

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR

LUIZ CARLOS PEREIRA ROSA

GESTÃO DE CUSTOS BASEADA NA CONTROLADORIA EM UMA EMPRESA DE
SERVIÇOS DE TECNOLOGIA INDUSTRIAL

CURITIBA

2014

LUIZ CARLOS PEREIRA ROSA

GESTÃO DE CUSTOS BASEADA NA CONTROLADORIA EM UMA EMPRESA DE
SERVIÇOS DE TECNOLOGIA INDUSTRIAL

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação, em nível de especialização, Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a Ilse Maria Beuren, Dra

CURITIBA

2014

Dedico este trabalho a minha esposa
Tânia Machado de Sousa

RESUMO

O objetivo geral do estudo é investigar a gestão de custos baseada na controladoria com vistas ao processo de gestão em uma empresa de serviços de tecnologia industrial. A importância em se desenvolver uma ferramenta de gestão empresarial e, principalmente, utilizá-la, deve ser levada em conta quando se tem por objetivo a busca em ser a melhor no que se faz, principalmente na gestão de custos. No entanto, deve-se estar atento nas mudanças de mercado e no cotidiano da empresa, com o intuito de planejar e controlar os custos com foco na competitividade organizacional. Nesta perspectiva, o papel da controladoria é fundamental, no sentido de mostrar a real importância de estar atento a tudo que acontece e todas as informações, principalmente, no caso específico, em relação aos custos. A busca incessante pela redução de custos, aumento de qualidade e um preço adequadamente ofertado ao consumidor são os principais fatores desencadeantes que mantêm as organizações atuantes no atual cenário econômico, o que também ocorre com a empresa objeto de estudo. A elaboração da proposta, com esse conjunto de atividades para conduzir a empresa rumo aos seus objetivos, é fundamental e pretende contribuir para a prática exigida pelo meio. A sua implementação na empresa pode contribuir para o desempenho almejado frente à competição imposta pelo mercado de atuação.

Palavras-chave: Gestão de custos. Controladoria. Empresa de serviços de tecnologia industrial.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Objetivos da apuração dos custos de produção por produto	23
Quadro 2 - Comparação entre Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Detalhamento dos custos.....34

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	8
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	9
1.3 OBJETIVOS	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos	10
1.4 JUSTIFICATIVA	11
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 SUPORTE INFORMACIONAL AO PROCESSO DE GESTÃO.....	14
2.1.1 Etapas do processo de gestão	16
2.1.2 Controle de gestão	19
2.2 GESTÃO FINANCEIRA.....	20
2.3 GESTÃO DE CUSTOS.....	21
2.3.1 Controle de custos	21
2.3.2 Tipos de custos	24
2.4 A CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO E CONTROLE	26
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	28
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	28
3.2 EMPRESA OBJETO DE ESTUDO.....	28
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	29
4.1 ESTRUTURAÇÃO DO PROCESSO DE CUSTOS	29
4.2 ETAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO	30
4.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.....	31
4.4 FORMA DE CÁLCULO DOS CUSTOS	32
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	35
4.1 CONCLUSÕES	35
4.2 RECOMENDAÇÕES	36
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As mudanças que vem ocorrendo nas organizações nos dias atuais soam como um desafio contínuo em adequar e melhorar a gestão. Novos mercados, aumento da concorrência e estabilidade econômica exigem das empresas um sistema que as auxilie na tomada de decisões.

A Controladoria oferece informações gerenciais, com base nos dados contábeis, que orientam os gestores no processo de tomada de decisões em diversas áreas da empresa.

O patrimônio de uma empresa se desenvolve por meio de ações visuais e aplicações dos recursos mais compatíveis. Assim, a empresa se desenvolve em meio a parâmetros financeiros e provenientes dos recursos adquiridos.

A gestão financeira serve para administrar e controlar o fluxo de caixa da empresa e suas operações financeiras, como investimentos de capital e financiamentos de curto e longo prazo. Dependendo do porte da empresa, essa função pode ser desempenhada por um analista ou pelo próprio proprietário.

No atual mercado que as organizações operam, é necessário que se tornem cada vez mais exigentes e competitivas de modo a sobreviverem nesse meio. As causas disso são as transformações econômicas, tecnológicas e sociais que o mundo vivencia e que afetam diretamente e inevitavelmente as empresas.

A busca incessante pela redução de custos, aumento de qualidade e ainda um preço adequado às exigências do consumidor são os principais fatores desencadeantes que mantém as organizações atuantes no atual cenário econômico.

O planejamento e controle de um conjunto de atividades que norteiam as empresas rumo aos seus objetivos tornou-se uma prática exigida pelo meio. Também contribuem para o desempenho das organizações frente aos desafios da economia mundial e da concorrência de mercado.

A gestão financeira requer uma demonstração que mostra a movimentação financeira da empresa em um determinado período de tempo, permitindo maior controle das disponibilidades, dos pagamentos e recebimentos em dinheiro, e é dividida em atividades operacionais, de investimentos e pagamentos (FALAT, 2005).

Atualmente, a implantação de um método de custeio dentro da empresa é fundamental, especialmente quando a situação não é favorável, pois a empresa configura um método de custeio conforme suas características

A Contabilidade de Custos assumiu a responsabilidade pela análise e as interpretações das informações quantitativas de custos, com o intuito de fornecer para a administração instrumentos significativos e oportunos para a gestão das organizações (VELTER; MISSAGIA, 2010).

Com isso justifica-se a essencialidade de implantar melhorias entre os setores da organização, com o intuito de motivar seus colaboradores para a obtenção da excelência em suas obrigações. Assim, consegue-se um ambiente de trabalho favorável, aumentando a credibilidade, visando a prospecção de novos clientes e o aumento dos lucros.

O sistema da empresa precisa estar em constante atenção ao controle de custos e metas estabelecidas. A sua demonstração precisa ser a mais clara possível e contribuir para com a tomada de decisões na gestão econômico-financeira.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

A falta de estruturação no processo de controle gerencial das empresas prestadoras de serviços é um dos fatores que impede o seu crescimento no mercado. Na maioria das vezes, a gestão é praticada sem o suporte do controle de gestão nas áreas da organização.

