

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA EMPRESARIAL**

**DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO
ADEQUADO A REALIDADE DA INDÚSTRIA APC DO
BRASIL LTDA**

ARTIGO CIENTÍFICO

Ricardo Quatrin Borges

Santa Maria, RS, Brasil

2007

DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO ADEQUADO Á REALIDADE DA INDÚSTRIA APC DO BRASIL LTDA

POR

Ricardo Quatrin Borges

Artigo científico apresentado no Curso de Especialização do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Controladoria Empresarial.**

Orientador: Prof. Sérgio Rossi Madruga

Santa Maria, RS, Brasil

2007

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Contábeis
Especialização em Controladoria Empresarial**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Artigo Científico

**DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO ADEQUADO A
REALIDADE DA INDÚSTRIA APC DO BRASIL LTDA**

elaborado por
Ricardo Quatrin Borges

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Controladoria Empresarial

COMISSÃO EXAMINADORA:

Sérgio Rossi Madruga.
(Presidente/Orientador)

Gilberto Brondani

Tânia Moura da Silva

Santa Maria, junho de 2007.

DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO ADEQUADO A REALIDADE DA INDÚSTRIA APC DO BRASIL LTDA

Autor: Ricardo Quatrin Borges¹
Orientador: Prof. Madruga²

RESUMO

Nas últimas décadas, diversas alterações nos cenários mundiais demonstraram e demonstram ainda, que a contabilidade de custos tem sido matéria de grande preocupação nas indústrias nacionais e internacionais, valorizando ainda mais sua correta utilização possibilitando competições com critérios cada vez mais minuciosos em custos. Dessa forma, o presente artigo visa analisar alguns sistemas de custeios, seus valores positivos e negativos para que seja possível identificar o que mais se adapta a realidade da indústria APC do Brasil Ltda, (indústria de processamento de sangue suíno), assim, definir o sistema de custeio mais adequado e apreciável a realidade da empresa devido seus propósitos e diferenciado processo de produção. O Custo-Padrão foi o escolhido, pois comparado com os demais sistemas, esse, permitirá a empresa obter os resultados que estão previstos no seu plano de ação.

Palavras-chave: Sistema de Custeio; Implantação de Sistemas; Vantagens e desvantagens dos sistemas.

ABSTRACT

In the last decades, several changes in the worldwide scenery have shown that the cost accounting has been a concerning subject in the national and international industries, making its correct use even more important, and then opening opportunities for competition with very detailed cost criteria. Consequently, this article intends to analyze some cost systems, its positive and negative values, in order to find what will be better for the APC do Brasil LTDA. (Swine Blood Processing Industry), and then define the most appropriated and decent cost system facing the company reality, its proposes, and different production processes. The pattern cost was the elected because when compared with the other systems, this one will permit the company to obtain the planned results, the ones which are in the action plan.

Keywords: Cost System; System implementation; Advantages and Disadvantages of the Systems.

¹ Especialista em Controladoria – UFSM/RS. Email: rqborgess@hotmail.com

² Mestre em Administração – UFSC/RS, Professor do Departamento de Ciências Contábeis UFSM/RS. Email: madruga@ccsh.ufsm.br

INTRODUÇÃO

Contabilidade de custos teve início, na era mercantilista com o advento da contabilidade financeira, ou também conhecida, contabilidade geral. Essa por sua vez, solucionava problemas encontrados na época, pois o contador levantava o estoque inicial, somava as compras e diminuía o estoque final obtendo os custos das mercadorias vendidas. Foi nesse período que surgiram às demonstrações de resultado das empresas comerciais. As empresas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação propriamente dita, fora, é claro as financeiras. Assim era fácil conhecer o custo das mercadorias vendidas, uma vez que só precisava analisar as notas de compra.

Com o advento das indústrias, torna-se mais complexo o trabalho do contador, pois tinha que mensurar os custos que na empresa comercial, verificava as compras e nas indústrias, ocorria gastos que deveriam ser imputados no processo produtivo da empresa. Começou então à adaptação, com raciocínio de formação dos critérios de avaliação de estoque.

Os valores dos estoques nas indústrias deveriam corresponder ao montante dos estoques de compras nos ramos comerciais, passando a compor os custos, valores antes, tratados como despesas do período. Esta forma de avaliação tem sido seguida até os dias atuais por diversos países, com sua estrutura em vigor para duas razões.

