

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O TRATAMENTO DAS DESPESAS PELOS
SISTEMAS DE CUSTEIO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

RENATA ROCHA DE OLIVEIRA

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

O TRATAMENTO DAS DESPESAS PELOS SISTEMAS DE CUSTEIO

por

RENATA ROCHA DE OLIVEIRA

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria, (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Sérgio Rossi Madruga
Co-Orientador: Prof. Wanderlei José Ghilardi

Santa Maria, RS, Brasil
2009

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
Aprova o Trabalho de Conclusão

O TRATAMENTO DAS DESPESAS PELOS SISTEMAS DE CUSTEIO

elaborado por
Renata Rocha de Oliveira

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Sérgio Rossi Madruga
(Presidente/Orientador)

Prof. Wanderlei José Ghilardi
(Co-Orientador – UFSM)

Prof. Sidenei Caldeira
(UFSM)

Santa Maria, 06 de julho de 2009.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus, pois nada seria de nós sem a fé que temos nele.

Aos nossos pais, irmãos e toda a nossa família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa da vida.

Aos professores Sérgio Rossi Madruga e Wanderlei José Ghilardi pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Aos amigos que estiveram do nosso lado para nos proporcionar bons momentos em suas companhias.

A todos os professores, desde nossos primeiros aprendizados, até este momento, pelo conhecimento, apoio e amizade que nos foram dados.

Em suma, a todos que de alguma maneira, contribuíram para a elaboração deste trabalho de graduação em Ciências Contábeis.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Universidade Federal de Santa Maria

O TRATAMENTO DAS DESPESAS PELOS SISTEMAS DE CUSTEIO

AUTORA: RENATA ROCHA DE OLIVEIRA

Orientador: Sérgio Rossi Madruga

Co-Orientador: Wanderlei José Ghilardi

O presente trabalho tem o intuito de apresentar o tratamento das despesas pelos sistemas de custeio. A investigação se desenvolveu através do método dialético, além de ter sido usada uma abordagem qualitativa para interpretação dos organogramas e tipo de pesquisa comparativa. Com base nestes, começou-se explanando sobre todo o desenvolvimento da contabilidade de custos, seu auxílio como ferramenta gerencial e principalmente o estudo dos sistemas de custeio. Num segundo momento, é feita uma abordagem sobre a função, relevância e utilidade dos sistemas de custeio, bem como o comportamento dos mesmos em relação às despesas. Por fim, são analisados sistema por sistema, suas ferramentas de distribuição de custos e como são distribuídas as despesas. São explanados com base em estudo bibliográfico, na legislação contábil, bem como artigos relacionados ao tema. Desta forma, pode ser extraído um melhor resultado, não havendo apenas a análise legal, mas também a opinião de diversos autores, o que possibilita uma melhor compreensão e pormenorização do tema.

Palavras-chave: Contabilidade de custos; Sistemas de Custeio; Despesas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Algumas diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade de custos.....	11
Figura 1 - Esquema do processo de custeio	13
Figura 2 - Inter-relação dos subsistemas do sistema de custos	14
Figura 3 - Esquema básico da contabilidade de custos	20
Figura 4 - Esquema básico de rateio de custos e despesas pelo Absorção	21
Figura 5 - Esquema Básico de alocação de gastos pelo Custeio Variável	25
Figura 6 - Modelo de decomposição de custos por atividades	38
Figura 7 - Lógica de funcionamento do ABC	39
Figura 8 - Quadro Sinótico do custeio por atividades	41

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	10
2.1 Contabilidade geral e contabilidade de custos	10
2.2 Contabilidade de custos e sistemas de custos	12
2.2.1 Sistemas de levantamento de informações de custos (sistemas de custeamento).....	14
2.2.2 Sistemas de identificação e acumulação de custos	15
2.2.3 Sistemas de apropriação de custos ou métodos de custeio.....	15
2.3 Função dos sistemas de custeio	16
2.4 Relevância dos sistemas de custeio	17
2.5 Utilidade dos sistemas de custeio	17
2.6 Custeio por absorção/custo total	18
2.6.1 Vantagens do custeio por absorção	22
2.6.2 Desvantagens do custeio por absorção	22
2.7 Custeio variável (direto)	23
2.7.1 Vantagens do custeio variável.....	26
2.7.2 Desvantagens do custeio direto	27
2.8 Custeio por ordem de produção/serviço/específica/encomenda	28
2.9 Custeio por processo	30
2.9.1 Desvantagens do custeio por processo.....	32
2.10 Custeio-padrão (Standard)	32
2.10.1 Vantagens do custo-padrão	37
2.11 Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing - ABC)	38
2.11.1 Vantagens do Custeio Baseado em Atividades - ABC	42
2.11.2 Desvantagens do ABC	43
2.12 Método de custeamento RKW	44
2.12.1 Vantagens do RKW	45
2.12.2 Desvantagens do RKW	45
2.13 Custeio-alvo/custeio-meta (<i>target costing</i>)	47
2.13.1 Desvantagens do custeio-meta	50
2.14 Custeio Kaizen	51
2.15 GECON – Gestão Econômica	55
2.16 Impactos tributários	57
3 METODOLOGIA	60
4 DISCUSSÃO	62
4.1 O tratamento das despesas pelos diversos sistemas de custeio	62
4.1.1 O tratamento das despesas pelo custeio variável	62
4.1.2 O tratamento das despesas pelo método de custos por ordem de produção ..	63
4.1.3 O tratamento das despesas pelo método de custos por processo	63
4.1.4 O tratamento das despesas pelo custeio-padrão	64
4.1.5 O tratamento das despesas pelo custeio ABC	64
4.1.6 O tratamento das despesas pelo sistema de custeio RKW	65
4.1.7 O tratamento das despesas pelo método de custeio <i>Kaizen</i>	65
4.1.8 O tratamento das despesas pelo custeio por absorção	66
5 CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

O panorama mundial vem sofrendo profundas transformações nos últimos anos. Processos de privatização, abertura de mercados, desregulamentações, criação de blocos econômicos, protecionismo por parte dos países industrializados para determinados setores econômicos, entre outros eventos de ordem social, cultural, política e econômico, vem aumentando a competição entre empresas dos mais diferentes portes.

Este ambiente apresenta rápidas mudanças tecnológicas e intensa competição em nível global, diferentemente de outras épocas, onde os mercados eram protegidos e as empresas contavam com altas demandas de seus produtos e serviços, o que propiciava generosas margens de lucro, deixando a ilusão de eficiência, mais em função do alto lucro do que pela eficiência ou baixo custo. Contudo, as transformações no ambiente empresarial passaram a exigir novas políticas de administração, pois o mercado doméstico tornou-se global acabando com o protecionismo em diversos setores econômicos, principalmente em se tratando de países emergentes. Com isso, a competição é mais acirrada e a necessidade de sobrevivência das empresas passa a ser prioridade. As atividades de produção e operação devem ser mais atrativas, oferecendo uma diferenciação, com valor agregado e menores custos, exigindo um maior controle e um amplo processo de planejamento, principalmente sobre os sistemas de custos e contabilidade gerencial, vistos como essenciais para a gestão empresarial.

Conforme Johnson e Kaplan (1996), os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial são completamente inadequados, pois deixam de fornecer informações úteis e oportunas para atividades de controle de custos de produtos e serviços, de processos e de avaliação de desempenho gerencial. Corroborando com a afirmação desses autores, Antunes (2000) salienta que também a contabilidade tradicional não atende mais os anseios gerenciais das empresas nesse novo contexto, pois as decisões não devem se basear apenas em dados passados, o que é demonstrado pela contabilidade como se conhece.

Para Berliner e Brimson (1992), em função dos avanços tecnológicos tais como a robótica, projetos auxiliados por computador e sistemas flexíveis de manufatura (FMS), houve uma revolução no processo de produção e operações,

mudando drasticamente o perfil dos custos, modificando, inclusive, a base de alocação. Diante disso, os sistemas tradicionais de contabilidade passam a atribuir elementos de custos irreais aos produtos e serviços, contribuindo para que as gerências tomem decisões equivocadas e prejudiciais às organizações.

Nesse cenário apresentam-se as empresas industriais, essenciais para a economia do país, pois são importantes fontes geradoras de riquezas e empregos.

Diante o contexto apresentado, torna-se importante avaliar a utilização dos sistemas de custos por esse segmento. Se por um lado a falta de sua utilização pode tornar as empresas vulneráveis às decisões precipitadas, por outro pode criar sérias dificuldades para o custeamento da produção ou provocar o comprometimento dos resultados, quando, tanto os custos quanto as despesas, forem mal dimensionados ou não forem controlados adequadamente.

Em função da significância econômica dessas empresas e da relevância do assunto para o setor, esse trabalho se propõe a analisar alguns sistemas de custeio e quais as conseqüências do tratamento dado às despesas pelos diversos sistemas de custeio pesquisados.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade geral e contabilidade de custos

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade geral, que teve origem a partir das publicações do Frei Luca Pacioli, na Itália, em 1494, quando este imaginou que a melhor maneira de avaliar e acompanhar o desempenho de um negócio seria através de seu patrimônio, constituído pelos bens, somados aos direitos e subtraído das obrigações. A contabilidade de custos se originou da contabilidade geral devido às necessidades de averiguação de custos referentes aos diversos fatores que compõem estoques e produtos. Para Leone (2000), a contabilidade de custos é parte integrante da contabilidade e vista por Medeiros (1997) como uma ciência que registra, estuda e analisa os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial das pessoas físicas e jurídicas, tanto públicas como privadas.

A contabilidade de custos segundo Leone (2000), é um instrumento que utiliza em seu desenvolvimento os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil, portanto indissociável dessa última. No entanto, a contabilidade de custos serve para um propósito gerencial enquanto a contabilidade geral, ou financeira, fornece informações direcionadas para acionistas, credores, governo, e outros que não atuam internamente na organização. Assim sendo, a contabilidade de custos tem um enfoque voltado para a ação administrativa, enquanto a contabilidade geral, segundo Miranda Filho (2003), preocupa-se com o registro das operações de modo a evidenciar o fluxo financeiro e dos valores monetários, com fim de informar o público externo, não tendo caráter gerencial.

Padovese (2004) diferencia a contabilidade financeira, ou geral, da contabilidade gerencial. Para o autor, a contabilidade geral ou financeira compreende a escrituração tradicional, os aspectos tributários e os societários registrados em moeda nacional, enquanto a contabilidade gerencial está relacionada com fornecimento de informações para os administradores, proporcionando relatórios de desempenho, de custos, orçamentos e demais informativos para a tomada de decisão. Sob essa ótica, Medeiros (1994) apresenta algumas diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade de custos, demonstradas no Quadro 1,

onde também pode-se observar que existe significativa diferença entre elas, dando a entender que pode haver dissociação entre elas, o que não vai de encontro com as argumentações de Leone (2000). No entanto essa contradição não invalida a opinião de qualquer um desses autores.

Itens de diferenciação	Contabilidade Geral	Contabilidade de Custos
Imposições legais	Vincula-se	Não se vincula necessariamente
Resultado	Da empresa	Do produto ou do serviço
Princípios contábeis geralmente aceitos	Acompanha necessariamente	Não acompanha necessariamente
Custo	Utiliza custos históricos	Nem sempre utiliza custos históricos
Informações	Convencionais: balanço patrimonial, demonstração de resultados do exercício, etc.	Nem sempre convencionais

Quadro 1 – Algumas diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade de custos

Fonte: Medeiros (1994, p.19)

Corroborando com o assunto, Padovese (2004) afirma que existe uma forte distinção entre contabilidade geral e de custos, pois essa última faz parte de um enfoque gerencial, ou seja, da contabilidade gerencial, que depende da utilização das técnicas desenvolvidas por outras disciplinas, como administração financeira e a própria contabilidade geral. Então, apesar de distintas, não há como negar sua inter-relação.

No entendimento de Miranda Filho (2003), a contabilidade de custos é uma técnica que permite agregar novas informações ao conjunto de dados produzidos pela contabilidade geral, fortalecendo as funções administrativas ao fornecer elementos adicionais voltados ao planejamento e controle dos resultados organizacionais.

2.2 Contabilidade de custos e sistemas de custos

A contabilidade de custos originou-se de necessidades específicas de seus usuários e nasceu da contabilidade geral desenvolvida no mercantilismo. Seu objetivo era atingir finalidades específicas relacionadas com o fornecimento de informações de custos para controle das operações executadas. Segundo Medeiros (1994, p.19), a contabilidade de custos tem como principais objetivos:

- o fornecimento de dados para a apuração de custos e avaliação dos estoques;
- o fornecimento de informações à administração para o controle das operações e atividades da empresa, visando o controle dos custos de produção;
- o fornecimento de informações para planejamentos, orçamentos e tomadas de decisões;
- o atendimento às exigências físicas e legais.

Esses objetivos são provenientes de necessidades gerenciais acerca de informações para determinar o desempenho e a rentabilidade das diversas atividades organizacionais, das informações para auxílio no planejamento, direcionamento e controle das operações, atividades tipicamente administrativas, além das demais informações para a tomada de decisões. Mas eles não são úteis apenas às grandes empresas. Desde o momento em que são criadas, independentemente do seu porte, as empresas só pensam em progredir e se expandir. Uma condição, para que o caminho natural seja esse, talvez passe por uma melhor organização da contabilidade e um controle mais efetivo de seus custos.

Os sistemas de custos se constituem então, de acordo com Leone (2000), no conjunto de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vão produzir e coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações úteis ao gerenciamento da entidade. Os sistemas de custos podem proporcionar aos administradores, dados operacionais como unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais, quantidades de ordens de produção que,

combinados com dados monetários, resultam em indicadores gerenciais. Salienta ainda o autor que os sistemas de custos têm a função de fornecer relatórios com informações de custos sobre acumulação, organização, análise e interpretação dos dados operacionais físicos inclusive de outros indicadores combinados.

Para Bernardi (2004) todo o processo de custeio tem uma grande dependência do sistema de custos, basicamente de fontes de informações físicas e operacionais e de informações contábeis e financeiras, que combinadas e compiladas demonstram o custo do objeto analisado, definindo o processo de custeio, demonstrado esquematicamente na Figura 1.

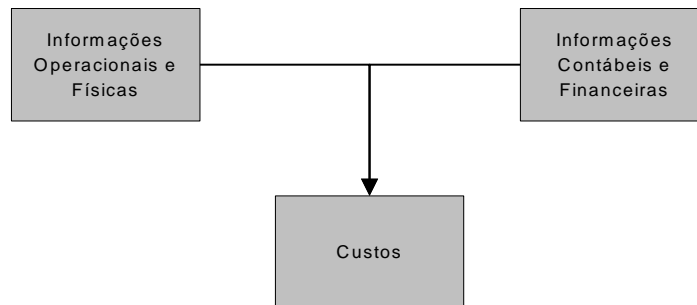


Figura 1 – Esquema do processo de custeio

Fonte: Bernardi (2004)

Os sistemas de custo, então, alimentam a contabilidade de custos. Segundo Motta (2000), esses sistemas são compostos por três subsistemas que são: sistema de levantamento de informações de custos, sistema de acumulação de custos e sistema de apropriação de custos, ou, como é mais conhecido, método de custeio.

Porém, esse emaranhado de termos, conforme Pereira et al. (2001), tem causado interpretações inseguras a respeito dos sistemas de custos, gerando uma certa desordem a respeito da terminologia, fazendo-se importante uma clara definição dos termos e estabelecendo uma distinção entre eles. A Figura 2 contempla essa distinção, mostrando que os Sistemas de Custos são derivados da inter-relação entre os seus subsistemas.

