

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM FINANÇAS EMPRESARIAIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A SUA
IMPORTÂNCIA ESTRATÉGICA NO MERCADO
EMPRESARIAL**

VICTOR RIBEIRO LONGO
Matrícula nº: 116281372

ORIENTADOR: Prof. Samuel Cogan

Agosto 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM FINANÇAS EMPRESARIAIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A SUA IMPORTÂNCIA ESTRATÉGICA NO MERCADO EMPRESARIAL

VICTOR RIBEIRO LONGO
Matrícula nº: 116281372

ORIENTADOR: Prof. Samuel Cogan

Agosto 2017

As opiniões expressas neste trabalho são de exclusiva responsabilidade do (a) autor (a).

Dedico este trabalho aos meus familiares, namorada, amigos e colegas, tanto de turma como de trabalho por todo o apoio suporte e incentivo. Tenho certeza que vocês foram de extrema importância na minha formação tanto pessoal como profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus professores pelo tempo dispensando nas noites de sexta e nos sábados pela manhã. Em especial ao professor Samuel Cogan que me orientou na elaboração do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a importância da gestão de custos em uma companhia multinacional. A fim de atingir o objetivo proposto serão apresentados os principais conceitos e elaborada uma resenha sucinta sobre alguns dos principais modelos de custeios. Na seção final será analisado um estudo de caso enfatizando a importância da contabilidade de custos em uma grande empresa de energia.

O conhecimento dos conceitos e modelos é extremamente importante para a seção final do trabalho, na qual, será avaliada uma pesquisa realizada em uma grande empresa do ramo de energia. Buscar-se-á entender como ocorre todo o processo da gestão de custos, e se, de fato, ele é útil aos gestores da empresa, se na companhia realmente existe uma cultura de gestão de custos e o que pode ser feito, caso seja necessário para uma melhoria desses processos e, por consequência, da gestão de custos na companhia.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	9
2.	A CONTABILIDADE DE CUSTOS	10
3.	PRINCIPAIS CONCEITOS E DEFINIÇÕES DA CONTABILIDADE DE CUSTO.....	34
3.1	<i>Gastos</i>	<i>12</i>
3.2	<i>Desembolso.....</i>	<i>12</i>
3.3	<i>Despesa.....</i>	<i>12</i>
3.4	<i>Custo</i>	<i>13</i>
3.5	<i>Custos variáveis.....</i>	<i>13</i>
3.6	<i>Custos fixos.....</i>	<i>13</i>
3.7	<i>Custos diretos</i>	<i>13</i>
3.8	<i>Custos indiretos.....</i>	<i>14</i>
3.9	<i>Margem de contribuição.....</i>	<i>14</i>
3.10	<i>Ponto de equilíbrio.....</i>	<i>14</i>
4.	MÉTODOS DE CUSTEAMENTO.....	15
4.1	<i>Custeio por absorção.....</i>	<i>15</i>
4.2	<i>Custeio Variável.....</i>	<i>16</i>
4.3	<i>Método de Custeio baseado em Atividades.....</i>	<i>17</i>
4.4	<i>ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades.....</i>	<i>19</i>
4.5	<i>Just In Time.....</i>	<i>20</i>
4.6	<i>Teoria das Restrições.....</i>	<i>20</i>
5.	ESTRATÉGIA.....	32
5.1	<i>GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS</i>	<i>24</i>
6.	METODOLOGIA DE PESQUISA.....	25
6.1	<i>Estudo de Caso</i>	<i>26</i>
6.2	<i>A pesquisa</i>	<i>26</i>
6.3	<i>Análise das respostas.....</i>	<i>27</i>
7.	CONCLUSÃO	30
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

LISTA DE FIGURAS

FIGURAS

Figura 1. Ponto de Equilíbrio.....	15
Figura 2. Custeio por Absorção.....	16
Figura 3. Custeamento Variável x Custeamento por absorção.....	17
Figura 4. Modelo ABC	19
Figura 5. Teoria das restrições.....	22

1. Introdução

A competitividade entre as organizações vem historicamente se acentuando devido ao grande desenvolvimento tecnológico. E ao aumento da velocidade da informação. Este ambiente sofre ameaça constante, afetando os mais diferentes produtos e processos,

Tendo em conta que a atividade empresarial sempre traduziu devidamente as relações humanas, essa velocidade muda os usos e costumes da população mundial e do comércio em geral.

A disputa por novos mercados e as pressões da concorrência e dos consumidores, é permanente e crescente. Tendo em vista este cenário, as empresas buscam fórmulas globais de atuação e desempenhos através do grau de complexidade dos seus produtos, da constante busca pela inovação ou mesmo pelas particularidades em relação ao consumidor final.

Diante desses desafios, e visando superar a limitação da adoção de controles exclusivamente financeiros e contábeis, a elaboração e consolidação de um adequado plano estratégico podem gerar benefícios para as organizações, uma vez que as decisões tomadas no presente podem gerar efeitos positivos num futuro próximo. Neste contexto, a contabilidade de custos desempenha um papel essencial, como instrumento capaz de contribuir para o cumprimento da missão e dos objetivos das organizações.

De acordo com Oliveira (2008), Os profissionais atuantes na contabilidade reconhecem que a contabilidade de custos não constitui uma simples ferramenta para valorar estoques. Com os avanços observados nesta 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 Goulart Junior (2000), um dos fatores-chave-de sucesso nas empresas é a gestão dos custos que identifica e analisa como estão sendo alocados os custos aos produtos. Essa gestão do processo se torna importante na identificação e

controle desses custos como forma de crescimento da produtividade, melhoria na tomada de decisões e sobre preços e investimentos, e ainda na melhoria contínua do processo produtivo.

O presente estudo examina a contabilidade de custos, do ponto de vista da sua evolução histórica apresenta, os principais modelos de custeamentos conhecidos e termina analisando a importância da contabilidade de custos em uma grande empresa de energia.

Conforme será evidenciado na seção final o cenário competitivo está em constante mutação, e as companhias que desejam manter-se no topo devem aproveitar as oportunidades que são apresentadas, eliminando ou diminuindo os riscos provenientes do mercado.