Com o desenvolvimento do mercado de capitais nos Estados Unidos e em alguns países da Europa, criou-se a possibilidade de que pessoas tornassem-se acionistas em empresas de capital aberto surgindo com isso, auditores independentes, criando-se regras e condutas a serem cumpridas e tinha como finalidade, analisar, avaliar e assegurar os acionistas que seu capital investido, estava bem empregado e a empresa em questão, seguia normas de contabilidade que se tornou necessário implementar.

Com o início do imposto de renda com influência dos princípios de contabilidade já disseminados, houve a adoção dos mesmos critérios fundamentais para se medir o lucro tributado. Nos cálculos realizados, os estoque industriais deveriam ser avaliados sob as mesmas regras na maioria dos países. A

contabilidade de custos não foi encarada como ferramenta de gestão, e sim, de resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, ocasionando uma parada no tempo no seu desenvolvimento e aprimoramento.

Com o crescimento das empresas e conseqüentemente, aumento da distância dos administradores dos diversos departamentos da empresa, a contabilidade de custos começou a ter significado importante no novo cenário a que adentravam, funcionando como ferramenta de auxílio à gestão da empresa. Importante lembrar que essa nova visão de contabilidade de custos como ferramenta de gestão, tem iniciado á poucas décadas e possuindo um campo muito vasto a ser desenvolvido e aprimorado.

Martins (2006), afirma que na atualidade, a grande maioria das empresas, utiliza essa nova potência de gestão com objetivos bem acima daqueles a que foi criada a contabilidade de custos, podendo assim dizer, que possui duas grandes finalidades, a de controle e o suporte às tomadas de decisões gerenciais.

Assim, o presente artigo tem por finalidade, analisar alguns sistemas de custeio com objetivo de definir com base na revisão da literatura, qual o mais adequado para a realidade da empresa APC do Brasil Ltda, indústria de processo de sangue suíno.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para se entender contabilidade de custos, faz-se necessário conhecer algumas terminologias de caráter obrigatório.

Para Martins (2006), gastos são compras de um produto ou serviço que gera sacrifício financeiro para entidade, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de ativo normalmente dinheiro. Assim, gastos estão relacionados a tudo que desembolsamos num determinado tempo como compra de matéria prima, pagamento de salários da produção quanto da administração, honorários da diretoria, compra de imobilizado entre outros. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade de entrega do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento.

Leone (2000), segue definindo os termos, desembolso, investimento, custos, despesas, custos diretos, custos indiretos e custos fixos.

Desembolso - Todo o pagamento resultante da compra de um bem e ou serviço.

Investimento – gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Todos os sacrifícios decorridos de aquisição de bens ou serviços (gastos) que são estocados no ativo da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização, são especificamente chamados de investimentos.

Custo – gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Os custos são também gastos, mas reconhecidos com tal, ou seja, como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços) para fabricações de produtos ou execução de serviços. Portanto, corresponde a todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, claro, se entende dessa forma no momento que é utilizado no processo industrial, como exemplo pode-se dizer a compra de matéria prima, que no momento da compra teve um gasto que por sua vez tornou-se investimento, pois incorporou o estoque de matéria prima e no momento de entrar no processo industrial foi que se tornou um custo.

Despesa – Bens ou serviços adquiridos ou consumidos direto ou indiretamente para obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Todo o produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesas. Perdas - Bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.

Custos diretos - São aqueles que podem ser identificado e apropriado a cada tipo de obra a ser custeado, no momento de sua ocorrência, ou seja, está ligado a cada bem. Pode ser ligado diretamente ao produto.

Custos Indiretos - Não podem ser apropriados diretamente a cada tipo de produto. São apropriados posteriormente, mediante critério de rateio pré-

determinados e vinculados a causas correlatas como energia rateada com base na hora máquina utilizada.

Custos Fixos - Independe do volume de produção. Já os custos variáveis, variam de acordo com a produção.

MÉTODOS DE CUSTEIO

Custeio, segundo Martins (2001) significa “método de Apropriação de custos”, e cada profissional utiliza o que mais se adequar a sua área de atuação ou que melhores informações gerarem ao gestor da empresa, dependendo assim da necessidade de informações de cada empresa.