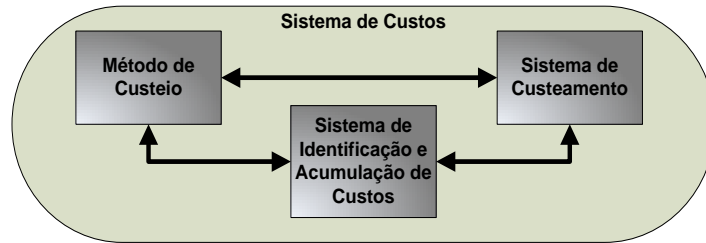


Figura 2 – Inter-relação dos subsistemas do sistema de custos

Fonte: Adaptado de Motta (2000)

Para melhor compreender a inter-relação dos subsistemas de custos, mostrado na Figura 2, é necessário conceituá-los para proporcionar um real entendimento dessa ligação entre eles e da sua importância no desenvolvimento dos sistemas de custos.

2.2.1 Sistemas de levantamento de informações de custos (sistemas de custeamento)

Conforme Motta (2000), esses sistemas responsabilizam-se pela mensuração monetária das ocorrências que afetam o patrimônio da empresa. O custeamento pode ser real, que pode ser dividido em histórico e de mercado, ou padrão.

Para Padovese (2004), o custeamento real é o fundamento da contabilidade de custos. O custo real é apurado calculando-se dados dos gastos gerais já ocorridos na produção e operações da entidade. Já Beulke e Bertó (2001), dividem o custeamento real em valores históricos, que se referem aos valores ocorridos num determinado período, permitindo verificar a condição real passada, e valores de mercado, que constituem valores reais atuais ou até estimados para o futuro, e são indispensáveis num período inflacionário para finalidades específicas, como formação de preços.

O custeamento padrão é uma forma de antecipar a informação de custos dos produtos e serviços. Padovese (2004) coloca que o custeamento padrão é calculado com base em eventos futuros de custos, podendo ou não acontecer na realidade. Para Beulke e Bertó (2001) o custeamento padrão é um planejamento para períodos futuros, constituindo objetivos a serem atingidos, tendo estreita ligação com o sistema orçamentário e de difícil estabelecimento em períodos de inflação elevada. Para Klauser (1976) os custos-padrão ou *standard cost* são inadmissíveis em

economias inflacionárias, pois os custos reais rapidamente ultrapassam qualquer custo-padrão.

2.2.2 Sistemas de identificação e acumulação de custos

É o sistema de identificação e acumulação de custos que depende do objeto a ser custeado. De acordo com Motta (2000), os valores são identificados e acumulados conforme critérios preestabelecidos. Para Pereira et al. (2001), existem duas formas usuais de acumulação de custos que são: por ordem de produção e por processo. Para os autores, o sistema de acumulação de custos por processo é indicado para situações de manufatura nas quais todas as unidades do produto final são idênticas e onde não existam serviços em separado que apresentem características substancialmente diferentes. Já o sistema de acumulação por ordem é mais adequado às empresas onde os produtos são produzidos sob encomenda, sob medida ou onde a produção consiste de produtos especiais.

Para Leone (2000) existem diversos sistemas de acumulação de custos, mas apenas cinco são os mais empregados. Além dos já citados, há o Sistema por Componente Operacional, também conhecido como sistema de acumulação de custos por responsabilidade, onde a contabilidade de custos procura identificar os custos por unidade organizacional, e onde haverá, sempre, um responsável pela administração dos objetos de custeio. Nesse sistema, os custos são identificados com os centros de responsabilidades ou unidades organizacionais. Outro sistema destacado pelo autor é o Sistema de Custos Previsional que tem finalidades de planejamento e controle de operações e é utilizado para custos-padrão e estimados.

Todos os sistemas de acumulação de custos podem trabalhar com qualquer um dos critérios ou métodos de custeio apresentados.

2.2.3 Sistemas de apropriação de custos ou métodos de custeio

Os sistemas de apropriação de custos fazem a seleção, através de critérios, dos custos e/ou despesas para posterior apropriação aos objetos de custeio. Para Leone (2000), os métodos de custeio se preocupam com a administração dos custos

indiretos buscando alocá-los aos objetos de custeio seguindo diferentes critérios de acordo com o método utilizado.

Para Klimann Neto e Müller apud Motta (2000), os métodos de custeio contemplam a problemática de atribuir custos e despesas indiretas aos produtos. Motta (2000) diz que os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos onde os dados são processados gerando as informações necessárias aos administradores.

Segundo Sonaglio et al. (2004), entende-se como método de custeio o procedimento utilizado que permita distribuir os custos a um produto e/ou serviço. Existem vários métodos, entretanto, aqui serão colocados sete sistemas de custeio.

2.3 Função dos sistemas de custeio

De acordo com Crepaldi (2006), as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- avaliar os estoques e medir os custos dos bens vendidos para gerar relatórios financeiros;
- estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo aos gerentes e operadores.

O mesmo autor revela que a primeira função ocorre pelas necessidades de fatores externos à própria empresa, como investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias. Os procedimentos para a geração dos relatórios financeiros externos são regidos por diversas regras e regulamentações definidas por legisladores, órgãos governamentais, órgãos privados e sociedades contábeis públicas. A segunda e terceira funções surgem da necessidade de compreensão e aperfeiçoamento, por parte dos gerentes internos, dos aspectos econômicos inerentes à suas operações.

Antigamente, notava-se que grande parte das empresas supria as três funções em um único sistema de custeio. Pelo fato de a economia ser regulamentarmente simples, talvez um único sistema bastasse. Hoje, percebe-se que tal procedimento, em uma única economia complexa, é inevitável (CREPALDI, 2006).

2.4 Relevância dos sistemas de custeio

Martins (2008) acredita que é devido às necessidades de dados para controle e decisão, além da avaliação de estoques, é comum ver-se empresas adotarem sistemas de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Talvez acreditem que isso constitua uma panacéia e seja a sua salvação.

O autor diz que isso não é verdade. Primeiro, porque nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas; segundo, porque, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

Ouve-se dizer que sistema não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas; muitas vezes, entretanto, esquecemo-nos disso. Sistemas de custos não são exceções e dependem primordialmente de pessoas, não de números, papéis ou rotinas (MARTINS, 2008).

O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Podem é ser piores, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo sistema acabará por falir (MARTINS, 2008).

2.5 Utilidade dos sistemas de custeio

Martins (2008) traz como necessidade básica para uma boa contabilidade de custos, a existência de quantificações físicas para todos os valores monetários. De pouco vai adiantar saber que o consumo de tinta passou de R\$ 600.000,00 para R\$ 800.000,00 se não existirem paralelamente informações sobre volume físico consumido e produção realizada.

O autor define que uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e

fabricados. A Contabilidade Financeira costuma trabalhar só com valores monetários, mas a de Custos, apesar de poder também fazê-lo, tem sua utilidade duplicada ou triplicada com a utilização desses dados de natureza não monetária.

Nem sempre, entretanto, é economicamente viável o levantamento de certos dados físicos. Pode ocorrer numa fábrica de fertilizantes em que não haja condições para se medir a matéria-prima introduzida em determinado dia; ou, então, numa indústria de café solúvel, em que não haja pesagem do produto que passa de uma faze pra outra no processo de produção. Com isso, é muito difícil explorar completa utilidade do sistema, e às vezes isso é até mesmo impossível, devido ao uso de valores estimados de maneira pouco correta.

2.6 Custeio por absorção/custo total

Crepaldi (2006) traz que o Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos.

O mesmo autor ainda explica que por essas características, seus custos se alojam no ativo na forma de produtos e só podem ser considerados despesas ao ocorrer a venda do produto – princípio da realização.

Conforme Wernke (2004), o custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste ainda na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio.

Neves e Viceconti (2003) esclarecem que um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção. Assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela de custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

Segundo Hernandez, Oliveira e Costa (2005) este sistema é derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e, no Brasil é o único sistema adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

Os referidos autores dizem ainda que o sistema de custeio por absorção não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses

princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação das demonstrações contábeis e para o pagamento do imposto de renda.

Martins (2008) explica que a auditoria externo tem como básico, apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e muitas vezes falhar como instrumento gerencial. Mas é obrigatório para fins de avaliações de estoques, para a apuração dos resultados e para o levantamento do Balanço Patrimonial.

Neste sistema de custeio, os produtos absorvem uma parcela dos custos fixos e variáveis segundo um critério próprio de distribuição. Assim, os custos são formados de três componentes essenciais: matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação, sendo estes últimos alocados aos produtos através de rateio.

Crepaldi (2006) mostra a principal distinção do custeio por absorção, o qual propõe e promove uma separação entre custos e despesas. A consequência dessa separação é que as despesas, após serem isoladas dos demais gastos, são jogadas imediatamente em conta de resultado do exercício, juntamente com os custos dos produtos vendidos, perdendo-se a sua proporcionalidade aos produtos fabricados. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados ainda não vendidos, estarão ativados nos estoques.

Nesse método, os produtos absorvem uma parcela dos custos fixos e variáveis seguindo um critério de distribuição. Conforme Medeiros (1994), o custeio por absorção é amplamente aceito no Brasil. Também segundo esse autor, os custos são formados por três componentes básicos, quais sejam: matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação.

Em empresas não departamentalizadas, o custeio por absorção segue o esquema fundamental da contabilidade de custos, demonstrado no fluxo da Figura 3.

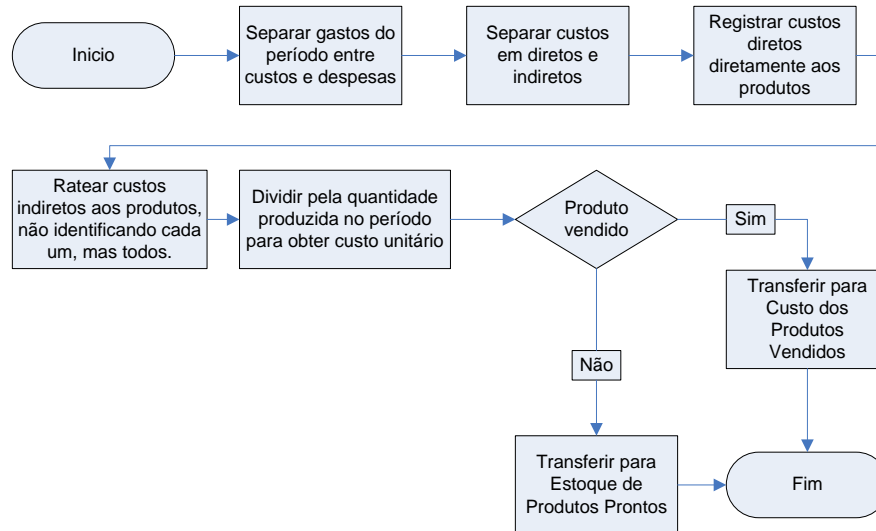


Figura 3 – Esquema básico da contabilidade de custos

Fonte: Medeiros (1994)

Nas empresas departamentalizadas a diferença está naqueles custos incorridos nos departamentos auxiliares que não podem ser alocados diretamente aos produtos, mas são transferidos para os departamentos produtivos beneficiados.

Martins (2003, p. 54) traz em seu esquema básico alguns passos para a contabilização do Custeio por Absorção, entre eles:

- o primeiro passo, no qual se procede a separação entre os custos e despesas:

- gastos totais = \$1.025.000,00, divididos em:

- custos diretos	\$530.000,00
- custos indiretos	<u>\$180.000,00</u>
- total custos de produção	\$710.000,00
- despesas administrativas	\$140.000,00
- despesas de vendas	\$125.000,00
- despesas financeiras	<u>\$50.000,00</u>
- total das despesas	\$315.000,00

Note-se que o total de despesas, no montante de \$315.000,00, equivalem a 30,73% dos gastos totais e segundo o autor, “deverão ser descarregadas

diretamente no Resultado do Exercício, sem serem alocadas aos produtos”, enquanto que os custos indiretos somam apenas \$180.000,00.

Crepaldi (2006) concorda com Martins (2008) que as despesas não integram o custo dos produtos e, como consequência, também sugere que elas devem ser lançadas diretamente em conta de Resultado do Exercício.

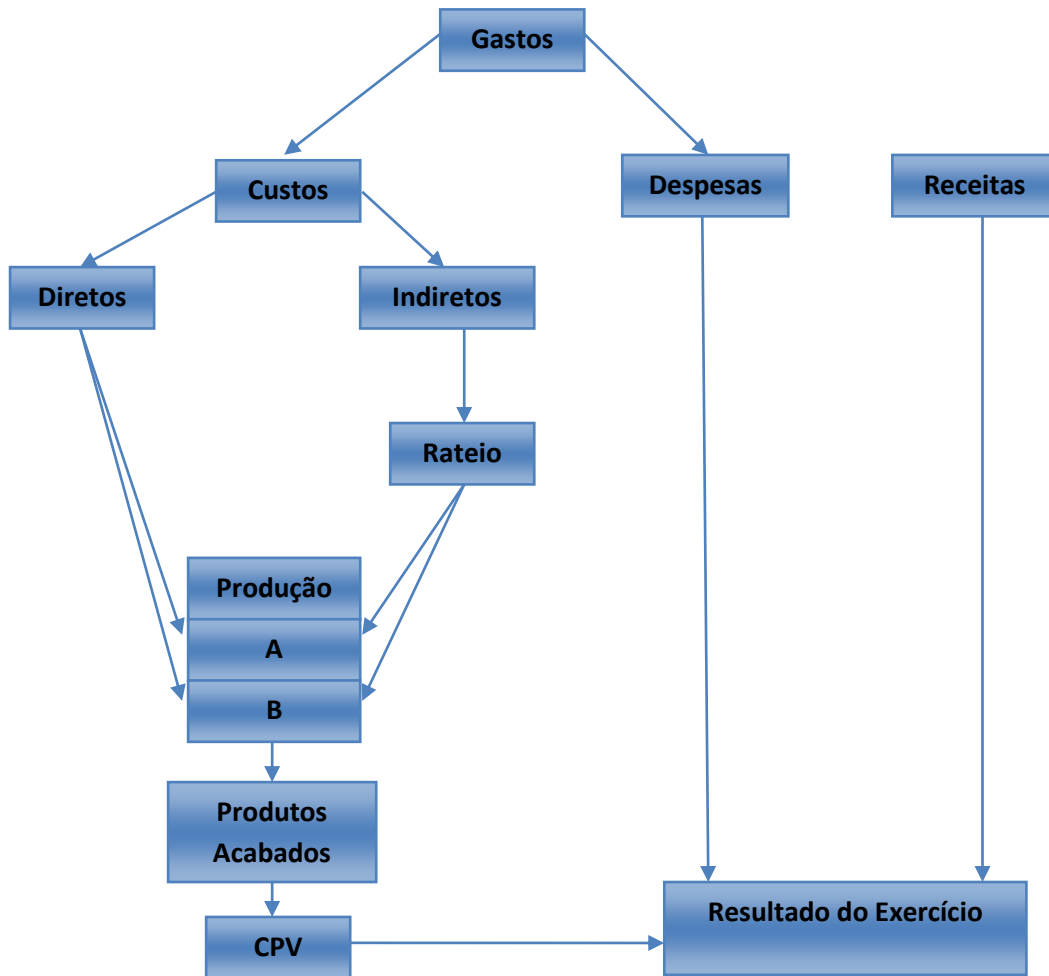


Figura 4 – Esquema básico de rateio de custos e despesas pelo Absorção.

