

ALEXANDRS PIRES

**CONTROLADORIA COMO FORMA DE PROMOVER MELHORIAS NA GESTÃO
DE CUSTOS**

Monografia apresentada ao departamento de Contabilidade, do setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Professor Orientador: Pós-Dr. Ademir Clemente.

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me conceder a oportunidade de estudar em tão conceituosa instituição.

Agradeço a minha esposa Carla e aos meus filhos Andrew e Lucas pelo apoio e compreensão.

Agradeço ao coordenador/orientador professor Ademir Clemente e a todos professores da UFPR.

RESUMO

A elaboração deste trabalho monográfico enfocando o tema “Controladoria como forma de promover melhorias na gestão de custos” teve por objetivo investigar e analisar de que forma a Controladoria pode auxiliar na tomada de decisões na gestão de controle de custos, portanto, procurou-se conceituar controladoria, verificar de que forma a controladoria contribui no processo de gestão, identificar as principais funções da controladoria, conceituar custos e métodos de custeio e, principalmente, compreender de que forma se pode utilizar a Controladoria para melhorar o processo de informações na gestão de controle de custos. Elaborou-se uma pesquisa bibliográfica para a obtenção de maiores conhecimentos a respeito, tomando por base autores que tratam do tema e, desta forma, verificou-se que a Controladoria é uma maneira de auxiliar a Contabilidade de Custos, pois busca otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão e, o seu papel é o de assessorar os gestores da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Palavras-chave: Controladoria, Gestão, Custos, Gerenciamento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 CONTROLADORIA	8
2.1 CONTROLADORIA.....	8
2.1.1 Os primeiros Controladores	8
2.1.2 Objetivos da Controladoria	9
2.1.3 Usuários e áreas subordinadas a Controladoria	11
2.1.4 O Papel da Controladoria	12
2.2. O PAPEL DO CONTROLLER.....	17
3 CONTABILIDADE DE CUSTOS	20
3.1 OBJETIVOS, CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO.....	20
3.1.1 Objetivos da Contabilidade de Custos	21
3.1.2 Conceituação e Classificação de Custos.....	26
3.1.2.1 Conceituação de Custos.....	26
3.1.2.2 Classificação de Custos.....	28
3.3 DIFERENÇA ENTRE CUSTOS, DESPESA E PERDA.....	31
3.3.1 Custos.....	31
3.3.1.1 Custos Diretos	33
3.3.1.2 Custos Indiretos	34
3.3.2 Custos Fixos e Variáveis	38
3.3.2.1 Custos Fixos	39
3.3.2.2 Custos Variáveis	40

4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	44
4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	44
4.1 MODELO INTEGRADO DE CONTROLE DE GESTÃO	44
4.2 APRESENTAÇÃO DO MODELO INTEGRADO DE CONTROLE DE GESTÃO.	50
4.3 A EMERGENCIA DO CONTROLE ESTRATÉGICO.....	53
4.4 GESTAO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM PARADIGMA DE MUDANÇA?	57
4.5 CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO	58
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
6 REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

A escolha desse tema, deve-se a necessidade de ampliar os conhecimentos da Controladoria dentro da gestão de controle de custos e despesas, buscando compreender de que forma pode auxiliar nas tomadas de decisões e nas melhorias que pode trazer para o todo de uma empresa.

A Controladoria tem como objetivo principal a coordenação dos esforços para conseguir um resultado global sinérgico, ou seja, superior à soma dos resultados de cada área. Portanto, desempenha um papel importante dentro da área empresarial, gerando informações para que a alta administração possa tomar decisões de acordo com os objetivos da própria organização.

Acredita-se que o controle é uma ação pertinente a toda instituição, seja ela comercial, empresarial ou bancária. Ele indicará de forma segura o caminho mais exeqüível para se concretizar qualquer intento que se queira implantar. Esta premissa, que acredita-se verdadeira, será o que o pesquisador em questão procurará comprovar no decorrer desta investigação.

Buscar-se-á, no decorrer deste trabalho, conhecer qual o papel desempenhado pela controladoria no processo da gestão de controle de custos e despesas, portanto, o objetivo que norteia o presente trabalho é investigar e analisar para conhecer de que forma a Controladoria pode auxiliar na tomada de decisões na gestão de controle de custos e despesas.

Para tanto, o presente trabalho será dividido em tópicos, tais como:

No primeiro tópico, enfocar-se-á a Controladoria, procurando-se conceituar, verificar o que é controladoria, compreender o papel do controller e suas funções e outros aspectos que o autor considera importante abordar.

No segundo tópico, abranger-se-á o aspecto da contabilidade de custos, buscando entender melhor o que é e de que forma exerce influência na organização, procurando discorrer sobre seus principais aspectos.

No terceiro tópico, enfocar-se-á o a Estratégica de Custos no processo de gestão de custos, com o objetivo de ter uma visão mais ampla sobre a sua importância e os benefícios que traz a organização.

No quarto tópico, serão abordadas as conclusões sobre o trabalho pesquisado.

2 CONTROLADORIA

2.1 CONTROLADORIA

2.1.1 OS PRIMEIROS CONTROLADORES

Estudos de De Rocchi (2007) apontam que os primeiros registros de utilização das práticas de controladoria estão relacionados à civilização egípcia e remontam ao ano de 2000 a.C., conforme a primeira constatação histórica de uso de controles internos, por um tesoureiro encarregado de verificar os estoques de cereais armazenados em silos (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009, p. 3).

Segundo Figueiredo (1997, p. 29)

[...] os primeiros controladores foram recrutados entre os profissionais responsáveis pelo departamento de contabilidade ou pelo departamento financeiro da empresa, duas razões levaram a isso:

a) os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, tornando-os capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;

b) a controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto nada mais lógico do que escolher para o cargo de controlador, uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e com os administradores financeiros.

Segundo Figueiredo (1997, p. 28), “a controladoria é formada pelos departamentos econômico, financeiro, contábil, envolvendo as atividades de planejamento, execução, controles e análise da performance da gestão [...]”.

Segundo Schmidt (2002, p. 20),

No Brasil, a função do *controller*, emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas.

De acordo com Mosimann (1993, p. 65),

[...] controladoria não é apenas administrar o sistema contábil da empresa, atualmente o Controller cerca-se de vários profissionais, entre eles: administradores, analistas de sistemas, especialistas de computação, estatísticos e matemáticos que tem a tarefa de analisar e dirigir, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função da Controladoria.

2.1.2 OBJETIVO DA CONTROLADORIA

Para o pesquisador Controladoria tem como objetivo principal a coordenação de outros departamentos e setores para se conseguir o resultado esperado, ou seja, superior à soma dos resultados de cada área. Portanto, desempenha um papel importante dentro da área empresarial, gerando informações para que a alta administração possa tomar decisões de acordo com os objetivos da própria organização. A Controladoria encontra-se envolvida com a busca da eficácia organizacional e para alcançá-la se faz necessário que sejam definidos modelos que possam conduzir a organização ao encontro de sua missão.

Ainda para o pesquisador um dos papéis da controladoria é verificar se os controles internos estão surtindo efeito e atendendo a demanda crescente, sempre buscando a eficiência e traçando metas a serem atingidas.

Propicia a alta direção com controles rígidos, confiáveis, efetivos e constantes, informações exatas para a tomada de decisões nas empresas. Mantém a continuidade e a efetividade empresarial sustentada por decisões acertadas, tomadas com base em seus controles estudos e recomendações (NAKAGAWA apud MOSIMANN, 1993, p. 82).

Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer, mas, deve ser dividido em dois vértices: Nakagawa apud Mosimann (1993, p. 66),

- [...] a) Ramo do Conhecimento: Responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores
- b) Unidade Administrativa: Responsável pela coordenação e direção de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

A finalidade da Controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial. Segundo Figueiredo (1997, p. 26), “sua missão é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Segundo o pesquisador os princípios que devem nortear o trabalho do Controller são : iniciativa, visão econômica, comunicação racional, visão voltada para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência de suas próprias limitações.

[...] 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, 1993, p. 81).

Desta forma, a controladoria objetiva garantir as informações que são necessárias ao processo decisório, não medindo esforços para que as decisões a serem tomadas estejam bem fundamentadas.

A Controladoria desempenha papel fundamental nesse sentido, buscando coordenar os esforços para conseguir um resultado global. Desta forma, o objeto da Controladoria, segundo Mosimann (1993, p. 83), “é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos”.

Pode-se observar que o controller tem como principal função de organizar e reportar dados relevantes, tornando-se responsável até pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações.

Segundo Figueiredo (1997, p. 29), a Controladoria se encontra envolvida com a busca de eficácia organizacional e para alcançá-la se faz necessário que sejam definidos modelos que possam conduzir a organização ao encontro de sua missão.

2.1.3 USUÁRIOS E ÁREAS SUBORDINADAS A CONTROLADORIA

Bianchi (2005, p. 111) apud Matucheski (2009, p. 7), comenta que

[...] ao estudar a controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de reduções dos conflitos de interesse entre o principal e o agente, verificou quais áreas estavam subordinadas à controladoria em 82 empresas industriais de capital brasileiro (42) e norte-americano (40), que figuravam entre as mil maiores empresas do país em 2004, que possuíam área de controladoria e estavam localizadas nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e São Paulo:

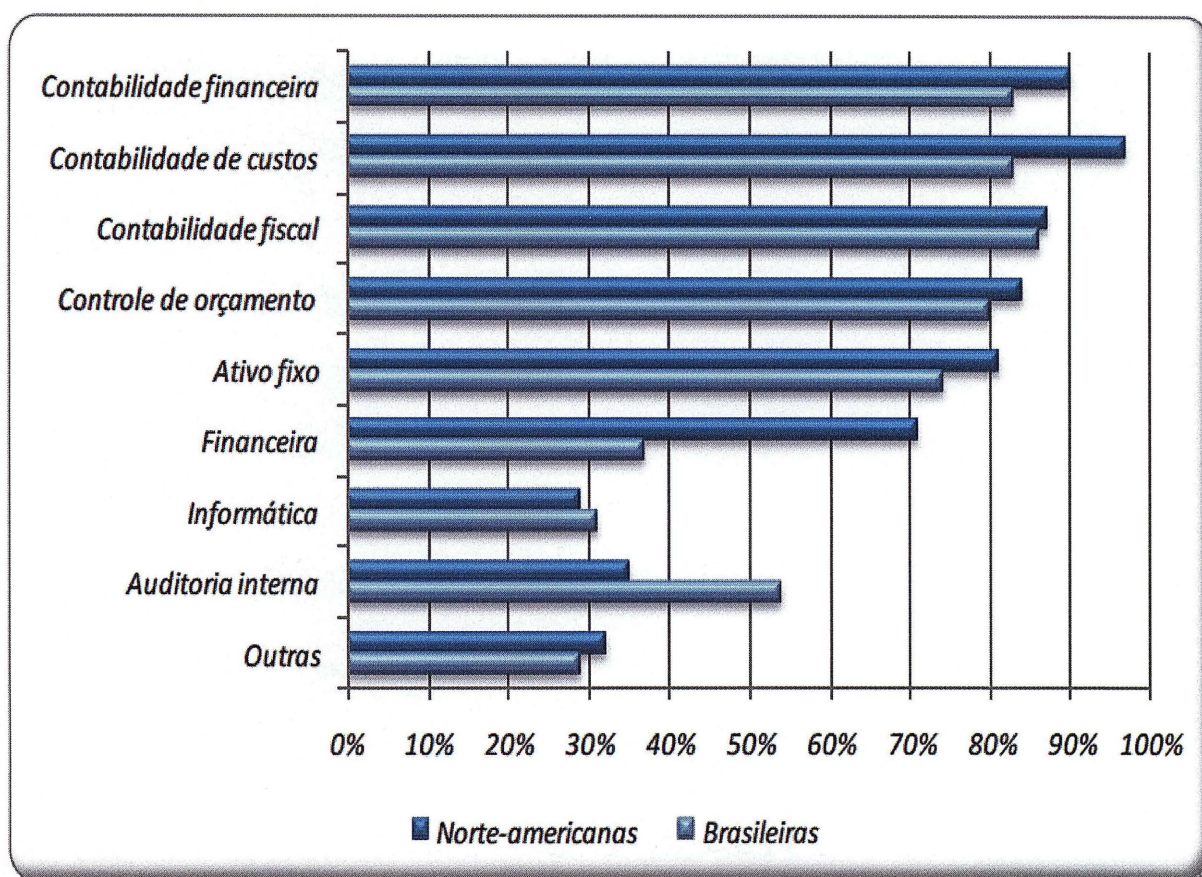


Gráfico: Áreas subordinadas à controladoria
Fonte: Bianchi (2005, p. 111) apud Matucheski (2009, p. 7),

Enquanto fica evidente a subordinação das áreas de contabilidade e controle patrimonial, tanto nas empresas norte-americanas quanto nas brasileiras, merece destaque o tratamento diferenciado imposto à área financeira, entre as empresas dos dois países, apresentando-se subordinação à controladoria em mais de 70% das empresas brasileiras e menos de 40% das empresas norte-americanas. Após

destacar que um dos objetivos básicos da controladoria é auxiliar os diferentes usuários na tomada de decisão, Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 21) apud Matucheski (2009, p. 8), “apresentam os principais usuários da controladoria, divididos em dois grandes grupos [...]”:



Figura: Usuários internos e externos da controladoria

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 21) apud Matucheski (2009, p.8),

2.1.4 O PAPEL DA CONTROLADORIA

As funções da controladoria segundo Kanitz apud Mosimann (1993, p. 83), são:

- a) Informação — compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
- b) Motivação — referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c) Coordenação — visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.

- d) Avaliação — com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) Planejamento — de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f) Acompanhamento — relativo a contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.
- g) Organização — envolve a definição da estrutura administrativa para que as decisões tomadas na fase do planejamento sejam implementadas.
- h) Direcionamento — deve assegurar o pessoal atue de modo sincronizado com os equipamentos e os materiais necessários.
- i) Mensuração — implica desenvolver sistemas de mensuração e estabelecer padrões, bem como confrontar os resultados previstos com os realizados e interpreta-los em face dos padrões de toda a empresa.