Segundo Perez Junior, Pestana e Franco (1997), a atual competitividade dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle empresarial. Neste sentido, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, com a manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

Em função disso, ocorrem problemas com relação ao planejamento e execução das tarefas de cada setor, porque sem um adequado controle nos resultados se torna mais difícil obter os resultados esperados.

Segundo Schmidt e Santos (2006), o plano de desenvolvimento operacional da entidade será fundamentado no planejamento estratégico e buscará identificar as oportunidades de mercado com novos produtos e serviços, além das novas oportunidades de mercado. A controladoria, dentro do processo decisório, deverá garantir que as decisões correspondam fidedignamente às ações, não permitindo que nenhuma informação gerada por uma decisão seja corrompida. O processo culmina com o controle das ações decididas pelos gestores, através da implementação, pela controladoria, de um sistema de avaliação de desempenho.

Diante da situação, esse trabalho busca abordar o tema com foco nos artefatos da Controladoria nas práticas de controles de gestão e suas adequações a esse tipo de empresa. Neste sentido elaborou-se a seguinte questão-problema: Como se apresenta a gestão de custos baseada na Controladoria com vistas ao processo de gestão de uma empresa de serviços de tecnologia industrial?

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminado a seguir.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do estudo é investigar a gestão de custos baseada na Controladoria com vistas ao processo de gestão em uma empresa de serviços de tecnologia industrial.

1.3.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar a estrutura do controle gerencial da empresa objeto de estudo;
- b) Propor uma configuração de estrutura básica de gestão de custos baseada na Controladoria;
- c) Apresentar uma proposta de determinação dos custos para a empresa objeto de estudo.

1.4 JUSTIFICATIVA

Para Mosimann e Fisch (1999), o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

A Controladoria, como instrumento de gestão nas empresas, torna-se fundamental no processo de tomada de decisões nas organizações. Segundo Garrison (1976), o *controller* faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial. Como gestor de sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio de relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões. Por intermédio do suprimento e da interpretação de dados relevantes e oportunos, exerce influência sobre as decisões, desempenhando um papel fundamental no direcionamento da empresa aos seus objetivos.

Para Figueiredo e Caggiano (1997), o *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

No entanto, Figueiredo e Caggiano (1997) afirmam que, entre os requisitos necessários para o desempenho da função da Controladoria, podem-se elencar:

- a) Conhecimento do ramo de atividades do qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;

- b) Conhecimento da história da empresa e identificação de seus objetivos, metas e políticas, como de seus problemas básicos e possibilidades estratégicas;
- c) Habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados;
- d) Habilidade de expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

No atual mundo globalizado, os gestores das empresas tem que estar cada vez mais preocupados com o resultado econômico de todas as áreas de sua empresa, em busca da otimização do resultado global, para que os objetivos propostos sejam atingidos. Mosimann e Fisch (1999, p. 90) citam que a missão da Controladoria é "otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas".

Devido à acirrada concorrência no mercado atual, o crescimento em seu segmento e a consolidação da empresa no mercado, é preciso avaliar os artefatos da Controladoria utilizados nas práticas de controle de gestão. É fundamental comparar o desempenho obtido em cada área com os objetivos planejados, para possibilitar aos gestores um melhor entendimento do desempenho da organização.

Assim sendo, salienta-se que o papel da Controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo a mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho constitui-se de cinco capítulos. No primeiro apresenta-se a introdução do estudo, com destaque à contextualização do tema, o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica. Inicia-se com o suporte informacional ao processo de gestão. Segue-se uma abordagem teórica

sobre a gestão financeira e a gestão de custos. Por fim, discorre-se sobre o papel da controladoria no planejamento e controle empresarial.

O terceiro capítulo evidencia a metodologia da pesquisa. Neste, descrevem-se o delineamento da pesquisa e aspectos caracterizadores da empresa objeto do estudo de caso.

No quarto capítulo apresenta-se a descrição e análise dos resultados. A partir da pesquisa bibliográfica e de elementos da controladoria da empresa objeto de estudo, desenvolve-se uma proposta de gestão de custos para a empresa de serviços de tecnologia industrial.

No capítulo final evidenciam-se as conclusões do estudo e recomendações para futuras sobre o tema investigado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SUPORTE INFORMACIONAL AO PROCESSO DE GESTÃO

Para auxiliar a administração da empresa no processo de tomada de decisão, o controle extrai informações dos sistemas operacionais por intermédio do sistema de informações gerenciais. Esse sistema funciona como um transformador de dados em informações, que são utilizadas no processo decisório da empresa e proporcionam a sustentação administrativa, buscando alcançar os resultados esperados (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO,1997).

Para Padoveze (2003, p. 43), sistema de informação é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados em sequência lógica para “o processamento dos dados e tradução em informações, para com o seu produto, permitir a organização o cumprimento de seus objetivos principais”.

Pode-se compreender, com base em Mosimann e Fisch (1999) que um sistema de informação pode ser conceituado como uma rede de informações, cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade.

O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos transforma dados em informações, com observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informação necessária às decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada. Tais limites evidenciam a intenção dos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para se obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza (MOSIMANN; FISCH (1999).

Bio (1995, p. 26) especifica os principais aspectos relativos a um sistema de informações empresariais:

O sistema total é uma extensão do processamento integrado de dados, que resulta na integração de todos os subsistemas principais num único sistema:

- ✓ O trabalho administrativo deve ser organizado de forma que permita que a empresa seja vista como uma entidade integrada.
- ✓ O sistema deve incorporar as informações necessárias para planejamento e controle.
- ✓ O sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos.
- ✓ O sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária.

- ✓ O processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, porque se torna necessário automatizar para prover informações exatas rapidamente.
- ✓ Técnicas científicas devem ser usadas na análise de dados.

Figueiredo e Caggiano (1997) afirmam que o modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações para levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando eficiência, aumentando a eficácia.

