

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUA RELEVÂNCIA PARA A
GESTÃO**

FERNANDA FLORES DA ROSA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para obtenção do diploma de Graduação.

Orientador: Professor Nicolau Schwez.

Porto Alegre
2010 – 2º Semestre

RESUMO

Fernanda Flores da Rosa*

Diante da dinamicidade e competitividade do mercado no mundo globalizado, as empresas têm necessitado se adaptar as mudanças com maior rapidez exigindo por parte dos gestores respostas rápidas na condução dos rumos das empresas principalmente para atender as exigências dos consumidores que aumentam à medida que a globalização avança sendo necessário que as decisões tomadas atendam estas demandas. Para isto, estas decisões devem estar baseadas em informações precisas e confiáveis para que nenhuma destas ações comprometa a continuidade ou estabilidade da empresa.

A Contabilidade de Custos pode dar o suporte necessário aos tomadores de decisão. Através das diversas ferramentas de análise do comportamento das operações das empresas é possível combinar informações de interesse das mesmas e que estejam alinhadas com sua metodologia de trabalho, com seu planejamento e posicionamento no mercado, sendo possível identificar distorções, processos falhos ou simplesmente àqueles que necessitam de melhorias e através da utilização dessas ferramentas é possível que as organizações atuem especificamente nesses pontos como forma de maximizar seus resultados.

Enfim, atualmente as empresas contam com uma nova Contabilidade de Custos adaptada as exigências de competitividade, dinâmica e voltada para o ambiente interno e externo o que possibilitou aos gestores contarem com um novo e moderno processo de geração de informações, o qual se transformou em uma vantagem competitiva para que os detentores do poder de decisão possam orientar suas ações.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, competitividade, informação, ferramentas e Gestores.

*Fernanda Flores da Rosa, natural de Porto Alegre, Rio Grande do Sul. Formanda do Curso de Ciências Contábeis na UFRGS. E-mail: fernandaflores.rosa@gmail.com.

ABSTRACT

Given the dynamics and market competitiveness in a globalized world, companies have needed to adapt to changes more quickly, requiring managers to take quick responses in the course of conducting business, primarily to achieve costumers demands which increase as globalization advances, being necessary that decisions taken meet these demands. For that, these decisions should be based on accurate and reliable information in order not to compromise the continuity or stability of the company.

The Cost Accounting can provide the necessary support to decision makers. Throughout operation behavior analyzing tools is possible to combine information of companies interests which are aligned with its methodology, planning and market positioning, so it will be possible to identify bias, faulty procedures or simply those who need improvements and through the use of these tools organizations can interfere in these specific points in order to maximize its results.

Nowadays companies have a new Cost Accounting adapted to the demands of competitiveness, dynamic and forward the internal and external environment which allowed managers to rely on a new and modern information process generator, which became a competitive advantage for those who take decisions in order to guide their actions.

Key-words: Cost Accounting, competitiveness, information, tools and managers.

1. INTRODUÇÃO

Descendente da Contabilidade a Financeira, a Contabilidade de Custos, surgiu quando da necessidade de avaliação dos estoques no setor industrial. Durante muito tempo a Contabilidade de Custos se constituiu em fator limitador para as demonstrações da sua habilidade em assessorar os usuários internos acerca de decisões gerenciais (SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO, 2006). Hoje as mais novas e provavelmente mais importantes tarefas da Contabilidade de Custos contemplam controle e decisão (MARTINS, 2006).

De acordo com OLIVEIRA, et al. (2008), é sabido pelos atuantes na área que a Contabilidade de Custos há tempos deixou de ser uma simples ferramenta para valorar estoques. Com os avanços desta área e com o aperfeiçoamento da apuração de custos, a Contabilidade de Custos passou a ter um papel essencial dentro das organizações, contribuindo com informações para a contabilidade gerencial e para o processo decisório.

Para fazer frente ao mercado globalizado e competitivo, alguns aspectos passaram a ser primordiais para a sobrevivência e desenvolvimento das empresas. Sob esse contexto de necessidade contínua de adequação às mudanças, nasceram estudos direcionados à melhoria das técnicas de gerenciamento que envolve a produção e formação dos custos, entre esses o Custeio Baseado em Atividade (ABC), o Gerenciamento Baseado em Atividade (ABM), o *Just in Time*, o *Total Quality Control* e a Análise Custo/Volume/Lucro. Todas essas teorias possuem o objetivo de apoiar as empresas em relação à gestão estratégica dos custos. (CAPACCHI, et al, 2010).

Assim, verificamos o surgimento de uma Contabilidade de Custos moderna apoiada em ferramentas importantíssimas para o desenvolvimento das empresas, que objetiva o fornecimento de informações consistentes para o processo decisório. Para OLIVEIRA, et al. (2008) uma das funções da Contabilidade de Custos, é fornecer opções e dados confiáveis para escolha da melhor estratégia, isto é, para a tomada de decisão.

A alta competitividade do mercado exige que as empresas se adaptem as mudanças com bastante rapidez e eficiência, para tanto é necessário que elas sejam organizadas com áreas que forneçam informações precisas e de qualidade facilitando a utilização das ferramentas citadas, colocando a empresa num patamar diferenciado, ou seja, garantir aos administradores uma vantagem competitiva. Neste contexto, serão abordadas a Contabilidade de Custos e algumas de suas principais ferramentas objetivando identificar e apontar o auxílio e vantagens por elas trazidos para as empresas e conseqüentemente para a gestão empresarial. Para tanto, faz-se necessário descrever os conceitos básicos de Contabilidade de Custos para melhor entendimento e compreensão da utilização das suas ferramentas.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1. CONCEITOS BÁSICOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Abaixo segue descrito de acordo com OLIVEIRA, et al. (2008) e MARTINS (2006), os conceitos básicos de Contabilidade de Custos, bem como alguns dos principais métodos de custeio para um melhor entendimento da matéria.