O estudo detalhado dos custos e das despesas diretas e indiretas fabris é a forma de atribuí-los a cada produto, individualmente, é o objetivo de todo e qualquer método de custeio.

Custeio é o conjunto de procedimentos e critérios de cálculo, racionais e consistentes, utilizados para transformar despesas classificadas segundo sua natureza, em custos de produção e de serviços, no nível de desagregação desejado pela administração.

Para Martins (2006), liga os objetivos do sistema com os modelos decisórios dos seus usuários, sistema de custo é o conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum, coletando, processando e gerando informações derivadas do desempenho das operações.

Horngren, Charles, Foster e Datar (1997), aponta os seguintes objetivos gerais de um sistema de custeio:

- Avaliação de ativos fabricados;
- Apuração de resultados;
- Análise de rentabilidade;
- Controle de operações;
- Subsídio para formação de preços de vendas;
- Subsídio para planejamento de operações.

A estrutura de um sistema de custo pode ser feita de várias formas. Aqui, abordaremos alguns tipos de modelos mais utilizados. São eles, custeio baseado em atividade (ABC), custeio por absorção e custo-padrão.

SISTEMA BASEADO EM ATIVIDADE (ABC)

O ABC é um sistema de custeio que tem finalidade de quantificar as atividades realizadas de uma empresa, utiliza-se de direcionadores para alocação das despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC tem como princípio básico, as atividades, que são as causas dos custos, assim, os produtos incorrem nesses mesmos custos através das atividades que são propícias. Um diferencial do ABC, é o rastreamento dos dados que normalmente, não são considerados nos demais sistemas de custeio tradicionais, com esses diferenciais, ele ajuda a redimensionar a mentalidade de gestão nas empresas onde é utilizado. Portanto, ele detecta os custos doravante ocultos para a produção dos bens e ou serviços, auxiliando o descobrimento dos custos reais dos produtos em seus processos, desencadeando uma análise mais precisa para os gestores que tomarão decisões com caráter de concorrência no mercado globalizado.

Poderia ser tratado como evolução dos sistemas já existentes, mas com sua definição direta com as atividades envolvidas no processo, configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

Segundo Hansen & Mowen (2001), um sistema de custeio baseado em atividade (Activity Based Costing – ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetivos de custo. A suposição subjacente a essa definição é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custo consomem atividades.

Kaplan e Cooper (1998), afirma que o modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Referis-se a ele com um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito. Esse sistema de custeio relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo da atividade para relacionar custo da atividade a objetivos

Nakagawa (1994), ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação e efeitos e a eficiência e eficácias com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.

Conforme definições acima pode-se concluir que o ABC é uma metodologia de custeio que visa alocar os recursos às atividades identificadas para cada tipo de organização e o consumo destas atividades pelos objetivos de custeio. Tem como finalidade, a redução das distorções provocadas por outros sistemas tradicionais de custeio conforme descrito por Martins (2003). Tendo seu foco voltado principalmente para os custos indiretos, que vem aumentar gradativamente devido ao avanço tecnológico e o aumento da complexidade dos sistemas de produção se comparados com os custos diretos.

VANTAGENS DO (ABC)

Identifica os custos nos processos produtivos e não por volumes produzidos, o que facilita localizar as tarefas dispendiosas com maior precisão, facilita a determinação de custos relevantes, avalia a eficiência e eficácia do produto, identifica as atividades da empresa, faz um rastreamento dos custos ao invés de rateios, e possibilita traçar metas de curto e longo prazo clareando os desperdícios dos custos e despesas indiretas.

DESVANTAGENS DO (ABC)

Devido seu minucioso detalhamento, o mesmo pode-se tornar inviável por necessitar de excessivas informações. Oneroso na sua implantação, causando em determinados casos, inviabilidade, alto nível de controles internos a serem implementados e avaliados, necessidades de revisões constantes, muitos dados a serem tratados com dificuldade de suas obtenções, necessidade de reorganização da empresa antes da sua implantação, dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa, causa maior preocupação em gerar

informações estratégicas do que em usá-las, assim, comprometendo a utilização deste sistema de custeio.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Esta expressão é utilizada para designar o processo de apuração de custo, que baseia-se em dividir ou ratear todos os elementos do custo de modo que cada centro ou núcleo absorva aquilo que lhe pertence com critério de atribuição. Um custo é absorvido quando imputado ou atribuído a uma unidade de produção ou a um produto. Esses custos visam estabelecer os campos de incidência dos custos, fazendo com que cada departamento, centros de produção, produtos, sistema produtivo, receba sua parcela até que o total aplicado seja completamente absorvido. O sentido de absorção é genérico e amplo.