A eficácia desse modelo será medida pelo grau em que as necessidades informacionais dos gestores forem atendidas; das condições para que sejam avaliados a eficiência no uso dos recursos disponíveis e o grau de eficácia gerencial, fornecendo informações orçadas x reais para que sejam apuradas variações que sirvam de avaliação de resultado e de desempenho das áreas. Para isso é necessário o uso de conceitos baseados em padrões, que permitam a comparação entre resultados reais e orçados (FIQUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Pode-se compreender, com base em Perez Junior, Pestana e Franco (1997), que um sistema de informação é adequado quando evidencia os resultados econômicos de forma correta, objetiva, justa e que gere confiança aos gestores no processo decisório. A área da controladoria tem como função implementar um sistema de informação gerencial que auxilie no controle das atividades e na análise dos resultados alcançados em comparação com as metas estabelecidas.

O conjunto desses sistemas fornece ao controlador os dados e elementos necessários para sugerir à presidência as medidas corretivas indicadas para melhorar o desempenho da empresa (KANITZ, 1976). Nesse sentido, ressalta-se que o papel do sistema de informação no controle do processo de gestão é fornecer informações corretas e transparentes sobre a empresa, para conduzir os gestores à tomada de decisões por meio do sistema de informação.

Catelli et al. (2001) afirmam que o sistema de informação no processo de gestão deve fornecer informações oportunas, corretas, confiáveis, com periodicidade necessária para viabilizar a tomada de decisões por parte dos gestores da organização.

2.1.1 Etapas do Processo de Gestão

O processo decisório, segundo Padoveze (2003), compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Por esse processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo mesmo sistema.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997), o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.

De acordo com Padoveze (2003), planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Sendo assim, o planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir.

Um dos passos mais importante no processo administrativo de uma empresa é o planejamento estratégico, que define o caminho que a empresa irá tomar. Para Figueiredo e Caggiano (1997, p. 32)

Planejamento estratégico é uma definição, em termos de futuro, do que a entidade vai fazer e como vão ser utilizados estrategicamente seus recursos; envolve-se com a determinação dos objetivos e metas da corporação, assim como com o desenvolvimento de padrões, políticas e estratégias, por meio das quais eles serão alcançados, e fundamenta-se em informações a respeito do meio ambiente.

Mosimann e Fisch (1999) conceituam planejamento estratégico como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focaliza as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

A Controladoria é responsável pelo Sistema de Informação Contábil e Gerencial da empresa, cuja função é assegurar o resultado da organização. A partir dessa reflexão, pode-se afirmar que a Controladoria deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, de modo que possa atingir seu objetivo principal, que é exercer a função de controle na correção do planejamento.

Padoveze (2003) concebe a Controladoria em duas grandes áreas:

a) A área contábil - que é responsável pelas informações societárias, fiscais e

funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários etc.

- b) A área de planejamento e controle - que incorpora o processo orçamentário, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade.

Na Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos etc. Utiliza-se de sistemas de informações de apoio às operações e é o setor que possibilita ao *controller* sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico (PADOVEZE, 2003).

Perez Junior, Pestana e Franco (1997) explicam que o modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle. Ressalta-se que uma entidade não tem como finalidade somente maximizar seus resultados, mas um elenco de finalidades, como: melhoria da produtividade, satisfação de seus clientes, responsabilidade pública, desenvolvimento de recursos humanos etc. A empresa, porém, deverá cumprir sua missão para garantir sua continuidade.

Conforme Schmidt e Santos (2006), o processo decisório tem seu início no entendimento das crenças e dos valores dos controladores da entidade, ou seja, os atuais donos do negócio. Sendo assim, para que a Controladoria possa exercer suas atividades, é fundamental que estejam explícitos, pelo menos, os seguintes fatores:

- a) o negócio da entidade, que envolve a explicitação no âmbito de atuação da empresa;
- b) as principais crenças e valores dos controladores, que representam atributos apresentados pelos proprietários, tais como: implicidade, criatividade, integridade, ética, respeito, honestidade, comprometimento, responsabilidade social entre outros;
- c) a real missão da entidade, em que os gestores terão um balizador para nortearem suas decisões, ou seja, um ponto de partida para que possam

fundamentar suas ações na busca da satisfação dos controladores da entidade;

- d) a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores envolve a construção de cenários e objetivos a serem alcançados pela entidade em um futuro de médio e longo prazo, considerando as atuais tendências e influências setoriais.

Schmidt e Santos (2006) explicam que o planejamento estratégico é uma definição, em termos de futuro, do que a entidade vai fazer e como vão ser utilizados estrategicamente seus recursos; envolve-se com a determinação dos objetivos e metas da corporação, assim como com o desenvolvimento de padrões, políticas e estratégias, por meio das quais eles serão alcançados, e fundamenta-se em informações a respeito do meio ambiente.

Programação é a distribuição de uma sequência de atividades ao longo de um período de tempo (MOSIMANN; FISCH, 1999). Por sua vez o controle, segundo Welsch (1990, p. 41), é “simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo atendidos”.

O processo de controle, que interessa à Controladoria, é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários. (MOSIMANN; FISCH, 1999). Para esses autores, é objetivo do controle, comparar o planejado com o realizado, nos aspectos econômico-financeiros, de forma a conduzir à eficácia empresarial.

A Controladoria administra o sistema de informações da empresa de ordem econômico-financeira, que são as informações que afetam a riqueza da empresa (MOSIMANN; FISCH, 1999). Esses autores ressaltam que o *controller*, na desincumbência de suas funções, deve ter a seguinte atuação em relação ao sistema de informações:

- a) Identificar os eventos que ocorrem na empresa;
- b) Identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- c) Identificar os modelos de decisão dos gestores e participar da elaboração dos modelos de decisão do sistema de informações;
- d) Identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde, e como busca-las;

- e) Identificar os modelos de mensuração e participar de sua elaboração, e
- f) Elaborar o modelo de comunicação ou informação.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007) destacam que o papel da Controladoria no processo de gestão é assessorar os diversos gestores da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reporta-las para facilitar o processo decisório.

O *controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

2.1.2 Controle de gestão

Controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle faz também parte de *feedback* ou retroalimentação do sistema (PADOVEZE, 2003).

No entanto, Figueiredo e Caggiano (1997) afirmam que o controle abrange os vários processos nos quais a administração determina seus objetivos, delinea os planos para alcançar estes objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para implementação dos planos e desempenhos esperados.

Nesse sentido, ressalta-se que o controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial, e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções (MOSIMANN; FISCH, 1999).

