em estudo, apurando assim o valor da hora trabalhada na empresa, pelo método direto. A seguir, apresenta-se a Tabela 1, que consta a projeção de custos e despesas orçadas e realizadas de um produto.

Tabela 1
Custos e Despesas Orçadas e Realizadas de uma Cobertura Metálica

| PLANILHA DE CUSTOS SIMPLIFICADA | | | | | |
|--|------------------|------------|------------------|------------------|--------------|
| COBERTURA METÁLICA 10 X 10 | | | | | |
| | parâmetros/horas | parâmetros | orçado | realizado | realizado |
| Preço Venda | | | 39.200,00 | 39.000,00 | 100% |
| MP | | | 19.536,16 | 19.125,00 | 49,0% |
| MOD | 673 | R\$ 5,18 | 3.485,08 | 3.485,08 | 8,9% |
| Custo Indireto de Fabricação | 856 | R\$ 3,45 | 2.950,00 | 2.950,00 | 7,6% |
| DV - fretes entrega | | | 2.100,00 | 2.100,00 | 5,4% |
| DV - impostos | | 5,5% | 2.138,14 | 2.127,23 | 5,5% |
| DV - montagem | | | 2.319,20 | 2.319,20 | 5,9% |
| DV - comissões sobre preço de venda | | 1% | 392,00 | 390,00 | 1,0% |
| Soma | | | 32.920,58 | 32.496,52 | 83,3% |
| Margem contribuição | | 16% | 6.279,42 | 6.503,48 | 16,7% |
| CUSTO FIXO | | | 1.821,90 | 1.821,90 | 4,7% |
| resultado | | 11% | 4.457,52 | 4.681,58 | 12,0% |

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

Após a elaboração do orçamento, apresenta-se a separação dos custos pelos métodos de custeio por absorção e direto/variável, os quais são fundamentais para a formação de preços e as análises da margem de contribuição, do resultado do produto, do ponto de equilíbrio, da margem de segurança, as quais servem de subsídio para a elaboração dos relatórios gerenciais.

Tabela 2
Custeio por Absorção e Direto/Variável

| <i>Métodos de custeio</i> | Absorção | Direto/variável |
|-------------------------------------|------------------|------------------------|
| Preço venda | 39.000,00 | 39.000,00 |
| MP | 19.125,00 | 19.125,00 |
| MOD | 3.485,08 | 3.485,08 |
| Custo Indireto de Fabricação | 2.950,00 | |
| DV - fretes entrega | | 2.100,00 |
| DV - impostos | | 2.127,23 |
| Despesa montagem | | 2.319,20 |
| DV - comissões sobre preço de venda | | 390,00 |
| Custo Fixo | 1.821,90 | |
| Soma | 27.381,98 | 29.546,52 |
| Margem contribuição | | 9.453,48 |
| DV - fretes entrega | 2.100,00 | |
| DV - impostos | 2.127,23 | |
| Despesa montagem | 2.319,20 | |
| DV - comissões sobre preço de venda | 390,00 | |
| Custo Fixo | | 1.821,90 |
| Custo Indireto de Fabricação | | 2.950,00 |
| Resultado R\$ | 4.681,58 | 4.681,58 |
| Resultado % | 12,0% | 12,0% |

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

A Tabela 2 demonstra a diferença entre o custo do produto apurado pelo custeio por absorção, em que todos os custos de produção (variáveis e fixos) foram incluídos no custo do produto, enquanto no custeio direto/variável são agregados somente os custos variáveis ao custo do produto, já que os custos fixos são tratados como custos do período, os quais são deduzidos da margem de contribuição gerada, e a possível sobra vai constituir o resultado do produto.

A utilização desses dois métodos de custeio é muito importante para a organização, no sentido de que o método de custeio por absorção contempla os Princípios Fundamentais de Contabilidade e atende a legislação fiscal vigente na apuração do custo e também, serve para a confecção do preço de venda base. O método de custeio direto/variável atende as necessidades gerenciais da empresa no que diz respeito à análise da margem de contribuição e à efetiva avaliação do resultado direto, sem a interferência dos custos e despesas fixas, os quais são tratados como custos estruturais da organização e não como custo específico dessa ordem de produção ou de qualquer outra. A lógica desse método consiste em produzir e gerar a margem de contribuição total que contemple os custos e despesas fixas totais da empresa como um todo e não especificamente de cada unidade de produção.