2. A contabilidade de custos

Ao longo das diversas transformações pelas quais passou em seu processo evolutivo, o ser humano sempre buscou formas de melhorar, facilitar a sua vida, seja na sua produção, nas suas relações interpessoais E mesmo na forma de controlar e o seu patrimônio.

A contabilidade nasceu nos primórdios da sociedade, quando era necessário realizar o cálculo da quantidade e valores de sua propriedade e bens. Na era mercantilista, a contabilidade financeira ganha um enorme destaque, entretanto a contabilidade de custos surge apenas na chegada da Revolução industrial, quando as empresas buscam formas de controlar a sua produção.

Segundo Martins (2008), até a revolução industrial (século XVIII), PREDOMINAVA a contabilidade financeira (ou geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir Às empresas comerciais.

Para a apuração do resultado de cada período, bem como o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples. (MARTINS 2008).

Estoque Inicial
(+) Compras
(-) Estoques Finais
(=) Custo das mercadorias vendidas

Como citado anteriormente a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, devido à uma grande necessidade de avaliar estoques na indústria. Nessa época, tinha sua aplicação maior no segmento comercial, sendo utilizada para apuração do resultado do exercício. Porém, com o incremento da indústria surge a necessidade de cálculo de custos para formação de estoques.

Com o passar dos anos a contabilidade de custos foi evoluindo até chegar ao modelo que hoje conhecemos como parte da ciência contábil. Este modelo se dedica ao estudo racional dos gastos feitos para se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço.

Para Padoveze (2002) a contabilidade de custos esta voltada para o cálculo, A interpretação e O controle dos custos dos bens fabricados, comercializados ou serviços prestados pela empresa.

Leone (2002) aponta que 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.

Segundo Martins (2008), a contabilidade de custos acabou por passar nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerencial. Entretanto, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, à contabilidade de custos ainda não conseguiu explorar todo seu potencial e, aos poucos, vem criando novos sistemas como o ABC e o custeio - alvo que permitam melhor gerenciamento de seus custos.

Para Perez e Oliveira e Costa (2011), a gestão de custos tem com objetivos principais:

- Apuração do custo dos produtos e dos departamentos
- Atendimento de exigências contábeis
- Atendimento de exigências fiscais
- Controle dos custos de produção
- Melhoria de processos e eliminação de desperdícios
- Auxílio na tomada de decisões gerenciais
- Otimização de resultados

3. Principais Conceitos e Definições da Contabilidade de Custos

3.1 Gastos

São ocorrências nas quais a empresa despende recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas.

Compra de um produto ou serviço qualquer, gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse que representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro) (MARTINS, 2008).

3.2 Desembolso

Desembolso é o pagamento de um gasto veja o exemplo: “No dia 10 você comprou uma máquina (isso é o gasto), e ficou acertado que no dia 20 você pagaria a máquina (isso é o desembolso)”.

É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço (MARTINS, 2008).

3.3 Despesa

São consideradas despesas as saídas de dinheiro de uma empresa ou organização, ao passo que se dá o nome de receitas ou lucros ao dinheiro que entra. Bem ou serviço consumindo direta ou indiretamente para a obtenção de receitas (MARTINS, 2008).

3.4 Custo

Conforme Neves e Visconti (2003), o custo é o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, são todos os gastos referentes à atividade de produção da empresa; para defini-los, basta saber o exato momento em que o produto está pronto para venda, até aí todos os gastos são custos; a partir desse momento, são despesas.

3.5 Custos variáveis

São os custos que, como o nome diz, variam de acordo com o volume da produção.

Segundo Neves e Visconti (2003), os custos variáveis são aqueles cujos seus valores se alteram em função do volume produzido como, por exemplo, a matéria-prima consumida; se não houver produção o custo variável será nulo, os custos aumentam na medida em que se aumenta a produção.

3.6 Custos fixos

São os custos que se mantêm constantes independentes do volume de produção. O custo fixo existirá mesmo que a empresa não produza nada (ex: o aluguel).

Hornigren, Datar e Foster (2010) definiram que custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa, e que não oscilam no curto prazo, em função do volume de produção.

3.7 Custos diretos

São aqueles que podem ser identificados e diretamente apropriados a cada tipo de obra a ser custeado, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. É aquele que pode ser atribuído (ou identificado) direto a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento.

São os custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (MARTINS, 2008).

3.8 Custos indiretos

Indiretos são os custos que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos são apropriados aos portadores finais mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causas correlatas, como mão de obra indireta, rateada por horas/homem da mão de obra direta, gastos com energia, com base em horas/máquinas utilizadas, etc.

São os custos que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (MARTINS, 2008).

3.9 Margem de contribuição

Quantia em dinheiro que sobra da receita obtida através da venda de um produto, serviço ou mercadoria após retirar o valor dos gastos variáveis, este composto por custo variável e despesas variáveis.

É a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe permite ser imputado sem erro (MARTINS, 2008).

3.10 Ponto de equilíbrio

Ponto de equilíbrio é o ponto em que o lucro da empresa é zero, ou seja, é o ponto no qual a receita total é igual aos custos e despesas totais. Também chamado de break-even point ou ponto de ruptura ou ponto crítico.

Corresponde à quantidade produzida/volume de operações para a qual a receita iguala o custo total. É, pois, o ponto onde o lucro líquido iguala a zero, podendo ser expresso em unidades físicas e monetárias (COGAN, 2013).