É necessário, pois, analisar conforme Mosimann e Fisch (1999), que no processo de verificação da maneira como a organização está indo para a situação desejada, diversos elementos interagem continuamente, entre os quais destacam:

- a) O gestor - indivíduo que pode tomar decisões com a finalidade de alcançar os objetivos planejados numa atividade da qual é responsável. Suas decisões, portanto, pode adequar o resultado efetivo ao plano de sua área.
- b) A Controladoria - órgão responsável pelo projeto e administração do

sistema por meio do qual se coleta a relata a informação econômica da empresa. No entanto, os conceitos inerentes à Controladoria devem ser difundidos por toda a empresa e absorvidos pelos gestores de todas as áreas.

- c) O Sistema de Informação - como suporte ao sistema de gestão, fornece as informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas às ações corretivas. A acumulação de transações/eventos planejados e executados por meio dos modelos de identificação, mensuração e comunicação produz, respectivamente, os planos e os relatórios de desempenho, com a análise das variações decorrentes da comparação entre o planejado e o realizado.
- d) O Manual de Organização - instrumento empresarial que contém organograma e informações complementares necessárias para sua compreensão e interpretação, por exemplo, a missão, os objetivos e as metas da empresa e de cada área, descrição das funções desempenhadas em cada área e denominação dos respectivos cargos.
- e) Os Critérios de Avaliação dos Gestores - o desempenho de cada gestor pode ser avaliado com base em critérios financeiros e/ou não financeiros estabelecidos pelos seus superiores hierárquicos.

Salienta-se que os controles devem ser baseados em planos. Quanto mais claros, completos e integrados forem os planos, mais eficazes serão os controles e, para isso, os gestores precisam de uma ferramenta que lhes forneça informações sobre o desempenho planejado e realizado, permitindo-lhes fazer comparações em bases objetivas, em todas as etapas do processo de gestão (CATELLI et al., 2001).

Assim, Mosimann e Fisch (1999) destacam que o papel da Controladoria no processo de controle é, resumidamente, garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores.

2.2 GESTÃO FINANCEIRA

A gestão financeira é uma importante ferramenta empresarial para análise

das necessidades e recursos financeiros que uma empresa necessita para a sua viabilidade, análise e decisões. Assim, a empresa poderá atuar com segurança, fundamentada no balanço patrimonial e na contabilidade, em relação aos dados da gestão financeira.

Para Frezatti (1997, p. 28), “um instrumento gerencial é aquele que permite apoiar o processo decisório da organização, de maneira que ela esteja orientada para os resultados pretendidos”. Portanto, é necessário dispor de um conjunto de informações adequadas, gerenciais e contábeis, para que realmente sirvam de apoio na tomada de decisão e alcance de suas metas, evitando problemas financeiros que, muitas vezes, são oriundos de limitações nas informações.

Para Lopes de Sá (2008, p. 13), “chamamos de planejamento financeiro a um conjunto de operações financeiras – que podem ser empréstimos, aplicações financeiras ou resgates de aplicações financeiras – realizadas para atingir um determinado objetivo”.

A empresa deve buscar dentro de suas limitações, uma alternativa para seu planejamento financeiro e metas das quais deseja alcançar. Assim, pode-se envolver, também com relação à gestão financeira e seus representantes na empresa, este planejamento, até mesmo para resgatar uma situação que antes parecia irreversível. De acordo com Silva (2005, p. 23), “a análise financeira precisa ter um enfoque holístico abrangendo a estratégia da empresa, suas decisões de investimento e de financiamento e suas operações”.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS

2.3.1 Controle De Custos

O controle de custos em uma empresa é a forma de atuar e desenvolver as habilidades quanto à administração, situação econômica da mesma e assim o seu sucesso empresarial. Lopes de Sá (1995) ressalta que o ciclo de vida de uma empresa depende de sua controladoria, responsável para que o desempenho esteja voltado ao gerenciamento de negócios. A atuação em um setor contábil exige prática e conhecimento constante, principalmente em métodos de custos.

De acordo com Franco (1996), a contabilidade é uma ciência que vai ao encontro do patrimônio de uma empresa entre variações e resultados econômicos. A Contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo entre seus objetivos a geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, o planejamento e a tomada de decisão, no enfoque passado/presente/futuro. Tudo isso, servindo aos mais diversos usuários, para que eles possam, por meio de seus atos buscarem a prosperidade da entidade e da sociedade.

Covey (2009, p. 289) esclarece a importância da escuta empática quando afirma: "Quando eu falo em escuta empática, estou me referindo à escuta com a finalidade de compreender. Ou seja, procuro primeiro compreender, realmente compreender. Trata-se de um paradigma completamente diferente". Ainda segundo o mesmo autor os especialistas de comunicação calculam que:

[...] apenas dez por cento de nossa comunicação são representados pelas palavras que emitimos. Cerca de 30 por cento são representados pelos sons e 60 por cento, pela linguagem corporal. Na escuta empática, você escuta com os ouvidos, mas também, e mais importante, ouve com os olhos e o coração (COVEY, 2009, p. 289).

Para Oliveira e Perez Jr. (2000), a contabilidade de custos resume-se em atividades de análises, com um único objetivo, o fornecimento de subsídios para a adequada apuração de resultados, controle, acompanhamento e gerenciamento de custos inerentes aos diversos processos existentes dentro de uma organização.

A contabilidade de custos envolve várias técnicas da contabilidade geral e demais técnicas extras contábeis, para a maioria dos registros de uma organização, permitindo a análise e a interpretação de todos os dados. De acordo com Martins (2008, p. 22) "o conhecimento de custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável, ou se não rentável seja possível reduzir os mesmos".

De acordo com Maher (2001), o principal objetivo da contabilidade financeira é fornecer informações sobre o desempenho da administração e da companhia aos acionistas. A separação dos custos com relação ao volume, isto é, custos fixos custos variáveis, facilitam ao contador um ambiente com melhores informações à administração em teor para o auxílio do processo decisório (FALAT, 2005).

Os custos e os correspondentes sistemas de custeio que os atendam podem ser resumidos da seguinte forma, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Objetivos da apuração dos custos de produção por produto

Objetivos	Sistema de Custeio
Apuração do custo dos produtos e dos departamentos	Por absorção ou ABC
Contábil	Por absorção
Fiscal	Por absorção ou arbitrado
Controle	Padrão ou <i>standard</i>
Melhoria de processos	Por atividades
Gerencial	Variável ou direto
Otimização de resultados	Teoria das restrições

Fonte: Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 23).