Fonte: Hernandez, Oliveira e Costa (2005, p. 74)

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) explicam o organograma referenciado na Figura 4, demonstrando o fluxo que as despesas percorrem até serem contabilizadas no resultado do exercício, enquanto os custos somente são lançados no resultado no momento de sua transferência, como custo dos produtos vendidos, quando consumada a venda, permanecendo o restante ativado como estoque.

Complementa Crepaldi (2006) que o custeio por absorção segue quatro passos importantes e distintos:

- separação dos gastos do período em custos e despesas;
- a classificação dos custos em diretos e indiretos;
- apropriação dos custos diretos aos produtos;
- apropriação, por rateio, dos custos indiretos de fabricação aos produtos.

2.6.1 Vantagens do custeio por absorção

Wernke (2004) traz três vantagens principais para este método, tais como o atendimento à legislação fiscal, devendo ser usado quando a empresa busca um sistema de custos integrado à contabilidade¹. Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige organização contábil neste sentido; e ainda, ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

2.6.2 Desvantagens do custeio por absorção

Megliorini (2001) conta que a maior dificuldade que encontramos no absorção, é para alocar os custos indiretos que reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propôs.

Segundo Wernke (2004), a principal desvantagem do custeio por absorção consiste na utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos. Para ele, nem sempre tais critérios são objetivos, podendo distorcer os resultados, penalizando uns e beneficiando outros produtos.

Nesse sentido, Santos (1997) defende que o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada

¹ Art. 294 (RIR/99) – Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I – apoiados em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação;

II – que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III – apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV – que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

de decisão, porque se fundamenta no rateio dos custos fixos, que apesar de se apresentarem lógicos, levam a alocações arbitrárias e até enganosas.

2.7 Custeio variável (direto)

Custeio Variável (Direto) é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período somente os custos variáveis incorridos. Os Custos Fixos, por existirem mesmo que não ocorra produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do exercício (CREPALDI, 2006).

Wernke (2004) acredita que a premissa básica do custeio direto é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados. Os demais custos necessários para manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) devem ser desconsiderados em termos de custo do produto.

O autor ainda diz que o sistema de custeio variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis aos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período.

Crepaldi (2006) ainda fundamenta o sistema de custo direto como a separação de gastos variáveis e gastos fixos, ou melhor, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos estáveis frente aos volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites.

No sistema de custeio direto ou variável, conforme Torres (1975), cada produto absorve somente os custos que incidem direta e proporcionalmente sobre si mesmo, onde a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável deve contribuir para a absorção dos custos fixos, para as despesas e para o lucro da organização. Para Perez Jr. (1999), o fundamento do sistema de custeio direto está na separação entre custos fixos e variáveis, onde os primeiros não dependem do volume de produção, sendo encarados como encargos necessários para o funcionamento da empresa, enquanto os outros são proporcionais ao volume de produção, oscilando na razão direta dos aumentos ou das reduções das quantidades produzidas.

Ainda para Perez jr. (1999), o sistema de custeio direto auxilia na tomada de decisão administrativa relacionada à fixação de preços, de compra ou fabricação, determinação do *mix* de produtos e, ainda, auxilia a determinar o comportamento dos lucros em face de oscilações nas vendas o que é observado na relação custo/volume/lucro.

Bruni e Famá (2004) trazem que uma das formas de facilitar o processo de tomada de decisão empregando os dados de custos consiste em não utilizar o expediente do rateio aos custos indiretos. Os autores ainda salientam que o método de custeio direto é questionável segundo o ponto de vista dos princípios e normas contábeis, mas assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços, corroborando com o entendimento de Perez Jr. (1999).

No custeio variável, apenas os gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados (BRUNI E FAMÁ, 2004).

Partindo do princípio de que os custos da produção são, geralmente, apurados mensalmente e de que os gastos imputados aos custos devem ser aqueles efetivamente incorridos e registrados contabilmente, este sistema de custos depende de um adequado suporte do sistema contábil, de forma que já no plano de contas, no momento dos registros dos gastos, diferencie os custos variáveis e os custos fixos de produção, com rigor (CREPALDI, 2006).

Crepaldi (2006) esclarece que o termo "gastos variáveis" designa os custos que, em seu valor absoluto, são proporcionais ao volume de produção, assim, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas.

Ainda o autor complementa que para se alcançar o equilíbrio nas linhas de produção e/ou serviços do departamento, calcula-se o volume de vendas necessário para cobrir os custos e como usar a informação. Assim acaba-se por entender o comportamento dos custos variáveis com as mudanças de volume.

Com base em estudos teóricos, colocou-se de forma prática e clara, como se distribuem os gastos e as despesas no custeio variável, conforme organograma da Figura 5.

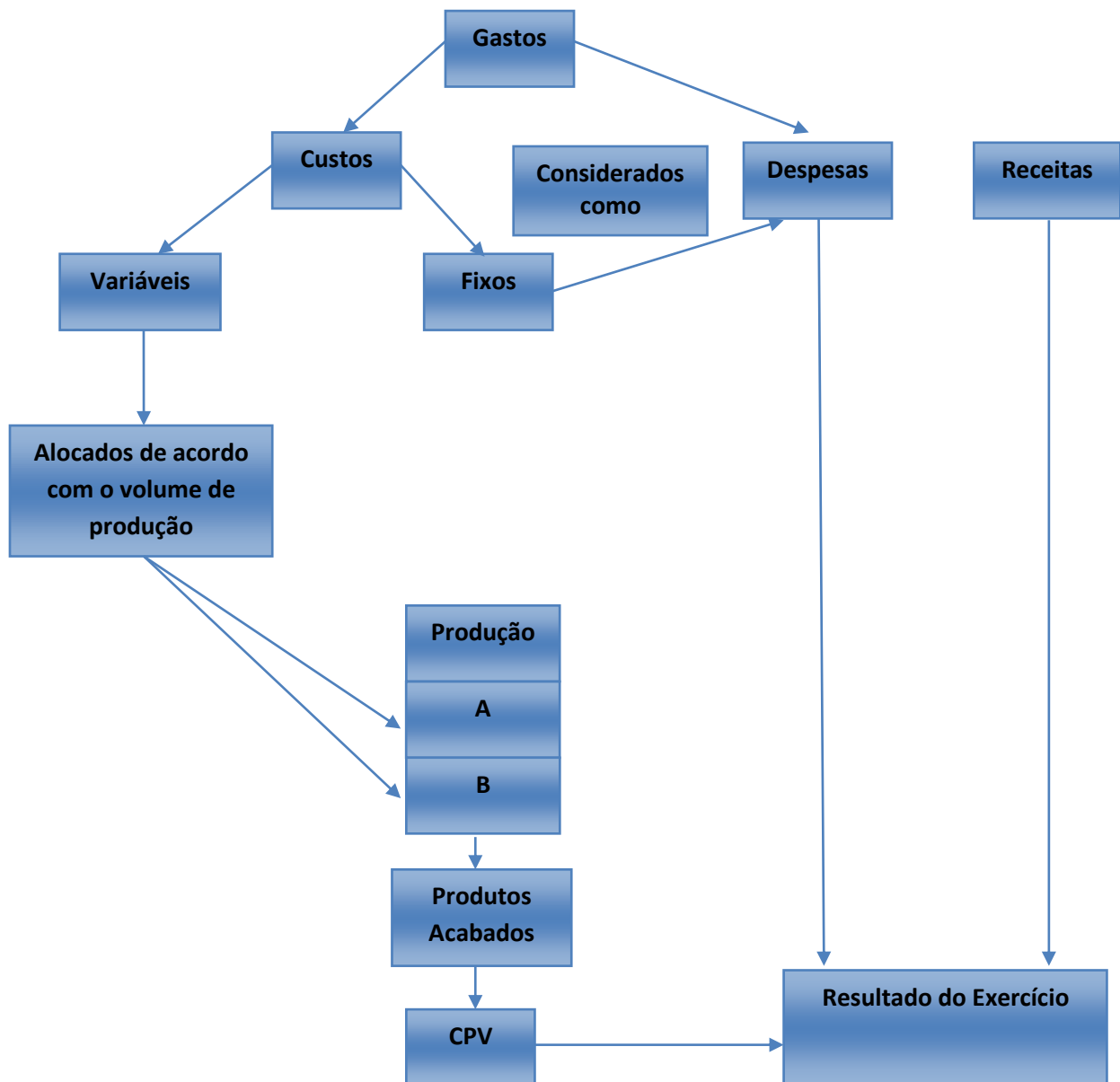


Figura 5 – Esquema Básico de alocação de gastos pelo Custeio Variável.

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) falam que os defensores do custeio variável como instrumento de gestão se valem de três argumentos principais:

- os custos fixos, pela natureza própria, existem independente da fabricação ou não de um produto específico ou do aumento ou redução (dentro de certo limite) da quantidade produzida. Os custos fixos podem ser entendidos como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um determinado produto;
- por estes custos não estarem vinculados a um determinado produto ou a uma unidade de produção, eles sempre são distribuídos aos produtos por meios

de critérios de rateio que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade. Em sua maioria, os rateios são feitos com a utilização de fatores, que, na realidade, não vinculam cada custo a cada produto. Nos termos de avaliação de estoques, o rateio é mais ou menos lógico. Entretanto, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios, mais atrapalha do que ajuda. Apenas verificando a simples modificação de critérios de rateio pode-se fazer com que um produto não rentável passe a ser rentável e, é claro, isso não é correto;

- por último, o valor desses custos fixos a ser distribuído em cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume da produção. Assim, qualquer decisão com base no custo deve-se levar em conta, também o volume da produção. Por esse motivo, o custo de um produto pode variar em função da variação da quantidade produzida de outro produto.

Os autores explicam que por essas razões e também pela grande utilidade no que tange à otimização das decisões, o custeio direto/variável tende a ser cada vez mais utilizado.

Martins (2008) traz uma DRE simplificada para mostrar o que acontece com as despesas nesse sistema de custeio:

- vendas.....	R\$ 480.400,00
- custos diretos.....	R\$(146.900,00)
- custos indiretos.....	<u>R\$(190.000,00)</u>
- lucro bruto.....	R\$ 143.500,00
- despesas.....	<u>R\$(117.020,00)</u>
- lucro antes do IR.....	R\$ 26.480,00

O autor argumenta que justamente pelo custeio variável os custos indiretos são lançados como despesa e as despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício, o valor do lucro é menor e, portanto, o IR também. Razão pela qual o custeio variável é impedido pela legislação fiscal.

2.7.1 Vantagens do custeio variável

Wernke (2004) apresenta duas vantagens simples e claras em relação ao custeio variável, as quais priorizam o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos e, por não envolverem os rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitam os cálculos.

Do ponto de vista decisório, verifica-se que o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa. Também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, ao abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades (MARTINS, 2008).

VanDerbeck e Nagy (2003) defendem que os méritos do custeio direto podem ser vistos do ponto de vista da utilidade dos dados fornecidos por sua aplicação. Os autores esclarecem que muitos gerentes de empresas acreditam que o custeio direto fornece seus dados com mais fácil compreensão em relação aos custos, volumes, receitas e lucros para os membros da administração que não são formalmente treinados em contabilidade.

A contabilidade apresenta dados de custos de forma que realcem o relacionamento entre vendas e custos variáveis da produção, que se movimentam na mesma direção que as vendas. Além disso, eles acreditam que o custeio direto ajuda no planejamento administrativo, pois apresenta um quadro mais claro de como as mudanças no volume e na produção afetam os custos e a renda (VANDERBECK E NAGY, 2003).

2.7.2 Desvantagens do custeio direto

Esse sistema não atende aos princípios fundamentais de contabilidade e não é aceito pelas autoridades fiscais, sendo a sua utilização limitada à contabilidade para efeitos internos e meramente gerenciais da empresa (CREPALDI, 2006).

Este método fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e da Confrontação. Segundo esses princípios, deve-se apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Então, se a produção é de hoje, hoje mesmo ocorrem custos que são sacrifícios para a

obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas podem em parte vir amanhã. Neste raciocínio, não seria muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, variáveis ou fixos, relativos a tais produtos (MARTINS, 2008).

As desvantagens são tratadas como limitações por VanDerbeck e Nagy (2003). Quando técnicas sofisticadas de estatística são usadas para separar custos em componentes fixos e variáveis, os resultados encontrados podem levar a conclusões errôneas. Os autores ainda complementam: (pág. 411)

Freqüentemente, os procedimentos usam tendências e dados históricos ajustados para expectativas futuras de forma a estabelecer os componentes; porém, ocorrências imprevisíveis podem ter um efeito significativo sobre tais categorias estabelecidas de custos. Para evitar deixar que mudanças significativas em modelos de comportamento de custo passem despercebidos, uma revisão sistemática dos custos e das técnicas estatísticas deve ser incluída no sistema. Qualquer evento inesperado relacionado aos planos estabelecidos anteriormente deve disparar uma análise para determinar seus efeitos sobre as categorias designadas de custos para que dados incompletos não sejam usados na tomada de decisão. O custeio direto também é criticado porque nenhum CIF fixo é incluído em produtos em processo ou estoque de produtos acabados. Na opinião de oponentes ao custeio direto, tanto os custos fixos quanto os variáveis são incorridos na manufatura de produtos. Já que os números dos estoques não refletem o custos total da produção, eles não apresentam uma valorização realística dos custos.

Com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas (WERNKE, 2004).

Bruni e Famá (2004) acusam que um dos maiores problemas nos sistemas de custeio consiste na alocação dos custos indiretos (variáveis ou fixos) aos produtos. Nos processos de tomada de decisão, muitas vezes, os custos fixos rateados de forma imprecisa levam à decisões inadequadas, como o corte dos produtos lucrativos ou mesmo o corte inadequado de produtos deficitários.

2.8 Custeio por ordem de produção/serviço/específica/encomenda

Atkinson et al. (2008) definem que o sistema de custeio por ordem de serviço é um método comum para estimar custos em empresas que têm vários produtos distintos. Os autores, também, introduzem a informação de que este tipo de sistema

estima os custos de produtos industriais para diferentes serviços específicos solicitados por clientes.

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) caracterizam o sistema de custeio por encomenda pela fabricação ou realização específica de produtos e serviços diferenciados, podendo utilizar fatores de produção que se alteram de acordo com as especificações do produto ou serviço encomendado. Os autores afirmam que, na determinação do custo, cada lote de produtos ou serviços encomendados é uma unidade contábil.

Horngren, Datar e Foster (2004) esclarecem que nesse sistema de custeio o objeto de custo é a unidade ou unidades múltiplas de um produto ou tarefa diferenciada chamada serviço. Esse produto ou serviço é freqüentemente uma unidade única, como uma máquina especial ou um serviço de conserto específico.

Os autores complementam que este sistema também é usado para custear unidades múltiplas de um produto distinto. Pelo fato de os produtos e serviços serem distintos, os sistemas de custeio por ordem de serviço acumulam separadamente os custos de cada produto ou serviço.

Martins (2008) explica que no custeio por ordem específica, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. Essa conta pára de receber custos no momento em que a ordem for encerrada. Se terminar um período contábil e o produto estiver em processamento, o encerramento não ocorre, e então os custos incorridos até o momento, permanecem na forma de bens em elaboração, no ativo; no instante e, que a ordem se encerrar, acontece a transferência para o estoque de produtos acabados ou para o Custo dos Produtos Vendidos, dependendo da situação.

Bruni e Famá (2004) acusam que o sistema por ordem específica é utilizado quando os custos são transferidos para determinadas solicitações de fabricação. Ele é adequado para empresas que produzem bens ou serviços sob encomenda, apresentando demanda intermitente ou fabricação de lotes com características próprias.