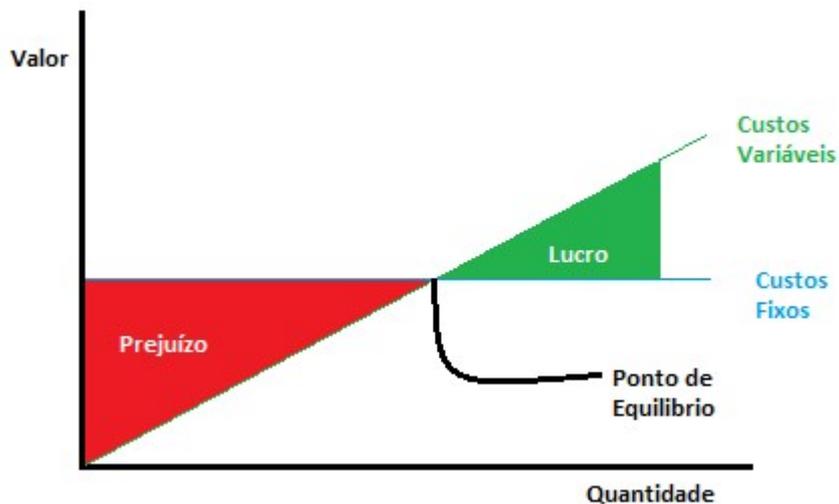


Figura 1: Ponto de equilíbrio

Fonte: elaborado pelo autor a partir do blog novaamerica.blog.br

4. Métodos de Custeamento

4.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método derivado dos princípios fundamentais da contabilidade. O método tem como principal característica, a apropriação total dos custos dos produtos. Ratificando a informação, Martins (2008) nos diz que é o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, consistem na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

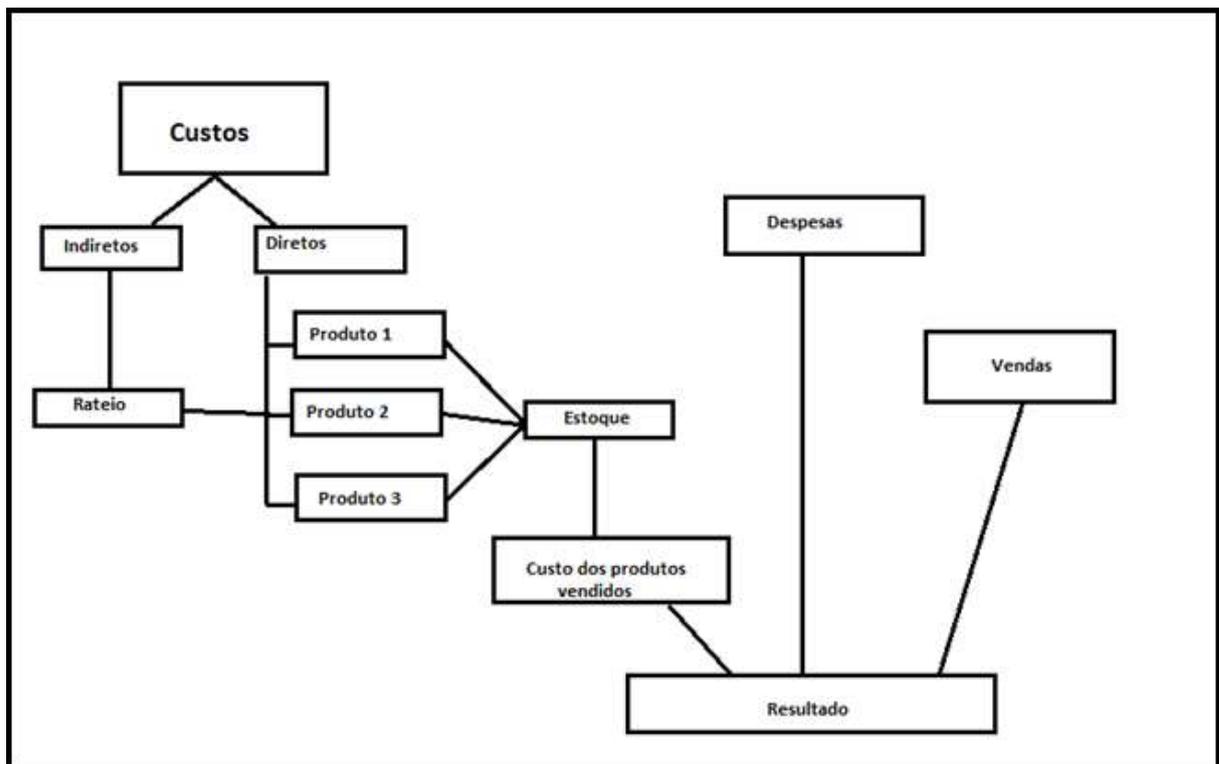


Figura 2: Custeamento por absorção

Fonte: elaborado pelo autor a partir do blog novaamerica.blog.br

É método é utilizado para fins fiscais e societários. Essa forma de custeio tem como principal característica englobar todos os custos, sejam eles fixos, variáveis, diretos ou indiretos na estrutura operacional. Este critério de rateio tem como ponto negativo, o fato de poder gerar erros consideráveis no rateio dos produtos.

4.2 Custeio Variável

O custeio variável considera como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos no período. Segundo Cogan (2013), somente os custos de fabricação que variam com a produção são considerados custos do produto. Incluem materiais diretos, mão de obra direta e custo indireto variável.

Corroborando Martins (2008) nos diz que no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques, só vão, como consequência dos custos variáveis.

Já Para Goulart Junior (2000) o método de custeamento variável, é sensível às oscilações do grau de aproveitamento da capacidade de produção instalada. Isso se deve a natureza dos gastos apropriáveis ao custo de produção separado em custos e despesas variáveis e fixas sendo discriminados em poucos níveis de informação.