- Gasto: compra de bem ou serviço que resulte em sacrifício financeiro.
- Custos: gasto de serviço ou bem utilizado para a confecção de outro.
- Custos Diretos: custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, necessitando apenas que haja medida de consumo.
- Custos Indiretos: custos que não permitem a apropriação direta aos bens produzidos e a alocação deve ser feita por estimativa, através da atribuição de critérios.
- Custos Fixos: custos que não variam em sua totalidade, mas variam em relação ao volume de produção, isto é, independente do volume da produção o custo fixo total não irá variar, porém com o aumento da produção o custo fixo unitário será reduzido.
- Custos Variáveis: em oposição aos custos fixos, estes têm sua variação ligada diretamente ao volume total de produção e permanecem fixos em relação à unidade, quando a produção aumentar os custos variáveis unitários permaneceram os mesmos, mas o custo total variável irá aumentar.
- Margem de Contribuição por Unidade: diferença existente entre o preço de venda e os custos variáveis de cada produto.
- Margem de Contribuição Total: resultado da multiplicação do número de unidades produzidas pela Margem de Contribuição por Unidade.
- Ponto de Equilíbrio: ponto no qual os custos totais são iguais a receita total, resultando em lucro zero. Ele determina o quanto a empresa deverá vender para que não incorra em prejuízo.

2.2. MÉTODOS DE CUSTEIO

Abaixo, seguem a descrição de alguns métodos de custeio:

- **Custeio por Absorção:** é caracterizado pela apropriação da totalidade dos custos aos produtos. Antigamente muito utilizado, visto que relativamente baixa a parcela dos custos fixos na composição do preço do produto, porém na medida em que esses custos fixos forem aumentando, esse critério de rateio pode gerar erros consideráveis no custeio dos produtos, se tornando não tão eficiente como subsídio à gestão. Além disso, podemos mencionar que o custeio por absorção é efetuado em sua totalidade baseado em dados internos (custos e despesas), não se levando em conta a influência dos aspectos externos, o que hoje, diante da globalização e da competitividade a precificação dos produtos está intimamente ligada ao meio externo, estando assim, relativamente inadequado a mensuração do preço de venda baseado unicamente naquelas variáveis.
- **Custeio Direto ou Marginal:** parte do pressuposto que cada produto é responsável apenas pelos custos e despesas variáveis gerados por ele, não sendo dessa forma alocados os custos e despesas fixas, por se tratarem de custos estruturais. Como consequência, não existe o conceito de custo total ou de resultado do produto neste sistema. Porém, importante lembrar que para que a empresa incorra em resultado positivo, é indispensável que o somatório das margens de contribuição dos produtos seja superior que as despesas e custos fixos do período.
- **Custeio ABC:** o custeio por atividade distribui os custos indiretos de fabricação primeiramente por atividade/departamentos e posteriormente por produto. É considerado o custeio que proporciona resultados mais aproximados à realidade, proporcionando a visualização dos custos incorridos, na medida em que demonstra como as empresas gastam dinheiro nas áreas de apoio. Muito utilizado e importante para fins gerenciais, não é aceito contábil e fiscalmente no Brasil, porém, devido a sua relevância é de extrema importância que as empresas apurem esse tipo de custeio para melhor identificar a alocação verdadeira dos custos totais.

2.3. A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os seres humanos tomam decisões somente quando supridos de informações, nas empresas não ocorre de maneira diferente, as atividades em sua totalidade, sejam elas operacionais ou gerenciais, são apoiadas em informações que necessitam de preparação e formatação adequada para sua utilização (SILVA JR. at AL., 2000).

Ainda neste sentido, o autor afirma que podemos classificar as informações das operações em 3 (três) tipos:

- Operacional – utilizada para o processamento das atividades rotineiras.
- Legal – utilizada para atender a legislação.
- Gerencial – utilizada para a tomada de decisão.

Ainda vale lembrar que para nos certificarmos da qualidade da tomada de decisão, é preciso que a informação possua qualidade, a qual depende dos seguintes fatores (SILVA JR. at AL., 2000):

- Confiabilidade;
- Prazo (estar pronta a tempo de subsidiar a tomada de decisão);
- Relevância;
- Possibilidade de Comparabilidade (da realidade com o estimado); e
- Nível de Detalhe

Preenchidos esses pré-requisitos podemos nos certificar que a informação terá qualidade e fornecerá suporte para uma tomada de decisão, afirma o autor. Para LEONE (2009), a Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações no qual os dados são recebidos, acumulados de maneira organizada, analisados e interpretados, transformando-os em informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Aos acionistas e administradores é essencial que sejam apresentadas informações que representem bases sólidas para o planejamento da empresa, as quais são extraídas dos sistemas de informações contábeis. A Contabilidade de Custos, como prática normal dentro do sistema contábil das organizações, tem com primeiro objetivo o fornecimento de informações sobre as movimentações de produtos e/ou operações de serviços prestados, orientando seus administradores na busca de alternativas para a gestão dos negócios (SILVA JR. at AL., 2000). Neste sentido, temos que a Contabilidade de Custos é uma atividade que

produz informações de custos para alguém que tem por função a gestão dessas informações (LEONE e LEONE, 2007). Diante da necessidade de gerir essas informações surge a Gestão Estratégica de Custos. (LEONE, 2000).

2.3.1. Gestão estratégica de Custos

O ambiente empresarial atual está em constante mudança submetendo as empresas a dedicarem estrita atenção a estas transformações como forma de se manter no mercado através de decisões ágeis e de qualidade. Assim, a base para o sucesso das empresas é sua atitude e decisão frente às adaptações exigidas pelo mercado no qual estão inseridas.

Em virtude destas exigências as empresas se vêem obrigadas a aprimorar seus sistemas de informações buscando modelos que melhor se adaptem à suas estruturas permitindo um melhor gerenciamento dos seus fatores de sucesso e de identificação de seus pontos falhos. Neste sentido, a gestão estratégica de custos é uma ferramenta que auxilia e orienta a tomada de decisão.

Segundo SHANK E GOVINDARAJAN (1995), a gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes:

- I. Análise da cadeia de valor;
- II. Análise de posicionamento estratégico;
- III. Análise de direcionadores de custos.