O custo por absorção inclui os elementos diretos e indiretos das aplicações feitas para que se consigam um produto ou um serviço, assim como os elementos variáveis e aqueles também fixos. Nos custos convencionais ou custeio por absorção, as margens de lucro tendem a incluir o custo fixo, que é excluído do sistema denominado custeio direto. A diferença básica, segundo reconhecem muitos autores, americanos, está na não-inclusão e até na exclusão dos custos fixos do dito custeio direto, enquanto o custeio por absorção ou tradicional inclui aqueles fixos.

O custeio por absorção tem a premissa básica que todos os custos de produção independentemente de serem fixos ou variáveis são alocados aos produtos ou serviços. No processo produtivo se faz necessário à divisão entre os custos fixos e custos variáveis, de forma que ambos sejam componentes do estoque de produtos.

VANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio por absorção está de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e com a legislação fiscal, fato que não interfere na contabilidade gerencial, que não está adstrita ao arcabouço legal. Os custos fixos de produção assumem grande relevância. É de fácil aceitação por ser fácil sua implementação já

que os custos inerentes à produção são absorvidos pelo custo unitário e os custos fixos são levados a estoque e só é levado para resultado no momento da venda.

DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo Martins (2001) o custeio por absorção incorpora ao valor dos estoques, o que gera uma super avaliação de estoque, pois custos indiretos fixos deveriam ser registrados como despesas do período ao qual se refere. Promove distorções nas decisões devido à arbitrariedade dos rateios e de incentivar a superprodução; destaca-se o seu uso apenas para relatórios contábeis externos; o custo fixo é mascarado por incorporar os custos fixos indiretos levando a decisões econômicas inadequadas, incentivando a redução dos custos unitários.

CUSTO-PADRÃO

O custo-padrão é o custo previamente determinado para a produção de uma unidade de produto. Padrão é o método cuidadosamente planejado, ou forma de medir execuções de tarefas, ou seja, produzir uma mesa ou um rádio. Essas medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia se traduzem em custos com finalidade de atingir um custo-padrão. Esse modelo de custeio só sofrerá modificações quando ocorrer alterações no método ou preço dos produtos. O custo-padrão tem finalidades variadas dentre elas medir diferenças de realizações de custos atrás.

Segundo Santos (2000), a eficiência somente é medida a partir do instante em que possuímos parâmetros de comparação, onde na medida em que as operações são realizadas, apura-se os custos para comparar com os padrões previamente estabelecidos.

Segundo Martins (2006), existem diversas acepções de custo-padrão, sendo que muitas vezes é entendido como custo ideal de produção de um determinado bem ou serviço. Esta idéia de custo-padrão ideal nasceu da tentativa de se fabricar um custo em laboratório, isto é, cálculos relativos a tempo de produção (profissional ou máquina). O custo padrão ideal é extremamente restrito, já que serviria apenas

para comparações realizadas no máximo, duas vezes por ano, para se ter uma idéia de quanto se evoluiu com relações há anos anteriores.

Segundo Martins (2001), existe outro conceito de custo-padrão mais válido e prático. Trata-se do custo-padrão corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia elétrica entre outros. Algumas diferenças entre o padrão corrente do ideal, onde o corrente inclui no custo do produto algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam de fato ser sanadas; o ideal só inclui as que cientificamente não podem ser eliminadas. O corrente é levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos, mediante estudos e cálculos não tanciados da realidade. O corrente leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem a sua disposição como máquinas que possui mão-de-obra na qualidade que detém ou pode recrutar ou preparar no período etc. O ideal considera os melhores fatores de produção que a empresa deveria ter.

VANTAGENS DO CUSTO-PADRÃO

Segundo Martins (2006), o custo-padrão serve além de armas de controle, de instrumento psicológico para melhoria do desempenho do pessoal, quando bem utilizado.