4.2 ANÁLISE DOS CUSTOS E RESULTADOS

Com base no exposto, a Tabela 3 apresenta o cálculo da margem de contribuição, o resultado do produto, o ponto do equilíbrio e a margem de segurança operacional.

Tabela 3
Margem de Contribuição, Ponto do Equilíbrio, Margem de Segurança Operacional

| Ponto de Equilíbrio (PE) | | | Margem de Segurança Operacional (MSO) | |
|--------------------------|---------------|--------|---------------------------------------|------------|
| Margem de contribuição | R\$ 9.453,48 | 24,2% | MSO R\$ = | Índice MSO |
| Custo fixo total | R\$ 4.771,90 | 12,2% | Rec.Bruta - Ponto Equilib. | |
| Ponto de equilíbrio | R\$ 19.686,30 | 50,48% | R\$ 19.313,70 | 49,52% |

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

A partir da Tabela 3 visualiza-se a diferença entre a receita bruta do produto e a soma dos custos e despesas variáveis deste, sendo que essa diferença constitui a margem de contribuição do produto, que serve para cobrir os custos e despesas fixas e formar o seu resultado. Verifica-se que o produto tem uma margem de contribuição de 24,2%, e os gastos fixos total representam 12,2%, sendo que o produto calculado (Tabela 2) gera um resultado positivo de 12% do seu valor de venda realizado.

O ponto de equilíbrio revela que no nível de comercialização de 50,48% do produto, já estarão cobertos os custos e despesas fixas do mesmo e os custos variáveis até esse ponto. Assim sendo, pode-se dizer que o ponto de equilíbrio contábil do produto é em R\$ 19.686,30. Por sua vez, a margem de segurança operacional é de R\$ 19.313,70 e servirá para a cobertura de outros custos variáveis e na geração do lucro do produto (R\$ 4.681,58), visualizando o “[...] espaço que a empresa tem para fazer lucros após atingir o ponto de equilíbrio” (LEONE, 2000, p. 354).

4.3 LEVANTAMENTO E SISTEMATIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERENCIAIS.

O sistema de custeio por ordem tem nos relatórios gerenciais um dos pontos mais relevantes. Por meio deles a Contabilidade de Custos desenvolve o papel de gerenciador de custos. A gestão dos custos contribui para que efetivamente a empresa atenda seus clientes enquanto continuamente reduz e controla seus custos. Os relatórios precisam atender os

requisitos de qualidade e ser adequados conforme o nível do usuário, para que possam atender as suas demandas sem burocratizar em demasia a empresa. Pode-se identificar o destino das informações a partir dos níveis operacional, gerencial e estratégico. No entanto, as informações geradas podem atender a mais de um nível da empresa.

Nesse cenário, o nível operacional demanda informações para melhorias no setor, controle e eficiência das operações, enquanto o nível gerencial (tático) necessita de informações sobre o desempenho dos setores e servem para planejamento e tomada de decisão. No entanto, o nível estratégico demanda informações que contribuam para projeções de longo prazo, tendências de mercado, negociações com clientes, metas da empresa, desempenho financeiro e econômico, sistemas da empresa, custo dos processos entre outros. Na indústria em estudo, as informações apresentadas nas matrizes a seguir contemplam a necessidade informacional dos diferentes níveis. O Quadro 1 apresenta as informações para a gestão operacional no que se refere a produção, orçamentos e custos.