Primeiro apropriam-se os custos diretos diretamente à ordem, depois alocam-se os indiretos pela seqüência de rateio via Departamentos, até que recaiam sobre as encomendas ou ordens de produção (MARTINS, 2008).

Martins (2008) continua explanando que a contabilização pode ser feita de forma analítica, acompanhando todos os passos, ou sintética, transferindo os custos de suas contas por natureza diretamente às ordens, sem passar pelos Departamento; essa fase de transição ficaria apenas nos papéis de trabalho arquivados devidamente, ou arquivos eletrônicos.

Muitas empresas são solicitadas a orçar o serviço antes dos clientes decidirem formalizar o pedido. Os custos precisam ser estimados, para cada serviço, a fim de preparar um orçamento. Os sistemas de custeio por ordem de serviço fornecem meios para o cálculo desses custos (ATKINSON et al. 2008).

Hernandez, Oliveira e Costa (2005), após citada uma característica sucinta deste sistema, identificam as características principais deste custeio, tais como:

- as ordens de produção emitidas e custos acumulados em cada produto ou lote fabricado;
- o custeamento por ordem de produção é utilizado em indústrias cuja produção é intermitente e produtos/lotes podem ser perfeitamente identificados no processo de fabricação. Isso ocorre principalmente em relação à produções não padronizadas e repetitivas;
- identifica a produção de lotes diferentes de produtos durante o processo de fabricação;
- a ordem de fabricação é usada para acumular custos com materiais diretos, a mão-de-obra aplicada e as parcelas relativas aos custos indiretos de fabricação, calculadas por meio de taxas de rateio;
- os custos indiretos de fabricação são registrados nas contas dos departamentos e, posteriormente, repassados às ordens de produção completadas.

2.9 Custeio por processo

Os sistemas de acumulação de custos consistem na forma de como acumular os custos e apropriá-los aos produtos. O sistema de acumulação de custos empregado dependerá das características do processo produtivo da empresa (BRUNI E FAMÁ, 2004). Os mesmos autores mostram que o sistema de custeio por

processo é aplicável à entidades que elaboram produtos ou prestam serviços uniformes, sem grandes variações.

Horngren, Datar e Foster (2004) explicam que neste sistema o objeto de custo é a massa de unidade de um produto ou serviço idêntico/similar. Em cada período, esse sistema de custeio divide os custos totais de produção/serviço similar ou idêntico pelo total de unidades produzidas para obter um custo por unidade. O custo unitário é o custo médio aplicado a cada uma das unidades idênticas ou similares produzidas.

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) identificam o custeio por processo pela produção contínua de produtos similares, utilizando fatores de produção que não se alternam facilmente a curto e médio prazo. Os autores ainda explanam que os custos dos bens ou serviços se acumulam, via de regra, por linha de produção ou de serviços, encerrando-se as respectivas contas ao final de cada mês ou período contábil. Na continuação do raciocínio destes autores, apresentam-se as características principais no sistema de contabilidade de custos por produção contínua:

- os custos são acumulados no departamentos ou centros de custos, tratando-se como um ponto principal;
- os custos dos departamentos auxiliares (ou não produtivos), são alocados aos centros de custos produtivos de acordo com diversos critérios de rateio;
- o custo unitário de cada unidade produzida é indicado pela divisão do custo total de cada departamento pelo volume de produção.

Atkinson et al. (2008) trazem uma característica comum a todas as empresas que utilizam o sistema de custeio por processo: os produtos fabricados são relativamente homogêneos. Eles esclarecem que há diferenças, pequenas e poucas, que ocorrem nas exigências da produção para lotes de produtos diferentes; resultando, assim, não ser necessário manter-se registros de custos separados para trabalhos individuais. Ainda, os custos só são medidos nas fases dos processos, e as variâncias dos custos só são determinadas nos estágios dos processos, em vez de trabalhos individuais.

Bruni e Famá (2004) aconselham que o sistema de custos por processo deve procurar refletir todo o processo físico da produção, criando os centros de custos. E,

neste sistema o estoque de produtos em processo é igual a soma dos vários processos produtivos.

2.9.1 Desvantagens do custeio por processo

Martins (2008) relata que um problema neste tipo de produção é a dificuldade e medição das quantidades físicas elaboradas em cada Departamento e passadas para o seguinte.

2.10 Custeio-padrão (Standard)

De acordo com Hernandez, Oliveira e Costa (2005), uma das principais utilidades de um bom sistema de custos é servir como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos. Ainda dizem que o bom analista de custos obterá excelentes informações para seu trabalho, quando dispuser de um moderno e eficiente sistema para apuração, análise e controle de custos.

Os autores citados acima trazem que a finalidade básica do custo-padrão é proporcionar um instrumento de controle aos gestores da organização.

Conceitua-se custo-padrão como aquele determinado, *a priori*, como sendo o custo normal de um produto. É elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão-de-obra etc. De qualquer forma, é um custo possível de ser alcançado (HERNANDEZ, OLIVEIRA E COSTA, 2005).

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) caracterizam o custeio direto pela determinação, com antecedência e com base em análise e estudos especializados, dos custos de cada produto ou de uma linha de produção. É o custo predeterminado das operações, considerando, a quantidade de matérias-primas, o tempo de mão-de-obra que se calcula necessários em condições normais de operação, os valores que se espera pagar por materiais e salários, durante determinado período, e ainda os custos indiretos e fixos que serão incorridos, normais em relação à capacidade de produção.

Crepaldi (2006) conceitua o sistema de custo-padrão como aquele que apropria os custos à produção, não pelo seu valor efetivo (ou real), mas por uma

estimativa do que deveriam ser (padrão). O autor salienta que esse sistema permite sua utilização concomitantemente a outros métodos de custeio.

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2008) afirmam que, freqüentemente, os sistemas de custos são exigidos não apenas para mensurar os custos reais incorridos pela organização no último período, mas também para estimar ou projetar quais serão os custos no futuro. Complementam os autores que, custos-padrão são *benchmarks* baseados em padrões preestabelecidos para (1) o volume de recursos da atividade devendo ser consumidos por outro produto ou outra unidade de *output* e (2) o preço desses recursos utilizados. Ainda dizem que é possível estimar os custos para diferentes níveis de produção e atividades, com base nos padrões estabelecidos para as quantidades e preços.

A maioria das organizações manufatureiras usa algum tipo de sistema de custo-padrão. Das empresas que participaram de um levantamento feito em 1990, 87% indicaram que usavam um sistema de custo padrão.² A maioria desses sistemas mensura o custo-padrão e os custos reais e os compara para determinar as variações entre eles. Muitos sistemas de custos baseados em atividade também confiam no custo-padrão para estimar o consumo de diferentes recursos da atividade (ATKINSON, BANKER, KAPLAN E YOUNG, 2008)

Contudo, para Bruni e Famá (2004) este sistema de custeio consiste na técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica. Duas das razões principais de se utilizar o custo-padrão consistem no uso gerencial das informações, ou como forma de agilizar os processos de encerramentos mensais. Ressaltam os autores que essa forma de custeio não é aceita para avaliação de estoques na data do balanço, exceto quando a diferença for irrelevante; mas afirmam que a aplicação desse sistema de custeio permite analisar as variações ocorridas entre o custo real e o padrão, o que pode tornar-se relevante em alguns casos específicos e estratégias gerenciais.

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) dizem que a partir de um orçamento feito pela contabilidade de custos ocorre no período de operações:

² GAUMNITZ, Bruce R.; KOLLARITSCH, Felix P. Manufacturing variances: current practice and trends. *Journal of Cost Management*, p. 58-64, Spring 1991.

- custos indiretos dos produtos	R\$ 127.777,00
- custos diretos dos produtos	R\$ 287.800,00
- despesas	<u>R\$ 68.650,00</u>
- Total de Gastos.....	R\$ 484.227,00

Os autores falam ainda que as despesas serão apropriadas diretamente ao resultado do exercício.

Bruni e Famá (2004) afirmam que para manter-se de acordo com a legislação fiscal, nos casos em que a empresa empregue o custo-padrão como instrumento de gestão, dever-se-á ter o cuidado de mantê-lo atualizado, incorporando variações para o custo real, de forma que o resultado apurado em função do custo-padrão não se diferencie do apurado em função do custo real. Os ajustes das variações devem ser efetuados em prazo máximo igual a três meses, distribuindo-as entre os estoques e custos, de forma proporcional às quantidades vendidas e estocadas. Conforme o Parecer Técnico CST n° 6/79³, destaca-se que:

No caso em que a empresa apure os custos com base em padrões preestabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar para que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos às variações dos custos) não discrepe com o que seria obtida com o emprego do custo real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos deve ser feita a intervalos não superiores a três meses, ou intervalo maior de duração, desde que não excedido qualquer dos prazos seguintes: (1) o exercício social; (2) o ciclo usual de produção, entendido como tal tempo normalmente despendido no processo industrial do produto avaliado. Essas variações, aliás, terão de ser identificadas em termos de um item final de estoque, para permitir verificação de crédito de neutralidade dos sistema adotado de custos sobre a valorização dos inventários

Crepaldi (2006) define o custo real como sendo aquele efetivamente incorrido pela empresa em um determinado tempo de produção. Se o custo real for superior ao padrão, a diferença será uma medida desfavorável, sendo o custo efetivo maior que o estabelecido como meta. Ao contrário, se o custo real for inferior ao padrão, a variação será uma medida favorável para a empresa.

O custo-padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha da fabricação levando-se em consideração as características

³ Fava (1992, p. 127-128).

tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume (CREPALDI, 2006).

Crepaldi (2006) separa os custos-padrão em quatro tipos de padrões:

- básicos: não há mudanças de período a período; formam a base com os quais o período posterior será comparado; não se consideram as mudanças no meio ambiente, tornando-se uma base irreal;
- eficiência máxima: são considerados padrões perfeitos, onde assumem condições ideais. Realisticamente podem acontecer algumas ineficiências;
- atingíveis normalmente: baseiam-se na atividade eficiente; objetivos viáveis, mas difíceis de atingir; as ocorrências normais, como defeitos previstos no equipamento, são consideradas no cálculo dos padrões atingíveis; e
- esperados: valores esperados, devendo ser muito próximos dos reais.

Martins (2008) vai ao encontro a Bruni e Famá (2004), mencionando que a fixação dos custos-padrão deve, sempre que possível, envolver apenas dois tipos de padrões de quantificação relativos unicamente aos consumos físicos de recursos e aos gastos financeiros unitários de cada recurso consumido:

- Físicos: como materiais diretos, mão-de-obra direta, consumo de energia, etc., são de responsabilidade de áreas operacionais, como produção, PCP (Planejamento do Controle e Produção), desenvolvimento de produto etc.;
- Monetários: custos em unidades monetárias dos recursos necessários; são de responsabilidade de áreas administrativas, como controladoria, compras, departamento de pessoal.

Crepaldi (2006) concorda com Neves e Viceconti (2003) quando se trata da classificação de custo-padrão em três tipos (pág. 181)

- Custo-Padrão Ideal: é um custo determinado da forma mais científica possível pela engenharia de produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, da eficiência da mão-de-obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa. Entretanto, a curto prazo, por existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado.
- Custo-Padrão Estimado: é determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média dos custos observados no passado, sem qualquer preocupação de avaliar se ocorrerem ineficiências na produção.
- Custo-Padrão Corrente: situa-se entre o Ideal e o Estimado. Ao contrário deste último, para fixar o Corrente a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação da eficiência da produção. Por outro lado, ao contrário do Ideal, leva em consideração as deficiências que

reconhecidamente existem, mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazos, tais como as relativas a materiais comprados de terceiros, inexistência de mão-de-obra especializada e outras similares. Este tipo de Custo-Padrão pode ser considerado como um objetivo de curto e médio prazos da empresa e é o mais adequado para fins de controle.

Martins (2008) explica que a fixação final do custo-padrão de cada bem ou serviço, depende do trabalho conjunto de dois setores da empresa: Engenharia de Produção e Contabilidade de Custos.

Seguindo o raciocínio do autor, essa fixação não precisa ser imposta em toda a empresa de uma única vez. É normal a existência de padrões apenas para alguns produtos ou departamentos. É de grande importância haver a implementação gradual do padrão para melhor sucesso do sistema.

Vanderback e Nagy (2003) trazem por passos a determinação dos custos-padrão para materiais e mão-de-obra, sendo o primeiro passo, na determinação de custos-padrão para um produto, uma tarefa complexa que requer experiência considerável e familiaridade com as operações de manufatura, assim como a cooperação dos empregados departamentais. Um padrão de custos de materiais é baseado em estimativas sobre a quantidade de materiais necessários para uma unidade de produto e o custo unitário dos materiais usados. Ao estabelecer um padrão de custo de materiais, o gestor pode consultar o departamento de engenharia de produção para determinar as quantias e os tipos de materiais necessários, e o agente de compras deve fornecer o conhecimento dos preços dos fornecedores para calcular o custo desses materiais.

Um padrão de custo de mão-de-obra é baseado em estimativas sobre as horas de mão-de-obra necessárias para produzir uma unidade de produto e o custo de mão-de-obra por unidade. Tendo estabelecido o padrão de custo da mão-de-obra, os chefes (gestores) dos departamentos devem contribuir com seus conhecimentos de operações e processamento. O fabricante pode usar os serviços de engenheiros de estudo de tempo para estabelecer o tempo necessário para executar cada operação, e o gerente de pessoal deve ser consultado com relação às taxas salariais que prevalecem para os vários tipos de mão-de-obra (VANDERBACK E NAGY, 2003)

2.10.1 Vantagens do custo-padrão

Conforme Hernandez, Oliveira e Costa (pág. 160 e 161, 2005) este sistema de custeio traz as seguintes vantagens:

a. Eliminação de Falhas nos processos produtivos

Como já mencionado, os padrões são determinados a partir de um estudo e análise das condições normais de produção, dentro de um bom nível de desempenho na mão-de-obra, uso eficiente das matérias-primas, adequadas utilização das máquinas e equipamentos etc.

Para a implantação das medidas-padrões, todos esses fatores são criteriosamente ponderados. Esse trabalho permitirá, como uma das naturais conseqüências, a contratação e apuração de falhas nos atuais processos de produção.

b. Aprimoramento dos Controles

Os padrões de desempenho e de consumo de materiais servirão como um excelente instrumento de controle interno, quando bem utilizados. A análise de custos, ao comparar o desempenho real com os padrões, constatará rapidamente os desvios ocorridos no período, o que facilitará sobremaneira a identificação de possíveis irregularidades e ineficiências na utilização dos recursos produtivos. Por exemplo, qualquer variação anormal no consumo de matérias-primas em determinado período ou departamento será facilmente percebida pelo analista de custos, que deve efetuar as necessárias investigações e averiguações.

c. Instrumento de Avaliação de Desempenho

Os funcionários, a partir da adoção dos padrões, sabem que existem medidas de fácil aplicação e utilização para a avaliação periódica do desempenho profissional das diversas atividades. Portanto, o efeito psicológico do sistema pode contribuir para a maximização do desempenho dos diversos executivos e departamentos. Exemplificando, uma compra malfeita pode resultar em variação anormal do custo da matéria-prima adquirida e consumida, fazendo com que o responsável pela compra tenha que justificar e esclarecer a mencionada ineficiência.

d. Contribuir para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real

Como resultado da análise das variações entre o custo real e o padrão, o analista pode concluir que o custo real não está sendo adequadamente apurado, havendo necessidade de determinados aprimoramentos. Por exemplo, devido às falhas no fluxo da documentação e de informações, parte do consumo real de matérias-primas de um mês foi contabilizado somente no mês posterior.