A análise da cadeia de valor é relativa à necessidade que as organizações têm em conseguir produzir uma visão mais ampla das atividades criadoras de valor, envolvendo inclusive o meio externo à empresa. A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas passando por fornecedores de componentes até o produto final. A análise da cadeia de valor extrapola o ambiente interno buscando enxergar o amplo ambiente em que a empresa está atuando onde ela é meramente um dos elementos que agregam valor ao produto até ele chegar às mãos do consumidor final, ou seja, ela consegue ver a participação de cada empresa no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor. Assim, construir uma cadeia de valor requer uma metodologia que envolve, de acordo com SHANK E GOVINDARAJAN (1995), os seguintes passos:

1. Definir a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos a cada atividade de valor;
2. Investigar os direcionadores de custos que regulam cada atividade de valor;
3. Examinar as possibilidades de construir uma vantagem competitiva sustentável através do melhor controle dos direcionadores de custo em relação aos concorrentes ou reconfigurando a cadeia de valor.

Ainda para SHANK E GOVINDARAJAN (1995) com relação ao posicionamento estratégico, uma empresa pode adotar a estratégia de liderança em custos ou de diferenciação do produto. Cada qual exige estruturas e conceitos diferentes implicando diretamente na forma de como usar as informações geradas pela contabilidade gerencial. SHANK E GOVINDARAJAN (1995). Eles relacionam as diferenças básicas entre as duas situações de posicionamento estratégico, conforme demonstrado no quadro 1:

Quadro 1 – Diferenças básicas entre situações de posicionamento estratégico

ITEM	DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTO	LIDERANÇA DE CUSTO
Custos planejados	Não muito importante	Muito importante
Aplicação de orçamento flexível para controle de custos	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Acompanhamento dos orçamentos	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Análise dos custos de marketing	Fundamental para o sucesso	Geralmente não é feita separadamente
Custos como fonte para decisão de preço	Baixo	Alto
Análise de custo do concorrente	Baixo	Alto

Definidos a cadeia de valor e o posicionamento estratégico, os esforços se concentram nos direcionadores de custo que podem ser estruturais ou de execução conforme RILEY apud SHANK e GOVINDARAJAN (1995). Nos direcionadores estruturais encontramos os de Escala que representam os investimentos a serem realizados em produção, pesquisa e

desenvolvimento e em recursos de venda, os de Escopo que correspondem ao grau de integração vertical e horizontal, este último, mais relacionado à escala, os de Experiência que tem relação com o conhecimento que a empresa tem com o que ela está fazendo no momento, os de Tecnologia que se referem às tecnologias utilizadas nos processos desenvolvidos em cada fase da cadeia de valor da empresa e por último a Complexidade que define a amplitude da linha de produtos e/ou serviços a serem colocados à disposição dos clientes (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995). Na segunda categoria dos direcionadores de custos, os direcionadores de execução que, diferentemente dos direcionadores estruturais estão diretamente relacionados e basicamente incluem pelo menos os seguintes:

- Envolvimento da força de trabalho – comprometimento com a melhoria contínua;
- Gestão da qualidade total – qualidade do produto e do processo;
- Utilização da capacidade;
- Eficiência do *layout* das instalações;
- Configuração do produto;
- Exploração de ligações com fornecedores e clientes para a cadeia de valor da empresa.

Para SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO (2006):

“A gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Nesse aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa capazes de comprometer sua vantagem competitiva em relação aos competidores.”

Diante disso, podemos considerar que o bom desempenho das organizações está intimamente ligado ao conhecimento do seu nicho de mercado e o mapeamento do seu processo produtivo sendo dessa forma necessário que as organizações possuam completo entendimento e acesso as informações relativas aos custos.

De acordo com SHANK e GOVINDARAJAN (1995), “A Gestão estratégica de custos é uma análise vista como um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Aqui os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

Nota-se, através de análise das explicações efetuadas pelos autores, que a Gestão Estratégica de Custos pode ser considerada uma atividade de suporte às demandas

econômicas no cenário de competitividade. Neste contexto, existem diversas ferramentas e metodologias utilizadas pela Contabilidade de Custos e pela Gestão Estratégica de Custos que objetivam guiar e auxiliar os gestores na elaboração de estratégias e na tomada de decisão. O processamento das informações pela Contabilidade de Custos possibilitará efetuar diversas estimativas e análises a respeito de oportunidades e riscos futuros, orientando dessa forma, a alta administração em suas escolhas e rumos a serem tomados.

Neste sentido, segue identificação de algumas das principais ferramentas e filosofias que a Contabilidade de Custos utiliza para contribuir no processo de gestão.

2.3.2. Target Cost

Como regra geral, temos que as empresas devem obter receita suficiente para cobrir seus custos e render lucros de acordo com os padrões por ela determinados. (OLIVEIRA, et al. 2008). Neste contexto, podemos tender a imaginar que as organizações definem seus preços de venda, basicamente, através de análises de seus custos e retorno desejados. Entretanto, atualmente temos que não é o custo que determina o valor do produto, mas sim que o valor do produto é determinado pelas demandas e pelas ofertas do mercado e que estas por consequência definem os custos (OLIVEIRA, et al., 2008).

De acordo com SAKURAI (1997, p. 52) o custo meta começou a ser aplicado no Japão na década de 1970, visando reduzir o custo e planejar estrategicamente os lucros, objetivos estes que ainda são almejados, além disso, ele afirma que o *Target Cost* é:

“um processo estratégico do gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como Marketing, Engenharia, Produção e Contabilidade.” Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais de produção. O resultado é o incentivo à inovação.”

Ainda neste sentido, para MARTINS (2006), com a crescente competitividade e com clientela cada vez mais exigente buscando constantemente produtos que satisfaçam suas necessidades, o preço passa a ser formado em função da oferta e da procura. Neste ambiente, onde as empresas não podem alterar os preços de acordo com os seus custos, o caminho contrário passou a ser uma importantíssima ferramenta para melhorar o posicionamento

estratégico e o desempenho, nasce a figura do *Target Cost*, que nada mais é do que identificar qual o custo máximo suportável, isto é, admissível, para que utilizado o preço de venda que o mercado oferece, seja possível a empresa atingir a rentabilidade desejada.

De acordo com MARTINS (2006), para se definir qual o custo meta e qual produto deve ser confeccionado (definição da estratégia empresarial) há de existir integração entre todas as partes da empresa, a engenharia respondendo as disponibilidades tecnológicas, o marketing efetuando a análise do comportamento do produto no mercado, através de levantamento de preços, quantidades possíveis de venda, desejos dos consumidores, entre outras. Assim, a utilização do custo meta exige simbiose entre todas as partes da empresa e seu meio externo (clientes, fornecedores, concorrentes, etc.).