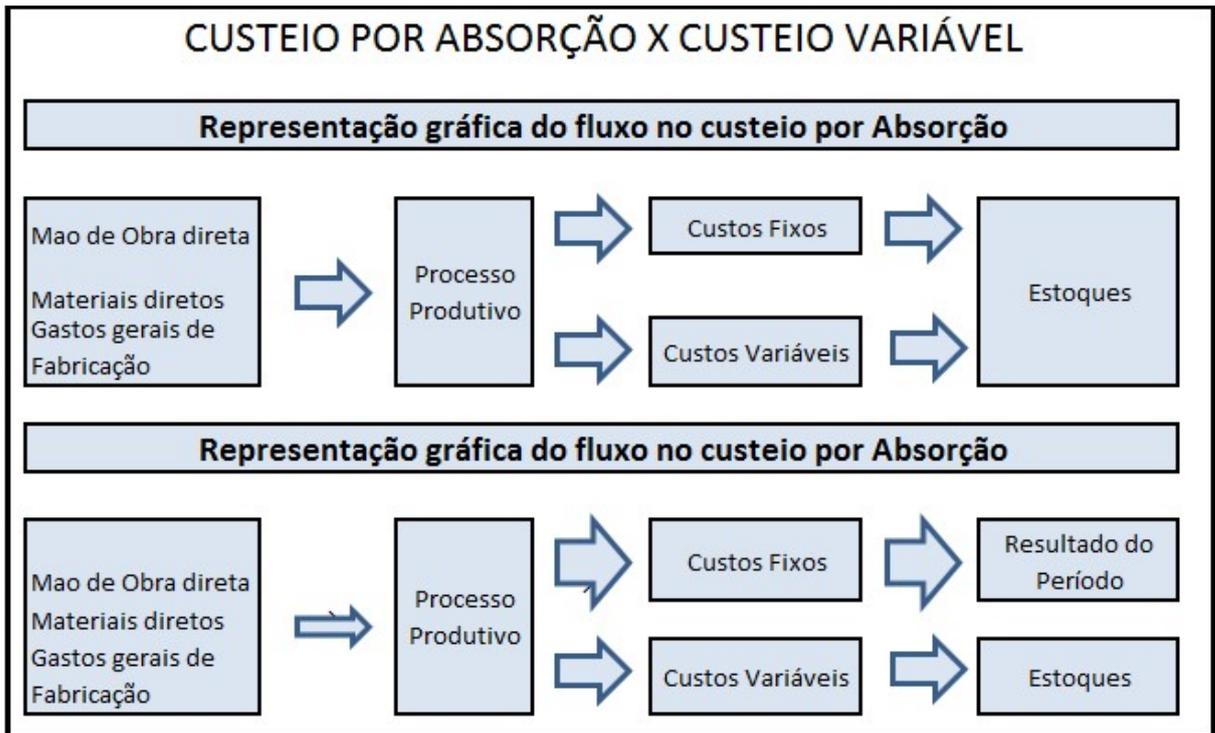


Figura 3: custeio por absorção x custeio variável

Fonte: elaborado pelo autor a partir de contabilidadedemais.blogspot.br

4.3 Método de Custeio baseado em Atividades

Criado na década de 80 o modelo ABC tem como objetivo uma atribuição mais rigorosa dos gastos indiretos aos bens produzidos na empresa, ele distribui os custos indiretos por atividade e por produtos e é considerado o modelo de custeio que gera os resultados mais próximos à realidade.

O critério de custeio ABC procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (SANTOS, SCHMIDT e PINHEIRO, 2008).

Segundo Cogan (2013) o custeio ABC difere do enfoque do custeio tradicional, pela forma como os custos são acumulados, o sistema tradicional utiliza um modelo de acumulação de dois estágios, primeiro os custos são acumulados por função ou departamento e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição. O ABC tem como o foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos.

Nakagawa (1994) complementa a ideia de que o ABC pode subsidiar informações com maior exatidão para a tomada de decisões, por ser mais preciso na identificação de quais processos, atividades (ou até procedimentos, por exemplo) são mais dispendiosos. De acordo com Catelli e Guerreiro (1993) o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela instituição geram custos, e que os serviços consomem ou utilizam essas atividades.

Para Martins (2008) a utilidade do custeio baseado em atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos.

Martins (2008) diz que podemos observar sob temos duas óticas:

- Visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento.
- A visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

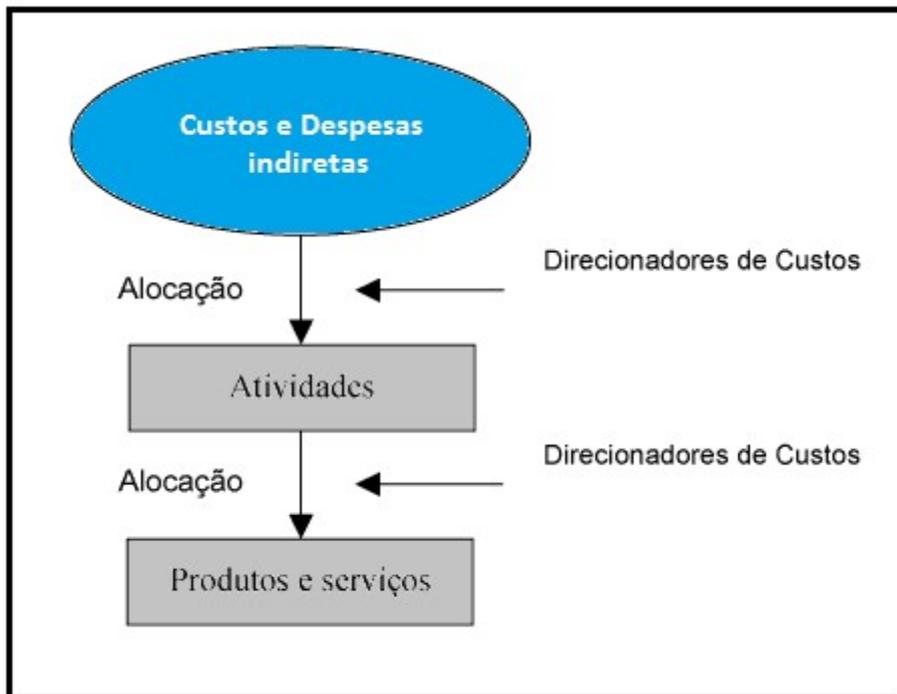


Figura 4: Custeamento Baseado em Atividades

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Leoni, 1997.

4.4 ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades

A gestão baseada em custeio por atividades (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 o suporte para a sustentação, com o 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 NACAGAWA apud BLOIS et al. (2010).

Para Cogan (1997) os sistemas ABM e ABC foram feitos um para o outro. Enquanto o ABC fornece a informação, o ABM a utiliza para as várias análises que objetivam o melhoramento contínuo da produção.

Ambos os sistemas (ABC, ABM) procuram facilitar a implementação de um processo de mudança comportamental, oferecem aos administradores as informações necessárias para a tomada de decisão.