Com base no que foi exposto acima, pode-se verificar que as funções da controladoria voltam-se não só para as informações necessárias à tomada de decisão, mas também à coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento de todos os passos necessários para que este processo ocorra a contento,

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p 346) “destacam que a controladoria é por excelência uma área coordenada das informações, sem substituir a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas sim por induzi-los à otimização do resultado econômico [...]”

Também denominado processo decisório, o processo de gestão pode ser definido como um processo de planejamento e controle, sendo composto por três etapas: planejamento, execução e controle.

Após serem definidos os planos operacionais, ocorre a fase de execução, com a utilização dos recursos disponíveis, conforme o planejado. A terceira etapa processo decisório, denominada controle, está associada às demais, ocorrendo durante o planejamento, na execução e em si própria.

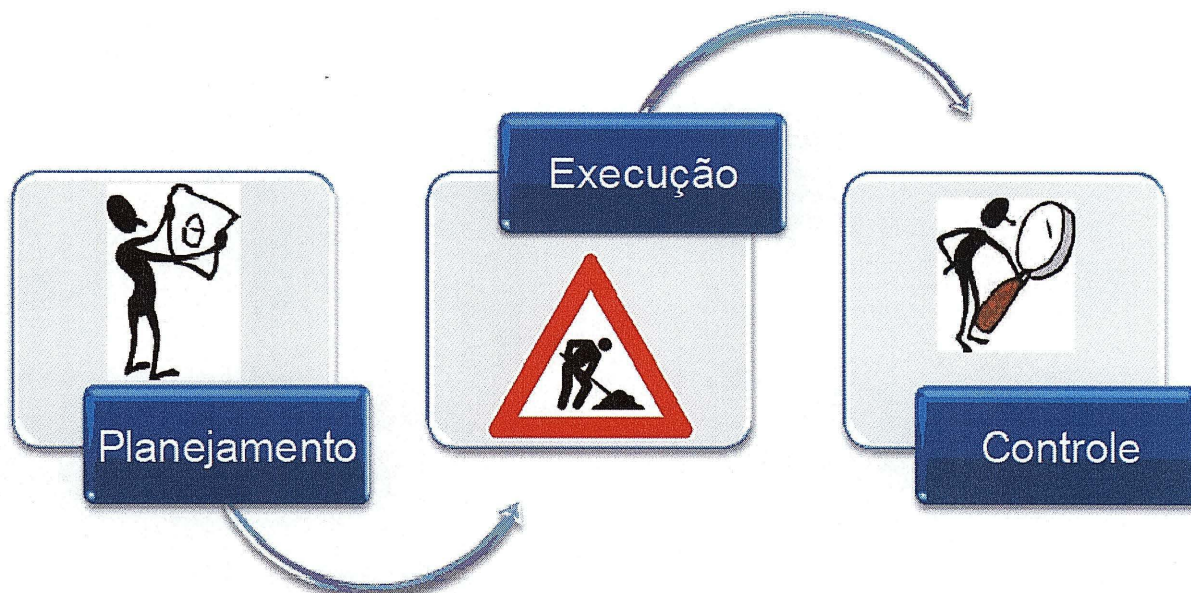


Figura: Processo decisório ou processo de gestão

Fonte: Elaborado a partir de Mosimann e Fisch (1999) apud Matucheski (2009, p. 16),

Nesta mesma linha, ao abordarem a coordenação como função principal da controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 37) apresentam o mapa conceitual da controladoria:

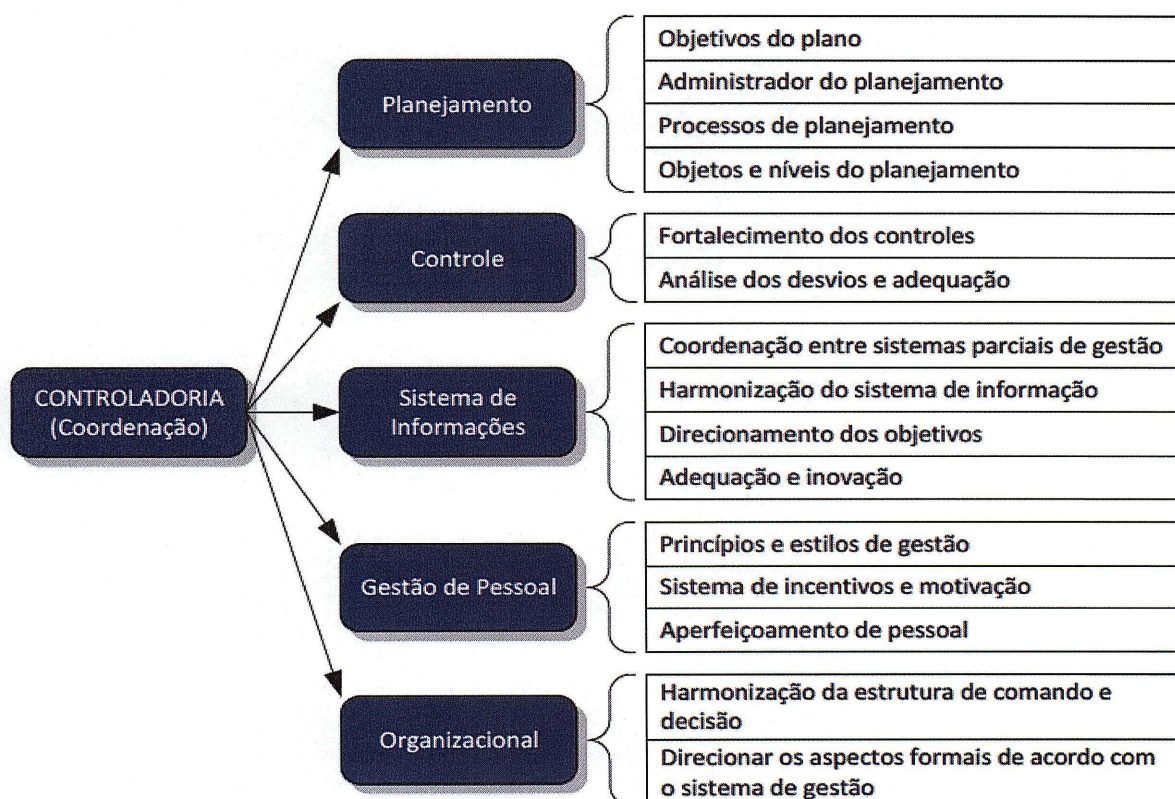


Figura: Mapa conceitual da controladoria

Fonte: Lukes e Schnorrenberger (2009, p. 37) apud Matucheski (2009, p. 14),

Na opinião de Küpper (2005, apud Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p. 37),

[...] a controladoria pode atuar na coordenação do planejamento, na definição dos objetivos, na sua administração, no processo e nos objetos e níveis do planejamento, e também no controle, buscando fortalecê-los e promovendo análise os desvios e adequação.

A Controladoria deve, através das informações disponíveis, ser capaz de auxiliar os administradores a gerenciar melhor a tomada de decisões, visto que, segundo Nakagawa (1995, p. 90), “a principal característica de um modelo de decisões de uma empresa deve residir no fato de que o processo de planejamento e controle interage com o sistema de informações, na busca de eficiência e eficácia de suas operações [...]”

De acordo com o citado acima, a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão, portanto, o seu papel é o de assessorar os gestores da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

É importante evidenciar que o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração, e para que essa informação seja utilizada com sucesso no processo de administração, é preciso que ela seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da organização.

Para a maior parte dos administradores qualificados, uma informação, mesmo que útil, só é desejável, se for conseguida a um custo interessante para a organização, ou seja, a informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da organização.

Não tão menos importante é saber se relacionar com as pessoas de todas as áreas e possuir uma visão macro. “Para a função de controladoria, torna-se importante o conhecimento do ambiente global dos sistemas de informação, para identificar as necessidades e saber localizar as informações para gerenciar os negócios da organização” (SCHMIDT, 2002, p. 90).

A partir dessa explicação a respeito de informação contábil, fica fácil entender o caminho que será adotado para que a contabilidade se transforme em ferramenta de ação administrativa e também um instrumento gerencial, enfim, é

possível ter contabilidade gerencial dentro de uma organização, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil.

Segundo o pesquisador a controladoria como qualquer outra função, está em constante desenvolvimento, sempre em busca de novas soluções, novos tipos de relatórios que atendam desde o chão de fábrica até a alta diretoria

Com relação aos tipos de relatórios por níveis de gerência, segundo Mosimann (1993, p. 84) pode-se citar:

Nível alto de gerência – abrange Presidente e Diretores, acionistas e Conselho de Administração, aos quais interessa informações do tipo estratégico.

Nível intermediário de administração – abrange todos os gerentes e o principal relatório é o comparativo de receitas e despesas realizadas com os valores orçados.

Nível inferior de administração – envolve supervisores de processos, linhas de montagem, capatazes que buscam informações sobre programação da produção e unidades produzidas.

Devido a esta diversidade, o controller deve ter bem definidos os relatórios que devem ser elaborados, tais como:

- a) Registros diários;
- b) Relatórios semanais;
- c) Relatórios quinzenais;
- d) Relatórios mensais;
- e) Relatórios trimestrais, quadrimestrais e semestrais;
- f) Relatórios Anuais.

Com relação a accountability, Nakagawa apud Mosimann (1993, p. 84) conceitua da seguinte forma:

[...] sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira coerente com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira coerente e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de accountability.

Ou seja, é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos.

A Controladoria, como qualquer outra função, está em constante desenvolvimento

Porém, existe hoje uma visão atual, com a consolidação de uma série de aspectos que tornam único o papel da Controladoria dentro de uma entidade.

O papel da Controladoria envolve o apoio à empresa em sua totalidade e no seu completo processo de gestão

Isso exige do profissional de Controladoria uma série de atributos e conhecimentos, que permitam cumprir adequadamente esse papel.

Um aspecto fundamental do papel do Controller é a necessidade de ser o elo entre a alta administração da companhia e os demais gestores da empresa. Ou seja, é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos.

Porém, existe hoje uma visão atual, com a consolidação de uma série de aspectos que tornam único o papel da Controladoria dentro de uma entidade. Esse papel envolve o apoio à empresa em sua totalidade e no seu completo processo de gestão. Isso exige do profissional de Controladoria uma série de atributos e conhecimentos, que permitam cumprir adequadamente esse papel.

A missão da Controladoria envolve o desempenho das funções ligadas tanto às necessidades gerenciais como as necessidades legais e de controle interno.

2.2. O PAPEL DO CONTROLLER

De acordo com o que diz Figueiredo (1997), o Controller desempenha sua função, organizando e reportando dados relevantes. O mesmo exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Morante e Jorge (2008, p. 1) destacam que a controladoria para ser exercida em sua plenitude precisa ser conduzida por profissional experiente, com profundos conhecimentos de finanças empresariais e habilidade no relacionamento com os gestores das diversas áreas da empresa.

Padoveze (2005, p. 39) alerta que é primordial que os demais gestores tenham uma visão dos aspectos econômicos de suas atividades e incorporem ao

processo de gestão os conceitos e teorias utilizados pela controladoria, não deixando os aspectos de controladoria a cargo apenas do controller.

Segundo Figueiredo (1997), as principais responsabilidades de um Controller incluem:

- a) a organização de adequado sistema de informações gerenciais, que permita a administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- b) a comparação permanente entre o desempenho esperado e o realizado;
- c) análise de variações entre o esperado e o realizado;
- d) a identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- e) a apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Ao pesquisar o perfil dos controllers e as necessidades do mercado, enviando questionários a todos os associados da ANEFAC (Associação Nacional dos Executivos de Finanças), Calijuri (2004) identificou as principais atribuições dos controllers:

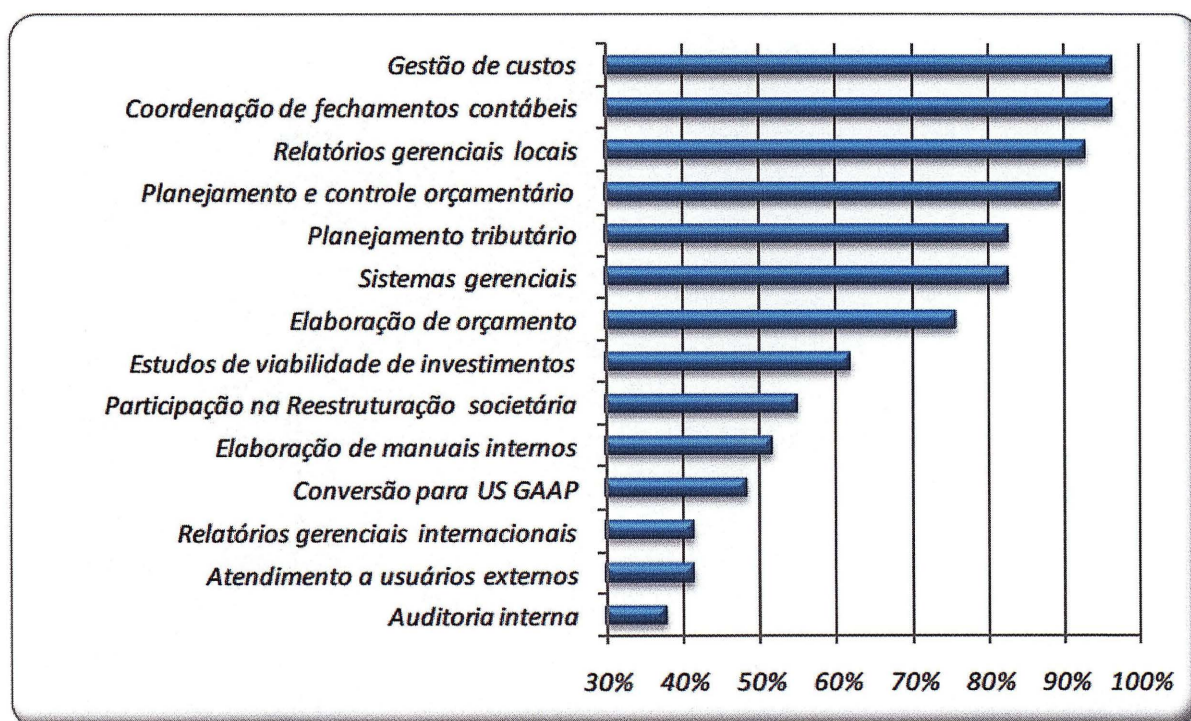


Gráfico: Principais atribuições do controller
Fonte: Calijuri (2004) apud Matucheski (2009, p. 18),

Para Morante e Jorge (2008, p. 4-5), o profissional que conduz as atividades da área de controladoria precisa reunir algumas competências e habilidades específicas, tais como:

- a) Habilidade analítica, em especial de relatórios numéricos;
- b) Habilidade na formulação de diagnósticos, a partir de informações cruzadas;
- c) Habilidade na previsão de dificuldades;
- d) Habilidade na elaboração de relatórios em linguagem acessível;
- e) Habilidade na proposição de alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas para a consecução dos objetivos traçados;
- f) Habilidade na formulação de previsões com base estatística;
- g) Persistência na superação das dificuldades;
- h) Habilidade no aconselhamento, com vistas à solução de problemas e mesmo na análise de problema potencial;
- i) Rapidez e oportunidade na informação como instrumento de apoio à decisão;
- j) Equilíbrio e ponderação na tomada de decisão;
- k) Habilidade na percepção das limitações pessoais dos seus pares e colaboração para a sua superação.