Quadro 1

Matriz de Gestão Operacional quanto aos Níveis Empresariais

| Matriz de Gestão Operacional quanto aos Níveis Empresariais | | | |
|---|---------------------|---------------------------|---------------------|
| Geradas | Destino | | |
| Informações | Operacionais | Táticas | Estratégicas |
| Volume de orçamentos, volume de pedidos, volume de estoque de insumos | Controle | Planejamento | - |
| Planilha de cotação de matéria-prima | Cotação | Análise do fornecedor | Projeção |
| Critérios de seleção de fornecedores | - | Análise do fornecedor | Projeção |
| Volume de compras | À vista e a prazo | Planejamento | - |
| Devoluções | Controle | Análise | - |
| Prazo médio de compra | Controle | Planejamento | - |
| Contratos de industrialização | Controle | Planejamento | Tendências |
| Ordens de produção, montagem e serviços | Controle | Planejamento e desempenho | Projeções |
| Inventário anual de estoque | Controle | Planejamento e desempenho | Projeções |
| Controle entrada matéria-prima, controle de expedição, armazenamento | Controle | Planejamento e avaliação | - |
| Controle de qualidade, análise de vida útil | Controle | Planejamento e desempenho | Tendência |
| Fluxograma da produção e <i>layout</i> | Controle | Planejamento e desempenho | Projeções |
| Demanda de transporte | Controle | Planejamento e desempenho | Tendências |
| Ociosidade na produção, gargalos na produção, retrabalho | Controle | Planejamento e desempenho | Tendências |
| Manutenção de máquinas | Controle | Planejamento e desempenho | - |
| Análise ambiental, sucatas | Controle | Planejamento | Projeções |
| Recepção | - | Planejamento e desempenho | Projeções |
| Comunicação interna | - | Planejamento e desempenho | Projeções |
| Segurança | - | Planejamento e desempenho | Projeções |

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

A partir da matriz da gestão de operacional, foi estruturado no Quadro 2, um conjunto de relatórios gerenciais que podem ser extraídos a partir das informações elencadas para os diferentes níveis e usuários.

Quadro 2
Relatórios da Gestão Operacional

| Relatório | Percentual |
|---------------------------------------|--|
| Volume de orçamentos | % vendas, % vendas perdidas |
| Volume de pedidos | % mês em valores, por produto |
| Devoluções | % mês |
| Prazo médio de compra | Média prazos fornecedores |
| Produtividade | Funcionários/produção mês |
| Volume de contratos | Número, % em relação ao faturamento bruto, % produto, |
| Volume de produção | Mês em relação ao projetado para o ano. |
| Ordens de produção | Por produto |
| Controle de compras | Matéria-prima por encomenda, estoque insumos, material de consumo, imobilizações |
| Controle de expedição | % de entregas no prazo |
| Controle de qualidade | % produto padrão |
| Análise de vida útil | Tempo de vida útil por produto |
| Demanda de transporte | % despesa de frete sobre o produto, volume de transportes |
| Ociosidade na produção | % em relação à capacidade utilizada |
| Gargalos na produção | % em relação à produção |
| Retrabalho | % em relação à produção |
| Manutenção de máquinas | % em relação ao faturamento |
| Sucatas | % em toneladas sobre a compra |
| Terceirizações | Volume sobre a produção, receita sobre o faturamento global |
| Despesas com vendas | Sobre o valor das vendas |
| Despesas com comissões | Sobre o valor das vendas |
| Estatística de vendas | Por produto, por mês, por região, sazonalidade, pós-venda, vendas internas e externas, a prazo e a vista: faturamento/vendas, entrega no prazo |
| Gastos com divulgação | Custo/benefício |
| Estatística de receitas Inadimplência | Receitas/vendas, por produto, por mês, por região |
| Desempenho de orçamentos | Negociações perdidas/negociações; negociações com vendas/negociações; volume vendas/volume de orçamentos; orçamentos entregues no prazo |

Fonte: Elaborada pelas autoras conforme os dados da pesquisa.

Fundamentado nos relatórios apresentados, o estudo é relevante à medida que os gestores da indústria em estudo adotaram a nova metodologia e, por meio das análises informacionais da gestão de custos, proporcionou maior segurança nas suas decisões no que tange à rentabilidade dos produtos, às novas demandas das diferentes linhas de produtos, à determinação de quais custos ou despesas devem ser reduzidos para que a empresa seja mais competitiva; quais produtos têm maior margem de contribuição para cobrir os fixos e gerar mais lucros para a organização, a conhecer os níveis de produção e vendas que pretende

operar, ao planejamento da produção e dos investimentos, além de outras informações relevantes nos diferentes níveis que o sistema de custos disponibiliza.