Outra informação de relevância é a do lucro por ação, principalmente para as companhias abertas, pois mostra o resultado apurado pela companhia em relação às ações que possui, permitindo uma melhor avaliação dos investidores (IUDÍCIBUS *et al.*, 2008).

Padoveze (2003) destaca que apenas o enfoque econômico não basta, no planejamento das empresas as metas têm estado associadas à redução dos efeitos nocivos ao meio ambiente.

De acordo com Velter e Missagia (2010), a contabilidade geral e a contabilidade de custos utilizam-se de apenas dois sistemas de controle de custos: o sistema de inventário periódico e o sistema de inventário permanente. No Quadro 2 faz-se um comparativo entre a Contabilidade geral e a Contabilidade de Custos.

Quadro 2 - Comparação entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade de Custos

Contabilidade Geral	Contabilidade de Custos
Trata das Relações Externas da empresa	Trata das relações internas da empresa.
Condiciona-se às imposições legais;	Não está condicionada às imposições legais;
Deve acompanhar os preceitos e convenções geralmente aceitos;	Não precisa acompanhar os preceitos contábeis geralmente aceitos;
Apresenta os relatórios convencionais: Balço – Demonstração de Resultados	Serve a administração, é base para a emissão dos relatórios que a empresa necessita para controle e planejamento interno;
Utiliza-se de custos históricos;	Não precisa utilizar apenas os custos históricos. Pode usar o tipo de custo que mais convier à administração para a tomada de decisões.
Tem mais ligações com o que passou,	Tem mais ligações com o presente e com o futuro.

Fonte: Falat (2005, p. 6).

Sendo a Contabilidade com Foco da Contabilidade Geral ou na Contabilidade de Custos, é possível entender a contabilidade como: “Contabilidade é a linguagem do negócio e assim o seu principal meio de comunicação” (BIERMAN JR; DREBIN, 1979, p. 3).

De acordo com Falat (2005 p. 22), custo é “Gasto relativo a bem ou serviço

utilizado na produção de outros bens e serviços, são todos os gastos relativos à atividade de produção”. Segundo Maher (2001, p. 64), o custo é identificado como:

Um custo representa um sacrifício de recursos. Em nosso dia-a-dia, compramos muitas coisas diferentes: roupas, alimentos, livros, uma lâmpada, talvez um automóvel etc. O preço de cada item mede o sacrifício de que precisamos fazer para adquiri-lo. Independentemente de pagarmos imediatamente ou de pagarmos no futuro, o custo do item é estabelecido pelo preço.

Os custos também podem ser considerados como sendo todos os gastos que consumidos em um processo produtivo na fabricação de bens ou prestação de serviços (FALAT, 2005). É claro que esse raciocínio só poderia valer, em princípio, para mercados monopolísticos ou de oligopólio, ou então na situação de preços absolutamente controlados pelo Governo.

Por outro lado, há os mercados de concorrência monopolística, também chamados de concorrência imperfeita, em que os produtos e serviços ofertados pela empresa possuem características exclusivas; nesse tipo de mercado há concorrência, mas o vendedor possui certa margem de manobra sobre o preço (MARTINS, 2003).

2.3.2 Tipos de custos

Partindo da matéria prima, mão-de-obra e gastos gerais, os custos são classificados de diferentes formas, como apresentado a seguir.

- Custos Fixos

Para Falat (2005), Custos Fixos são valores gastos ou aplicados à empresa esteja produzindo ou não, ou podendo estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou serviços. Segundo Velter e Missaglia (2010), Custos fixos, por muitas vezes só são fixos, dentro do alcance de algumas atividades industriais. Para alguns segmentos de produção se fazem necessários outros custos adicionados.

Na concepção de Maher (2001 p. 75), Custos Fixos são considerados como “Custos que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo

relevante de atividade”.

Segundo Oliveira e Perez Jr. (2000 p. 119), “Os custos fixos são considerados diretamente como despesas do período, não sendo, portanto, incluídos nos custos de produção dos bens ou serviços”.

- Custos Variáveis

De acordo com Falat (2005), Custos Variáveis variam relativamente conforme o nível de produção ou vendas. São os valores aplicados que tem o seu crescimento ou decréscimo dependente do volume produzido ou vendido. Segundo Velter e Missaglia (2010 p. 154), Custos Variáveis considera-se ser a matéria prima o item mais importante, sendo estes variáveis por unidade produzida.

Para Oliveira e Perez Jr. (2000), no custeio variável, somente os custos variáveis de produção são alocados ao bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, diretos ou indiretos. Na concepção de Maher (2001 p. 75), Custos Variáveis são considerados como “Custos que se alteram na proporção direta da alteração do volume, dentro de um intervalo relevante de atividade”.

- Custos Primários

Os custos primários são considerados a somatória da matéria-prima com a mão-de-obra direta. Não se trata aqui de custos diretos, pois os custos primários só estão incluídos entre estes dois itens. Os custos primários têm origem dentro do próprio departamento (FALAT, 2005).

- Custos Secundários

Enquanto os custos primários têm origem dentro do próprio departamento, os custos recebidos por meio de rateio de outros departamentos são os custos de origem secundária (MARTINS, 2008).

- Custos De Transformação

Os custos de transformação são considerados a soma de todos os custos de produção, sendo excluídos os custos relativos com matéria prima e demais valores adquiridos através de empregados, porém em situações que não haja nenhuma

modificação pela empresa, entre os itens são considerados componentes contraídos já prontos, como embalagens, entre outros.

No custo de transformação os valores agregados são os que envolvem o processo do esforço da empresa nos processos produtivos, os quais são incluídos mão de obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial etc. (MARTINS, 2008).

Assim, todos os custos são neutralizados pelo método de custeio, seja este por meio da alocação do rastreamento, ou do próprio rateio e conhecimento pleno da gerência da empresa no controle de suas ações.