Calijuri (2004) também identificou as principais habilidades que são requeridas dos controllers, na opinião deles próprios:

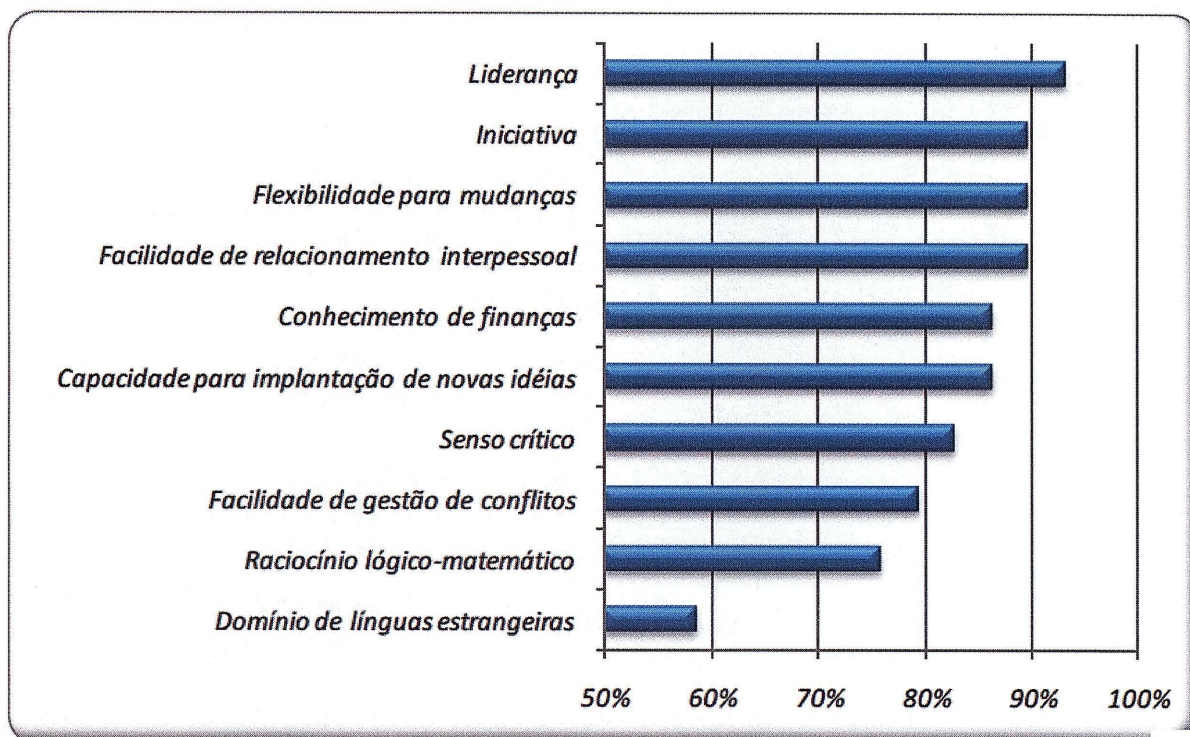


Gráfico: Principais habilidades requeridas do controller
Fonte: Calijuri (2004) apud Matucheski (2009, p. 19),

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

3.1 OBJETIVOS, CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO

Falat (2009, p. 32) comenta que a Contabilidade de Custos está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados ou dos serviços prestados pelas empresas.

Ainda Falat (2009, p. 32) afirma que com o advento da revolução industrial e a conseqüente proliferação das empresas industriais, a Contabilidade viu-se às voltas com o problema de adaptar os procedimentos de apuração do resultado em empresas comerciais - revenda de mercadorias - para as empresas industriais, que adquiriam matérias-primas e utilizavam fatores de produção para transformá-las em produtos destinados à venda.

Segundo Iudícibus e Marion (2000, p. 29-39), a Contabilidade de Custos nasceu com a Revolução Industrial, sendo que a sua principal função era registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques, a determinar os resultados e levantar os Balanços.

Verifica-se, que até fins do século passado, a Contabilidade de Custos apenas computava os custos diretos, ou seja, o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada sendo que os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos reais, pois era rígido o princípio do registro das transações e das operações, que, somente, eram feitos pelas despesas incorridas.

A partir da Primeira Guerra Mundial, com a intensificação da competição e, principalmente, após a Depressão, verificou-se que as informações da Contabilidade de Custos, se organizadas adequadamente, poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações. Desta forma, a Contabilidade de Custos ganhou corpo, passando a ter uma identidade específica e a ser considerada como um instrumento da Administração.

Porém, foi com a Segunda Guerra Mundial que se desenvolveram modernas técnicas de administração, fazendo surgir novas concepções as quais levaram à Contabilidade de Custos novos impulsos. Assim, as informações de Custos passaram a apoiar a Administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões.

A Contabilidade de Custos passou a ser cada vez mais responsabilizada pela análise e interpretação das informações quantitativas que fornecem à Administração instrumentos significativos e oportunos para a gerência da organização.

Com este desenvolvimento, o contador passou a dispor de maiores recursos para fazer parte do primeiro quadro na hierarquia administrativa e a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como parcela essencial da Contabilidade Gerencial.

3.1.1 Objetivos da Contabilidade de Custos

Para Falat (2009, p. 34) Estudar os custos de uma empresa é tarefa indispensável à uma boa administração. Não se compreende que haja empresas

que desconheçam os custos dos seus produtos; a relação destes com outros setores empresariais, e a possibilidade de se efetuar redução dos custos sem alteração do produto ou da sua qualidade.

Como competir no mercado, tomando decisões, como por exemplo, reduzindo o preço de venda sem incorrer em prejuízos? Somente conhecendo-se os custos totais do produto.

Mas, para se determinar rigorosamente os custos, são necessárias as seguintes atividades:

- coletar elementos para a fixação dos preços de venda dos produtos (levantamento de dados);
- reunir informações que permitam ao administrador o controle da eficiência da empresa como um todo e a eficiência de cada um dos seus setores (centros de custos);
- avaliar os resultados operacionais da empresa;

Outros benefícios que de imediato decorrerão, ao conhecer-se os custos;

- habilitação da parte do administrador para tomada de decisões sobre:
 - programas de produção;
 - programas de compras;
 - processos produtivos;
 - políticas de vendas;
 - políticas de estoques;
 - abertura de mercado;
 - políticas de pessoal;
 - alterações em função dos desempenhos;
 - avaliação da rentabilidade de cada produto ou de cada linha de produto;
 - cumprimento das exigências fiscais e/ou políticas de preços governamentais (CIP);
- maiores facilidades para o administrador financeiro, na tomada de decisões a curto e a longo prazo;
- valoração adequada dos componentes do ativo.

Portanto, as funções básicas a atender no âmbito da empresa:

- Determinação do lucro: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- Controle das operações: e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
- Tomada de decisões: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formação de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Para um melhor estudo de Custos, a atividade poderá ser dividida em quatro funções básicas:

- Produtiva
- Mercadológica
- Administrativa
- Financeira

No caso de empresas comerciais, a função produtiva é substituída pela de compras.

Cada uma dessas funções incorre em custos, quando se utiliza dos fatores ou insumos disponíveis no mercado. Exemplificando:

FUNÇÕES	FATORES DISPONÍVEIS
<p style="text-align: center;">PRODUTIVA</p> <p style="text-align: center;">Combina os fatores para formar o PRODUTO A remuneração dos fatores é o CUSTO DA FUNÇÃO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Material Direto; • Mão de Obra Direta; • Materiais Indiretos; • Mão de Obra Indireta; • Equipamentos (depreciação e manutenção); • Edificações (depreciação e manutenção); • Luz e Força; • Seguros e outros
<p style="text-align: center;">MERCADOLÓGICA</p> <p style="text-align: center;">Coloca os produtos no mercado A remuneração dos fatores utilizados é o CUSTO DA FUNÇÃO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Transportes; • Vendas; • Materiais Diversos; • Funcionários; • Comunicação; • Móveis Utensílios (depreciação e manutenção); • Luz ; • Seguros;

	<ul style="list-style-type: none"> • Propaganda e outros
<p style="text-align: center;">ADMINISTRATIVA</p> <p>Mantém a estrutura organizacional que permite o desempenho harmônico de todas as demais funções A remuneração dos fatores é o CUSTO DA FUNÇÃO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diretoria; • Funcionários; • Transporte; • Móveis Utensílios (depreciação e manutenção); • Edificações (depreciação e manutenção); • Luz ; • Seguros; • Comunicações e outros
<p style="text-align: center;">FINANCEIRA</p> <p>Provê os recursos financeiros necessários ao funcionamento da empresa. A remuneração dos fatores é o CUSTO DA FUNÇÃO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recursos Financeiros; • Funcionários; • Transporte; • Móveis Utensílios (depreciação e manutenção); • Edificações (depreciação e manutenção); • Luz ; • Seguros; • Comunicações e outros

Os custos totais são a somatória das remunerações de todos os fatores de todas as funções. (CV + CF = CT)

As vantagens de classificar os custos segundo as funções permitem à direção:

- Comparar os custos de uma função com os custos das demais;
- Comparar os custos de cada uma dessas funções com os custos idênticos de outras empresas;
- Avaliar o desempenho de cada uma das funções da empresa;
- Cumprir, otimizando, com os deveres fiscais;

Perossi (1982, p. 13) nos dá a seguinte conceituação: “É o processo de usar os princípios contábeis para a tomada de conhecimento e registro dos vários fatores de custo, e por meio de sua análise, fornecer a melhor informação no sentido de se apurar o custo correto do produto, bens ou serviço”.

Para Allora (1985, p. 13), a contabilidade de custos possui duas concepções radicalmente diferentes: custos contábeis e custos técnicos, em suas origens e sua utilização. Segundo ele,

Os custos obtidos por via contábil têm sua origem em tecnologia contábil, de cima para baixo. Eles servem somente à área administrativa e imperfeitamente à área comercial, pois eles são expressos em dinheiro, e hoje, valores monetários não têm mais significado algum. A área técnica e produtiva é deixada completamente no escuro, sem nenhum instrumento guia (que os custos deveriam ser), para controlar seu andamento, estudar

e verificar melhorias e ficar ciente do que lhe acontece sob o ângulo econômico. Além disso, os custos contábeis devem obedecer a regras e conceitos fiscais que, em geral, são antieconômicos com os princípios empresariais. Os custos técnicos, expressão cunhada pelo engenheiro Perim, têm sua origem na área produtiva, de baixo para cima. Não são expressos em dinheiro, mas em unidades de medida constantes no tempo, calculadas com tecnologia de engenharia econômica. Eles põem à disposição da área técnico-produtiva um instrumento valioso e seguro para sua orientação operacional e econômica. Os custos técnicos, assim originados, sobem depois para o setor administrativo, onde eles são valorizados em dinheiro e assim utilizados.

Para Jacobsen (1979, p. 2), pode ser assim conceituado: “A contabilidade de custos ocupa-se da classificação, agrupamento, controle e atribuição dos custos”.

Matz (1978, p. 40) nos conceitua a Contabilidade de Custos da seguinte forma: “...mede o custo de acordo com as necessidades da administração da empresa”.

Os custos servem a três finalidades principais, conforme Jacobsen (1979, p. 2):

- a) fornecem dados de custo para a medição dos lucros e a avaliação dos estoques (...);
- b) fornecem informações aos dirigentes para o controle das operações e atividades da empresa (...);
- c) fornecem informações para o planejamento da direção e a tomada de decisões (...).

A Contabilidade de Custos também pode ser considerada um centro processador. Leone (1991, p. 17) define:

A contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Quanto ao objetivo da Contabilidade de Custos, Leone (1991, p. 25-26), esclarece:

A contabilidade de custos atua sobre a empresa, seus produtos, seus serviços, os componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional e sua estrutura objetiva (...), os seus segmentos de distribuição, as atividades especiais (...) sobre planos alternativos, programas (...) redução de custos, programas de alimentação, de treinamento) e promoções [...].