5 CONCLUSÃO

Evidenciou-se neste estudo a importância da utilização da gestão de custos no gerenciamento dos processos de produção e comercialização de uma indústria. Desse modo, o trabalho proporcionou a elaboração de um sistema de custos por ordem, adequado às necessidades da empresa, oportunizando entendimento e capacitação no que se refere à gestão de custos. As informações geradas pelo sistema de custeio por ordem de produção, resultantes dos relatórios gerenciais, podem orientar a empresa no sentido de gerenciar seus custos e otimizar seus resultados, tornando a empresa mais competitiva.

No contexto em que a organização está inserida, pode-se constatar que, além das informações de custos disponíveis, existem outros fatores que influenciam nas decisões dos gestores, entre eles a concorrência, as questões mercadológicas, o segmento de atividades da empresa, o fluxo de caixa, a remuneração do capital, a participação no mercado, a demanda do produto, os fatores restritivos e todos aqueles fatores que concorrerem para o aumento da competitividade da empresa. Entretanto, o desafio da competitividade está mais amplo. Significa que a organização precisa fazer mais coisas, com os mesmos recursos e com menor esforço. Planejar a produtividade e acompanhar o seu desempenho se confirma como uma realidade, uma vez que a empresa precisa aumentar a produtividade, com o controle dos recursos materiais, equipamentos, instalações, dinheiro, tempo, buscando otimizar os recursos humanos, o conhecimento, a experiência, a produção intelectual e as inovações.

Dessa forma, a informação contábil gerencial capacita a organização para diagnosticar os pontos fortes e fracos, as oportunidades e as ameaças que o seu meio ambiente interno e externo proporcionam, reduzindo, assim, a vulnerabilidade do empreendimento e fazendo com que os gestores se antecipem aos acontecimentos. Assim, pode-se dizer que a gestão de custos está presente no gerenciamento das atividades empresariais, já que a todo o momento a empresa tem que buscar alternativas competitivas e fazer escolhas para alcançar os resultados planejados.

A visão holística da gestão de custos sobre a organização proporciona a formulação de relatórios gerenciais aplicáveis ao gerenciamento das atividades. Nesse contexto, é a Contabilidade de Custos que fornece informações para orientar a empresa em direção as

metas planejadas, em tempo certo e com custo adequado. As informações contábeis provenientes da apuração dos custos, da margem de contribuição, da lucratividade dos produtos, do ponto de equilíbrio, do sistema de orçamento (vendas, compras, produção, caixa e outros) são bases seguras para subsidiar a gestão.

O desenvolvimento e a implantação de um sistema de gestão de custos e as informações contábeis gerenciais, com enfoque estratégico, contribuem para que a empresa se diferencie da concorrência, qualificando a sua capacidade de competir, de melhorar seus processos, de planejar estrategicamente suas ações. Nesta ótica, a empresa terá disponíveis informações substanciais para focar seus clientes, melhorando sua posição no mercado; proporcionar outros valores aos clientes; agregar valor aos produtos e serviços, dando suporte à cadeia de valor da empresa; além de outras variáveis.

Mediante a conclusão do estudo, cabe ressaltar a necessidade do uso das informações contábeis gerenciais. Conforme Padoveze (1994, p. 33), “[...] para se fazer, então, Contabilidade gerencial, é mister a construção de um sistema de informação Contábil gerencial”. Cientes dessa responsabilidade enquanto profissional da área contábil, este estudo ainda poderá ser ampliado na medida em que seja desenvolvido em outros segmentos empresariais.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2006.
- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preço: com aplicação na calculadora HP 12C e excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da Contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T., FOSTER & DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de custos**. Tradução da 9ª ed. por José Luiz Paravato – Rio de Janeiro: LTCA, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Custos ferramentas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Contabilidade gerencial**. Um enfoque em sistema de informação Contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas; 2000.

PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. A. **Custos: análise e controle**. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREZ JR., J.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégia de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, J. J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

Recebido em: 16/10/2009.

Aceito em: 20/11/2009.