É oportuno ressaltar que um bom sistema de custo-padrão não elimina a necessidade de ter um bom sistema de apuração de custo real. Um não elimina o outro; pelo contrário, são complementares e ambos são importantes dentro de uma organização.

e. Rapidez na obtenção de Informações

Os padrões agilizam a obtenção de certas informações. O departamento Comercial pode necessitar de informações sobre o custo de determinado produto para efetuar uma proposta para um cliente, e não há tempo para a apuração do custo real.

Também pode ocorrer casos em que a Contabilidade dispõe de poucos dias, após o encerramento do mês, para enviar balancetes e relatórios para a matriz ou credores no exterior. O pouco tempo disponível não permite a utilização do custo real, normalmente de apuração mais

demorada. A solução, nesses casos, é a utilização do custo-padrão para a valorização dos estoques e apuração do custo de produção. Possíveis variações relevantes seriam posteriormente informadas, para os devidos ajustes nos relatórios contábeis e financeiros.

2.11 Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing - ABC)

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) esclarecem historicamente que no chamado ambiente tradicional de produção, que permaneceu nas empresas até a década de 70, os principais fatores de produção eram matéria-prima e mão-de-obra, sendo que, normalmente, os custos indiretos representavam parcela irrelevante do custo total.

Neste cenário, a preocupação dos contadores de custo era a de apropriar adequadamente os custos indiretos - matéria-prima e mão-de-obra - aos produtos e centros de custos. Não havia o mesmo cuidado em relação ao rateio dos custos indiretos, em virtude de sua irrelevância em relação aos demais custos (HERNANDEZ, OLIVEIRA E COSTA, 2005).

Conforme Kaplan e Cooper (1998), os sistemas de custeio baseados em atividades surgiram em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações fidedignas sobre custos das necessidades de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Conforme os autores, nesse sistema, os custos indiretos e de apoio são direcionados às atividades e processos para, após, serem atribuídos a produtos e serviços, conforme a Figura 7.

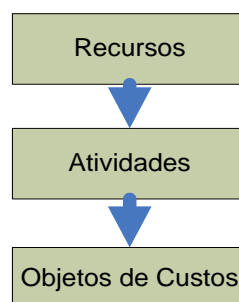


Figura 6 – Modelo de decomposição de custos por atividades

Fonte: Boisvert (1999)

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004) foi na década de 90 que muitas empresas dos Estados Unidos, no esforço para enfrentar os concorrentes do Japão, Alemanha e outros países, adotaram filosofias de gestão e desenvolveram novas

tecnologias de produção. Em muitos casos, essas mudanças impeliram a outras correspondentes nos sistemas de gestão de custos.

Os autores complementam que no passado, quase todas as empresas usavam os sistemas de custeio tradicionais – aqueles que não acumulam ou relatam custos de atividades ou processos. Ainda, falam que os sistemas de custeio tradicionais trabalham bem com produção razoavelmente simples e sistemas operacionais. Na década de 90, muitas empresas mudaram seus sistemas operacionais em reação a um ambiente econômico mais complexo, levando a uma necessidade de novos e melhorados sistemas de contabilidade de custos. A melhoria mais significativa no projeto do sistema de contabilidade de custo tem sido o custeio baseado em atividade (activity – based costing – ABC).

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2008) relatam que os sistemas de custeio baseados em atividades fundamentam-se na idéia de que direcionadores de custos é que vinculam, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades.

Wernke (2004) diz que na visão tradicional (custeio absorção), os produtos ou serviços consomem recursos. Ainda fala que na metodologia ABC, supõem-se que serviços ou produtos consomem atividades e que são essas atividades que consomem os recursos, de acordo com a figura 8.



Figura 7 - Lógica de funcionamento do ABC.

Fonte: Wernke, p. 22, 2004.

NaKagawa (1995) considera que o custeio ABC é um método de análise de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos ou serviços. Este autor define a atividade como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, que tem como objetivo a produção de produtos ou serviços.

Para Wernke (2004), este método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que leva a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

O autor acima explica que o ABC utiliza os *cost-drivers* (geradores de custo) para definir o custo unitário de uma atividade. Gerador de custo se caracteriza por ser o evento relacionado a uma ou mais atividades, que provoca sua ocorrência, como, por exemplo, número de *setups*, número de ordens de compra, número de clientes, distância percorrida, etc., que dificilmente são considerados no método por absorção, distorcendo os custos dos produtos.

No Custeio ABC primeiro acumulam-se custos indiretos para cada uma das atividades da área que está sendo custeada (esta área podendo ser uma fábrica, um departamento, uma função da cadeia de valor ou a organização inteira). Então eles atribuem os custos das atividades aos produtos, serviços ou outros objetos de custos que exijam aquela atividade (HORNGREN, SUNDEM E STRATTON, 2004).

Segundo Boisvert (1999), o sistema ABC parte do pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades e não pelos produtos. Por isso, todos os recursos consumidos, utilizados, registrados e classificados pela empresa são apropriados às atividades que os consomem. Em um próximo estágio, o custo de cada atividade é apropriado aos objetos de custo que as demandam. Dessa forma, o transito dos recursos pelas atividades para aproximar os recursos de seus objetos de custo permite a identificação de relações causais entre recursos, atividades e objetos de custos, não sendo possível fazê-lo nos sistemas tradicionais, repousando nessa técnica a maior vantagem do ABC.

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) conceituam o ABC como uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- identificar os processos e as atividades que existem no setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for a sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, etc.);
- identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;

- atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos *cost-drivers*.

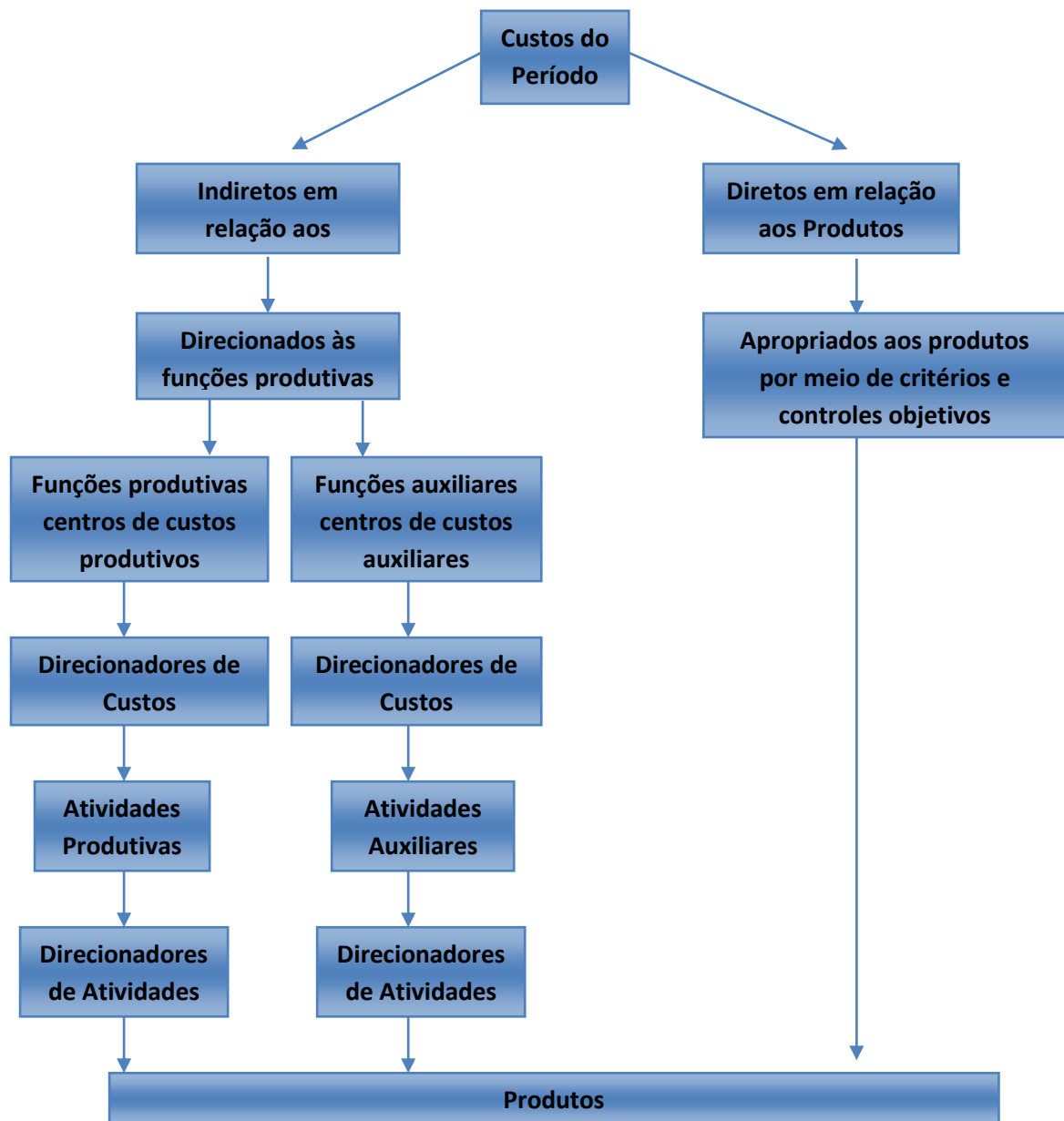


Figura 8 - Quadro Sinótico do custeio por atividades

Fonte: Wernke, p. 236, 2005.

Wernke (2005) traduz o organograma dizendo que foram incluídos apenas os custos. Entretanto, o sistema de custeio por atividades não radicaliza a separação dos custos e despesas, como é feito no custeio por absorção. A idéia principal é de que todos os gastos consumidos pelas atividades para elas devem ser direcionados.

Martins (2008) fala que o ABC é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos.

Com o conceito do ABC ampliado para um instrumento gerencial, o autor define esta nova função do sistema baseado em atividades como uma segunda geração, concebida de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões. A primeira, chamada de visão econômica de custeio, é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento. E, a segunda, é chamada visão de aperfeiçoamento de processos, uma visão horizontal, no sentido de captar os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais (MARTINS, 2008).

A visão vertical de custeio fornece basicamente os mesmo dados que já estavam contemplados na primeira geração do ABC. A visão horizontal, de aperfeiçoamento de processos, reconhece que um processo é formado por uma seqüência de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades (MARTINS, 2008).

2.11.1 Vantagens do Custeio Baseado em Atividades - ABC

Wernke (p. 23, 2004) traz quatro vantagens para esse sistema de custeio:

- a) exposição da informação ao usuário: tende a ser bem recebido pelos usuários por ser um método que se baseia nas atividades e exibe o vínculo destas com seus resultados (produtos, serviços, clientes e projetos);
- b) utilização da relação de origem dos custos como ferramenta de gestão: se a relação da origem dos custos tem sido o principal critério para alocação dos custos aos produtos em todo o método de custeio, o ABC enfatiza a análise dessa relação causal entre custo e a atividade, e entre a atividade e a venda que dela se serve, contribuindo para a visualização do *cost-driver* não apenas como um vínculo de alocação justo dos custos da unidade do produto, mas também como um verdadeiro gerador de custos e, conseqüentemente, como um elemento sobre o qual atuar para alcançar uma efetiva redução de custos;
- c) estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização: identificar e apresentar as atividades permite ao gestor medi-las em sua capacidade de agregar valor, à luz dos objetivos organizacionais. Isso resulta num processo de tomada de decisões que pode acarretar simplificação da atividade, redução dos custos da atividade e eliminação da atividade que não agregue valor;
- d) inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio das atividades: o ABC é importância especial a esta totalidade, considerando que todas as atividades que geram valor existem, em função dos produtos e,

conseqüentemente, seus custos devem ser atribuídos atendendo às relações causais.

2.11.2 Desvantagens do ABC

Pelo método ABC, todos os custos, inclusive os fixos, são rateados entre os centros de atividades e os produtos, perdendo-se a noção da responsabilidade de sua incorrência. Esses custos unitários variam de período a período em função dos diversos volumes de atividades. Dessa forma, esse sistema não se constitui ferramenta totalmente eficaz para a gestão dos custos (WERNKE, 2004).

Kingcott (1998) considera que o problema central do custeamento baseado em atividades é que o mesmo foi desenvolvido para proporcionar nova sobrevida ao custeio por absorção, que também apresenta grandes limitações quanto à orientação dos processos decisoriais, pois a atribuição dos custos indiretos é sempre arbitrária, consome tempo, e a informação de custos resultante é inadequada para a utilização na tomada de decisões.

Catelli (1995) concorda que o problema desse custeio é considerar o rateio dos custos e das despesas fixas. Argumenta que o rateio desses elementos, não mais pelo custo de mão-de-obra direta, e sim mediante a utilização dos direcionadores de custos, não torna o custo correto pelos seguintes aspectos:

- a) maior parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividades, é de natureza fixa;
- b) tendo em vista o aumento dos custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, pelo emprego de tecnologias modernas de produção, esse método de custeio conduzirá os resultados proporcionalmente mais errados;
- c) sempre que se apura o custo fixo unitário, é modificada a verdadeira natureza comportamental do elemento de custo, gerando informações distorcidas;
- d) um sistema adequado deve levar em consideração o verdadeiro comportamento dos custos em relação às oscilações dos volumes de atividades, segregando o custo do produto e o custo da estrutura de responsabilidade, e não efetuando nenhum tipo de rateio dos custos fixos aos produtos.

É necessário fazer-se a ressalva que as críticas de Catelli e Kingcott não dizem respeito apenas ao custeio baseado em atividades, mas para qualquer sistema que utilize como premissa o rateio dos custos fixos aos produtos (WERNKE, 2004).

2.12 Método de custeamento RKW

Martins (2008) conta que foi com fundamento na idéia de usar custos para fixar preços que nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas muito conhecida no meio brasileiro por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Refere-se a uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP - Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Técnicas desse rateio são semelhantes às já vistas, principalmente quando se trata das formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção; ou seja, tudo com base na alocação de custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois proceder às várias séries de rateio de forma que, no fim, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

O autor continua a explanação contando que, com o rateio, se chega ao custo de "produzir e vender" (incluindo administrar e financiar), que, se fossem os rateios perfeitos, dariam o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria, agora, adicionar o lucro desejado (ou fixado governamentalmente, como na época em que nasceu essa metodologia na Alemanha) para se ter o preço de venda final. Também há outra forma: a empresa fixa o lucro desejado para o período como um valor global e procede então com o rateio aos produtos em função de alguma base de alocação (custo, custo mais despesas, etc.).

Crepaldi (2006) diz que para a fixação do preço, precisa-se de, primeiramente, não só fixar a base de distribuição dos custos, despesas e lucro, como também prefixar o volume de cada produto; caso contrário, não é possível calcular.

Para Johnson e Kaplan (1991) as aplicações do método de custeio RKW são eminentemente gerenciais. Os primeiros usos observados desse tipo de informação de custos, na época em que engenheiros mecânicos desempenhavam o papel de contadores de custos - com grande destaque para Church e Norton -, consistiam na monitoração e eficiência de processos fabris e de produtos, e também avaliação de rentabilidade dos mesmos, desde que a massa de custos indiretos e de despesas fossem cuidadosamente rastreadas aos produtos.

Havia uma preocupação em se relacionarem os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos, o que só seria possível por meio de uma aplicação cabal de custeio pleno; dessa forma, o total da diferença entre o preço de venda (realmente praticado) de todos os produtos comercializados no período e seus custos plenos (que carregam uma parcela de todos os gastos da empresa) seria igual ao lucro líquido obtido no período, conforme o saldo final da conta "lucros e perdas" (JOHNSON E KAPLAN, 1991).