4.5 Just In Time

O *Just in time*, é um sistema focado na eliminação de desperdícios, busca uma melhora contínua dos processos produtivos, é a base para a melhoria competitiva de uma empresa, principalmente nos campos de qualidade, preço dos produtos e velocidade de produção.

Conforme Capacchi (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 o objetivo de buscar vantagem competitiva por meio da otimização dos processos, tornando a empresa mais eficaz e eficiente, reduzindo seus custos.

Para Horngren, Datar e Foster (2007) o JIT é um sistema de produção com base na demanda porque cada componente em uma linha de produção é produzido logo que e apenas quando necessário à etapa seguinte. O JIT causa alguns efeitos nos sistemas de custeio, pois ao reduzir o manuseio dos materiais, armazenagem e inspeção, reduz os custos indiretos. Além disso, facilita a identificação direta de alguns custos geralmente classificados como indiretos.

Oliveira (2008), diz para o sistema JIT é prerrogativa que os estoques sejam baixos sim, mas não ao ponto de falar recursos para a produção e sim que essa redução tenha como limite a demanda do mercado, a flexibilização, agilidade e parceria com fornecedores também são exigidas nesse modelo.

4.6 Teoria das Restrições

O físico Eliyahu M. Goldratt na década de 70 cria um sistema de administração da produção base do software Optimized Production Technology – (OPT), nesse momento a base das informações eram os indicadores financeiros -

lucro líquido, retorno sobre o investimento (ROI) e fluxo de caixa – e os indicadores operacionais - taxa de produção, inventário e custos operacionais- resultariam na gestão da lucratividade e sua evolução na década de 80 de informações para organizações surge a Teoria das Restrições ou (ToC - Theory of Constraints) divulgada no livro “A Meta”, do autor supracitado.

A Teoria das Restrições é mais um método para as organizações além da maximização do lucro apoiar a tomar decisões para o sistema de produção com o diferencial de analisar o sistema, restringe e investiga a existência de gargalos da produção e assim evita desperdícios e custos operacionais não programados que afetam diretamente o resultado da empresa e prejudica o timing da produção, Goldratt (1989) rejeita os rateios/direcionadores dos custos fixos e prioriza a maximização do ganho como primeira prioridade, em seguida a redução do inventário e a redução das despesas operacionais como última.

Segundo Cogan (2013) a teoria das restrições (TOC) se concentrou em três requisitos: ganho (contribuição), despesas operacionais e inventario. A contabilidade de ganhos da TOC é considerada a contabilidade de custos da TOC, muito embora a teoria das restrições não reconheça a determinação dos custos e considera o ganho (vendas reais menos material direto).

O método tambor-pulmão-corda, que cronologicamente representa a primeira aplicação da TOC em logística de produção, descreve o gerenciamento das restrições que pressupõe a existência, em qualquer sistema, de um ou mais recursos gargalos. Assim como ocorre com uma corrente, o rompimento se dará no elo mais fraco, e essa é sua restrição (COGAN, 2013).

Para Cox e Spencer (2002), o método tambor – pulmão – corda é uma técnica utilizada para gerenciar os recursos a fim de maximizar o ganho. Cogan (2013) também nos diz que o processo de raciocínio da TOC conduz a uma série de passos que combinam a causa e efeito com a intuição e a experiência adquirida, para ganhar conhecimento. Trata-se de ferramentas de causa e efeito para entender por que as coisas acontecem e que permitirão que se crie um futuro melhor. Procura-se então responder as três perguntas: O que mudar? Para o que mudar? Como fazer para mudar?

A figura a seguir busca ilustrar a teoria das restrições.