O custo-padrão pode ser utilizado para diversas metas ou objetivos. O principal objetivo é medir diferenças entre o acontecido e o almejado, ou seja, determinar o custo que deve ser correto, avaliar desempenhos e eficácias operacionais, definição de metas, responsabilidades e comprometimento dos responsáveis pelas atividades padronizadas.

Segundo Bornia (2002), o custo-padrão ajuda a controlar os custos com a comparação padrão-real tornando possível encontrar os pontos de maior custo, promove e mede a eficiência possibilitando verificar se os departamentos estão aptos para os padrões, antecipa os dados prevendo quais custos irão ocorrer, ou pelo menos, se ter uma idéia, facilita as projeções devido ter custos já traçados,

permite calcular e planejar os custos que possibilitem estimar preços de vendas e mensurar possíveis causas para os custos em excesso.

Para Padoveze (1994, p. 263) “o custo-padrão é uma das técnicas para avaliar e substituir a utilização do custo real”.

DIFICULDADES DO CUSTO-PADRÃO

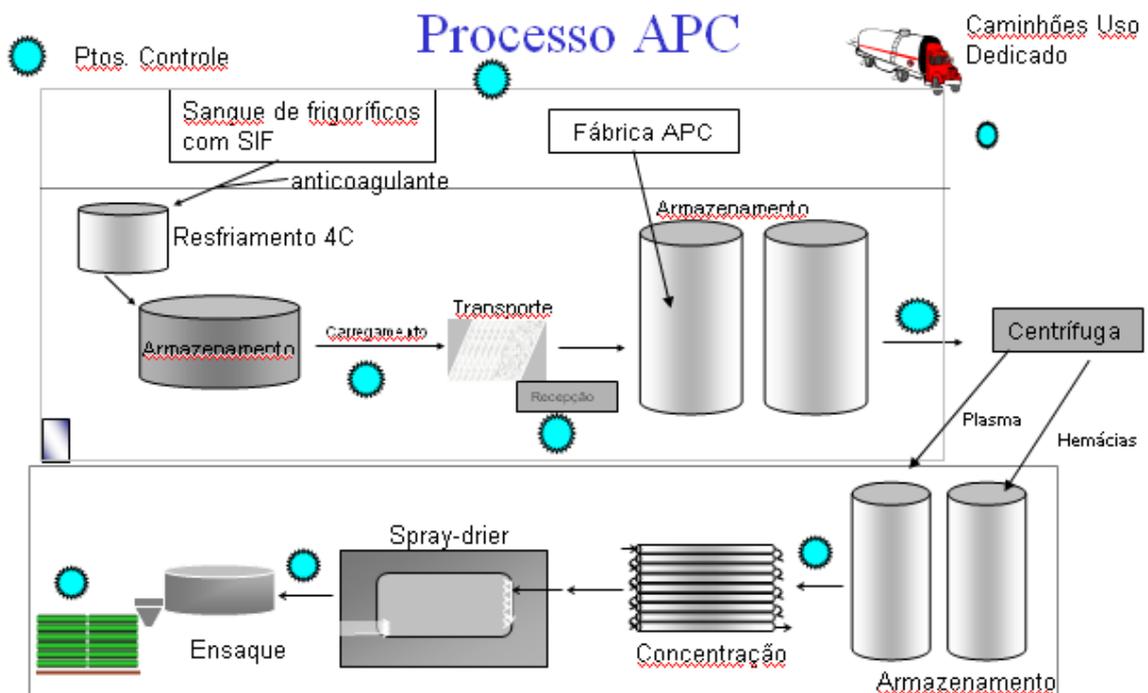
Por ocasião da comparação entre o custo padrão e o custo real, fica evidente que quando existem grandes variações, acendem-se uma luz vermelha alertando os responsáveis pelo controle desses objetos de custos. Os contadores de custos em conjunto com funcionários de operações e os da administração, definem o que são variáveis expressivas ou não expressivas, mas cada caso é analisado em separado, pois não existem medidas pré-definidas.