Através de análise dos conceitos e entendimentos trazidos pelos autores, é possível identificar a ligação entre o *Target Cost* e a Cadeia de Valor, uma vez que assim definidos os processos que não agregam valor é possível diminuir os gastos com estes e reduzir os custos totais incorridos no processo mantendo a qualidade do produto. Para MARTINS (2006), a interação com a cadeia de valor como um todo, permite, além da empresa atingir os custos ideais, que esta desenvolva uma estratégia completa no sentido de melhoria no produto tanto para empresa quanto para o meio em que se insere.

2.3.3. Gestão dos Estoques

Anteriormente à globalização dos mercados, era comum que as empresas brasileiras trabalhassem com variedade de produtos relativamente baixa e em contra partida, elevado volume de produção. Atualmente a necessidade e o anseio por produtos diferenciados e de fácil acesso, exige que as empresas adéqüem seus processos à flexibilidade, na busca de conciliar a produção diversificada com prazos mais curtos. Vale lembrar que o objetivo final das organizações com fins lucrativos é o lucro propriamente dito, seja este para remunerar o que foi investido ou possibilitar o reinvestimento. E para que as empresas atinjam estes dois objetivos, deve-se buscar melhores mercados, empregar adequadamente os recursos e conhecer e dominar novas tecnologias. Tudo isso, passa pelo gerenciamento e diante da impraticabilidade de aumentar preços e/ou produção, as atenções devem ser voltadas para uma gestão de custos adequada que viabilize maior eficiência da produção e aumento da produtividade (OLIVEIRA, et al. 2008).

No mesmo sentido, os autores complementam com a afirmação de que é primordial enfatizar que o controle dos estoques é uma ferramenta essencial para o adequado gerenciamento em relação à redução dos custos. A gestão de estoques, não é só preocupação com a quantidade de estocada, mas também com a busca constante da redução dos seus valores monetários, no intuito de mantê-los baixos, porém dentro do seu nível de segurança.

Para OLIVEIRA, et al. (2008):

“Gerir níveis de estoques é fundamental para estabelecer uma vantagem competitiva a longo prazo. Qualidade, engenharia de produto, preço, horas extras, capacidade excessiva, habilidade em reagir aos clientes (desempenho da data de vencimento), prazos de entrega e rentabilidade geral são relacionadas com a habilidade das empresas de se tornarem fortes competidoras agora e no futuro.”

É importante lembrar que não basta apenas que a empresa se organize de forma a suprir suas necessidades internas, é necessário que ela esteja alinhada com as demandas, as necessidades e os anseios do mercado e disponibilidades dos fornecedores, isto é, conectada com o seu ambiente externo, no intuito de mensurar as quantidades adequadas de estoques a serem armazenados. Todavia, a procura por produtos inovadores vem crescendo a cada dia, e em vista da dificuldade em prever as vontades dos consumidores, está cada vez mais complicado mensurar as quantidades necessárias para estocagem de matéria prima e produtos, uma vez que estoques representam um investimento elevado não justificando sua manutenção em níveis excessivamente altos. Para tal, será abordado o sistema de Gestão de Estoques *Just in Time* que, de acordo com OLIVEIRA, et al. (2008), diferencia-se do modelo tradicional por não utilizar o estoque como solução para as ineficiências do processo oferecendo alternativas que não exigem estoques elevados.

2.3.3.1. Just in Time

Conforme CAPACCHI, et al (2010), o sistema *Just in Time* é uma filosofia de manufatura surgida no Japão na década de 60 (sessenta), com enfoque de uma visão estratégica, com objetivo de buscar vantagem competitiva por meio da otimização dos processos, tornando a empresa mais eficaz e eficiente, reduzindo seus custos.

Verifica-se assim que os objetivos são bem simples: reduzir custos aliado a manutenção da qualidade, podendo ser atingidos através da otimização de capital, equipamento e mão-de-obra, isto é, tudo que não agrega valor é desperdício e desnecessário, podendo ser eliminado, além disso, deve-se estar conectado às necessidades dos consumidores, antecipando suas expectativas, mantendo o nível de qualidade, prazo de entrega e custo (OLIVEIRA, et al. 2008). Ainda neste sentido, afirmam os autores que filosofia *Just in Time* também parte do pressuposto que o atendimento deve ser estrito ao que for demandado, exigindo da empresa um nível reduzido de estoque.

OLIVEIRA, et al. (2008) acreditam que as organizações devem ser distribuídas em células de produção, onde todas as máquinas utilizadas para a confecção de determinado produto devem estar próximas umas das outras, mantendo um *layout* racional reduzindo assim o tempo que o produto em elaboração deve percorrer e os custos com transporte de matéria-prima.

Para implantação deste sistema, existem alguns requisitos que devem ser atendidos, conforme OLIVEIRA, et al. (2008):

- Motivação, qualificação e adequação da mão-de-obra (deve haver treinamentos constantes). A racionalização no processo produtivo deve ser vista pelos funcionários como uma oportunidade de especialização deles.
- Busca de “parcerias” com os fornecedores, com contratos de longo prazo para que a queda no volume de compra dos produtos não impacte negativamente, isto é, a “parceria” deve ser efetuada para garantir preços baixos, agilidade e qualidade no atendimento em troca de comprometimento e fidelidade (assinaturas de contratos de prazos longos).
- Período para a adequação do sistema e ao sistema. O fato do sistema partir do princípio que os estoques devem ser reduzidos há possibilidades de perdas de vendas, esse custo deve ser cuidadosamente analisado e o planejamento e adequação ao mercado devem ser minuciosos como forma de mitigar este tipo de risco.

A formação de *Clusteres*, isto é, concentração de empresas em um mesmo espaço geográfico também é válida na implantação desta metodologia, nesses tipos de aglomerados o acesso aos insumos é muito mais fácil e ágil, dada a proximidade dos fornecedores, além de que há concentração de mão de obra especializada e qualificada gerando inclusive a diminuição dos custos de recrutamento e podemos ainda citar o mais fácil acesso e compartilhamento de novas tecnologias (OLIVEIRA, et al. 2008).