3.1.2 Conceituação e Classificação de Custos

3.1.2.1 Conceituação de Custos

Para VASCONCELOS (2008) O funcionamento de qualquer empreendimento no mercado exige a aquisição (ou aplicação) de recursos dos mais variados, pelos quais deve-se pagar em troca de sua utilização produtiva. Os pagamentos pela utilização destes recursos, dentro de condições determinadas que são distintas conforme o tipo de recurso de que se trata, configuram-se como os custos da empresa.

Segundo Vanderbeck (2001, p. 13), “[...] A contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”.

Assim, para colocar em movimento um certo processo de produção, são necessários, por exemplo, o trabalho humano, um conjunto de instrumentos de trabalho (máquinas, equipamentos), local adequado (edifícios, instalações) e um dado tipo de material a ser transformado; por outro lado, para o funcionamento adequado da organização são necessários recursos relacionados à estrutura administrativa (da produção, geral, de vendas, etc); ademais, as atividades de vendas e outras ligadas ao mercado, impõem a necessidade de recursos de variados tipos (trabalho de vendedores, esforço de vendas, ações genéricas de marketing, etc); finalmente, são utilizados também recursos que o conjunto da sociedade coloca à disposição para uso comum.

Vanderbeck (2001, p. 15) cita que, “Procedimentos de contabilidade de custos oferecem o meio de determinar custos de produtos e, assim, de gerar demonstrações financeiras significativas e outros relatórios relevantes para a gestão. Procedimentos de custos devem ser projetados para permitir a determinação de custos unitários, assim como os custos totais do produto”.

A utilização de máquinas e equipamentos, edificações e instalações, gera os chamados custos de depreciação, um tipo especial de pagamentos que, ao longo de um determinado período (a vida útil ou econômica da máquina, ou o ciclo do padrão

tecnológico, por exemplo) deve servir para acumular um montante de dinheiro que seja suficiente para a reposição ou renovação total ou parcial destes recursos produtivos.

Pela aquisição e utilização do material a ser transformado, a empresa gera os custos dos insumos materiais; através do seu ressarcimento, ela tem condições de repor estes materiais, mantendo em funcionamento a sua atividade produtiva.

A utilização do trabalho humano origina os custos dos salários e dos encargos sociais cujo pagamento corresponde à necessidade de reposição da força de trabalho no processo produtivo.

Os recursos aplicados na montagem e utilização da estrutura administrativa da organização geram diversos conjuntos de gastos (denominados, genericamente, de cargas estruturais de custos), que vão desde as remunerações dos diretores e gerentes, até a depreciação de máquinas e equipamentos de escritório, incluindo gastos gerais com materiais, etc.

Pela utilização do trabalho de vendedores são gerados os gastos com comissões; o esforço de vendas gera um conjunto variado de gastos, incluindo treinamento da equipe de vendas, de representantes, realização de convenções, etc; as ações de marketing geram gastos também variados, que abrangem desde a propaganda até a assistência pós-venda, etc.

Finalmente, pela utilização dos recursos comunitários, são gerados gastos de contrapartida que incluem impostos, de natureza geral e abrangência nacional – com alíquotas aplicadas sobre as receitas das vendas -, bem como impostos e taxas de natureza específica e abrangência local - com alíquotas aplicadas sobre os valores dos imóveis. No primeiro grupo, dentre os principais estão: ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Seguridade Social), etc; no segundo grupo, está o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), dentre outros.

Vanderbeck (2001, p. 16) cita que, “O valor final da contabilidade de custos repousa no uso dos dados acumulados e relatados. Uma das funções mais importantes da contabilidade de custos é de desenvolver informações que a gestão pode usar para planejar e controlar operações”.

O conceito de custos, então, relaciona-se com a aquisição, utilização e reposição contínuas (com maior ou menor freqüência) de recursos produtivos por

parte de uma empresa. Os custos, portanto, são gastos efetuados pela empresa ao longo de todo o ciclo de suas atividades (compra, transformação e vendas e distribuição) e que devem ser recuperados, na medida exata, no momento do recebimento do valor referente às vendas de seus produtos ou serviços.

A idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam. A diversidade de objetivos da contabilidade de custos torna difícil estabelecer um só tipo de custo da produção, que se adapte a todas as necessidades [...] cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos. Por isso, a contabilidade de custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões (LEONE, 2000, p. 9).

A recuperação dos custos se faz através da formulação do preço de venda para cada produto ou serviço, preço este que, ademais de cobrir os custos, deve propiciar uma margem de lucro cuja determinação, embora tenha como referência os custos, depende em larga medida do tipo de mercado e da particular forma de inserção da empresa neste mercado.

3.1.2.2 Classificação de Custos

Segundo SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 27) Conforme a finalidade, os custos podem ser classificados de diferentes maneiras: quanto a forma de apropriação ao produto; quanto ao volume de produção; quanto ao valor de registro; quanto à forma de acumulação e quanto ao objeto de custeio.

Quanto a forma de apropriação aos produtos, os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos. Classificam-se como custos diretos todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Um exemplo de custo direto é a matéria prima.

Para VASCONCELOS (2008) Os custos, em qualquer empresa, podem ser classificados sob vários critérios:

- a) Com base na estrutura da empresa: classificação funcional.

Numa empresa industrial, por exemplo, suas principais funções são a de Fabricação ou Produção, Administração e Comercialização ou Vendas. Para a finalidade de construir controles mais refinados de custos pode ainda comportar outras divisões, tais como, Distribuição, Finanças, Tributação, etc.

b) Com base na sua variação com o volume de produção e vendas: classificação proporcional.

Em relação ao seu comportamento face as oscilações no volume de produção e vendas, os custos podem ser fixos (quando independem do nível de produção e/ou vendas) ou variáveis (quando guardam uma relação diretamente proporcional com o nível de atividades da empresa).

Dessa forma, num dado período de tempo, são variáveis os gastos com matérias primas, componentes, energia elétrica, salários da mão-de-obra direta, tributação, comissões; tais despesas acompanham rigorosamente o sentido da variação do nível de atividades da empresa: aumentam ou diminuem conforme o volume de unidades produzidas e vendidas no período.

Por outro lado, são fixos os gastos com depreciação do capital imobilizado em máquinas, equipamentos, móveis, instalações, etc.; com salários do pessoal indireto da produção (tais como, supervisores, encarregados, etc.); com salários do pessoal administrativo; com alugueis, taxas, seguros, despesas financeiras (que dependem exclusivamente do volume de empréstimos para capital de giro que a empresa tomou), etc; tais gastos tendem a permanecer em torno de um determinado patamar, para uma ampla faixa de variação do volume de produção e vendas, num dado período de tempo.

c) Com base na sua caracterização no produto: quanto à possibilidade de sua identificação no produto.

Os gastos podem ser diretos (quando são prontamente caracterizados no produto - na unidade produzida -, via sua composição física, seu processo de produção ou de comercialização) ou indiretos (quando são gastos gerais relacionados a atividades auxiliares, paralelas ou correlatas às atividades produtivas e, portanto, não relacionados a nenhum produto em particular).

Para Vanderbeck (2001, p. 22), "Os custos de materiais que se tornam parte de um certo produto fabricado, e que podem ser prontamente identificados com ele, são classificados como custos de materiais diretos".

Assim são diretos todos os gastos com insumos materiais e energéticos; embalagens; salários da mão de obra direta; comissões sobre as vendas; tributação (ICMS, IPI, COFINS, etc), entre outros; são indiretos, os gastos administrativos, financeiros, gastos com o processo de produção não associados à unidade produzida tais como, a depreciação das máquinas e equipamentos, os salários do pessoal de supervisão, materiais de limpeza e lubrificação, etc.

d) Com relação ao fluxo de saídas do caixa no período.

Face à existência ou não de contrapartida de caixa no período os gastos podem implicar em desembolso (saídas de valores monetários, tais como alugueis, salários, impostos, etc) ou podem ser gastos atribuídos ou imputados ao período (tais como, depreciação, parcelas dos encargos sociais constituídas de previsões de despesas que podem ou não ocorrer - p. ex., provisão de depósitos para rescisão por justa causa, etc). (LEONE, 2000)

É possível, a partir da classificação exposta por Leone (2000), construir os principais instrumentos de dimensionamento, análise e controle estratégico de custos e resultados, relacionados ao movimento das empresas em períodos determinados.

Custos refere-se aos gastos relativos ao processo de produção, ou seja, os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles.

Despesas decorrem do consumo de Bens e da utilização de serviços. As Despesas são registradas pela Contabilidade através das Contas de Resultado. A seguir, registra-se exemplos de despesas.

- Água e Esgoto
- Aluguéis Passivos
- Café e Lanches
- Contribuição de Previdência
- Descontos Concedidos
- Despesas Bancárias
- Fretes e Carretos
- Impostos
- Material de Expediente
- Juros Passivos

3.3 DIFERENÇA ENTRE CUSTOS, DESPESA E PERDA

3.3.1 Custos

Segundo Voese (2009)

Gasto: Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos, normalmente dinheiro.

Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de seu fluxo de benefícios futuro.

Custo: Valor de todos os bens ou serviços consumidos na produção de outros bens e serviços.

Despesas: Bens e/ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição de bens e/ou serviços.

Perda: Bens e/ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.

Segundo Falat (2009, p. 42),

Resumidamente, os atributos que definem um custo direto em relação ao produto final são a possibilidade de: verificação, medição, identificação clara, visualização da relação do insumo com o produto final, especificidade ao produto, entre outros.

Para SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 27,28)

[...] Se os atributos de facilidade de contagem e de confiabilidade de resultado não estiverem presentes, então os custos são classificados como indiretos. Um exemplo de custo indireto é o salário do supervisor industrial. Para uma empresa que fabrica diversos produtos, com volume de produção variável, como quantificar a parte do salário do supervisor devida a cada produto? Será isso relevante para as decisões gerenciais?

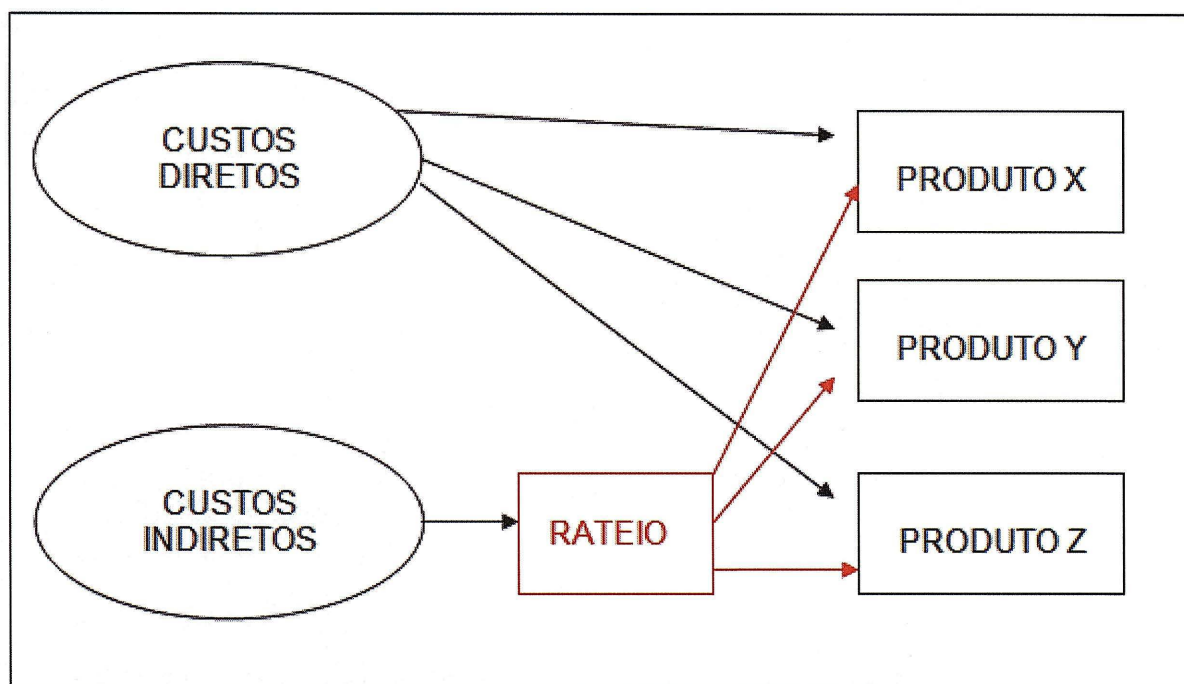
Para Falat (2009)

A matéria-prima no momento da compra representa um **INVESTIMENTO**, passa a ser considerada **CUSTO** no momento de sua utilização na produção e torna-se **DESPESA** quando o produto fabricado é vendido. Já a

materia-prima incorporada nos produtos acabados em estoques, pelo fato de estes serem ativados, volta a ser **INVESTIMENTO**. (FALAT, 2009, p. 43).

Para SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 28)

A classificação dos custos como diretos ou indiretos decorre do pensamento taylorista. Para Taylor, o processo produtivo deveria ser fragmentado em tarefas e estas deveriam ser executadas segundo um método bem definido com o objetivo de estabelecer parâmetros de desempenho em termos de tempo e de consumo de recursos. Segundo esse pensamento, os recursos consumidos direta ou indiretamente no processo de produção de um bem ou serviço seriam conhecidos e deveriam integrar o custo do produto. O custos indiretos, após observação e análise do processo, chegariam ao produto por meio de rateios.



Apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos (SOUZA, Alceu, (2007, p. 29)

Segundo Falat (2009, p. 41,42) A classificação mais utilizada ainda é uma das mais antigas, está sempre relacionada ao objeto de custo, se diretos ou indiretos em relação ao produto ou serviço que está sendo produzido.

3.3.1.1 Custos Diretos

Custos Diretos: Os principais custos diretos na grande maioria das atividades industriais podem ser:

a) – Materiais Diretos

Principal custo direto representa as matérias-primas, os componentes, os materiais auxiliares e os materiais de embalagem que fazem parte da estrutura do produto. Os materiais de embalagem são visíveis no produto final. O mesmo pode não ocorrer com todas as matérias-primas e os materiais auxiliares, uma vez que, dependendo do produto e do processo de fabricação, eles podem assumir características diferentes no produto final após serem processados e até mesmo desaparecer durante o processamento.