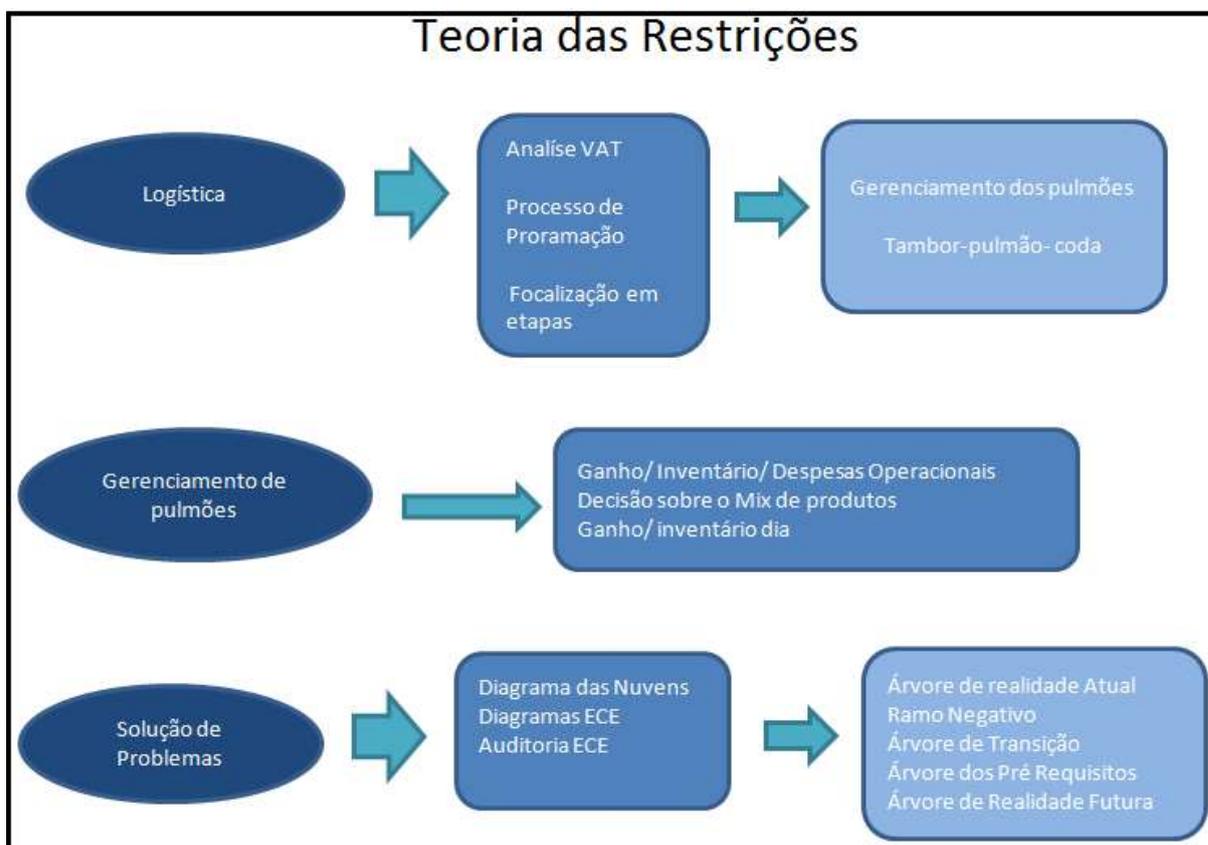


Figura 5: Teoria das Restrições

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Mansilha, <http://slideplayer.com.br/slide/357931/>

5. Estratégia

A origem da palavra estratégia vem dos campos de batalhas travados pelos antigos gregos, e seu significado era a arte dos generais, isso porque na antiga Grécia denominavam-se de *estrategos* os comandantes supremos escolhidos para planejar e fazer a guerra. DE OLIVEIRA, PREREZ JR E SILVA (2011).

Corroborando com a afirmação anterior, Porter (1999) diz que a ideia de estratégia foi desenvolvida pelas companhias militares, considerando que os bons ou maus resultados eram consequência da mente de bons e maus estrategistas.

Para Wrigth, Kroll E Parnel (2000) a mudança do foco da estratégia partindo do âmbito militar para o empresarial ocorreu na década de 1950 quando foi apresentado o relatório de Gordon-Howell (1959), na qual se concluiu que a disciplina de política de negócios deveria ser uma das matérias chaves do curso de administração.

Segundo De Oliveira, Perez Jr e Silva (2011), no ambiente empresarial, a estratégia é uma forma de pensar no futuro uma atividade que deve estar integrada no processo decisório das organizações e que envolve o profundo conhecimento do negócio e a verificação sistemática de tendências.

Andres, (1997) classifica estratégia como o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e os planos para atingir esses objetivos, postulados de forma a definir em que atividade se encontra a empresa. São diretrizes e regras formuladas com o objetivo de orientar o posicionamento da empresa no seu ambiente. (OLIVEIRA,1995)

Estratégia tem as seguintes características (Porter, 1999):

- Eficácia operacional não é estratégia;
- A estratégia se alicerça na exclusividade das atividades;
- A posição estratégica sustentável exige opções excludentes;
- A compatibilidade induz à vantagem competitiva e à sustentável.

BASIC (2008) descreve que a estratégia deve ser entendida em duas perspectivas complementares. A Primeira perspectiva, que tem Porter o principal autor, destaca que a formulação de estratégia acontece em momentos onde não ocorrem grandes inovações e as estruturas empresarias estão estáveis. A segunda perspectiva, na qual Hamel e Prahalad são os autores mais conhecidos, parte do princípio que as inovações moldam o mercado e, alteram as estruturas empresariais. Segundo esse autor, a segunda perspectiva da estratégia acaba alterando significadamente o mercado e eleva a gestão de custos há um patamar superior na elaboração estratégica.

5.1 Gestão estratégica de custos

A gestão estratégica de custos tem extrema importância no processo de tomada de decisão, é através dos dados fornecidos aos administradores que deverão basear suas decisões sobre quanto, quando e em que o setor deverá ser investido ou sobre quanto deve custear os produtos/ serviços que a organização produz (MARTINS, 2008).

Souza e Clemente (2007) nos dizem que por muito tempo as empresas praticaram a gestão de custos com foco na eficiência do processo produtivo e usaram o custo unitário como parâmetro de desempenho. Os autores acreditam que tal redução ocorre como uma melhoria dos processos

Segundo Santos, Shimidt e Pinheiro (2006) a gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos par apoio ao processo de gestão estratégica. Nesse aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque á disposição do gestor informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte as decisões tomadas na empresa capazes de coprometer sua vantagem competitiva em relação aos competidores.

Bacic (2008) analisa que a gestão de custos deve ser compreendida como uma análise da estratégia da organização e também da competitividade, não mais como gestão restrita aos controles operacionais como era feito no passado.

Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos, é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais.

Para Martins (2009) a visão mais ampla das análises de custos inter-relacionada com elementos estratégicos fornece melhores informações a administração.

Segundo Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise de posicionamento estratégico;

- Análise de direcionador de custos.

A análise 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 empresa esta onde ela é meramente m 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.

Baseando-se nisso, a gestão estratégica de custos tem a finalidade de identificar os tipos de custos e direciona-los baseando-se na cadeia de valor. Com o intuito de reduzi-los e ao maximo, tornando assim o produto/serviço cada vez mais competitivo sem que minimize a lucratividade PORTER (1999).

Já para Souza e Clemente (2007), a gestão estratégica de custos também esta diretamente ligada às decisões de investimentos. As decisões de investimento estão na base da gestão estratégica de custos porque definem em grande extensão a pauta e magnitude de custos da empresa.

De acordo com Shank e Govindarajan (1995), a gestão estratégica de custos é uma análise vista como m 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.

6. Metodologia de Pesquisa

Este estudo caracteriza-se pela apresentação das principais funções da contabilidade de custos e como elas podem ser aplicadas na empresa a fim de garantir sua continuidade. Neste sentido, primeiramente foi feito uma investigação

bibliográfica em livros, revistas especializadas, artigos científicos, publicações e sites relacionados à contabilidade de custos e a sua importância nas organizações.

Segundo Bastos (1995, apud EL HAJJ, 1999, p. 18), o elemento básico de uma boa metodologia consiste em um plano detalhado de como alcançar o(s) objetivo(s) respondendo às questões propostas e/ou testando as hipóteses formuladas.