Para NETESSINE e ROUMIANTSEV (2005) os ganhos mais expressivos estão diretamente relacionados com a rapidez que a empresa possui em se adequar as demandas e aumentar seus níveis de estoques, ainda neste sentido afirmam os autores que a pesquisa deles não contraria a filosofia *Just in Time*, cuja preocupação é adaptar rapidamente o estoque às demandas dos consumidores. Para o sistema JIT é prerrogativa que os estoques sejam baixo sim, mas não a ponto de faltar recursos para produção e sim que essa redução tenha como limite a demanda do mercado, a flexibilização, agilidade e parceria com fornecedores também são exigências desse modelo de gestão de estoques (OLIVEIRA, et al., 2008).

Após análise do sistema *Just in Time* é possível concluir que a escolha do método de Gestão de Estoques selecionado pelas organizações deve estar intimamente ligado com as capacidades e limitações internas da empresa e com o seu ambiente externo, não basta selecionar o método mais atrativo, é preciso selecionar uma filosofia que esteja de acordo com a missão, capacidade e estratégias da empresa, e para que isso seja possível é preciso que a Contabilidade de Custos seja bem desenvolvida e estruturada para que as informações necessárias cheguem às mãos dos gestores em tempo hábil, completas e de forma confiável para que as decisões tenham bases “sólidas” para serem tomadas.

2.3.4 Análise das Relações Custo, Volume e Lucro

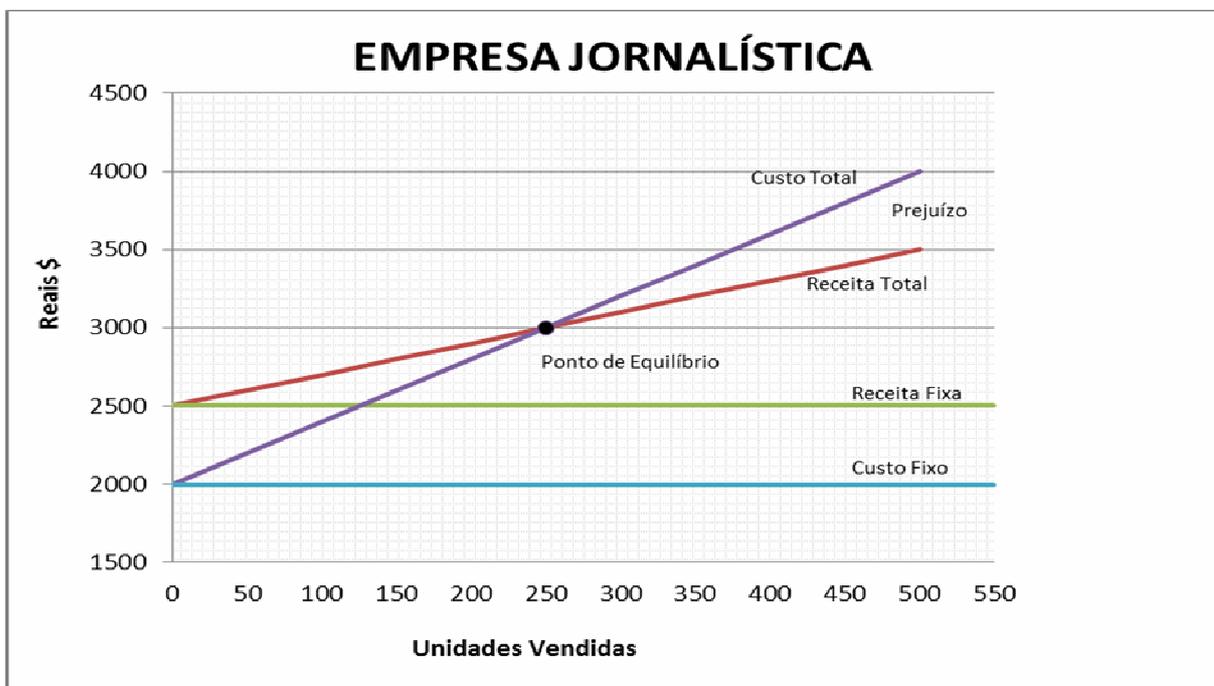
No mesmo contexto de globalização, concorrência e a constante necessidade de conhecer a situação da empresa, bem como efetuar estimativas de comportamentos futuros, institucionalizou-se o planejamento, neste particular surge a demanda da análise custo – volume - lucro, já que a mesma fornece informações úteis para o próprio planejamento e para o processo decisório. Através dela é possível efetuar análise de ajuste de preços, selecionar *mix* de produtos, escolher estratégias de *marketing* e analisar o efeito do custo sobre os lucros (OLIVEIRA, et al. 2008).

Ainda neste sentido, de acordo com OLIVEIRA, et al. (2008) a principal vantagem desta ferramenta está em sua simplicidade de elaboração e visualização, entretanto, é necessário que os gestores sejam conhecedores das deficiências da análise CVL. Uma delas é o fato desta análise ser efetuada através de uma situação estática, pois uma vez que alteradas as condições operacionais, deve-se efetuar nova análise para que esta esteja de acordo com a realidade, dessa maneira, podemos perceber que esta análise é efetuada para o curto prazo.

Assim, devido ao cenário de incertezas e contínuas alterações do mercado, deve-se elaborar novas análises sempre que necessário.

Para melhor demonstrar as análises que podem ser efetuadas com o gráfico gerado pela análise CVL, vale reproduzir exemplo prático demonstrado por OLIVEIRA, et al. (2008), o qual refere-se a uma empresa jornalística com situação de mercado completamente distinta das normalmente evidenciadas, partindo do fato que esta possui margem de contribuição negativa, isto é, o preço de venda dos jornais produzidos por esta empresa é inferior ao custo e às despesas variáveis.

Além da receita proveniente da venda de jornais, a empresa ainda possui receita relativa aos anúncios, isto é, a venda dos “espaços” do jornal para propaganda. Esta, normalmente, possui um valor contratado e independente do volume de vendas, não sendo variável. O exemplo ainda nos traz que esta receita fixa (dos anúncios) é utilizada para compensar os efeitos da margem de contribuição negativa resultante das vendas dos exemplares. Portanto, é possível concluir que na medida que a empresa aumenta o seu volume de vendas o lucro vai diminuindo até que atinja o ponto de equilíbrio, a partir do qual, passe-se a verificar a existência e aumento de prejuízo, conforme gráfico abaixo:



Fonte: Oliveira, Moura e Chaves (2008, p. 71).