2.4 A CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO E CONTROLE

Segundo Mosimann e Fisch (1999), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica e pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) Como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, e
- b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Enquanto órgão administrativo, a controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Mosimann e Fisch (1999) afirmam que à Controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange aos aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa.

É necessário, pois analisar, que quando não há uma área específica da Controladoria, com um gestor responsável, a Controladoria como ramo do conhecimento, com seus conceitos econômicos, deve estar presente em cada elemento que planeja, executa e controla o processo de planejamento da empresa.

(MOSIMANN; FISCH, 1999).

Diante disso, escolhe as melhores opções que otimizam o resultado econômico de cada área e maximiza o resultado da organização. No planejamento da empresa, alguns princípios norteiam a atuação da Controladoria. Mosimann e Fisch (1999) citam os seguintes princípios:

- a) Viabilidade econômica dos planos - frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- b) Objetividade - os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;
- c) Imparcialidade - no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
- d) Visão generalista - conhecimento do impacto, em termos econômico, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

No planejamento estratégico, Mosimann e Fisch (1999) citam que a Controladoria tem que saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os eventos são extraídos de cenários nos quais a empresa está inserida, considerados seus pontos fortes e fracos.

A Controladoria, como todas as áreas da empresa, tem que captar informações do ambiente externo, elencando os pontos fortes e fracos e analisa-los para que as diretrizes estratégicas sejam traçadas. No planejamento operacional, a Controladoria desempenha o papel de administradora do planejamento operacional, com o intuito de otimizar os resultados econômicos da empresa.

Mosimann e Fisch (1999) ressaltam que a Controladoria, como gestora do sistema de informações econômico-financeiras, dispõe dos meios para elaboração dos planos operacionais alternativos, que em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa é o procedimento adotado para o desenvolvimento da pesquisa. Nesta monografia, o delineamento compreende a pesquisa bibliográfica, com estudo do referencial teórico, e um estudo de caso.

3.2 EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A empresa objeto de estudo é uma prestadora de serviços e fabricante de equipamentos de tecnologia industrial, que atua na região Sul do Brasil. Desde 1988 atua em pesquisa, desenvolvimento, produção de equipamentos e *softwares* e prestação de serviços especializados em eletrônica e informática industrial. Possui no quadro societário quatro sócios. O seu quadro de pessoal compõe-se de cerca de 200 funcionários, alocados nos setores comercial, financeiro, contabilidade, tecnologia da informação, compras, produção, manutenção e implantação.

Além disso, a empresa tem contrato com escritório de Contabilidade externo, que é responsável pela escrituração fiscal. Internamente, baseia-se em relatórios gerenciais fornecidos pelo departamento financeiro. A empresa também conta com serviço terceirizado na área de advocacia em geral, para cuidar dos processos trabalhistas e jurídicos pertinentes a sua área de atuação.

O público alvo da empresa compreende órgãos públicos nas esferas federal, estadual e municipal, bem como as autarquias de trânsito, empresas de transportes rodoviários, ferroviário, entre outros. O porte da empresa se enquadra como de médio porte, com capital social de R\$ 10.000.000,00 divididos para cada sócio a quantia de 25%. O faturamento anual é de aproximadamente de R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ESTRUTURAÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS

Com a estruturação do processo de custos, a empresa poderá exercer uma gestão de custos adequada, proporcionando a manutenção de sua sustentação competitiva no mercado. Na Figura 1 apresenta-se a estruturação do processo de gestão de custos.

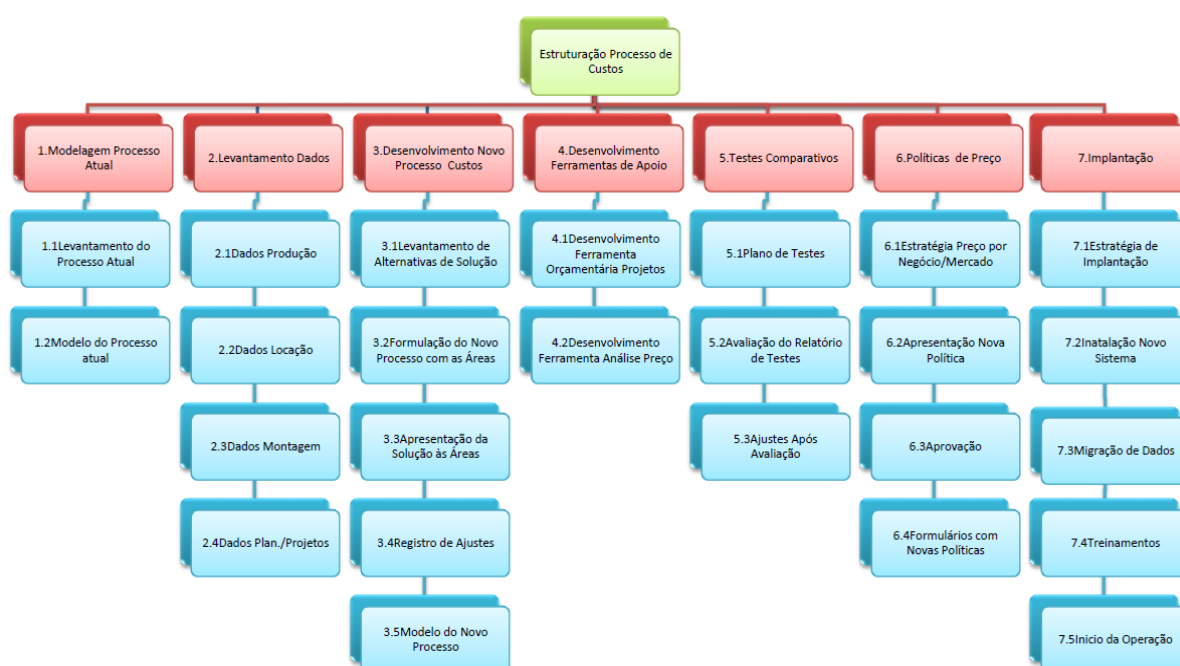


Figura 1 - Estruturação do processo de gestão de custos

Fonte: Dados da pesquisa.

Para ser bem sucedida na estruturação do processo de gestão de custos, propõe-se a implantação no ambiente operacional da empresa uma tecnologia de gestão compatível com as suas necessidades gerenciais. Em específico: de controle dos elementos que compõe os seus produtos, de avaliação de resultados, de análise de margens de contribuição, de tomada de decisões de mudanças em processos de produção, de análise dos benefícios da utilização de tecnologias avançadas de produção e de apoio ao planejamento estratégico.