2.12.1 Vantagens do RKW

Crepaldi (2006) acusa que o principal mérito deste sistema é o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isso resulta numa informação de custos unitários completa e conservadora. Diz-se conservadora porque nessa opção de informação de custos ter-se-ia o maior valor possível gasto por unidade. Poder-se-ia chamar essa informação como o pior custo possível, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outros métodos de custeio.

O autor complementa que por outro lado, tal informação de custos pode ser bastante tranquilizadora para um gestor que, ao comparar o preço de venda que vem praticando para um produto específico, com o custo apurado para o mesmo produto, percebe que o preço de venda está cobrindo seu pior custo. Antes dos cálculos referentes ao custo pleno, ele poderia até crer que suas receitas cobrissem seus custos; assim, porém, ele sabe que está sendo lucrativo.

2.12.2 Desvantagens do RKW

Ocorre que essa fórmula pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio. Dificilmente se consegue ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Pois, pelo que se conhece deste tipo de economia (mesmo com restrições), os preços são definidos muito mais em decorrência dos mecanismos e força de oferta e procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos. É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo, preço de mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que determinar o preço em função daqueles custos ou despesas (MARTINS, 2008).

Hernandez, Oliveira e Costa (2005) acusam quatro dificuldades práticas e limitações conceituais para o uso do RKW, tais como:

- encontrar o custo unitário do produto no dia-a-dia, já que o mesmo contém uma parcela do custo fixo total;
- acusar as despesas operacionais por unidade;
- oscilações nos volumes de produção juntamente com seus efeitos não considerando o custo fixo nas unidades;
- a necessidade de utilização de vários rateios para alocar os custos fixos aos departamentos e, dos mesmos aos produtos, trazendo consigo muitas distorções.

No que se fala da utilização do RKW nas decisões de determinação do preço de venda, Backer e Jacobsen (1973, p. 216) discorrem sobre as limitações desse sistema:

- primeiro, ele não leva em consideração a elasticidade na procura. Admitidamente, a procura não pode ser calculada prontamente, mas um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. É provável que a maioria das empresas que declaram usar um método de custos plenos faça, na realidade, ajustamentos em seus cálculos de preços, para levar em conta as condições de mercado;
- segundo, ele deixa e levar em conta a concorrência. Uma empresa não pode operar no vácuo. Ela não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e que se pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Isso resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e em sua incorporação à estrutura dos preços da empresa. Ao contrário, uma empresa deve esforçar-se, constantemente, para reduzir seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais aos da

concorrência ou menores, sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório;

- terceiro, o método do custo pleno não distingue entre os custos fixos e os variáveis. Uma empresa que adota esse método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de tal encomenda poderia, em realidade, resultar em lucros acrescidos, bastando que fossem cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda;
- quarto, no método de custeio pleno, aplica-se aos custos dos produtos uma percentagem uniforme, como provisão para os lucros. Isso deixa de reconhecer que nem todos os produtos podem aferir lucros a uma mesma faixa.

2.13 Custeio-alvo/custeio-meta (*target costing*)

Crepaldi (2006) conta que o *Target costing* foi criado pelos japoneses por volta dos anos 60 com base na idéia americana de Engenharia de Valor. Essa idéia foi desenvolvida por engenheiros da *General Electric* (GE) durante a Segunda Guerra Mundial. Esse trabalho voltava-se para a pesquisa de novos materiais, com custos mais baixos e grande disponibilidade, que pudessem substituir outros mais raros e de custo mais elevado durante os anos da guerra. Terminada a guerra, quando os materiais voltaram a ser acessíveis, percebeu-se que as alterações criaram economias sem prejudicar o nível de satisfação do consumidor. Os executivos da GE, analisando o sucesso da aplicação da Engenharia de Valor na substituição de materiais, em 1947, propuseram sistematizar essa técnica e desenvolver essa metodologia.

Os empresários japoneses, agindo na vanguarda, têm-se exercitado na busca da redução de custos. Uma das novidades vindas do Oriente denomina-se *target costing*, ou custeio-alvo. Trata-se de uma técnica usada para administrar estrategicamente a margem de lucro pretendida pela organização, transformando o custo em insumo no processo de desenvolvimento do produto e não no seu resultado. A empresa estabelece seu custo-alvo, estimando o preço de venda, e subtraindo deste a margem de contribuição desejada (CREPALDI, 2006).

De acordo com Hernandez, Oliveira e Costa (2005) o custeio-alvo não precisa, necessariamente, corresponder ao custo de produção inicialmente esperado. Ao contrário, pode equivaler ao custo a ser atingido ao longo do tempo de maturação da produção. Assim, o *target costing* é um método utilizado na análise de

produtos e desenhos de processos, envolvendo as estimativas de um custeio-meta e, conseqüentemente, o desenvolvimento de um produto de atinja essa meta.

Os autores definem que o processo desse sistema de custeio inicia-se com a estimativa do preço que um novo produto com características e funcionalidades específicas poderá ter para ser vendido e atingir uma posição significativa de mercado. Com essa definição mercadológica, as equipes se inter-relacionam para determinar o custo-alvo do produto.

Esse tipo de custo representa o custo baseado nas condições de mercado, calculado tendo como parâmetro o preço de venda necessário para se obter determinada participação no mercado, com as margens desejadas de lucratividade (HERNANDEZ, OLIVEIRA E COSTA, 2005).

O custeio-alvo, segundo Perez Jr. (1999), é baseado no custo-meta que é obtido pela subtração da margem de lucratividade desejada do preço de venda estimado, objetivando atingir um custo de produção desejado. Segundo o mesmo autor (p.266) o custeio-alvo “é um método utilizado na análise de produtos e desenho de processos, envolvendo a estimativa de um custo-alvo e, conseqüentemente, o desenvolvimento de um produto que atinja esse alvo”.

Para Wernke (2001), o custeio-alvo está intimamente ligado ao ciclo de vida do produto. O custo é calculado considerando-se a participação de mercado e a margem de lucro como um dos requisitos a serem satisfeitos pela equipe de desenvolvimento de produtos, atingindo um custo-alvo. O processo de custeio-alvo pode ser dividido nas seguintes etapas: definir um custo-alvo de produto viável; disciplinar o processo de custeio-alvo para garantir que o custo-alvo seja atingido sempre que for viável e adequar o custo à meta fixada sem sacrifício da funcionalidade e da qualidade. Necessita que seja utilizada engenharia de valor (conjunto de procedimentos organizados e direcionados para a análise de funções de bens e serviços para o alcance de funções necessárias e características essenciais para determinado produto ou serviço de modo mais rentável, partindo da necessidade que o produto ou serviço busca atender) e outras técnicas de redução de custos.

Para Wernke (2004) o custeio-meta não tem suas bases na contabilidade de custos, porque parte das estimativas realizadas pelo departamento de engenharia de produção e considera as restrições do mercado e a rentabilidade desejada pela

empresa. O autor continua explanando que a engenharia de valor calcula um certo custo denominado "custo flutuante" com base nas estimativas de valorização do produto projetado. Este valor é o objetivo de redução com base nas diversas opções possíveis de fabricação ou de utilização de materiais alternativos que busquem reduzir o "flutuante" até o meta fixado.

Crepaldi (2006) identifica que para alcançar benefícios no resultado final pelo custeio-meta, as organizações devem usar o processo em quatro estágios, traduzindo as informações obtidas com o custeio-alvo em benefício para o resultado final:

1. Perceber o que o custeio-meta permite;
2. Entender a dinâmica da capacidade;
3. Compreender a dinâmica de custo ligada a decisões sobre capacidade;
4. Não estagnar em relação às oportunidades.

Para perceber o que o sistema permite, Crepaldi (2006) acredita que o custeio-alvo aceita duas ações:

1. Posicionar a companhia quanto à previsão do uso da capacidade no surgimento de novos produtos ao mercado;
2. Colocar o foco da organização em operações eficientes e em seus motivadores.

Quando os engenheiros de projeto e fabricação trabalham conjuntamente visando o custeio-alvo, o tempo visado de ciclo de máquinas é um objetivo central do exercício. De forma analógica, os padrões de tempo e consumo de materiais são freqüentemente utilizados para fins de custeio e operacionais. Nessas ocasiões, o uso do custo-padrão é tipicamente a base de alocação utilizada. O que o esforço do custeio-alvo faz melhor é permitir que a capacidade receba a atenção principal. Se os funcionários da área de fabricação entenderem quanto da capacidade será exigida pelo produto, compreenderão implicitamente a capacidade disponível à empresa para uso em outras áreas (CREPALDI, 2006).

No que se trata do entendimento da dinâmica de capacidade, os engenheiros precisam compreender como as melhorias criadas com técnicas e projetos podem influenciar a capacidade. As mudanças de *design* que venham a facilitar a fabricação de produtos não reduzirão o custo de produção, mas podem posicionar a

empresa para que reduza sua capacidade pelo aumento de tempo disponível para executar um trabalho que agregue valor ao produto (CREPALDI, 2006).

Para Crepaldi (2006) na etapa de entendimento da dinâmica de custo associada à decisões sobre capacidade, a empresa tem três formas de aumentar a lucratividade:

1. Reduzir o número de funcionários ou o espaço em relação à capacidade e, portanto, reduzir custos;
2. Aumentar a fabricação de produtos em demanda e, conseqüentemente, aumentar a receita;
3. Vender capacidade disponível e, portanto, aumentar a receita.

No que se trata da quarta etapa - não estagnar em relação às oportunidades - Crepaldi (2006) crê que as melhorias acontecem apenas se as organizações acompanharem por completo a execução do processo. O autor afirma ainda que a interrupção da implementação do processo de melhoria pode afetar a empresa de duas maneiras: (1) impedirá a empresa de realizar toda a contribuição de melhorias; e, (2) se a capacidade de acomodar a melhoria tiver sido adquirida, fará com que a empresa tenha uma demanda de capacidade inflacionada, ou seja, uma capacidade ociosa e cara.

Wernke (2004) fala que os preços de determinado produto são inicialmente analisados e logo depois o custo unitário necessário para ser competitivo no mercado define-se para um certo nível de produção. Resulta em uma ferramenta para diminuir o custo do produto não apenas na fase de concepção, mas também para todo o ciclo de vida do produto.

2.13.1 Desvantagens do custeio-meta

A *HSM Management* (nº37, março-abril 2003), - a dinâmica de custos do resultado final-, explica por que o custeio-alvo em sua forma original não poderá obter os benefícios anunciados por seus proponentes. Os potenciais benefícios exigem uma mudança de foco, distanciando os gestores do custo do produto e concentrando-os na capacidade total da organização e em sua lucratividade.

Martins (2008) diz que o custeio-meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, cuja razão se diz ser o custo definido de fora pra dentro.

Por causa do problema de muitas vezes o preço ideal não ser capaz de produzir o resultado mínimo necessário, ou de nem mesmo ser capaz de cobrir os gastos fixos, surge a necessidade de se ter a escolha do caminho inverso (MARTINS, 2008).

2.14 Custeio Kaizen

Siqueira (2005) explica que *Kaizen* é uma palavra de origem japonesa, na qual *kai* significa mudança, e *zen* significa para melhor. O sistema *Kaizen* tem como premissa a melhoria e sua filosofia consiste em um importante recurso na busca da melhora dos processos produtivos e administrativos, tornando-os mais compactos e rápidos.

Usado para descrever um processo de gestão e uma cultura de negócios, passou a significar aprimoramento contínuo e gradual - implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido, de todos os empregados da empresa no que ela faz e, mais precisamente, na maneira com que as coisas são feitas (WELLINGTON, 1998).

Segundo Monden (1999), o custeio Kaizen significa manter os níveis correntes de custo e trabalhar sistematicamente para reduzir os custos a valores desejados.

Enquanto o *target costing* exige a redução de custos nas fases de desenvolvimento e desenho de novos produtos, o Kaizen exige a redução de custos na fase de fabricação de produtos existentes (CREPALDI, 2006).

De acordo com Siqueira (2005), o sistema *Kaizen* pode ser aplicado em uma organização seguindo as características:

- a) os valores do *Kaizen* passam a ser assumidos pela alta administração da empresa como parte da política de qualidade;
- b) a alta administração precisa instituir uma série de atividades para a promoção dos valores adotados. Isso pressupõe a disponibilização dos recursos necessários a todas essas atividades. Essas atividades podem variar de empresa para empresa e, pode-se citar como exemplo o estímulo à formação de círculos de qualidade, programas de sugestão, programa 5Ss da qualidade, programas de treinamento em

técnicas estatísticas e ferramentas da qualidade e principalmente técnicas de solução de problemas, entre outros;

- c) o corpo de funcionários passa a incorporar no dia-a-dia práticas relacionadas com a melhoria contínua. Normalmente a melhoria se aplica ao desempenho dos processos, à satisfação do cliente, à qualidade de vida da empresa, à organização do ambiente de trabalho, à segurança pessoal, etc.

Mas, para Kaplan e Cooper (1998) o sistema *Kaizen* tem como foco motivar a redução dos custos no processo, e não calcular os custos dos produtos com maior precisão, trazendo assim várias características importantes:

- reduzir custos é de responsabilidade das equipes e não individual;
- os custos reais de produção são calculados freqüentemente, e pelos funcionários da produção. Nem sempre, a equipe de contabilidade reúne informações e prepara as informações de custos;
- as informações de custos são adequadas ao ambiente de cada equipe, para que os esforços de aprendizado e melhoria se concentrem nas áreas de maiores oportunidades de redução de custos;
- os custos-padrão são continuamente ajustados, a fim de refletir as reduções anteriores dos custos reais e melhorias almejadas dos custos futuros. Assim, garante que as inovações comprovadas na melhoria dos processos sejam mantidas, além de definir um novo patamar para as novas melhorias.

Pode-se considerar que o *Kaizen* é um complemento às práticas de reengenharia. Enquanto a reengenharia promove a melhoria através da inovação, o *Kaizen* promove a melhoria através da eliminação de problemas identificados nos processos correntes (SIQUEIRA, 2005).

O custeio *Kaizen* reduz o custo de produções já existentes procurando meios de aumentar a eficiência do processo de produção usado em sua fabricação. Observa-se em empresas com muitos produtos de vida curta, que o período de vida do processo de produção que o origina é maior do que, propriamente, a vida do produto. Assim, grandes economias podem ser obtidas procurando-se focalizar o processo de produção que atua no estágio de fabricação do produto, do que o produto em si (COGAN, 1999).

Cogan (1999) afirma que o mais importante é que o objetivo do custeio *Kaizen* não é a estabilidade do processo de produção para padrões de trabalho predeterminados. O objetivo é o constante melhoramento do processo crítico, de tal forma que os custos possam ser continuamente reduzidos nas linhas de produtos que são maduras, altamente sensíveis a preço, e não receptivas à inovação do produto.

Para Monden (1999), o objetivo do custeio *Kaizen* é buscar a redução de custos em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (lucros orçados) e os lucros estimados.

Crepaldi (2006) fala que o *Kaizen* envolve redução de custos em cada produto e por um período determinado, necessitando de produtos e peças padronizadas e da aplicação de engenharia de valor, para aumentar a eficiência do uso do equipamento e a eficácia dos custos indiretos, priorizando os gargalos no fluxo de trabalho, tendo como resultado a redução de custos e de materiais indiretos e de mão-de-obra direta.