Segundo HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000):

“A análise de custo-volume-lucro (CVL) propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento. Ela examina o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos”.

Através da análise CVL apresentada fica mais fácil a empresa analisar a situação e criar estratégias para não entrar na zona de prejuízo. Embora esta ferramenta por si só não seja suficiente para traçar um plano estratégico completo, serve de instrumento informativo “base” para a alta gestão definir diretrizes e tomar decisões quanto à necessidade, neste caso, de aumentar o espaço dos anúncios, ou até reduzir o investimento em *marketing*, uma vez que o aumento expressivo nas vendas pode demonstrar risco ao negócio. Também pode ser um demonstrativo de que análises na Cadeia de Valor podem e devem ser efetuadas no intuito de identificar o motivo do alto custo dos exemplares, podendo ser utilizadas outras abordagens como *Target Cost* na tentativa de alinhar o “custo meta” com o valor de venda estabelecido pelo mercado.

2.3.5. Total Quality Control

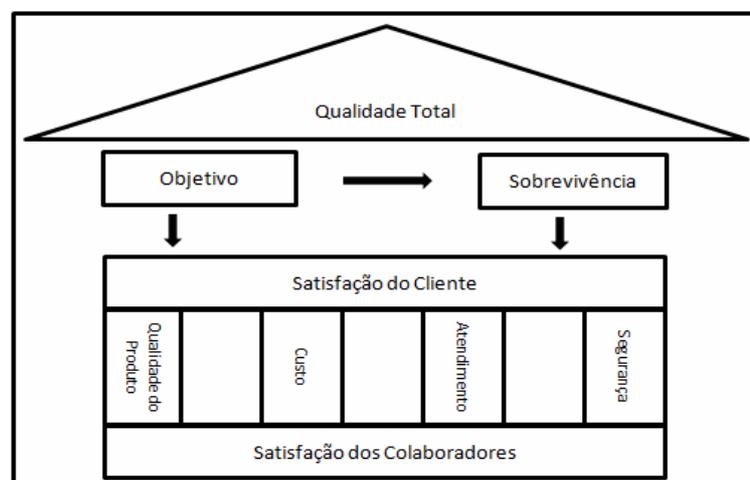
Tradicionalmente a inspeção dos produtos visava garantir que os níveis de defeitos se mantivessem dentro do limite tolerável, os quais eram relativamente altos. O contraste entre empresas japonesas e algumas da Europa Ocidental era gritante, visto que estas passaram a adotar uma filosofia de “defeito zero”. Mesmo que distante de acontecer, a meta *zero defects* guiava as companhias, mesmo assim, estas permaneciam insatisfeitas no tocante à qualidade. SILVA JR. et al. (2000).

E de acordo com os autores, os esforços para garantir a qualidade do processo por inteiro (desde o desenho do produto, certificação de fornecedores, entrega para clientes, assistência técnicas e treinamento para funcionários) produziram efeitos relevantes em termos de produto e de custos, diminuindo os custos de inspeção. Chegando-se a conclusão de que é mais barato produzir corretamente na primeira vez do que ter retrabalho e necessidade de correção de defeitos.

Conforme NAKAGAWA apud CAPACCHI, et al. (2010), a evolução nos processos produtivos, tanto em tecnologia, como em termos de controle e qualificação é cada vez mais presente na realidade das empresas, atualmente vivemos em uma época em que a qualidade é extremamente valorizada por todos. Para os gestores a qualidade no processo produtivo significa diminuição dos gastos, sejam eles com prejuízos, com a redução no tempo de produção, com *Recall* ou com assistência técnica. Para os clientes a qualidade é relativa ao produto adquirido. Neste sentido, o *Total Quality Control* aplica-se a todas as funções de uma empresa e esta prática assegura que as necessidades dos consumidores serão satisfeitas prevenindo erros e defeitos, ou seja, fazendo as coisas corretas na primeira vez). Nessa afirmação, consumidores não são apenas os usuários finais, mas também as pessoas seguintes no processo de produção, a intenção é eliminar os desperdícios de mão-de-obra e de material, agilizar os processos para evitar que um trabalho seja feito novamente, satisfazer aos clientes para não haver devoluções e assim reduzir os custos (CAPACCHI, et al 2010).

De acordo com OLIVEIRA, et al. (2008), o TQC tem com principal objetivo a melhoria contínua em todos os níveis de operação produtiva, abrangendo todas as áreas funcionais da organização. Para BROCKA e BROCKA apud OLIVEIRA, et al., (2008), este processo envolve não somente o controle da qualidade, mas também conceitos como custo, visão de mercado e planejamento, tudo isto visando o desenvolvimento da organização.

Neste sentido, os autores demonstram através de um organograma chamado de A Casa da Qualidade, abaixo demonstrado, a interligação da qualidade total aos objetivos da empresa, envolvendo áreas de custo, atendimento e segurança, além de conceitos com qualidade do produto, satisfação do cliente e sobrevivência.



Fonte: Adaptada de CAMPOS, Vicente Falconi. Gerência da qualidade total, por OLIVEIRA, et al. (2008).

FALCONI (1999) destaca que, numa era globalizada, não é mais possível garantir a sobrevivência da empresa apenas exigindo que as pessoas façam o melhor que puderem ou cobrando apenas resultados. Hoje são necessários métodos que possam ser utilizados por todos em direção aos objetivos e sobrevivência da empresa. (ROBLES JR.; OLIVEIRA, et al. 2008).

2.3.6. Custeio ABC

O critério de custeio ABC procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (SANTOS, SCHMIDT e PINHEIRO, 2006). Para CAPACCHI, et al (2010), o custeio ABC é o método que veio para dar suporte ao gerenciamento empresarial, uma vez que para se adequarem a nova realidade as empresas necessitam não só de informações capazes de fornecer a quantificação dos custos para fins de inventários, mas também dados confiáveis que forneçam auxílio na tomada de decisão no âmbito que envolva toda a produção. Tais informações podem trazer para a empresa vantagens competitivas.