4.2 ETAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS

Para a gestão adequada do tempo na empresa foi elaborado um cronograma com as respectivas etapas de implementação da proposta. Este indica de forma clara e objetiva as atividades que gerarão os entregáveis do projeto, de dependência entre as atividades e o caminho crítico, tudo isso de forma gráfica e temporal.

O cronograma com as respectivas etapas também é um importante instrumento de comunicação do gerente do projeto com a equipe e com o responsável. Pois, será possível identificar nas atividades quem são os participantes e quem são os responsáveis pelas atividades. Para auxiliar na elaboração do cronograma foi utilizada a ferramenta de apoio MS-Project da Microsoft.

O cronograma com as etapas foi elaborado da seguinte maneira:

1) Identificação dos Entregáveis – a identificação dos entregáveis foi feita baseada na Estrutura Analítica do Projeto (EAP).

2) Lista Atividades – foi gerada uma lista de atividades para cada entregável, já com suas restrições de tempo, e recursos humanos necessários para cada atividade.

3) Sequencia de atividades – as atividades foram colocadas em sequência lógica de realização.

4) Duração das atividades – foram previstas a duração para cada atividade. Por se tratar de um trabalho complexo e delicado, foi necessário a ajuda dos profissionais especialistas envolvidos em cada atividade. Utilizou-se o método *Program Evaluation and Review Technique* (PERT) que utiliza uma média ponderada com três possíveis durações para a mesma atividade: visão otimista, visão mais provável e visão pessimista, utilizando os pesos 1,4 e 1, respectivamente. A fórmula é a seguinte:

$$\text{Duração da atividade} = \text{Otimista} + (4 * \text{Mais Provável}) + \text{Pessimista}$$

5) Alocar Recursos – foram alocados os recursos necessários para executar cada atividade. Neste projeto foram utilizadas somente as horas dos profissionais. Ao final foi percebido que algumas pessoas ficaram com excesso de trabalho, logo, foram efetuados os ajustes necessários, o que acabou estendendo um pouco o prazo do projeto

Como se dependia dos recursos humanos internos da empresa, não se tinha como colocar recursos adicionais, pois na maioria dos casos, por mais que uma tarefa demorasse menos tempo para executar, teve que ser feita uma adaptação para que as pessoas dedicassem somente um % diário das suas horas disponíveis sem prejudicar o seu trabalho do cotidiano.

O plano de desembolso foi realizado considerando o tempo total para cada atividade *versus* custo da hora do profissional envolvido e distribuído mensalmente.

4.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O método ABC é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que um método de custeio de produtos. Segundo Meglioni (2001, p. 14),

O custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

É possível, por meio de um projeto de implementação do ABC, conseguir uma gama considerável de informações. Segundo Oliveira e Perez Jr. (2000), para definir com clareza o escopo de um projeto, incluem-se itens viáveis para uma empresa:

- a) Custeio de produtos, linhas ou famílias de produtos;
- b) Inclusão ou não de gastos com vendas e administração no custo dos produtos, linhas ou famílias;
- c) Custeio de processos;
- d) Custeio de canais de distribuição;
- e) Custeio de clientes, mercados e segmentos de mercado;
- f) Análise de lucratividade desses objetos custeados;
- g) Utilização de custos históricos ou predeterminados;
- h) Ser-se-á também sistema de acumulação ou apenas de análise de Custos;
- i) Se o sistema será recorrente ou de uso apenas periódico etc.
- j) Se o sistema vai alocar aos produtos só os custos primários das atividades; ou o total, incluindo os custos transferidos entre atividades.

Ching (2001, p. 41) explica que:

O ABC é um sistema que permite rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e verificar como essas atividades estão relacionadas para geração de receitas e consumo de recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

De acordo com Martins (2008), no sistema ABC, os custos variáveis são disponibilizados diretamente ao objeto de custeio, em contrapartida os custos indiretos são rastreados e não pode ser efetuado o rastreamento, eles são rateados. Assim, todos os custos são neutralizados pelo objeto de custeio, seja este por meio da alocação do rastreamento, ou do próprio rateio e conhecimento pleno da gerência da empresa no controle de suas ações.

Com base no ABC, tem-se a possibilidade de uma alocação mais racional de vários custos e despesas a todos os produtos. Por isso, alguns autores e profissionais chegam a praticar essa alocação com o objetivo de, conhecido o custo mais a despesa global de um produto, determinar então seu preço de venda, bastando para isso adicionar o lucro desejado por unidade (LOPES DE SÁ, 1995).

Cokins (1996) ressalta que a visão dos gerentes como condutores contribui para alcançar o valor de seus clientes. Sendo assim, o método ABC é importante para que auxiliem gerentes quanto à visão estratégica da lucratividade, produtos, clientes e a melhoria de processos.

4.4 FORMA DE CÁLCULO DOS CUSTOS

Para fazer a gestão dos custos utiliza-se a Técnica de Análise de Valor Agregado. Com ela será feita a gestão do custo e do cronograma com base na avaliação entre o que foi obtido em relação ao que foi realmente gasto, e ao que se planejava gastar. Serão calculados três valores chaves para cada atividade:

- COTA (Custo Orçado do Trabalho Agendado)
- COTR (Custo Orçado do Trabalho Realizado)
- CRTR (Custo Real do Trabalho Realizado)

Esta técnica faz uma avaliação do desempenho com relação ao trabalho executado, ou seja, avalia quanto se gastou com relação ao que deveria ser gasto para realizar o trabalho que foi realizado, serão gerados dois indicadores, o IPF (Índice de Performance Física) e o IPC (Índice de Performance de Custo). Segue a forma de cálculo:

$$\text{IPF} = \text{COTR}/\text{COTA}$$

Interpretação:

IPF = 1 – O projeto está dentro do prazo

IPF > 1 – O projeto está adiantado

IPF < 1 – O projeto está atrasado

$$\text{IPC} = \text{CRTR}/\text{COTR}$$

Interpretação:

IPC = 1 – O projeto está dentro do orçamento

IPC > 1 – O projeto estourando o orçamento

IPC < 1 – O projeto está economizando

Foram utilizados números fictícios para simular o os resultados. Os índices de desempenho de custo e de prazo servirão para avaliar a situação atual do projeto e também serão aplicados em análises de previsão de quando o projeto deverá terminar, se o desempenho do cronograma permanecer o mesmo, e de quanto irá custar, se o desempenho de custo permanecer o mesmo.