Wellinton (1998) traz os princípios básicos do *Kaizen* com traços bastante similares de estilos ou processos de gestão, a seguir:

- dê ênfase aos clientes – é fundamental que todas as atividades levem a uma maior satisfação do cliente;
- promova aprimoramentos contínuos – cada avanço será incorporado no processo de projeto, fabricação e gestão como um novo e formal padrão de desenvolvimento;
- reconheça os problemas abertamente – por meio da sustentação de uma cultura apropriada de apoio, construtiva, não confronto, não recriminatória, torna-se possível a qualquer equipe de trabalho revelar seus problemas. Desse modo, os problemas podem ser analisados por todas as pessoas da equipe, departamento ou empresa, e a solução formada por idéias vindas de todas as áreas;
- promova a abertura- somente os executivos que ocupam cargos superiores possuem escritórios individuais para reforçar a visibilidade da liderança e a visibilidade da comunicação;
- crie equipes de trabalho – todos os indivíduos de uma organização *Kaizen* pertencem a uma equipe de trabalho, chefiada por um líder de equipe;
- gerencie projetos por intermédio de equipes multifuncionais – nenhum indivíduo ou equipe de função única terá, necessariamente, todas as habilidades ou as melhores idéias para administrar um projeto com eficiência, mesmo que seja relacionado com sua própria disciplina;
- nutra os processos de relacionamento correto – e ênfase deve ser no processo de gestão. As empresas preocupam-se e orientam-se para alcançar metas financeiras como qualquer uma;
- desenvolva a autodisciplina – a filosofia *Kaizen* exige dedicação à equipe de trabalho e comportamento autocontrolado, que são entendidos como parte da ordem natural, mas também porque o

respeito por si mesmo e pela empresa indica força interior e integridade e uma capacidade de harmonizar-se com os colegas e clientes;

- informe a todos os empregados – todo o pessoal deve estar totalmente informado sobre sua empresa, desde a integração e durante todo o período em que trabalhar como empregado;
- capacite todos os empregados – a capacitação dá a habilidade e a oportunidade de aplicarem as informações fornecidas.

Para Monden (1999), existem dois tipos de custeio *Kaizen*:

1. Atividades de custeio *Kaizen* específicas por departamento ou por fábrica, programadas para cada período de negócios.
2. Atividades de custeio *Kaizen* específicas por modelo de produto, executadas como projetos especiais com ênfase na Análise de Valor.

O primeiro tipo de custeio *Kaizen*, isto é, o estabelecido pelo período de negócio, são as atividades organizadas sob o sistema contábil da empresa, que fornece alvos de custo específicos por divisão, ou seja, as metas que ajudam a motivar as atividades *Kaizen*. Desta forma, essa etapa pode ser melhor entendida com a preparação do orçamento e a determinação de redução do custo-alvo. O segundo tipo são as atividades *Kaizen* no local de trabalho (conhecidas como atividades de melhoria no chão-de-fábrica), que são atividades que procuram eliminar completamente as perdas da fábrica e outros locais de trabalho (CREPALDI, 2006).

Crepaldi (2006) explica que o esforço para a eliminação de perdas podem chegar a ter até quatro níveis:

- Primária: eliminação de excessos de mão-de-obra, estoques e equipamentos que causam custos desnecessários;
- Secundária: perda causada pela superprodução. Tem de ser eliminada, pois é um dos piores tipos de perdas;
- Terciária: perda por excesso de estoque, acarreta em custos financeiros elevados, perdendo custos de oportunidades;
- Quaternária: perda pelos dispositivos de transportes, custos excessivos de administração, manutenção com excesso de qualidade.

Todas as perdas citadas acarretam aumento de custos indiretos (CREPALDI, 2006).

2.15 GECON – Gestão Econômica

Catelli (1999) define que as preocupações do mundo moderno sempre existiram, mas o ambiente as tornou mais agudas e o estágio atual de avanço tecnológico propiciou o desenvolvimento de instrumentos e métodos operacionais mais eficientes. As empresas necessitam de uma abordagem "holística" para fazer face a seus desafios, implementando tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, modelo de gestão, etc... O sistema Gecon se insere neste contexto.

No que diz a respeito, o Gecon objetiva, intimamente, a confiabilidade e oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle. Procura promover transparência e envolvimento efetivo dos gestores, de forma que os mesmos sintam-se donos de suas áreas, constituindo-se num instrumento adequado para o monitoramento eficaz dos processos de gestão com minimização de riscos. O Gecon articula e estimula os gestores, a partir do melhoramento da organização, e os submete à avaliações por contribuição efetiva para a empresa e por parâmetros lógicos obtidos das variáveis que estão sob sua esfera de ação. Também estimula a criatividade dos gestores, evidenciando que os resultados podem ser melhorados não apenas na redução das despesas, como incremento de volumes, diminuição dos prazos de estocagem, etc. (CATELLI, 1999).

Catelli (1999) explica que o resultado global da empresa é formado pelos resultados analíticos das transações correspondentes a materialização das ações dos gestores. O autor deixa claro que o nível de qualidade ou excelência da ação do gestor é fator determinante para o grau de otimização do resultado. O sistema Gecon preconiza a importância de proporcionar um clima organizacional baseado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento das pessoas, especialmente os gestores. Com relação à motivação, o gestor deve ser avaliado pelas decisões que implementa e pelas variáveis de sua administração.

O ponto inicial para administrar o resultado é o conhecimento de como ele se forma, ou seja, a identificação das variáveis constituintes e do relacionamento entre ambas. O Gecon emprega um modelo de mensuração que agrega um conjunto de conceitos centrados na correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa (CATELLI, 1999).

O autor ainda fala que para o desenvolvimento de forma adequada da mensuração, o Gecon visa quatro dimensões existentes em cada evento: operacional, financeira, econômica e patrimonial.

No que se trata da otimização do resultado econômico, Catelli (1999) afirma que o Gecon considera fundamental a identificação dos modelos de decisão compatibilizados com a apuração dos impactos patrimoniais, aplicados a cada natureza de evento, favorecendo a atuação competitiva da empresa. Essa otimização pressupõe a identificação das alternativas de ação disponíveis e a escolha das melhores, em vários níveis - estratégico, operacional, etc. -. O modelo de decisão deve ser específico para cada natureza de evento, e deve corresponder ao processo decisório lógico do gestor. As decisões são tomadas em diversas fases do processo de gestão, e dessa forma, o Gecon estabelece seis etapas fundamentais compondo o processo de gestão:

1. Planejamento Estratégico - o Gecon gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo visando orientar a etapa de planejamento operacional;
2. Pré-Planejamento Operacional - corresponde à fixação dos objetivos, identificação das alternativas de ação e escolha das melhores que viabilizem as diretrizes estratégicas. O produto dessa fase do processo gerencial é o conjunto de alternativas de ação selecionadas;
3. Planejamento Operacional - médio e longo prazos - nesta fase ocorre um detalhamento das alternativas selecionadas, dentro de determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazos, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas;
4. Planejamento Operacional - curto prazo - corresponde a um replanejamento realizado em momento próximo à ocorrência dos eventos e à luz do conhecimento das variáveis envolvidas. O produto nesta fase é o programa operacional em curto prazo.
5. Execução - fase explícita de execução das ações escolhidas até o momento, são implementadas e surgem transações realizadas.

6. Controle - corresponde a implementação das ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, assegurando que os objetivos planejados sejam atingidos.

Para Catelli (1999) a efetivação do resultado só é possível pelas informações gerenciais. Nesta direção é preciso desenvolver sistemas de informações gerenciais que garantam o suporte requerido à atuação gerencial preconizada.

Catelli (1999) acha possível a realização do Gecon através da materialização do resultado econômico, decisão e informação, permitindo o desenvolvimento do processo no âmbito em que se destacam dois conceitos fundamentais desse sistema:

- Avaliação de Resultados - diz respeito à avaliação das contribuições econômicas dos produtos e serviços gerados pelas atividades empresariais ao resultado global da empresa.
- Avaliação de Desempenhos - diz respeito à avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob a responsabilidade dos gestores. Nesta avaliação são consideradas as contribuições nas áreas organizacionais ao resultado global da empresa.

Para informações gerenciais o resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia da empresa. A missão dos gestores é cumprida quando os mesmos contribuem para um aumento real do nível de eficácia. Assim, o Gecon é um sistema que disponibiliza todos os instrumentos necessários para que os gestores cumpram adequadamente essa missão, atendendo aos modelos de gestão requeridos (CATELLI, 1999).

2.16 Impactos tributários

Oliveira, Chierigato, Hernandez e Gomes (2007) afirmam que na maioria das empresas comerciais ou industriais, o grupo dos Estoques assume grande importância no contexto do Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício, tendo em vista que os investimentos quase sempre são relevantes.

Os autores complementam convictos da necessidade de implantação de um bom sistema de controles internos sobre a movimentação, bem como criteriosos procedimentos fiscais e contábeis para a apuração do valor dos ativos e do custo

das mercadorias e produtos vendidos, uma vez que qualquer erro na valorização afeta diretamente a apuração do resultado do exercício.

De acordo com o Instituto dos Auditores do Brasil (Ibracon), pelo Pronunciamento nº2, "estoques" significa:

- todos os bens tangíveis mantidos para a venda ou para uso próprio no curso normal das atividades de negócios;
- produtos que se encontram em processo de produção para determinada venda ou uso próprio;
- produtos que se destinam ao consumo da produção de mercadorias para venda ou uso próprio.

Pela definição do Ibracon, não estão incluídos os bens de desgaste a longo prazo, classificáveis como imobilizado e sujeitos à depreciação.

Para Oliveira, Chierigato, Hernandez e Gomes (2007) a implantação de um sistema eficiente e moderno para uma apuração dos custos mais adequada, visa três objetivos principais:

- Atender às finalidades da contabilidade Gerencial - a contabilidade de custos integra o que se denomina como Contabilidade gerencial cujo objetivo é gerar informações úteis à administração de empresas. Neste sistema, os controles podem ser todos extracontábeis e sem a preocupação de atender aos princípios contábeis geralmente aceitos.

Essa contabilidade não se preocupa em atender integralmente aos aspectos fiscais e tributários, justamente por sua necessidade de fornecer informações aos proprietários e gestores das empresas, obtidas além da contabilidade de custos convencional;

- Atender às necessidades da Legislação Societária - a Lei 6.404/76, em seu art.177, determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

O único sistema de custeio que atende aos princípios é o custeio por absorção.

- Atender às necessidades da Legislação Tributária - abrangendo as funções da contabilidade de custos é possível atender às necessidades da Legislação do Imposto de Renda para pessoas jurídicas, pois o fisco

passou a exigir um sistema de custeio coordenado e integrado com a escrituração.

Essa obrigatoriedade exige uma formalização da contabilidade de custos em três aspectos principais:

1. Sistemática de análise de gastos;
2. Classificação e contabilização; e
3. Geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Os autores continuam sua sistematização contando que para efeito de pagamento do Imposto de Renda e Contribuição Social, o único que supre essas exigências é o custeio por absorção, pois além de seguir os princípios de contabilidade, segue as normas do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Além disso, deve ser coordenado e integrado com a contabilidade mercantil.

A inexistência de uma contabilidade de custos coordenada e integrada implica o arbitramento, por parte das autoridades fiscais, do valor dos estoques de produtos em processo e acabados. Ou seja, o lucro usado para o cálculo do IR e CS é estimado em bases aleatórias que geralmente sensibilizam o contribuinte (OLIVEIRA, CHIEREGATO, HERNANDEZ E GOMES, 2007).

3 METODOLOGIA

Santos (2004, p. 15) expõem que “a pesquisa científica pode ser caracterizada como atividade intelectual intencional que visa responder às necessidades humanas”. Para o autor, tais necessidades seriam uma sensação permanente de insatisfação com o estado atual em que se encontram, sendo ela a mola propulsora da atividade humana.

Será utilizado o método dialético durante o estudo. Conforme Engels (1974 apud MARCONI e LAKATOS, 2004, p.83):

a dialética é a grande idéia fundamental segundo a qual o mundo não deve ser considerado como um complexo de *coisas acabadas*, mas como um complexo de *processos* em que as coisas, na aparência estáveis, do mesmo modo que seus reflexos intelectuais em nosso cérebro, as idéias, passam por uma mudança ininterrupta de devir e decadência, em que, finalmente, apesar de todos os insucessos aparentes e retrocessos momentâneos, um desenvolvimento progressivo acaba por se fazer hoje.

Através deste método poder-se-á executar a investigação de cada sistema de custos desde seu surgimento até seu comportamento, dentro de suas características, a partir das idéias de cada autor pesquisado.

O trabalho terá uma abordagem qualitativa para melhor compreensão dos organogramas posicionados em certos métodos de custeio, possibilitando assim, uma observação minuciosa e prática do funcionamento destes sistemas. Segundo Oliveira (1999, p. 115), a abordagem quantitativa é empregada “no desenvolvimento das pesquisas de âmbito social, econômico, de comunicação, mercadológicas, de opinião, de administração, representando, em linhas gerais, uma forma de garantir a precisão dos resultados, e evitando com isso distorções da análise e interpretações.

Pode-se dizer que o presente trabalho é de cunho científico, mais precisamente de caráter exploratório, pois tem o objetivo de identificar os problemas de cada sistema de custeio, analisando seu comportamento e o tratamento das despesas em cada um. Corroborando com esta linha de pensamento, traz Oliveira (1999, p. 135) que este tipo de pesquisa possibilita ao pesquisador fazer um levantamento provisório do objeto que se deseja estudar de forma mais detalhada e

estruturada posteriormente, além da obtenção de informações acerca de um determinado produto.

O tipo de pesquisa utilizada será a comparativa, confrontando a idéia de cada autor pesquisado, para inicialmente analisar os pontos a favor e os contras, para então, poder chegar em um consenso no que seria melhor aplicável em uma empresa, seguindo as normas e princípios de contabilidade e estando de acordo com a legislação fiscal e tributária. Com base nisso, serão estudadas as diferenças entre os diversos tipos de sistemas, no caso em tela, as diversas formas de custeamento da produção. Lecionam Marconi e Lakatos (2004) que este método possibilita analisar o dado em concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais.

O estudo ainda possui como procedimento técnico o método bibliográfico, buscando através de livros, artigos, e outras fontes de pesquisa entender o funcionamento dos sistemas de contabilização de custos para enfim observar como tratam as despesas. Salienta Santos (2004, p. 27) que “a bibliografia é o conjunto de materiais escritos a respeito de um assunto, constituindo-se numa preciosa fonte de informações, com dados já organizados e analisados como informações e idéias prontas”.

4 DISCUSSÃO

4.1 O tratamento das despesas pelos diversos sistemas de custeio

Dos sistemas de custeio tratados neste trabalho, alguns são especificamente direcionados ao processo produtivo, usando critérios de rateio ou levando consigo característica de cada sistema. Mas a maioria não é diretamente idealizada para o chão-de-fábrica, pois tratam apenas de serem ferramentas gerenciais, forçando o gestor a utilizar um sistema tradicional de custos para fins fiscais, para enfim poder aplicar um sistema de custos que satisfaça às exigências gerenciais. Esses sistemas buscam o aperfeiçoamento do gestor em suas ações, conectando-o com o restante da empresa.

Nesse sentido, todos os sistemas de custeio trazem consigo algumas falhas. Nenhum possui um desempenho 100%. Muitos não cogitam sobre todas as fases relevantes da contabilidade de custos. Em outros, por exemplo, nem todos os custos são considerados.

Mas, a principal questão, objeto deste trabalho, é analisar o que acontece com as despesas. Alguns sistemas as lançam diretamente no resultado do exercício; outros, nem sequer tocam nelas.