De acordo com CREPALDI, apud BLOIS, et al. (2010) o custeio ABC parte da premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme requeridas, é que formarão o custo dos produtos. Neste sentido, afirma BLOS, et al.(2010) o ABC utiliza o método de rastreamento com o objetivo de acompanhar os custos e alocá-los nas atividades que os consomem.

O objetivo imediato do Custeio ABC é a atribuição mais rigorosa dos gastos indiretos ao bem ou serviço produzidos na empresa, permitindo o controle mais efetivo destes gastos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais (SANTOS, SCHMIDT e PINHEIRO, 2006). Conforme afirmado por CREPALDI (1999) atualmente os sistemas de custeio são muito mais que um sistema de controle entre os gastos e a lucratividade, os sistemas de custos são métodos capazes de dar apoio e suporte às empresas em relação às tomadas de decisão.

A principal vantagem do ABC é conseguir apontar as atividades que estão com redundância de recursos e que não apresentam um retorno financeiro compatível com a quantidade dos recursos consumidos, podendo essas atividades (que não agregam valor) ser identificadas, modificadas ou descartadas de maneira a ser reduzido o custo operacional,

ainda, possibilitando a identificação de atividades que não representam o foco da empresa para que estas sejam transferidas e terceirizadas (BLOIS, et al. 2010).

PEREZ JR., COSTA e OLIVEIRA apud BLOIS, et al. (2010), enfatizam que o custeio ABC é um instrumento de controle gerencial e apresenta diversas vantagens se comparado aos critérios de custeio tradicionais, conforme quadro abaixo:

Quadro 2 – Vantagens do Custeio ABC

Características da informação gerada pelo ABC	Impacto produzido pela informação no ambiente gerencial da empresa
Permite a apuração dos custos dos produtos com maior precisão.	Revisão das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos.
Identifica os direcionadores de custos e de atividades.	Contribuição para o aprimoramento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos.
Identifica os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos.	Aumento da lucratividade, com a eliminação dos custos desnecessários.
Constata certas informações gerenciais de custos invisíveis.	Aprimoramento do desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico.

2.3.7.. ABM – Gerenciamento Baseado em Atividade

A Gestão baseada em custeio por atividade (ABM) utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar a empresa ou um negócio, segundo CHING apud BLOIS, et al. (2010). Ainda é possível destacar que o custeio ABC é suporte para a sustentação, com sucesso na atividade de produção, avaliação do desempenho operacional e econômico, sendo preponderante na tomada de decisão e, também, na busca de vantagem competitiva com as novas tecnologias e metodologias como o sistema *Just in Time* e o *Total Quality Control*, entre outros, de acordo com NAKAGAWA apud BLOIS, et al. (2010).

O ABM e o ABC procuram facilitar a implementação de um processo de mudança comportamental, buscando oferecer aos gestores informações importantes na tomada de decisão, por meio de demonstração de custos específicos das atividades e produtos, auxiliando

na antecipação de desempenhos futuros, tornando-os mais eficientes e eficazes para o desenvolvimento de novas estratégias. O ABC propicia o aperfeiçoamento dos processos e a redução de custos, por meio dos quais os gerentes poderão traçar metas para o futuro da empresa. Já o ABM identifica as ineficiências dos processos através das informações fornecidas pelo ABC (BLOIS, et al., 2010).

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O trabalho quanto a sua natureza caracteriza-se como uma pesquisa básica, com abordagem qualitativa, para ERICKSON (1989) a abordagem qualitativa tem se afirmado como promissora possibilidade de investigação em pesquisas realizadas na área da educação. E, para que se alcancem os objetivos propostos será utilizada a pesquisa descritiva, a qual segundo RAUPP e BEUREN apud BLOIS, et al. (2010), “configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira e não tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros”.

O método para obtenção de informações de caráter conceitual e filosófico será a pesquisa bibliográfica, a qual de acordo com GIL (1991) é caracterizada basicamente por ser elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, de artigos periódicos e de material disponibilizado na internet.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme analisamos, existem diversas metodologias e ferramentas que a Contabilidade de Custos pode utilizar para auxiliar a gestão em termos de tomada de decisão, melhorias nos processos, definição de necessidade de investimentos, formação de preço, aumento da competitividade, etc. Com relação ao produto é imprescindível que se apure os custos de forma correta, pois estes irão subsidiar o manancial de informações que os gestores irão utilizar para administrar as empresas.

Exemplo desta importância está no nosso próprio dia-a-dia, para adquirirmos algum produto sempre desejamos saber quanto o item adquirido irá custar, primeiramente para definirmos se a aquisição deste item não afetará o nosso orçamento e finalmente para definirmos quanto à necessidade e custo benefício para adquiri-lo ou não. Nas empresas não funciona de maneira diferente, para orientar as decisões dos administradores é essencial saber o custo, seja um investimento para produção, aquisição de uma máquina ou de uma matéria prima, etc., somente após saber-se o custo é que os gestores poderão fazer as análises necessárias para definir as necessidades ou possibilidades de compra. Análises estas, com certeza, bem mais complexas que a que nós consumidores fazemos.

O gestor necessitará saber se a aquisição do produto ou investimento “caberá” dentro do seu orçamento, todavia, não basta apenas ter informações sobre os custos é necessário ter conhecimento de todo processo, para identificar se esse sacrifício financeiro gerará benefícios, aprimorará seu processo produtivo e se principalmente trará algum retorno para a organização. A Contabilidade de Custos fornece todas essas informações, desde a apuração dos custos até o mapeamento do processo e a identificação dos processos deficientes. Para isso existem diversas ferramentas e metodologias que poderão servir de suporte e orientação para que os gestores consigam definir estratégias e tomar as decisões necessárias para que a empresa atinja seu objetivo (lucro e sobrevivência) ou então, para sua diferenciação perante o concorrente (vantagem competitiva). Neste contexto, abaixo segue Quadro Resumo das principais ferramentas utilizadas pela Contabilidade de Custos, abordadas neste artigo, com sua respectiva contribuição para a gestão empresarial:

Quadro 3 – Quadro Resumo de Vantagens

	Vantagens/ Auxílio à Gestão	Âmbito
Contabilidade de Custos	Fornecimento de informações precisas e confiáveis para orientação das decisões estratégicas.	Interno e Externo
Gestão Estratégica de Custo	Dar apoio ao processo de criação de planejamento estratégico, através da utilização das informações fornecidas pela Contabilidade de Custos.	
Gestão Estratégica de Custos - Análise da cadeia de Valor	Permite identificação de processos falhos, fornecendo informações quanto a necessidade de investir em novas tecnologias, em treinamentos ou inclusive em excluir alguma atividade do processo produtivo, se identificado que esta não agregue valor algum ao produto. Assim como, o mapeamento de toda a cadeia de valor que a empresa está inserida sendo fonte de informações para o planejamento. Através desta também é possível analisar estratégias de <i>marketing</i> , as necessidades de ajuste de preços, entre outros.	Interno e Externo

Target Cost	Permite que a empresa mantenha-se competitiva, pois parte do princípio que o preço de venda é determinado pelo mercado e os custos determinados pelo preço de venda.	Interno e Externo
Gestão de Estoques	Permite a empresa alinhar seus estoques com as demandas e ofertas do mercado que se insere.	Interno e Externo
Gestão de Estoques enfoque <i>Just in Time</i>	Redução dos custos através da diminuição de estoques e manutenção da qualidade do produto.	Interno e Externo
Análise da Relação Custo-Volume-Lucro	Permite analisar estimativas e comportamento das vendas, dos custos e do lucro de casos específicos. Subsídia a gestão com informações a respeito da viabilidade de projetos e de pontos a serem melhorados para que os projetos tornem-se viáveis através da criação de estimativas.	Interno e Externo
Total Quality Control	Assegura a competitividade da empresa através da qualidade total e diminuição dos custos com retrabalho e correção, além de qualificar seus profissionais resultando em produtos e serviços que necessitam menor serviço de assistência técnica.	Interno e Externo
Custeio ABC	Fornecimento de informações mais consistente a respeito da alocação dos custos conforme as atividades. Auxiliando na identificação de processos falhos, redução dos custos através de identificação de custos desnecessários, possibilitando que os gestores verifiquem a necessidade de revisar suas margens de contribuição devido aos seu método de alocação de custos.	Interno e Externo
ABM	Identifica as ineficiências dos processos através das informações fornecidas pelo ABC	Interno e Externo

Através do quadro fica fácil visualizar a relevância da Contabilidade de Custos para a gestão, uma vez que bem estruturada traz benefícios aos processos, representa vantagem competitiva para a empresa e serve de fonte de informações para a administração e tomada de decisão e criação de planejamento estratégico.

5. CONCLUSÃO

A Contabilidade de Custos deve ser vista como instrumento para fornecimento de informações para o processo de gestão empresarial, uma vez que a ela é atribuída a tarefa de reunir e organizar (de acordo com as diretrizes da alta administração) todas as informações pertinentes ao funcionamento da organização. A produção de relatórios, gráficos, planilhas e comparativos eficientes que auxiliem os gestores a entender a situação e o desempenho da

empresa também é função da Contabilidade de Custos, através dos quais a alta administração pode verificar a necessidade ou possibilidade de melhorias que ajudem a definir estratégias que além de estarem de acordo com a missão da organização respeitem o planejamento e orçamento.

É preciso sempre lembrar que a Contabilidade de Custos e a empresa em geral, devem sempre estar conectadas às mudanças e tendências do mercado, este, marcado pelo dinamismo e alto desenvolvimento da tecnologia, o qual torna cada vez mais complicada a sobrevivência e lucratividade das empresas. Neste contexto, uma empresa com uma Contabilidade de Custos bem estruturada possui um grande atributo competitivo, uma vez que estando adaptada às mudanças, possuindo pleno domínio da sua estrutura pode se destacar diante de seus concorrentes.

Neste sentido, SILVA JR. (2000) afirma que:

“O pleno conhecimento da evolução das variáveis financeiras de cada negócio tornou-se imprescindível para a sobrevivência da empresa, bem como para sua gestão estratégica, possibilitando seu crescimento e a criação de vantagens competitivas. Nesse contexto, o controle efetivo de custos é peça fundamental para todos os *stakeholders*, principalmente para os encarregados da condução da organização”.

Desta forma, para atingir o sucesso da empresa é necessário que os administradores tomem os rumos e decisões corretas, baseados em informações contábeis consistentes adaptando seus processos continuamente. Com base nisto, podemos afirmar que uma organização conseguirá se estabelecer e se manter-se competitiva no mercado se tiver gestores habilidosos, atualizados e detentores de informações contábeis, sendo que para tal, a existência da Contabilidade de Custos é condição “*sine qua non*”.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BLOIS, H. D. et al. **Custos** – enfoques sistêmicos. Passo Fundo: UFP. 2010.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas S.A. 1999.

ERICKSON, F. **Métodos cualitativos de investigación.** In: WITTROCK, M. C. La investigación de la enseñanza, II. Barcelona- Buenos Aires-Mexico: Paidós. 1989.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, G. S. **Custos, Planejamento, Implantação e Controle.** São Paulo: Atlas S/A. 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas S/A. 2006.

OLIVEIRA, A. A., *et al.* **Contabilidade de Custos - Temas Atuais.** Curitiba: Juruá. 2008.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos.** São Paulo: Atlas S.A. 1997.

SANTOS, J. L., SCHMIDT, P., & PINHEIRO, P. R. **Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos.** São Paulo: Atlas S/A. 2006.

SANTOS, J. L., *et al.* **Fundamentos de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas S/A. 2006.

SHANK, J. K., & GOVINDARAJAN, V. **Gestão Estratégica de Custos - A nova ferramenta para vantagem competitiva.** Rio de Janeiro: Campus. 1995.

SILVA JR, J. B. *et al.* **Custos - Ferramenta de Gestão - Coleção Seminários CRC-SP/Ibracon.** São Paulo: Atlas S/A. 2000.

ROUMIANTSEY S. & NETESSINE, S. **Should inventory policy be lean or responsive? - Evidence for US public companies - The Wharton School - University of Pennsylvania.** 2005.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC. 2000.