Com isso serão tomadas as decisões no momento de cada medição para que os objetivos do projeto sejam alcançados, superados, ou mesmo para reduzir potenciais de perdas. Na Tabela 1 apresenta-se o detalhamento dos custos.

Tabela 1 - Detalhamento dos custos

DETALHAMENTO CUSTOS		
Descrição	Custos	%
Custo Total	114.523,24	
Custos Fixos da Empresa	75.551,00	66%
Comercial	1.800,00	2%
Compras	2.520,00	2%
Custos	46.020,00	40%
Financeiro	1.800,00	2%
Logística	2.672,00	2%
Manutenção	884,00	1%
Montagem	1.971,00	2%
Planejamento/Projetos	4.584,00	4%
Produção	9.340,00	8%
RH/DP/SST	3.960,00	3%
Custos Variáveis	38.972,24	34%
Consultorias	21.920,00	19%
Material Apoio	1.200,00	1%
Verba Contingência	15.110,24	13%
Deslocamentos	742,00	1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta metodologia tem sido utilizada por diversas empresas, embora seja de rateio, tem sido muito discutida. Pois o volume de produção irá depender unicamente do preço do produto. Esta metodologia tem sido usada nas situações de monopólio ou oligopólio, não sendo muito aceita em uma economia de mercado.

As grandes empresas, geralmente possuem cada uma seu respectivo responsável (gerente e/ou diretor) e setor específico. Entretanto, as empresas, independentemente do seu tamanho, possuem um controle de custos das entradas e saídas de recursos.

O sistema da empresa precisa estar em constante atenção no que concerne ao controle de custos, seja nas metas e/ou na demonstração, para ser o mais claro possível e alinhado com a tomada de decisões na gestão financeira.

Na implantação do sistema de gestão de custos, podem surgir algumas dificuldades decorrentes de questões de abrangência conceitual, envolvendo desde o entendimento do conceito de custo e uma visão gerencial acerca deste, até a compreensão das características dos métodos disponíveis. No entanto, os maiores obstáculos podem ser internos. Para amenizar tais obstáculos será trabalhado junto às áreas com muita clareza a definição dos objetivos a serem alcançados com o sistema de custos e a sua adequação aos objetivos estratégicos da empresa.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 CONCLUSÕES

A implantação de um método de custeio dentro da empresa torna-se eficiente quando a situação não é favorável, pois a empresa se adaptará a um método de custeio conforme suas características. Assim, se objetivou no estudo investigar a gestão de custos baseada na Controladoria com vistas ao processo de gestão em uma empresa de serviços de tecnologia industrial.

Justifica-se, portanto a presente pesquisa, em função da necessidade de um controle maior entre os departamentos de uma organização, o que pode resultar em um aumento expressivo em seus lucros. Para isso, é necessário a implantação de um departamento de controladoria capaz de gerir informações a satisfazer as necessidades de informações de seus gestores na tomada de decisões, buscando sempre a sua continuidade e o seu crescimento.

Com isso justifica-se a essencialidade de implantar melhorias entre os setores da organização por meio de trabalhos que serão desenvolvidos entre seus colaboradores, com a intenção de motivá-los à excelência em suas obrigações. Isso pode melhorar aspectos negativos apurados em pesquisas, criando na empresa um ambiente de trabalho favorável, aumentando a credibilidade, visando a prospecção de novos clientes e o aumento de seus lucros.

O sistema da empresa objeto de estudo precisa estar em constante atenção no que concerne ao controle de custos. Isso é importante, para que as metas e a demonstração do seu alcance seja o mais transparente possível e, com isso, contribua para com a tomada de decisões na gestão financeira da empresa.

A proposta apresentada neste estudo para a empresa de serviços de tecnologia industrial tem como finalidade fazer com que as pessoas agreguem valor à organização, que seus gestores sejam mais participativos e busquem mecanismos de motivação e aprimoramento de seus colaboradores.

Em virtude do avanço tecnológico, o trabalho relativo à gestão de pessoas vem ganhando espaço no mercado, pois, o trabalho burocrático do departamento de pessoal vem dando lugar às formas mais criativas e flexíveis de prestação de serviços em recrutamento, seleção e desenvolvimento de pessoas, os quais serão

revisos e adotados pela empresa objeto de estudo para adequação de competências, habilidades e gestão competente.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Cada empreendimento possui uma estrutura otimizada de composição de recursos e não existem regras fixas. A natureza do endividamento, as taxas de juros e os riscos, quando comparados com o retorno que tais recursos propiciam, uma vez investidos, devem, ser comparados com os custos alternativos da captação de capital de risco.

Para trabalhos futuros, recomenda-se uma análise entre estas regras fixas, o método de custeio e capital de risco por meio de estratégias entre o *Economic Value Added - EVA* (Valor Econômico Agregado) e EBITDA, de origem inglesa (*Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*), que em português significa o lucro antes dos juros, impostos sobre o lucro, depreciações e amortizações.

REFERÊNCIAS

BIERMAN, H.; DREBIN, A. R. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Guanabara Dois, 1979.

BIO, S. R. **Sistema de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, A. et al. Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, H. Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades. ABM - Activity Based Management**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COKINS, G. **Activity-based cost management: marketing it work: a manager is guide to implementing and sustaining na effective ABC system**. USA: Wiley, 1996.

COVEY, S. R. **Liderança baseada em princípios**. 10. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FALAT, J. V. **Manual: custos um enfoque gerencial estratégias – teoria das restrições**. São Paulo: Atlas, 2005.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Ho. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1997.

GARRISON, Ray H. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making**. Dallas: Business, 1976.

IUDÍCIBUS, S. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIONI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sívio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. F. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

VELTER, F.; MISSAGIA, L. R. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis: teoria de acordo com a Lei nº 11.941/2009**. Rio de Janeiro: Campus, 2010.