A referência para classificar os materiais diretos é a sua identificação na estrutura do produto, a lista de materiais que compõem cada produto final especificado. A elaboração da composição do produto, quais são os materiais necessários para se fazer o produto e ser nele incorporados é o procedimento mais utilizado para a identificação dos materiais diretos que compõem o produto. Em alguns casos, a classificação fica difícil de ser aplicada, um exemplo clássico é o consumo de energia elétrica, que é imprescindível em muitos casos na transformação da matéria-prima, pode ser classificada como material direto, porque faz parte da estrutura do produto, mas não podemos identifica-la visualmente, sabemos da sua aplicação no produto pelo projeto do mesmo, que irá nos informar o detalhamento do seu processo de fabricação, em quais máquinas e equipamentos será manipulado.

b) - Mão de obra direta

Representa o valor pago dos salários e encargos sociais com o pessoal envolvido diretamente na produção dos produtos finais da empresa e que manipulam, diretamente ou por meio de equipamentos, todos os materiais diretos e o produto final, até a sua conclusão em condições de venda.

- tem contato direto com o processo de fabricação dos produtos finais, desde a manipulação das matérias-primas até a montagem e a expedição dos produtos acabados;

- opera os equipamentos dos processos necessários à elaboração dos produtos finais.

Na opinião de Falat (2009, p. 42),

O principal identificador da mão-de-obra direta é a possibilidade de mensurar os esforços de cada trabalhador, seja em processos diretos envolvendo o produto, seja em processos envolvendo os equipamentos de transformação dos materiais em produtos finais. A forma mais utilizada é a quantidade de tempo despendida nos processos (dias, horas, minutos, segundos). Porém, podemos utilizar médias envolvendo a manipulação das matérias-primas ou mesmo as quantidades de produtos finais. O que faz a ligação da mão-de-obra direta ao produto final são os processos de fabricação, todas as fases (tarefas, processos, atividades) necessárias para elaborar os produtos.

Ainda para Falat (2009, p. 42) Para calcular os custos dos produtos temos a necessidade de medir o esforço dos funcionários diretos dedicados aos diversos processos para se obter o produto final. Pois, conhecendo os esforços necessários medidos em tempo de processamento, temos condições de avaliar a sua capacidade de produção, seja em termos de mão-de-obra, seja em termos dos equipamentos operados pela mão-de-obra direta. Entendemos por capacidade de produção a quantidade máxima de produtos que a empresa pode produzir de determinado produto final.

Outros gastos também podem ser classificados como diretos, desde que tenham uma ligação direta, identificável e específica a um determinado a um único produto.

Resumidamente, os atributos que definem um custo direto em relação ao produto final são a possibilidade de: verificação, medição, identificação clara, visualização da relação do insumo com o produto final, especificidade ao produto, entre outros.

3.3.1.2 Custos Indiretos

Segundo Falat (2009, p. 42) Custos Indiretos são todos os gastos que não podem ser identificados no produto ou não tenham ligação direta, são classificados como indiretos. São os gastos que não podem ser alocados direta ou objetivamente aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional e, para serem atribuídos

aos produtos, serviços ou departamentos necessitam de critérios de distribuição (rateio alocação, ou apropriação são termos utilizados). Existem autores que os denominam de custos comuns, podendo ser fixos e variáveis. Sua principal característica básica é ser de caráter genérico e não específicos a produtos finais.

A sua relação com os produtos finais existe, porém de forma indireta; um exemplo de custo indireto são os gastos com as gerências ou diretorias da fábrica, pois, essas pessoas trabalham para todos os produtos da empresa, e não especificamente para um determinado produto. Para alocar esses gastos a cada um dos produtos da empresa, há a necessidade de se elaborar um critério de distribuição, com alguma base numérica ou percentual, que normalmente é denominado rateio.

Podemos também ter materiais indiretos comprados e requisitados para utilização no processo fabril, sem contudo fazerem parte do produto, ou seja, não constam da estrutura do produto. São materiais necessários para auxiliar o processo produtivo, tanto para utilização pelo pessoal envolvido nos processos e atividades industriais, como para os equipamentos utilizados nos processos diretos e nas atividades indiretas.

Os principais materiais indiretos consumidos e/ou utilizados pelos:

- Materiais consumidos para conservação e manutenção dos equipamentos (materiais de limpeza, conservação, peças de reposição etc.);
- Materiais consumidos para conservação e manutenção dos imóveis (tintas, pequenas reformas etc.);
- Materiais consumidos para utilização dos equipamentos (combustíveis, lubrificantes etc.);
- Materiais consumidos para auxílio às operações dos equipamentos (moldes, modelos, dispositivos, ferramentas, produtos químicos para adequação da temperatura das operações e equipamentos etc.);
- Materiais indiretos consumidos utilizados pelo pessoal olvido nas operações e atividades industriais são:
 - Materiais de expediente (papéis, materiais de escritório etc.);
 - Materiais para higiene e segurança do trabalho (óculos de segurança, capacetes, materiais higiênicos, materiais de limpeza para as operações etc.)

Mão de obra indireta

Como mão-de-obra indireta classificamos todos os gastos com os demais funcionários não considerados diretos. Em linhas gerais, a mão-de-obra indireta compreende:

- a) o pessoal de chefia da mão-de-obra direta, incluindo seus assessores e secretárias, qualquer funcionário que, mesmo lotado em um departamento produtivo, não trabalhe diretamente com o produto final nem manipule materiais ou equipamentos dos processos;
- b) todo o pessoal dos demais setores de apoio às atividades da fábrica.

A mão-de-obra indireta caracteriza-se por não ser utilizada exclusivamente de um único produto, mas por ser utilizada para as atividades de apoio a produção como um todo, para todas as atividades de produção necessárias a todos os produtos fabricados indistintamente. Mesmo que, eventualmente, os esforços estejam sendo direcionados a determinado produto, não há um processo repetitivo de esforço a um produto, o pessoal indireto trabalha para as atividades dos setores e departamentos de apoio à produção e não diretamente aos produtos finais.

Portanto, são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas, para serem divididos e apropriados, em diferentes produtos ou diferentes serviços e são eles que somente podem ser apropriados aos produtos mediante parâmetros utilizados para a estimativa ou critério de rateio aos produtos estabelecidos na maioria dos casos, subjetivamente, pelo analista de custos.

Gastos Diretos e Indiretos

Jamais podemos esquecer da referência aos produtos e serviços finais, alguns autores consideram, todos os gastos como indiretos. Porém, temos que admitir que alguns gastos são específicos de alguns produtos e, portanto, podem e devem ser classificados como diretos a esses produtos.

Como exemplos de gastos de fabricação ligados diretamente aos produtos e serviços, temos:

- Serviços de engenharia e consultoria específicos para determinados produtos;
- Contratos de licenciamento, *royalties* e transferência de tecnologia de determinados produtos etc.
- Aluguéis e *leasing* de equipamentos específicos para a fabricação apenas de determinados produtos.

Entretanto não há dúvidas de que a maior parte dos gastos tem características de

custos indiretos, pois atendem a todos os produtos e serviços finais da empresa, mas não podemos deixar de lado aqueles gastos específicos de cada produto, eles devem ser classificados como diretos a esses produtos.

Um respeitável número de autores tende em classificar os gastos com depreciação, amortização e exaustão como gastos indiretos de fabricação, mas contudo, dentro do atual ambiente tecnológico disponível e utilizado pelas empresas, há grandes possibilidades de se classificar uma boa parte da depreciação como custo direto, isto sempre que houver a possibilidade de mensuração clara e identificação de qualquer custo como direto, ou seja, a possibilidade de classificação da depreciação como direta está basicamente ligada aos equipamentos industriais de produção, pois, a depreciação de prédios, veículos e móveis tende a ser de utilização genérica a todos os produtos. Os fatores que possibilitam a classificação da depreciação como custos diretos são:

- a) – Os equipamentos utilizados exclusivamente para determinados produtos ou para a operação de matérias-primas e componentes de determinados produtos, que trabalham para um só produto a sua depreciação deverá ser considerada como custo direto desse produto.
- b) - Os diversos equipamentos utilizados quando podemos obter uma medição acurada do tempo gasto para todos os produtos, identificando o tempo despendido na transformação das matérias-primas e dos componentes de cada produto. Com a precisão dessa medição, a depreciação dos equipamentos poderá ser atribuída aos diversos produtos de forma direta, transformando a depreciação periódica (de um mês) em depreciação por produto, na proporção das horas utilizadas dos equipamentos para cada produto.

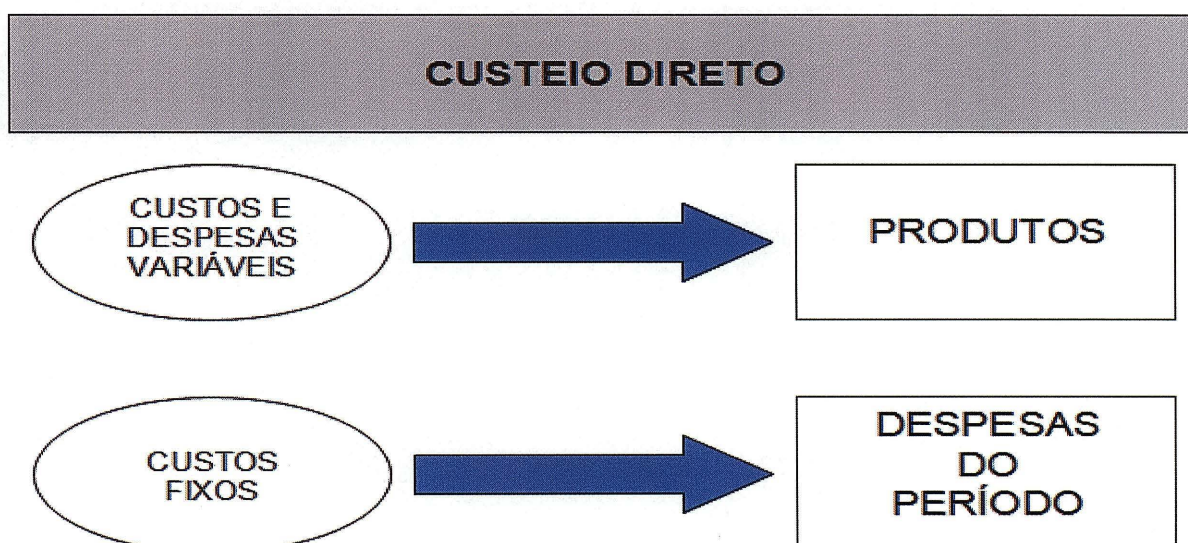
A possibilidade de tratamento da depreciação como custo direto, decorre das condições das modernas tecnologias empregadas nas empresas que os equipamentos são comandados eletronicamente (controladores programáveis, comandos numéricos computadorizados etc.). Nesses ambientes automatizados, que vão desde simples máquinas computadorizadas, até células flexíveis de manufatura, e a robótica., como os processos de fabricação são comandados por programas de computador os comandos eletrônicos dos equipamentos trabalham exatamente os tempos esperados.

Nessas condições a medição do tempo despendido por produto torna-se fácil, automática e precisa. Dentro dessa possibilidade a depreciação, que normalmente é tratada como um custo/gasto periódico, passa a ser tratada como um custo/gasto do produto, e sua contabilização pode ser em razão das horas utilizadas, e não mais pela passagem do tempo.

As depreciações dos demais ativos permanentes utilizados pela área industrial são classificadas como indireta, pois, estes itens tendem a ser utilizados de forma genérica, para todas as atividades e não especificamente para os produtos, como depreciação indireta podemos classificar:

- a) Prédios industriais;
- b) Instalações industriais;
- c) Máquinas e equipamentos industriais de utilização genérica;
- d) Móveis e utensílios dos setores industriais diretos e de apoio à produção;
- e) Veículos e equipamentos de transporte e movimentação de materiais a serviço da área industrial;
- f) Equipamentos de computação das atividades diretas e de apoio à produção, entre outros.

3.3.2 Custos Fixos e Variáveis



Custeio Direto (SOUZA, Alceu, (2007, p. 62)

Para SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 62,63) O Custeio Direto ou Variável tem origem na sociedade norte-americana no início dos anos 30. Esse sistema tem como pressuposto teórico que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma. Assim, foi concebido para espelhar o resultado operacional da empresa como uma função das vendas.

O Custeio Direto classifica os custos como fixos e variáveis. Consideram-se custos fixos todos os que ocorrem periodicamente e não são afetados (ou são pouco afetados) pela quantidade produzida

Ainda para SOUZA, Alceu, Ademir Clemente (2007, p. 29) Quanto ao volume de produção os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis. Custos variáveis são todos os custos que variam proporcionalmente ao nível de atividade. Esses custos dependem do nível de atividades (volume produzido ou volume vendido) por período. Nessa categoria estão incluídos os materiais diretos, os materiais auxiliares, as utilidades (água, energia, vapor, insumos de processo etc).

Segundo Falat (2009, p. 42),

Duas terminologias mais utilizadas de forma indistinta, mas contabilmente, podem ser entendidas diferentemente. A despesa é um gasto ocorrido em um determinado período e que é lançado pela contabilidade nesse mesmo período, para fins de apuração do resultado da empresa, obtenção de receitas. Assim, a despesa é lançada diretamente na demonstração de resultados de um período e significa, no momento de sua ocorrência, uma redução da riqueza da empresa. Custo, para fins contábeis, está ligado à aquisição de mercadorias para estoque (no caso de empresas comerciais) ou insumos para fabricação de produtos (no caso de empresas industriais). Enquanto permanece em estoque, seja como mercadorias ou materiais, seja como produto acabado ou em processo, o valor desembolsado ou incorrido para obtenção dessas mercadorias e insumos não é despesa e sim investimento.