Nesse sentido, temos como principal desafio do estudo de caso averiguar se a empresa objeto deste estudo utiliza as informações geradas pelos modelos de custeamento para assim podermos confirmar a real importância da contabilidade de custos na gestão empresarial.

6.1 Estudo de Caso

O trabalho a seguir é baseado em informações obtidas na dissertação de mestrado “MODELOS DE CUSTEAMENTO E A IMPORTANCIA DA GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA MULTINACIONAL DE ENERGIA”. Elaborada por Verônica Andréa Lima Gouveia no ano de 2011 NO CURSO TAL DA UNIVERSIDADE TAL.

Para estudo de caso foi escolhida uma empresa de capital aberto, uma vez que essas empresas são obrigadas a divulgar as informações financeiras. Foi escolhida uma multinacional do setor de energia. Nesse tipo de empresa, o controle e uma boa gestão dos custos são de extrema importância para uma boa colocação no mercado. O trabalho busca mostrar a importância das informações geradas pela contabilidade de custo na hora da tomada de decisão dos gestores.

6.2 A pesquisa

Foi elaborado um questionário que aborda os temas da dissertação. Esse questionário É composto de cinco partes, que buscam avaliar o modelo de custeio utilizado, se ele é bem aplicado na empresa, se novos modelos se fazem necessário novos modelos de custeamento, se a contabilidade gerencial atende as demandas

da empresa e por fim se realmente existe uma gestão de custos de excelência dentro da companhia.

6.3 Análise das respostas

O questionário foi enviado a 10 diferentes níveis de gerência da companhia, e com as respostas obtidas pelos gerentes chegamos as seguintes conclusões:

O método de custeio utilizado pela companhia é o “Método de Custeio por Absorção”. Também obtivemos informações necessárias para concluirmos a forma de apropriação dos custos indiretos de fabricação, dos materiais e da mão de obra.

A empresa se organiza da seguinte forma, para qualquer projeto é feito um orçamento. E esse orçamento é responsável por dizer quanto à empresa gastará, quais serão os custos e como eles serão consumidos no projeto.

Olhando para forma de apropriação utilizada pela empresa temos as seguintes características:

Os custos da companhia são apropriados pelas horas utilizadas, através da associação de cada empregado a centros de custos. Os custos de pessoal e seus encargos são alocados às atividades apontadas nos diversos processos da companhia.

Para os custos indiretos de fabricação, existe uma forma específica de alocação e de apropriação de custos. Como exemplo, tem-se o pool de helicópteros que é alocado aos diversos campos de produção da companhia. Com base em apontamento de horas, os gastos dos contratos de helicóptero são divididos entre as diversas concessões que fazem uso do serviço.

Já os materiais, são separados em dois grupos de operações o primeiro grupo é o destinado aos investimentos e o segundo destinado aos administrativos. Esses grupos já possuem um centro de custo pré-definido através da requisição de material, seja para a área administrativa, de projetos ou produção.

A mão-de-obra direta é rateada com base nas solicitações de empregados de cada área. Os funcionários são cadastrados no sistema da folha de pontos e todos os pedidos são alocados ao seu cadastro através de um centro de custo. Ao final de cada mês é possível apurar o custo pessoal, também é feito um apontamento de horas que é associado ao centro de custo do funcionário.

6.4 O método utilizado pela empresa

Como dito anteriormente, a empresa utiliza o método de custeio por absorção. Esse é o método obrigatório para avaliação de estoque e para a apuração do resultado e do balanço, atendendo de forma eficaz às exigências societárias e fiscais e às necessidades de informações para a elaboração de suas Demonstrações Financeiras.

Porém, ao analisarmos as respostas dos gestores percebemos que o método de custeio por absorção é ineficiente e a empresa não consegue informações que são necessárias para implementar um sistema de custos de qualidade, que possa estimular um programa de redução dos custos e que sirva para que a empresa possa controlar os seus gastos de uma forma efetiva e eficaz. Com isso a empresa se vê obrigada a criar relatórios gerenciais, em paralelo ao modelo de absorção, uma vez que o mesmo não é capaz de gerar as informações necessárias aos gestores sendo elas as de controle dos custos, avaliação de desempenho, otimização dos processos e retorno dos investimentos realizados.

As informações geradas pelo custeio de absorção se fazem úteis para dizer qual é a rentabilidade gerada pelo negócio, os gestores consideram as informações satisfatórias mesmo sabendo que a formação de preços é ditada pelo mercado e não pelos custos. Com relação à tomada de decisões, a empresa utiliza as informações geradas e a partir delas cria o plano orçamentário.

6.5 Os métodos de custeio como ferramenta de gestão.

Como percebemos na seção anterior, o método do custeio por absorção que é utilizado pela empresa e exigido pelas normas fiscais brasileiras, não passa as informações necessárias e esperadas aos gestores. Com isso chegamos à

conclusão que os gerentes esperam que exista um novo método que possa contribuir para uma melhor gestão.

Foi perguntado aos gestores, qual seria esse método, e como esse método se encaixaria no plano de governança da empresa.

Analisando as respostas percebemos que a maior parte dos gestores acredita que o modelo ABC seria o melhor modelo para atender as necessidades da empresa. Os gestores acreditam que a empresa precisa de um modelo que forneça uma visão dos processos da companhia e essa mudança seria benéfica a companhia uma vez que eles deixariam de ter uma avaliação departamental e passariam a olhar para os departamentos como um todo. Todos os departamentos fariam parte de um grande grupo. Eles também deixam claro que o método necessita de revisões para que possa atender e se encaixar da melhor maneira possível nas demandas da empresa, assim eles passariam a entender o que causou aquele custo e podem direcionar de uma melhor maneira as ações de melhoria.

6.6 A importância da contabilidade gerencial na gestão e custos da companhia

Essa etapa da pesquisa buscou entender a importância que a empresa dá para contabilidade gerencial, como ela é aplicada na realidade, se realmente a contabilidade serve como uma ferramenta de gestão, auxiliando nas tomadas de decisões e se a companhia é reconhecida por sua excelência na gestão de custos.

Verifica-se que a empresa demonstra uma grande preocupação em manter uma boa gestão de custos e entende que esse controle é extremamente necessário para se ter uma melhor avaliação de desempenho e por consequência uma melhor tomada de decisões.