EMPRESA - APC DO BRASIL LTDA

A APC do Brasil Ltda, está localizada na BR 480 Km 15 Distrito Goio-Em em Chapecó – SC. É a matriz do grupo no Brasil e seu capital é oriundo de dois grandes grupos, um americano com mais de 19 indústrias em todo o mundo e outro argentino grande também. A APC tem como particularidade, a de processo de sangue suíno que são comprados nos frigoríficos da região e de todo o país. Portanto, é uma indústria com a finalidade de transformar o sangue suíno em dois produtos de nome AP 301 e AP 920 que são as células vermelhas (hemácias) e células brancas (plasma). Para essa transformação, existe todo um processo que rigorosamente é acompanhado por funcionários altamente capacitados para que se consiga o resultado esperado.

PROCESSO

Figura 1:



DESCRIÇÃO DA FIGURA 1:

A figura 1 projetada acima demonstra a trajetória que a matéria-prima (sangue suíno) percorre desde sua coleta nos frigoríficos, seu traslado até a empresa APC do Brasil Ltda, automaticamente, entrando no processo produtivo tornando-se os produtos finais AP 301 e AP 920.

DESCRIÇÃO DO PROCESSO

Inicialmente, ocorre à compra da Matéria Prima (sangue) nos frigoríficos que a APC firmou contratos. Para que o sangue possa ser transportado com garantia de ser processado, é adicionado Polifosfato de Sódio (produto químico para que o sangue não coagule) e a cada dois dias, o tanque no qual é armazenada a matéria-prima, ainda nos frigoríficos é lavado com produto químico chamado Divosan TC 86 (detergente). Para o transporte, o sangue tem que ser acondicionado de maneira que garanta temperatura média de 10°C, dessa forma, são necessários caminhões pipa totalmente fechados que possuam refrigeradores. Ao chegar à empresa, é feito o descarregamento em reservatórios até o momento que iniciará a produção.

O processo inicia e a primeira fase é a de separar o Plasma da Hemoglobina (células brancas das vermelhas) em centrífugas. A separação ocorrendo, levando a hemoglobina através de calhas para novos reservatórios onde permanecerá em concentração por determinado período até novamente, continuar o processo produtivo, já o Plasma, é bombeado dentro de tubos para reservatórios que tem a finalidade de concentração elevando seu potencial de proteínas.

Após essa concentração média de 4 horas, o Plasma passa pelo processo da Nano Filtração, que tem finalidade de filtração tirando o excesso de água e impurezas que possuir. Após o processo de filtração do Plasma, o mesmo está pronto para o processo de Spray-Drier (secagem). Para esse processo, tanto o Plasma quanto a Hemoglobina, são submetidos a uma temperatura média de 350°C onde o restante da água é retirado pelo processo de evaporação e o sangue, agora em pó, cai em reservatórios que ficam aguardando a hora do ensaque.

CONCLUSÃO

O custeio ABC, devido seu minucioso detalhamento, necessidades de excessivas informações, oneroso na sua utilização, altos controles internos, vários dados a serem tratados com dificuldade de suas obtenções, necessidade de reorganizar a empresa, estruturar, contratar profissionais qualificados podendo causar maior preocupação em gerar informações estratégicas do que usá-las, impossibilita a utilização deste sistema de custeio.

O custeio por absorção, embora seja aceito pela legislação fiscal, não tem a particularidade de gerar informações gerenciais que garantam um entendimento correto dos custos uma vez que mistura os custos indiretos fixos, devido a arbitrariedade dos rateios, promove distorções nas decisões, assim, destaca-se apenas para relatórios contábeis externos impossibilitando a utilização desse sistema de custeio.

Pela descrição da atividade da APC do Brasil Ltda, onde os custos oscilam constantemente, e com base no estudo de sistemas de custeio mencionados neste artigo, o sistema que mais trará resultados para a realidade e propósitos da empresa, é o Custo-Padrão, pois além de arma de controle, é instrumento

psicológico para melhoria do desempenho dos funcionários, mensurar diferenças entre o ocorrido e o almejado, antecipa dados prevendo quais custos poderão ocorrer, assim, possibilite traçar formações de custos possibilitando planejamentos de gestão preços, pois devido às dificuldades de se conhecer realmente os custos, faz-se necessário criar padrões que possibilitem servir de parâmetros a serem atingidos. Dessa forma, um dos objetivos da organização terá sustentação e garantirá um planejamento estratégico com projeção de vendas no mercado interno e externo competindo em qualidade e preço.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre. Bookman, 2002.

HANSEN, d.r., MOWEN M.M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

KAPLAN, R. S., COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seu custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos planejamento, implementação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.