3.3.2.1 Custos Fixos

Para Falat (2009, p. 45) Custos Fixos são os valores consumidos ou aplicados independentemente do fato de estar ou não a empresa produzindo, ou estar produzindo maior ou menor quantidade de bens e serviços.

Portanto, um custo é considerado fixo quando o seu valor não se altera com as mudanças, para mais ou para menos, do volume produzido ou vendido dos produtos finais.

Apesar de existir a possibilidade de classificarmos uma série de gastos como custos fixos, é importante destacar que qualquer custo está sujeito a mudanças, mas os custos que tendem a manter-se constantes em determinadas alterações do volume das atividades operacionais são tidos como custos fixos. De um modo geral, são custos e despesas necessários para se manter um nível mínimo de atividade operacional, por isso são também denominados custos da capacidade instalada.

Os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou de venda e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos; apesar de serem conceitualmente fixos podemos observar aumentos ou diminuições em função da capacidade ou do intervalo de produção.

O conceito de custo fixo é aplicado àqueles custos cujos valores não variam dentro do período analisado. Os valores gastos a título de tais custos serão sempre os mesmos, não importando o volume produção ou vendas.

É importante ressaltar que o que prevalece é o conceito de que o custo é fixo, pois é possível que um custo tenha todas as características de custo fixo e o seu valor se altere de período a período. Mas essa alteração de valor não pode ser na proporção das quantidades produzidas ou vendidas, caso contrário ele seria considerado variável.

Por exemplo o custo dos aluguéis tem todas as características de custo fixo. Porém, nada impede que na renovação do contrato de locação este custo venha a se alterar, para cima e para baixo. O valor alterado não é decorrente de variação do volume produzido ou vendido, mas sim decorrente de negociação específica, mesmo assim este custo deve ser considerado fixo. É importante ressaltar tais dados de ordem operacional, pois isso altera os cálculos que se utilizam desses valores, como o ponto de equilíbrio, que será evidenciado em Tópico posterior.

3.3.2.2 Custos Variáveis

SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 63)

[...] Considera-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Historicamente, o material direto e a mão-de-obra direta tem sido considerados custos variáveis. Note-se, aqui também, que as atuais políticas de RH adotadas pelas empresas colocam a mão-de-obra mais como fixo do que como variável. SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, (2007, p. 63)

Segundo Falat (2009, p. 45) Custos Variáveis são os que variam proporcionalmente com a produção e/ou vendas. São, pois, valores aplicados que tem o seu crescimento ou decréscimo dependente do volume produzido e/ou vendido.

São assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias varia na proporção direta das variações do nível de atividade a que se relacionam, tomando sempre como referencial o volume de produção ou vendas, os custos variáveis são aqueles que, em cada alteração da quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional em seu valor. Se a quantidade produzida aumentar, o custo aumentará na mesma proporção. Se a quantidade diminuir, o custo diminuirá na mesma proporção. Por exemplo, se a quantidade tiver um aumento de 20% e o custo aumentar também em 20%, será considerado um custo variável. Por outro lado, se a quantidade tiver uma redução de 20% e o custo diminuir em 20%, será também considerado um custo variável.

Uma característica importante do custo variável é que, não havendo produção, o gasto é igual a zero, a empresa começa a incorrer em custo variável a partir da produção da primeira unidade e vai aumentando proporcionalmente à medida que aumenta número de unidades produzidas e diminui proporcionalmente à medida que a quantidade produzida diminui.

A análise comportamental clássica da variabilidade dos custos é em relação ao volume de produção, para os custos industriais, tomando-se como base a quantidade de produto final produzido, para se fazer a análise da variação do custo. Esta é a visão clássica do custo variável e o exemplo mais significativo e de fácil entendimento é o consumo de materiais da estrutura do produto.

Ainda dentro deste contexto podemos eventualmente, incorrer em custo ou gasto que pode não ser fixo em relação à quantidade de produto final produzido ou vendido e pode ter o comportamento de um custo semivariável. Porém, relacionando com uma outra atividade, o custo pode vir a ser considerado variável em relação a essa atividade. Em outras palavras, pode-se fazer uma análise de comportamento de um gasto também com outra variável dependente, que não seja a quantidade de produção ou venda.

Este conceito de custo variável em relação a determinada atividade tem sido utilizado para uma melhor alocação dos custos e despesas indiretas sendo denominado custo ABC - custeio baseado em atividades - (activity based costing). Como exemplo, o gasto com a CPMF (Contribuição sobre Movimentação Financeira) pode ser classificado como semivariável em relação às vendas, mas é totalmente variável em relação à movimentação financeira; o gasto com despesas de viagens dos compradores pode ser semivariável em relação à quantidade produzida, mas pode ser variável em relação à quantidade de compradores; o total gasto com despachantes de importação pode ser semivariável em relação à quantidade produzida, mas variável em relação ao total de importações realizadas.

Custos Semi-variáveis são custos que variam com o nível de produção mas que, entretanto, tem uma parcela fixa que existe mesmo que não haja produção. É o caso da conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto, o chamado custo da demanda.

Custos Unitários

Os custos unitários (variáveis, fixos ou totais) são obtidos dividindo-se o custo total, pelo número de unidades produzidas.

Custos Unitários Fixos

- Os custos fixos quando unitários são variáveis

Custos Unitários Variáveis

- Os Custos variáveis quando unitários são fixos.

Com certeza essa definição pode ter causado um grande desgosto pois de tudo o que falamos até o presente momento é que os custos fixos são fixos e que os custos variáveis são proporcionais, tudo isso é verdadeiro quando tratamos dos custos em termos totais, mas em termos unitários os custos variáveis são fixos e os fixos variam.

Como podemos observar no exemplo a seguir:

Quadro 01

A	B	C	D	E
Produto	Volume da Produção Unidades	Custos Variáveis Unitários	Custos Fixos Unitários	Custos Totais
A	50	20,00	40,00	60,00
A	100	20,00	20,00	40,00
A	200	20,00	10,00	30,00

Analisando o comportamento dos custos, concluímos que:

- os custos variáveis por unidades são fixos e
- os custos fixos unitários tornam-se variáveis, quando a produção aumenta sem que os custos fixos totais acompanhem estes aumentos.

Quadro 02

A	B	C	D	E	F	G
Produto	Produção Unidades	Custo Fixo Total	Custo Variável Total	Custo Unitário Fixo	Custo Unitário Variável	Custo Unitário Total
B	500	500	1.000	1,00	2,00	3,00
B	750	500	1.500	0,67	2,00	2,67
B	1.000	500	2.000	0,50	2,00	2,50

Como observamos, o custo total unitário varia com o volume da produção. No entanto, essa variação não obedece a uma proporcionalidade linear. É resultante da soma de uma quantidade fixa (custos variáveis por unidade) com outra quantidade variável (os custos fixos por unidade)

A única maneira lógica de se interpretar o comportamento dos custos de uma empresa, é promovendo a sua classificação em fixos e variáveis, conforme conceituação dada.

A matéria-prima no momento da compra representa um INVESTIMENTO, passa a ser considerada CUSTO no momento de sua utilização na produção e torna-se DESPESA quando o produto fabricado é vendido. Já a matéria-prima incorporada nos produtos acabados em estoques, pelo fato de estes serem ativados, volta a ser INVESTIMENTO. (FALAT, 2009, p. 43).

4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

De acordo com Ludícibus (1994), sob a visão da Gestão Estratégica de Custos, a administração de empresas é um processo cíclico contínuo de:

- a) formular estratégias;
- b) comunicar estas estratégias por toda a organização;
- c) desenvolver e por em prática táticas para implementar estratégias;
- d) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas

Para SOUZA, Alceu,, Ademir Clemente, 2007, p. 1)

[...] Cabe aos gestores tornarem as decisões para maximizar a criação de valor para a empresa. Para tanto, são delineadas e implementadas estratégias competitivas. A empresa é a entidade que congrega os agentes responsáveis pelas ações cujo objetivo é aumentado da riqueza, ou seja, ela é o *locus* de crescimento do capital (SOUZA, Alceu, Ademir Clemente, 2007, p. 1)

4.1 MODELO INTEGRADO DE CONTROLE DE GESTÃO

Apresenta-se, a seguir, um modelo integrado de controle de gestão com o objetivo de facilitar a compreensão do papel desempenhado por um sistema de controle em uma organização, destacando a importância do contexto social e organizacional, no seu desenho, implantação e utilização.

[...] Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática.

Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração (PADOVEZE, 2000, p. 33).

Após se discutir os diversos conceitos relativos ao controle de gestão chama-se a atenção para a necessidade de serem efetuadas mudanças importantes nos sistemas de controle de gestão atuais, de modo a permitir sua utilização no processo estratégico e propiciar a melhora contínua da posição competitiva da organização.

O interesse sobre controle de gestão tem aumentado bastante nos últimos anos, em decorrência principalmente das rápidas mudanças ocorridas no meio-ambiente, a partir de 1973, com a crise mundial do petróleo. Grande parte das empresas passaram a se desenvolver em um meio-ambiente caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil que passou a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controle com vistas a enfrentar uma concorrência acirrada, decorrente da globalização da economia. Para aquelas organizações que estavam acostumadas a um meio-ambiente relativamente estável, com rentabilidade assegurada e sem necessidade de utilizarem sistemas de planejamento e controle muito formalizados, essas mudanças tiveram um impacto significativo.

Padoveze (2000, p. 43) nos fala do modelo integrado de gestão empresarial, citando que,

São assim denominados os sistemas de informações gerenciais que têm como objetivo fundamental a consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa. Esses sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, através de recursos da tecnologia de informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações, que perpassam todos os departamentos e funções. Permitem, com isso, uma visão horizontal e de processo, em oposição à visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional das empresas.

O controle seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhora da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas dos clientes.

Ao substituímos, intencionalmente, “os objetivos da organização pela forma desejada pelos membros da organização”, o fazemos, por entender que por mais que se formalize e regule o comportamento de cada pessoa, esta tem sempre uma certa margem de manobra que lhe permite eleger (segundo suas preferências e restrições) algumas das diferentes alternativas disponíveis de ação e de decisão. Por outro lado, o fato de que os objetivos individuais e os planos de ação organizacionais não tenham porque coincidir entre si permite que exista a possibilidade de, dada a margem de manobra de que dispõem, o comportamento de cada indivíduo se oriente por seus objetivos pessoais em lugar do comportamento esperado, contido nos mecanismos de controle da organização.

Controle, enquanto mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados, é necessário como instrumento que possa auxiliar os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses das partes (donos do capital e empregados de todos os níveis). Quanto maior for a incerteza, mais difícil se torna o controle. Em certas situações ou ambientes, talvez o mais recomendável, com vistas a se alcançar melhores resultados, seja o autocontrole.

O processo de controle requer a obtenção de informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. A informação pode fazer referência a diversos aspectos: a evolução do meio-ambiente global (tecnológico, sociocultural, político, econômico, demográfico, ecológico, etc.), a evolução do setor (clientes, mercado, concorrência, distribuidores, credores, regulamentação por parte dos organismos governamentais, etc.) e a evolução da própria empresa (aspectos comerciais, financeiros, produtivos, etc.).

A partir da existência de um sistema de informação que coleta e seleciona a informação mais relevante, se pode tanto tomar decisões (o sistema de informação permite antecipar o que pode acontecer e adaptar o processo de decisão em função destes resultados, assim como, permitir um controle “a priori” da atuação) como avaliar o comportamento de cada responsável (o sistema de informação quando utiliza informação histórica permite analisar o que aconteceu, possibilitando, por conseguinte, um controle “a posteriori”).

Uma vez que as organizações estão se desenvolvendo em um meio-ambiente caracterizado por fortes mudanças e bastante competitivo é fundamental ter informação tanto externa como interna, para facilitar a adaptação estratégica. O

controle estratégico é aquele que está orientado à manutenção e a melhora contínua da posição competitiva da empresa. Aqui, a geração de informação acerca do meio-ambiente e, particularmente, da concorrência ocupa um lugar destacado. Igualmente, a informação sobre as operações internas é fundamental. Toda esta informação é suscetível de ser utilizada, tanto na elaboração de alternativas estratégicas como para avaliar a implantação da estratégia selecionada.

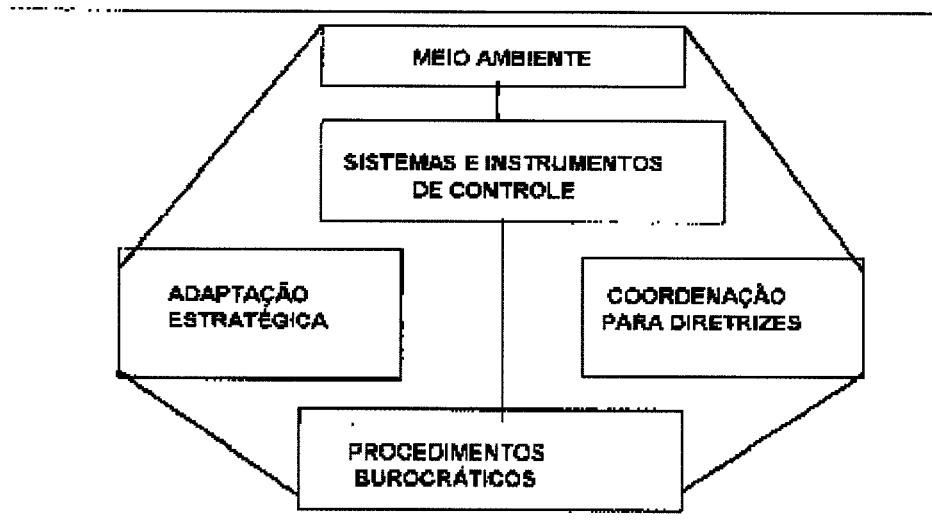
Por outro lado, na medida em que as organizações alcançam uma maior dimensão e complexidade e se realiza uma progressiva descentralização das decisões, é necessário orientar a atuação individual e de cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração. O controle organizacional se refere ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma. A atuação da administração pode ser muito importante no desenho de um sistema e na realização de um processo que permita influir decisivamente no comportamento das pessoas para que atuem de acordo com os objetivos negociados pela administração. O controle organizacional por parte dos diversos setores da administração se realiza de diferentes maneiras: mais formal (quando seu desenho está explícita e conscientemente formalizado) ou menos formal (quando não está). Assim, o exercício e o resultado do controle são influenciados por aspectos que não estão conscientemente desenhados e determinados pelos elementos que compõem a administração.