Considerando as graves distorções que podem surgir, fruto de uma absoluta falta de critérios de alguns sistemas no tratamento das despesas, principalmente o sistema de custeio por absorção, único sistema aceito pelo fisco, é que se estabelece essa discussão, a qual pretende levantar as conseqüências dessa falta de controle das mesmas.

4.1.1 O tratamento das despesas pelo custeio variável

O custeio direto, no que se refere ao tratamento dos custos e despesas, é um pouco diferente do sistema por absorção. Esse sistema trata os custos indiretos ou fixos como despesas, lançando-os diretamente contra o resultado. Seus defensores dizem que os custos fixos ocorrem independentemente de haver ou não produção, afirmando também que a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável deve absorver esse custo fixo que não é incluído no custo do produto. No

que diz respeito ao tratamento das despesas pelo custeio variável, o comportamento desse sistema é semelhante ao por absorção, direcionando-as automaticamente ao resultado do exercício.

Por essas duas razões a legislação do IR proíbe o uso, para fins fiscais, do custeio variável, pois permitiria o lançamento de custos de produtos que ainda não foram vendidos. No que trata da contabilização, os custos indiretos e as despesas causam uma diminuição do lucro, em relação aos demais sistemas, assim como a redução da base de cálculo de alguns impostos.

O custeio variável serve para fins administrativos como fixação de preços, compra ou fabricação, mas não é aceito pela legislação brasileira, pois não contempla as normas e princípios contábeis e, no que se refere ao controle das despesas, nem para fins gerenciais ele se justifica, pois, por controle de custos entende-se, em primeiro lugar, a possibilidade de reduzi-los gradativamente até o ponto de otimização.

4.1.2 O tratamento das despesas pelo método de custos por ordem de produção

Muitos sistemas de custeio existem para satisfazer parte de um sistema produtivo, e não a íntegra do sistema. Esses sistemas são apenas para acumulação de custos e não como sistema de alocação dos custos.

O método de custeio por ordem de produção é um deles. Serve para acumulação de custos e obedece à sistemática de acumulação por ordem de produção, individualizada, conforme as características de produção. É também chamado de custeio por encomenda, justamente por executar a produção por lotes de encomendas, geralmente por um produto único ou lotes de produtos, com orçamento prévio e especificações de cada cliente. Esse sistema não chega a mencionar algum tipo de apropriação, seja de custos ou de despesas, mas engloba ambos, sem controlá-los.

4.1.3 O tratamento das despesas pelo método de custos por processo

Também como o custeio por ordem de serviço, o custeio por processo é um método de acumulação de custos. Após uma análise de suas características de

produção, a empresa vai poder usar adequadamente um sistema de alocação de custos ou outro.

O custeio por processo acumula custos por processo ou por período, sendo sua característica principal a produção para o estoque. Integra apenas o processo produtivo. Sendo assim, não trata em nenhum aspecto de como são tratados os custos de distribuição e muito menos se refere ao controle ou comportamento das despesas.

4.1.4 O tratamento das despesas pelo custeio-padrão

No caso do custeio-padrão, como citado, foram utilizados os dados de um orçamento de produção de determinado produto. As despesas estimadas correspondem a um percentual dos custos indiretos, também denominada taxa predeterminada. E, como dito pelos autores, a despesa é lançada diretamente no resultado do exercício, da mesma maneira que no custeio por absorção e no variável.

Esse sistema de custeio até pode ser utilizado para fins fiscais, desde que sejam feitos ajustes para harmonizar as diferenças entre o real e o custo-padrão.

4.1.5 O tratamento das despesas pelo custeio ABC

O sistema de custeio ABC é um sistema que surgiu com o objetivo de melhorar a gestão das empresas no que trata da distribuição dos custos indiretos. Esse sistema, baseado em atividades, distribui seus custos às atividades e conseqüentemente das atividades aos produtos. Parte do pressuposto de que o que gera custos são as atividades e não os produtos.

Assim como outros sistemas discutidos, o ABC não é aceito pelo fisco, pois seu sistema de acumulação não distingue custo de gasto, distorcendo o valor dos custos do produto.

Há de se convir que esse sistema traz consigo uma grande inovação, que é a possibilidade de transformação dos custos indiretos em custos diretamente identificados a cada produto, de acordo com as atividades que foram demandadas para a produção do mesmo. Com isso, haveria um significativo ganho para a área de

custos, visto que o maior problema contábil, nesse sentido, é o dimensionamento da parcela de custos indiretos a ser lançada, após calculada (ou rateada), a cada produto.

O custeio ABC não se refere em como são alocadas as despesas, deixando-se supor que elas são arroladas juntamente aos demais gastos para o cálculo do custo de produção, igualmente não propiciando meios de controle ou minimização.

4.1.6 O tratamento das despesas pelo sistema de custeio RKW

O sistema RKW é bastante semelhante ao custeio ABC no que se refere ao tratamento dos custos e das despesas. Porém, assemelha-se ao método por absorção ao utilizar o critério de rateio para alocação dos gastos, com o diferencial de considerar juntamente aos custos o valor das despesas.

Este sistema pode ser considerado um dos mais transparentes sistemas de custeio visto até o momento, pois traz como resultado o gasto completo do processo de produção de um produto. Por ocasião da venda, pode-se saber, de imediato, qual a margem obtida. Quanto às despesas, no RKW não é feito como em outros sistemas, ou seja, de simplesmente enviá-las para o resultado do exercício. Nesse caso, é dado um tratamento especial às despesas, ao permitir que elas sejam manipuladas juntamente aos custos, mas não o suficiente para propiciar um controle específico.

4.1.7 O tratamento das despesas pelo método de custeio *Kaizen*

O método de custeio *Kaizen*, famoso pela sua designação de "melhoria contínua", é um método que trabalha em conjunto com o método *Target costing*, pois trata de eliminar problemas no processo produtivo a partir da fase em que o outro não se aplica da metade para o final do processo.

Este método, assim como o tratado anteriormente, tem fins gerenciais e auxilia na administração da empresa tornando os processos produtivos mais efetivos e velozes. Não se trata, na prática, de um sistema de custos, apenas para auxílio dos setores da empresa. Assim como uma melhoria contínua, traz consigo outra preocupação que se aplica à discussão em pauta, que é a redução dos custos e das

despesas. Sempre há a possibilidade, na utilização desse sistema em conjunto com outro, de melhoria nas informações gerenciais para a tomada de decisão.

4.1.8 O tratamento das despesas pelo custeio por absorção

O custeio por absorção constitui-se no único sistema aceito pela legislação brasileira - fiscal e tributária. Para fins gerenciais, recebe muitas críticas devido às falhas no tratamento dos custos indiretos ao utilizar-se do expediente do rateio. As distorções permitidas pelo sistema de custeio por absorção são subjetivas e inaptas, pois percebe-se que, mesmo havendo um valor ínfimo de custos indiretos, são feitas "peripécias" para descobrir a melhor forma de alocá-los aos centros de custos e, depois, aos produtos. Enquanto que para o cálculo dos custos indiretos unitários são demandadas várias providências, para as despesas, as quais são deixadas à margem para o cálculo dos custos de produção, pode haver exorbitâncias a serem lançadas e não rateadas aos produtos, nem dimensionadas, nem mesmo constituem uma estatística de acompanhamento, sendo meramente lançadas em contas que contribuem para o resultado do exercício, trazendo assim grandes dificuldades para o estabelecimento das margens de lucro.

Na hipótese das despesas formarem um saldo final maior do que o montante da margem de contribuição, ocorrerá um prejuízo contábil, que poderá ser detectado apenas no final de cada período ou exercício, sendo tarde demais para recuperá-lo.

Muitas vezes as empresas mantêm dois tipos de contabilidade de custos para orientar-se em relação aos verdadeiros gastos da organização. Uma contabilidade deve ser mantida para o fisco e a outra para os gestores.

Sendo o custeio por absorção um sistema imprescindível atualmente em termos legais e fiscais, algumas precauções devem ser tomadas, especificamente quanto ao lançamento indiscriminado ou descompromissado de algumas despesas que ao final contribuirão significativamente para a formação do resultado do exercício, evitando o risco de situações de dificuldades.

5 CONCLUSÃO

A motivação essencial para o desenvolvimento do presente trabalho, situou-se nas dúvidas, curiosidades e questionamentos até então sem resposta, sobre qual seria o tratamento das despesas pelos sistemas de custeio, quando, pelo que se conhece, pode-se ter várias distorções se aplicada apenas a base legal.

Depois de analisados os diversos sistemas de custeio, suas funções como ferramentas de custos e não apenas como ferramentas gerenciais visando o apoio ao gestor e sua proximidade aos diversos setores da empresa, foram feitas outras análises detalhadas e discutidas em relação aos sistemas de custeio, juntamente com seu tratamento às despesas. Como foi mencionado na discussão deste trabalho, em função da relevância e possibilidade de distorções nos resultados, defende-se a idéia de que poderiam existir, assim como vários sistemas de custeio, vários sistemas que tratassem exclusivamente das despesas.

Contudo, a solução mais sensata seria o desenvolvimento de um sistema único de distribuição e controle das despesas, baseado inclusive nos sistemas de custos existentes, adaptados e estruturados de forma a abranger, além do processo produtivo e um fim gerencial, uma distribuição bem destacada das despesas.

Na análise dos sistemas de custeio foi possível identificar qualitativamente o comportamento de cada um em relação aos custos e principalmente às despesas. Levando-se em consideração para análise que muitos dos sistemas tratados não tem a finalidade de compensar problemas no processo produtivo e sim nutrir apenas a contabilidade Gerencial, não mencionam em nenhuma fase do desenvolvimento de seu processo, as despesas, e como são cuidadas em relação aos custos.

A falta de informação por parte dos sistemas de custeio se deve ao condicionamento das empresas em dois aspectos muito importantes: a legislação societária pela lei 6.404/76, que obriga as empresas a usar um sistema de custos que siga, em sua íntegra, as normas e princípios contábeis; juntamente com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), onde o sistema deve seguir suas normas. O outro aspecto relevante ao mau funcionamento dos sistemas de custos atuais é a Contabilidade Gerencial que necessita de dados precisos e totalmente verdadeiros para poder trabalhar com eficiência nos diversos setores da empresa.

O principal obstáculo encontrado foi no único sistema aceito pela legislação brasileira, o custeio por absorção, em que este não trata as despesas de forma adequada e com a importância devida. Essas são simplesmente "jogadas" na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), sem considerar que as despesas acumulam uma grande porcentagem dos gastos de uma empresa, e ainda que sem dar a devida importância a elas, está-se distorcendo o valor do resultado e conseqüentemente o valor de seus impostos.

O desleixo em relação ao tratamento das despesas está intimamente ligado à legislação, por suas exigências, que muitas vezes não mostram a realidade das empresas, fazendo com que elas usem de artifícios para se desenvolver.

As empresas com grande capacidade financeira podem e usam de duas contabilidades - uma segue as regras do fisco e outra segue a contabilidade gerencial - para cumprir com suas necessidades de desenvolvimento. As empresas de pequeno porte não têm condições financeiras de manter duas contabilidades, e nesse ponto saem muito prejudicadas, pois não tem o auxílio de um sistema de custos que seja completo e capaz de abranger com precisão os dados de custos e despesas. Torna-se assim fundamental a criação de um sistema que trate apenas das despesas em todos os ângulos, para o apoio a todo tipo de organização.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria T. P. **Capital intelectual**. – São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S. e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

BACKER, Morton; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. Tradução de Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, v. 2, 1973.

BERLINER, C. e BRIMSON, J.A. **Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM –I**. - São Paulo: Queiroz: Fundação Salim Farah Maluf, 1992.

BERNARDI, Luiz A. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. – 3.ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOISVERT, Hughes. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1999.

BRUNI, Adriano Leal. FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12C e Excel**. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004. – (Série Finanças na Prática).

CATELLI, A. **Uma análise crítica do sistema ABC - activity-based costing**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v. 24, n 91, jan/fev. 1995.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

CONTABILIDADE. In: INVENTÁRIOS de Estoques - PROCEDIMENTOS. Curitiba: Portal Tributário® Editora. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/investoque.htm>>. Acesso em: 05/04/2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. - 3. Ed. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2006.

FAVA, I. **Custo padrão e contabilidade de custo padrão**. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1992.

GAUMNITZ, Bruce R.; KOLLARITSCH, Felix P. **Manufacturing variances: current practice and trends**. *Journal of Cost Management*, p. 58-64, Spring 1991.

HERNANDEZ JR, J.P.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégica de Custos.** – 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

HONGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., FOSTER, George; **Contabilidade de Custos 2: uma abordagem gerencial.** Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Artur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia - 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial.** Tradução para o português por Elias Pereira

HSM Management, nº 37, mar/abr. 2003.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. *Normas Brasileiras de Contabilidade.* São Paulo: Ibracon, 1998.

JOHSON, H. T. e KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos.** 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: the rise and fall of manangement accounting.** 2. Ed. Boston: Harvard Business School Press, 1991.

KINGOTT, T. **Contabilidade baseada em oportunidades: melhor que o custeamento ABC?** Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 27, nº 92, jan/fev. 1998.

KLAUSER, Ludwig J. M. **Custo industrial.** 4.ed. – São Paulo: Atlas, 1976.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. **A dimensão física das pequenas e médias empresas: à procura de um critério homogeneizador.** *RAE*, p. 53 – 59, abr./jun. São Paulo, 1991.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** – 9.ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu, 1945 - **Contabilidade de custos.** - 9.ed. - 7. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2008.

MEDEIROS, Luiz E. **Análise de balanços: uma abordagem prática.** – 3.ed. – Porto Alegre: Ortiz, 1997.

MEDEIROS, Luiz E. **Contabilidade de custos: um enfoque prático.** – Porto Alegre: Ortiz, 1994.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** 1. Ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIRANDA FILHO, Carlos R. de. **Sistemas de custos na administração pública:** uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso

da secretaria da fazenda do estado da Bahia. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal da Bahia (UFBa), Salvador, 2003.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e Kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOTTA, Flávia G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP**. 2000. 181f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção). Escola de Engenharia de São Carlos – USP. São Carlos, 2000.

NAKAGAWA, M. **ABC - custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. – 7. Ed. Revisada e ampliada – São Paulo: Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; HERNANDEZ, José P. Jr.; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVESE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Elias et. al. **A integração do sistema de contabilidade de custos ao sistema de apoio a decisão e ao sistema de informação executiva**. XXV *EnANPAD*. Encontro Nacional da ANPAD, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Gestão estratégica de custos**. – São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. Ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do Lucro**. São Paulo: Atlas, 1997.

SIQUEIRA, J. O sistema de custeio como instrumento de apoio ao progresso decisório: um estudo multicase em indústrias do setor metal-mecânica da Região Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - UNIJUÍ, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania. Orientador: Dr. Ernani Ott. Ijuí, 2005.

SONAGLIO, Cláudia M.; ZAMBERLAN, Carlos O. et al. **Gestão estratégica e sistemas de custeio em pequenas empresas**. XI *SIMPEP*, Bauru, 2004.

TORRES, Norberto. O método do custeio direto e o aumento do lucro empresarial. *RAE*, p. 7 – 19, nov/dez, Rio de Janeiro, 1975.

VANDERBECK, Eduard J.; NAGY, Charles F.; tradução Robert Bryan Taylor; revisão técnica Elias Pereira. **Contabilidade de custos.** – 11. Ed. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

WELLINGTON, Patrícia. **Estratégias Kaizen para atendimento ao cliente: como criar um poderoso programa de atendimento ao cliente e fazê-lo funcionar.** São Paulo: Educator, 1998.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos.** São Paulo: Atlas, 2001.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática.** - 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004.