Também percebe-se que a companhia vê a contabilidade gerencial como uma importante ferramenta e através dela, busca sempre obter uma melhor gestão dos seus custos. Mesmo assim, os gestores da empresa sentem a necessidade de novas ferramentas que possam ser aliadas na hora da análise dos custos e sejam

aliadas no melhor entendimento dos mesmos, notamos que existe um grande desejo dos gestores em ter uma maior participação nas decisões dos recursos obtidos e utilizados.

Nota-se também que existe certa insatisfação quanto à gestão e cultura de custos na companhia. O modelo que é utilizado atualmente, não é compatível com as necessidades de informações e com a expansão nos negócios previstos pela empresa. Os gestores entendem que é necessária uma reformulação dos modelos de gestão para que os resultados das informações geradas possam realmente avaliados e as responsabilidades pelos resultados sejam divididas de forma correta para cada gestor.

Pode-se concluir que a empresa ainda não tem uma gestão de custos bem definida e que essa certa indefinição gera um descontentamento nos gestores da companhia, para modificar a situação atual a empresa precisa definir um melhor modelo de custos, enxergando quais são as suas reais necessidades gerencias, capacitar os funcionários para que essa nova gestão seja de fato entendida e aplicada por todos e só assim ela poderá alcançar resultados satisfatórios na sua análise de custos. Porém é de extrema importância que as ações dos gestores sigam as políticas de governança corporativas existentes na empresa, ou seja, todas as medidas gerencias tomadas, devem estar de acordo com as expectativa sobre o retorno do investimento que os custos sejam reconhecidos e controlados de maneira eficaz e eficiente para que possíveis desperdícios sejam exterminados e que o lucro da empresa continue aumentando

7. Conclusão

O presente trabalho buscou mostrar como o cenário competitivo está em constante mutação, e as companhias que desejam manter-se no topo devem aproveitar as oportunidades que são apresentadas, eliminando ou diminuindo os riscos provenientes do mercado.

Como ambiente, a empresa é um sistema aberto e dinâmico: ela interage com todos os ambientes. Como se pode verificar, o desenvolvimento tecnológico, a relação com fornecedores, consumidores, concorrência e as condições econômicas

são alguns dos exemplos de fatores que influenciam seu estado, e, preferencialmente, determinam sua permanência e sobrevivência.

O processamento dessas informações em tempo real se faz cada vez mais útil e necessário. Delas se utilizarão os gestores para as tomadas de decisões na busca da eficácia empresarial, visto que este processamento de informações está presente em todos os processos, desde o planejamento até a gestão de todos os custos gerados na atividade.

Pode-se concluir que, para que as organizações tenham seus resultados otimizados, o processo de gestão de custos precisa ser um forte aliado, que seja capaz de gerar as informações necessárias e úteis para a tomada de decisão.

Mesmo com toda a importância e necessidade de uma boa gestão e gerenciamento de custos percebemos que isso não é algo simples de se obter, o estudo de caso buscou mostrar como a gestão de custos é importante não só para a apuração dos custos da companhia e também deve ser usada como uma importante aliada na hora da tomada de decisão.

Também podemos notar que mesmo em uma grande multinacional o processo da gestão de custos não é bem disseminando, notamos que a empresa ainda tem muito a evoluir na sua gestão de custos, para que os gestores, principais consumidores das informações geradas, possam avaliar os resultados e de fato entender qual o rumo que a empresa deve tomar.

Sendo assim devemos entender que num primeiro momento, antes de aplicar qualquer método de custeamento à empresa deve buscar entender qual o caminho ela quer tomar, qual o seu objetivo e como fazer para chegar lá. A partir dessa autoavaliação deve-se buscar o melhor modelo gerencial, aquele que de fato se encaixa no perfil e atenderá realmente as necessidades da empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACIC, M. J. *Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo da estratégia empresarial*. Curitiba: 2008.
- BLOIS, H. D. et al. *Custos – enfoques sistêmicos* – 2010.
- CATELLI, A.; GUERREIRO, R. *Mensuração de atividades: comparando "ABC" x "Gecon"*. *Caderno de Estudos*, São Paulo, Fipecafi, n. 8, p. 1-9, 1993.
- COX, J. F. & SPENCER, M. S. *Manual da Teoria das Restrições*. Porto Alegre: Bookman, 2002

- COGAN, S. Modelos de ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- COGAN, S. Custos e formação de preços: análise e prática. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GOLDRATT, E.M.; COX, J. *A Meta - Um Processo de Aprimoramento Contínuo*. 2.ed., São Paulo: Educador, 1995
- HORNGREN, C.T., DATAR, S. M., FOSTER, G. *Contabilidade de Custos – Volume 2*. São Paulo: Prentice Hall, 2007.
- LIMA GOUVEIA, V. A.; *Modelos de custeamento e a importância da gestão de custos: estudo de uma empresa multinacional de energia*. Tese - (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Ciências Contábeis, Rio de Janeiro, UFRJ, 2011.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2008.
- NAKAGAWA, M. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- NEVES, S. das. VICECONTI, P.E.V. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. 7 ed. São Paulo: Frase, 2003.
- OLIVEIRA, D. de P. . *Planejamento Estratégico: conceitos,, metodologia e práticas*. 25° Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PORTER, M. E. *Competição: Estratégias competitivas essenciais*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.
- PADOVEZE, C.L. *Contabilidade Gerencial - Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994;
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria Avançada*. São Paulo: Thompson, 2005.
- PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, J.L., SCHMIDT, P. & Pinheiro, P. R. *Fundamentos da Gestão estratégica de Custos*. São Paulo; Atlas S/A. 2008
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *A Revolução dos Custos*. 2.ed., tradução: Luiz Orlando Coutinho Lemos, Rio de Janeiro: Campus, 1997;
- SOUZA, A; CLEMENTE, A; *Gestão de custos; Aplicações operacionais e estratégicas*. São Paulo: Atlas 2007.
- WRIGHT, P, KROLL, M. J, PARNELL, J. *Administração Estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.