A influência da cultura organizacional ou do meio-ambiente do país (emoções, crenças, geografia, valores, história, instituições sociais e políticas), por exemplo, são elementos fundamentais que devem ser considerados na compreensão de comportamento individual e organizacional.

Para isso é imprescindível possuir um conjunto de sistemas e instrumentos que promovam a atuação das diferentes pessoas ou grupos, a responderem aos desafios de meio ambiente de forma oportuna e guardando coerência com as diretrizes estabelecidas. Dentro destes instrumentos, o sistema de controle e a contabilidade de gestão ocupam um lugar de destaque. Como se pode perceber, estes mecanismos de controle não devem assumir as características dos instrumentos burocráticos que não facilitam a orientação, o aperfeiçoamento contínuo nem a motivação. Ao contrário, devem ser bastante flexíveis de modo a facilitarem a adaptação às mudanças.

Figura 1

Objetivos de um sistema de controle



Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 178)

Por sua vez, a contabilidade de gestão é um sistema de informação que fornece dados para a administração (financeiro e não financeiro) que podem ser utilizados tanto a priori como a posteriori, na forma das decisões estratégicas e no controle da atuação de cada responsável e unidade. A contabilidade de gestão permite avaliar a contribuição econômica das diferentes atividades que são realizadas pela empresa e, portanto, facilitar o processo de decisão que possibilite o aperfeiçoamento contínuo desta contribuição. A informação que é produzida pela contabilidade de gestão acerca do resultado da empresa e de cada uma de suas unidades é fundamental para determinar as políticas mais adequadas para melhorar seu desempenho (aumento do preço de vendas, redução de custos, realização de investimentos, etc.,).

Para Padoveze (2000, p. 42), “Os elementos básicos que compõem um sistema são: objetivos do sistema, ambiente do sistema ou processamento, recursos ou as entradas do sistema, componentes do sistema, saídas do sistema, administração ou controle e avaliação do sistema”.

Igualmente, a contabilidade de gestão permite avaliar a qualidade da atuação de cada responsável a partir da comparação dos alvos fixados com os resultados reais.

Dentro do conceito de controle se pode distinguir duas perspectivas claramente diferenciadas. Em primeiro lugar, uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização, baseado normalmente em aspectos financeiros, e em segundo lugar, uma perspectiva mais ampla do controle onde se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular os aspectos ligados a estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o meio-ambiente.

Quadro 1 - Perspectivas de controle

Aspecto	Perspectiva limitada	Perspectiva ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo	Controle realizado por todos
Ênfase	Medição do resultado baseado análise de desvios e geração de relatório	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo
Conceito de Controle	Comparação do resultado obtido com o previsto	Orientação para alcance de objetivos de longo alcance
Mecanismo de controle	Sistema de controle financeiro	Medidas qualitativas e quantitativas (inclusive dados financeiros)
Consideração do contexto social e consideração comportamental	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos Repetitivo Norma rígidas, padrões valores monetários	Amplio. Meio-ambiente, cultura, emoções, valores, antropologia, psicologia fundamental, influência vital
Indicadores	Quantitativos	Qualitativos e quantitativos
Formulação de objetivos e planejamento –Medidas - Avaliação	Quantitativos e integrados ao Orçamento Controle financeiro Baseado no Resultado	Qualitativos e quantitativos não integrados ao orçamento Formal e informal Outras variantes Aprendizado

Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 179)

A partir de uma perspectiva mais ampla se pode considerar que o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos a longo prazo dos membros da organização. Nesta segunda perspectiva o controle:

- a) não somente é realizado pela gerência mas também por todas e cada uma das pessoas que fazem parte da mesma;
- b) não somente é realizado a posteriori mas permanentemente;

- c) não somente se limita aos aspectos técnicos de seu desenho mas deve adequar-se tanto à cultura da organização como as pessoas que fazem parte da entidade;
- d) não deve centrar-se exclusivamente no resultado mas ser utilizado de forma flexível, considerando o processo de controle como um instrumento orientado ao aperfeiçoamento contínuo das pessoas e dos próprios processos.

Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 179)

4.2 APRESENTAÇÃO DO MODELO INTEGRADO DE CONTROLE DE GESTÃO

Para Vanderbeck, (2001, p. 17)

A contabilidade de custos realça o processo de planejamento ao fornecer custos históricos que servem como base para projeções futuras. A gerência pode analisar os dados para estimar custos futuros e resultados operacionais e para tomar decisões com relação à aquisição de instalações adicionais, às mudanças de estratégias de marketing e à disponibilidade de capital (VANDERBECK, 2001, p. 17).

A maior parte da literatura existente sobre controle de gestão (e em contabilidade de gestão, concepção generalizada que é utilizada no mundo acadêmico anglo-saxônico, brasileiro e espanhol) tem estudado parcialmente a problemática real do controle. Isto se deve, em grande parte, a excessiva ênfase atribuída aos aspectos formais e racionais no desenho dos sistemas de controle, ignorando por completo o seu funcionamento real na prática e, especialmente, o contexto social e organizacional em que estes sistemas se desenvolvem. Como consequência destas limitações, desde o final dos anos 70 se tem defendido a idéia sobre a necessidade de desenvolver novos enfoques que permitam oferecer uma melhor compreensão do contexto organizacional. Isto tudo é especialmente importante para a compreensão do funcionamento das empresas atuais pois os aspectos não financeiros e informais desempenham um papel fundamental dentro do processo de controle.

Um sistema de controle não pode ser entendido somente através de uma perspectiva técnica. Só faz sentido discutir controle dentro de um determinado contexto e de uma determinada cultura em que ele existe, dentro de um determinado momento histórico e de uma organização em particular. Quando falamos de sistemas de controle, generalizamos um conceito que é diferente para cada organização, país, contexto histórico, etc.

A necessidade da informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim, a informação deve ser construída para atender a esses consumidores e não para atender aos contadores. O contador gerencial é aquele que sabe perfeitamente que a informação que faz parte de seu sistema foi elaborada para atender às necessidades de outros (PADOVEZE, 2000, p. 44).

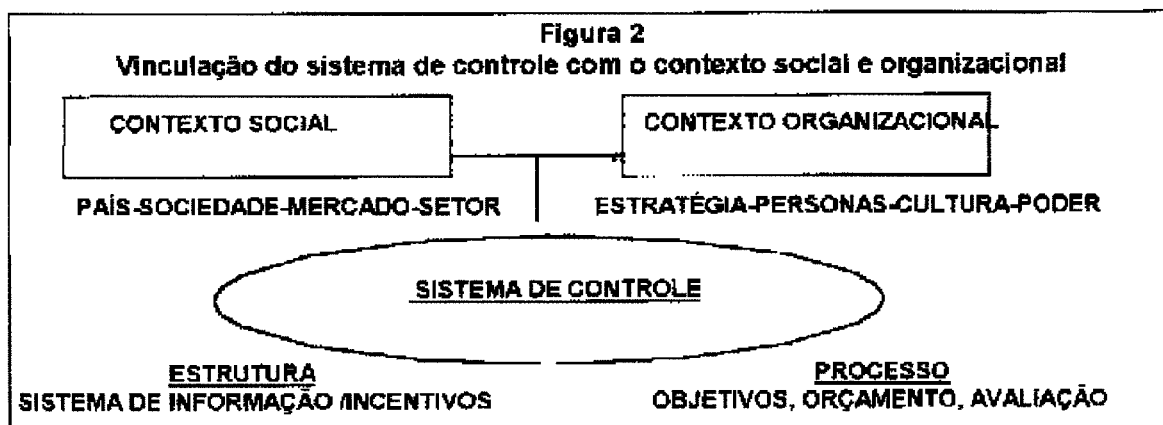
Dentro do contexto organizacional em que ele opera, um sistema de controle pode ser analisado a partir de diferentes abordagens. Em uma perspectiva contingencial seu desenho dependerá de variáveis como, por exemplo: o tamanho da empresa, a tecnologia, o nível de concorrência existente, etc.. Em um enfoque de relações humanas nos concentraremos no grau de participação existente ou no impacto motivacional que produz. Já de um ponto de vista político, se aceita que o sistema de controle é origem e reflexo de lutas políticas dentro e fora da organização e, assim, tem uma relação reflexiva com a estrutura de poder existente, ou seja, é influenciado por ela e, ao mesmo tempo, contribui para sua criação e legitimação. Finalmente, de uma perspectiva cultural onde se reconheceria o sistema de controle como o criador e legitimador de valores e crenças dentro da organização.

Assim, se nós analisamos o sistema de controle dentro do contexto social em que ele opera, sua compreensão pode ser muito diferente. Somos levados a reconhecer que é impossível entender controle de gestão independentemente de seu contexto social.

Se analisarmos, por exemplo, os casos de Brasil e Espanha, durante as décadas de 60 e 70, nos deparamos com um contexto sócio-econômico e político, bastante semelhante, com amplo predomínio de sistemas de controle de gestão de características mecanicistas e sem consideração adequada aos aspectos comportamentais aqui discutidos. Tanto em um, como em outro país, assistimos a uma expansão significativa do setor estatal, grande concentração de renda, com políticas e programas econômicos baseados, em grande parte, nas idéias keynesianas, bem a gosto dos detentores do poder de então (ditaduras militares).

Quais deveriam ser as características básicas dos sistemas de controle dessa época, se não as fortemente influenciadas pelas idéias de Taylor e Fayol (com os princípios da organização militar).

Em primeiro lugar, percebe-se que o sistema de controle propriamente dito, compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle está desenhada de acordo com as responsabilidades de cada gestor e compreende três elementos: sistema de medidas, sistema de informação e sistema de incentivos. O processo de controle, por sua vez, compreende outros três elementos: a formulação de objetivos, o orçamento e a avaliação do desempenho. Dentro do sistema de controle encontramos a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão (sistemas de custos, planejamento e controle orçamentário). Além desses elementos, também encontramos os sistemas de controle menos formalizados, onde se destacam: cultura organizacional, crenças, emoções, estilo de liderança, motivação, ética, ecologia, etc.,



Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 181)

Em segundo lugar, o contexto organizacional em que opera o sistema de controle, influencia fortemente o desenho e o funcionamento do sistema. Este contexto organizacional compreende a estrutura (que facilita uma maior ou menor coordenação e eficiência das diversas unidades), a estratégia, as pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais existentes entre elas (que favorecem maior ou menor motivação) e a cultura organizacional (que favorece uma maior ou menor identificação dos componentes da organização com ela).

Por último, em terceiro lugar, o meio-ambiente social em que se desenvolve uma organização é também, um fator fundamental para a compreensão do controle de gestão, na prática. O contexto social inclui o mercado, o setor (clientes, fornecedores, concorrência, etc.), o país (valores, instituições, história, nível de desenvolvimento) e a sociedade de determinado país, em seu todo (meio-ambiente tecnológico, cultural, político, demográfico, ecológico, etc.). O meio-ambiente é igualmente, um importante mecanismo de controle mas a diferença dos fatores anteriores é geralmente muito mais complexa e, assim, difícil de ser controlado. Dependendo do porte e da importância da organização (por exemplo: uma empresa tradicional).

Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 182)

4.3 A EMERGENCIA DO CONTROLE ESTRATEGICO

Existem na atualidade, um série de fatores coincidentes que promovem e justificam a realização de mudanças estratégicas e organizacionais e, paralelamente, nos sistemas de controle. As mudanças surgidas desde os anos 60 no meio-ambiente empresarial que se aceleraram durante a década de 80, obrigam a que os administradores tenham que realizar um esforço muito grande com vistas a sua adaptação às novas condições e desafios do mundo contemporâneo. Entre essas mudanças há que destacar a crise energética, as mudanças sócio-econômicas e políticas ocorridas em diversos países, as inovações tecnológicas (informática, telecomunicações, etc.), novas técnicas administrativas e a “nova organização”, a globalização, novos hábitos de consumo, a preocupação mundial com a preservação do meio-ambiente, surgimento de novos empreendedores comerciais e industriais mundiais (Japão, tigres asiáticos), mudanças drásticas de valores sócio-culturais, etc,. A maior pressão e hostilidade da concorrência internacional (mercado comum europeu, mercosul, países asiáticos) e, em geral a internacionalização e globalização mundial dos mercados e a progressiva maturação de um elevado número de produtos e serviços obriga a empresa a prestar uma maior atenção a melhora de sua posição competitiva.

Quadro 2 - Características de um Sistema de Controle em Função da Estratégia

Tópicos	Liderança em custos	Diferenciação
Sistema de controle	Formalização e rotineiro orientador a controle de custos pode ser rígido e lento, pode frear a motivação	Flexível e com ênfase em sistemas informais orientados a resultados, com controle baseado em seleção de pessoal, promove auto-controle
Indicadores de controle	Ênfase na eficiência, indicadores quantitativos financeiros e de produção	Ênfase na eficácia, indicadores qualitativos e externos
Sistema de informações	Ênfase em sistemas de custos, medidas rotineiras e periódicas de custos e resultados	Sistemas adaptados a diferentes decisões e necessidades, pouco formalizado
Sistema de incentivos	Extrínsecos, orientados a melhorias em custos, produtividade, despesas	Intrínsecos, orientados à inovação, qualidade e diferenciação
Formulação de objetivos e planos	Orientado a curto prazo, fixação de padrões, processo muito formalizado e rotineiro	Orientado à longo prazo, previsão de tendências sobre o meio-ambiente, flexível, estímulo a criatividade
Processo de avaliação	Ênfase na análise dos desvios relativo ao orçamento	Análise como aprendizado para o futuro.

Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 184)

[...] um sistema de informações que atenda bem às funções de fornecedor de informações como entrada para a tomada de decisões, atenderá menos bem às funções de fornecedor de informações como saída para o controle (avaliação de desempenho), representada por resultados e vice-versa, tendo por certo que os modelos de otimização dos resultados operam sob uma realidade matemática cartesiana, enquanto a natureza funciona sob uma realidade holística, em que cada componente é um subconjunto de um conjunto maior em constante redução (SCHMIDT, 2002, 129).

Os sistemas de controle devem facilitar a informação para formular e avaliar a validade a priori de uma estratégia, assim como a adequação de sua implantação. Isto implica que é um importante instrumento de aprendizagem ao tornar explícita tanto a estratégia e os objetivos como as razões que influíram em sua implantação. Em especial, os sistemas de controle devem facilitar aquela informação que permita tanto diagnosticar problemas estratégicos potenciais como facilitar a análise de decisões alternativas e sua seleção. Entretanto, a realidade é que as empresas outorgam excessiva ênfase à informação financeira mas não utilizam em demasia a informação contábil na formulação da estratégia e no controle estratégico e se prefere informação qualitativa, tanto interna como externa. Isso se deve, em grande parte, a que a informação contábil tradicional apresenta algumas deficiências para ser utilizada no processo estratégico, devido aos seguintes aspectos:

- é direcionada para curto prazo (mensal, anual) e para a análise do passado (que desvios foram produzidos), sem facilitar a tomada de decisão a longo prazo

(por exemplo: decisões de investimentos) ou a avaliação a posteriori da estratégia. Os métodos usados para decidir sobre investimentos de capital e para facilitar seu controle a posteriori são incompatíveis devido as diferenças de critérios utilizados pela contabilidade. Fica muito difícil separar a informação correspondente à estratégia, a projetos de investimentos ou a decisões estratégicas a respeito da informação que é apresentada pela contabilidade sobre a exploração normal do negócio;

- baseia-se no fornecimento de informação financeira e, em geral quantitativa, e se dispõe de limitada informação de caráter qualitativo (produtividade, quota de mercado, flexibilidade, inovação, etc.);

- concentra-se na análise da situação interna da organização com uma limitada consideração sobre o meio-ambiente competitivo (fornecedores nacionais e estrangeiros, concorrência, distribuidores, clientes, etc.) Por exemplo: não fornece informação por grupo de clientes, não há informação sobre os custos dos competidores, etc.. Além disso, a informação fornecida não é elaborada em função do valor que incorpora a cada atividade, não considera os custos diferenciais e se supõe ainda, uma série de simplificações como a que considera os custos indiretos como sendo fixos. Tudo isso limita a utilização da informação; e - utiliza procedimentos que podem ser, muitas vezes, burocráticos e rotineiros (periodicidade, padronização da informação, etc.), orientados ao registro contábil dos custos e de suas imputações aos produtos que dificultam a sua utilização em decisões estratégicas e promovem um comportamento um pouco flexível e criativo. A atitude de agir, flexibilidade e criatividade necessárias para adaptar-se a um meio-ambiente dinâmico, incerto e ambíguo, como o que caracteriza as decisões estratégicas, não são compatíveis com a informação contábil que se concentra no passado e no registro rotineiro dos dados.

Os seguintes aspectos devem ser considerados no desenho dos sistemas de controle, para que a informação seja útil ao processo de controle estratégico:

- reduzam a burocracia e a formalização em excesso e estimulem a flexibilidade para adequar a informação a cada tipo de necessidade de decisão e a criatividade, para fazer frente à ambigüidade que está presente nas decisões estratégicas. A informação estratégica não requer a precisão da informação contábil tradicional, podendo esta, na maior parte das vezes, ser contraproducente. Neste

sentido, informação semiconfusa (não estruturada, imprecisa, etc.) pode ser muito útil.

- apresentem informação referente ao mercado, ao meio-ambiente competitivo do país e do exterior ou ao meio-ambiente global;

- apresentem também, informação interna não financeira, quantitativa e qualitativa sobre os aspectos estratégicos mais relevantes. A informação interna sobre os aspectos estratégicos mais relevantes devem ser complementadas com informação sobre os competidores e sua situação de mercado. Isto significa desenvolver técnicas de “benchmarking” e os denominados sistemas de inteligência competitivos.

- sejam orientados a longo prazo, facilitando as decisões estratégicas e seu controle a posteriori. Para isso é necessário separar a informação estratégica da informação contábil de curto prazo. De outro modo, a informação deve ser mais voltada para o futuro e a geração de cenários. Por exemplo: facilitando a análise que pode ter um impacto em uma mudança na política comercial, preços, produtos, promoção, canais de distribuição, etc.), de uma mudança no tipo de serviço, da política de P&D, da qualidade de matérias-primas, das ações da concorrência ou de uma mudança no meio-ambiente, etc.,

“A controladoria vem se tornando cada vez mais imprescindível para que os gestores de uma organização exerçam adequadamente a sua governança” (SCHMIDT, 2002, p. 243).

Torna-se importante assim, a larga utilização de modelos de simulação (onde os jogos de empresas são vistos como um grande instrumento de aprendizado, por expor os participantes à cenários organizacionais diversos)

O quadro 3, a seguir, apresenta um resumo das principais diferenças entre os tipos de controle operacional, orçamentário e estratégico.

Quadro 3 - Tipos de Sistemas de Controle

Conceito	Controle Estratégico	Controle Orçamentário	Controle Operacional
Horizonte temporal	Longo prazo	1 ano – orçamento e mensal (desvios)	Diário semanal
Finalidade	Fixar e avaliar Objetivos e estratégias Facilitar a adaptação	Fixar e avaliar metas e políticas a curto prazo Facilitar a descentralização	Fixar e avaliar procedimentos operacionais Influenciar o com-

	ao meio ambiente Promover melhora competitiva	Recursos para alcançar as metas e avaliar a atuação	portamento a melhora contínua
Nível de hierarquia	Diretoria e gerentes de unidades de negócios	Gerentes de unidades de negócios e de departamentos	Supervisores Departamento Setor, Seção
Complexidade	Elevada Grande número de variáveis internas e externas	Moderada	Pequena
Atividade a controlar	Posição competitiva global e por unidades	Desvios do orçamento	Padrão técnico operacional
Ponto de partida	Análise do meio ambiente e da organização	Planejamento estratégico	Metas operacionais
Conteúdo	Amplo, geral e qualitativo, variáveis não financeiras	Específico, detalhado, medidas financeira	Repetitivo, dados físicos
Informação	Externa e interna Intuitiva, semi-confusa	Interna, financeira Precisa	Interna, técnica, grande precisão
Grau de predição	Muito baixo	Alto	Muito alto
Estrutura de decisão	Não programadas Imprevisíveis	Pouco estruturadas	Muito estruturadas

Fonte: ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos (p. 186)

4.4 GESTAO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM PARADIGMA DE MUDANÇA?

Tabela 1 – A Contabilidade Gerencial versus o Paradigma do Custo Estratégico

	O PARADIGMA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	O PARADIGMA DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de: Produtos, clientes e funções	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte
	Com um grande enfoque interno	Com um grande enfoque externo
	O valor agregado é conceito chave	O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito
Qual o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente de conceito estratégico: manutenção dos resultados,	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito

	direcionamento da atenção e resolução de problemas	dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custo estruturais e direcionadores de custos de execução

Fonte: SHANK, 1997, p. 72.

4.5 CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO

Durante a última década, os mais diversos tipos de organizações efetuaram mudanças significativas em seus sistemas de controle, em decorrência de uma série de transformações que ocorreram no contexto sócio-econômico mundial e em seus ambientes internos.

As mudanças no contexto social e, em particular, a crise dos mecanismos de controle social durante este período, associadas à crise econômica mundial e seu impacto na redução da rentabilidade, o desenvolvimento do neoliberalismo e as bruscas alterações verificadas no cenário internacional, deram origem à introdução de sistemas de controle essencialmente financeiros que passaram a ser institucionalizados e legitimados como sistemas de controle por excelência.

As características da organização mais determinantes são: sua dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização da atividade. Já com referência ao meio-ambiente, as características mais importantes são o grau de dinamismo e a concorrência. Na medida em que o meio-ambiente é mais local a concorrência será

menor e a organização estará mais protegida. Ao contrário, quanto mais internacional for o meio-ambiente, maior deverá ser concorrência.

Cada gestor é responsável por seus resultados econômicos e financeiros, devendo, portanto, ter a respectiva autoridade sobre esses resultados. A atribuição de autoridade e responsabilidade deve ser orientada segundo o conceito de controlabilidade, isto é, os gestores só devem ser responsabilizados pelos eventos que estão sob sua autoridade (CORONADO, 2001, p. 96).

Vê-se assim, que a dimensão e a formalização são fundamentais para explicar o tipo de controle organizacional de uma organização. Quanto maior for a empresa, mais formalizado deverá ser o sistema de controle para garantir que a delegação de autoridade possa ser adequadamente avaliada.

Do mesmo modo, as características do controle organizacional também estarão influenciadas pelo tipo de meio-ambiente e o grau de descentralização. Na medida em que o meio-ambiente é mais dinâmico e competitivo tende-se a uma maior descentralização e a utilização de sistemas de controle financeiro orientados à gestão de resultados. Esses sistemas podem ser mais flexíveis e informais, por exemplo, em empresas de alta tecnologia ou em empresas que tem um elevado componente de criatividade e inovação e que os custos são menos relevantes, ou podem ser mais formalizados, mediante o desenho de sistemas de controle financeiro, por centros de responsabilidade (muito orientados a controle de custos), quando os custos são mais críticos e a formalização e quantificação dos fatores críticos é viável (SCHMIDT, 2002. p. 103-104).

As empresas que têm uma gestão muito centralizada e com uma limitada ênfase nos mecanismos de controle formais, se baseiam em um *controle familiar* (com pessoas de muita confiança ocupando posições-chave). Em segundo lugar, existem empresas em que prevalece um controle muito *burocrático*, com uma elevada centralização e formalização dos procedimentos. Outras, em fase de mudanças, se orientam mais para um tipo de controle por *resultados*, através da utilização de um sistema de controle financeiro, ligado a uma estrutura de controle por centros de responsabilidade que possibilita um maior grau de descentralização. Por último, existem empresas que têm uma elevada descentralização mas os sistemas de controle financeiro são menos relevantes e se orientam mais por um *controle ad-hoc*, com uma ênfase maior nos aspectos informais que promovem o auto-controle. Na prática, os mecanismos de controle se combinam entre si e não é

estranho se observar como podem haver departamentos em uma mesma empresa que são controlados através de mecanismos burocráticos (departamento de contabilidade, por exemplo), familiares (com pessoas de tendência centralizadora), ad-hoc (departamentos de P &D) e por resultados (departamento de vendas).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração deste trabalho enfocando o papel da Controladoria na Gestão de Custos nos levou a verificar que a gestão da informação para a área de custos é um processo complexo, compreendendo várias e sucessivas atividades que, necessariamente, devem ser orientadas e conduzidas pela definição clara e objetiva de metas; atividades essas que envolvem a coleta, armazenamento, manipulação e processamento das informações.

Pôde-se também entender a necessidade de priorizar uma visão global da empresa, promovendo a integração de todos os fluxos de informações – financeiros, contábeis, logísticos, recursos humanos, clientes e fornecedores – internos e externos da empresa, bem como, apresentar uma visão crítica dos sistemas integrados de gestão, visando melhor entendimento do que significam, bem como seus benefícios e riscos quando da implantação nas empresas, principalmente no que se refere a área de custos.

Com os novos sistemas de informações, novas ferramentas e metodologias vêm surgindo desde então na busca do aprimoramento dos sistemas de informação que começaram a ganhar cada vez mais importância nas corporações tanto área operacional quanto na estratégica.

As últimas gerações dos sistemas de informação, que são os Sistemas Integrados de Gestão, oferecem com certeza uma maior acurácia à informação de custos, porém não uma forma de entender melhor o seu significado, para melhor utilizá-la nas decisões executivas, mas sim, se torna um grande aliado para a tomada de decisões e conhecimento da área de custos e sua importância para a empresa.

A era da globalização inclui a era do conhecimento, da informação. O profissional tem que ser holístico e integral. O surgimento de uma nova era, pede processos integrados e fundamentados nas competências e habilidades pessoais e profissionais. Pede empreendedores individuais, ao invés de simples colaboradores e cumpridores de normas e procedimentos. Por isto é que o papel da controladoria se mostra de grande valia na área de custos, visto que permite ao gestor não só adquirir informações confiáveis mas agir de forma que possa trazer melhorias ao

todo empresarial, partindo de sua base que é custos, para uma abrangência mais ampla.

A moderna área de gestão das organizações deixa de ser apenas cumpridora da burocracia legal, e passa a desempenhar atividades que agregam valor mensurável ao negócio.

Uma empresa é um sistema bem abrangente, composta por diversos sistemas que auxiliam no seu processo administrativo. Por isso, planejar é um dos fatores mais importantes da organização pois através dele se pode efetuar todos os programas e projetos que se deseja para atingir os objetivos. O papel da controladoria não é apenas administrar o sistema contábil mas também auxiliar nas tomadas de decisões da empresa.

Pode-se observar que o sistema de controle de gestão na área de custos, busca atingir as metas estabelecidas, fazendo também o papel de motivador das pessoas dentro da organização. As mudanças são fatores essenciais no mundo em constantes transformações em que vivemos, visto que a cada dia novas tecnologias vão sendo incorporadas e assim, cabe a empresa acompanhar esta evolução para tornar-se cada vez mais competitiva.

O sistema de informações de custos recebe impactos principalmente no que se refere ao ambiente externo e interno, que exercem grande influência na área de controladoria. Um sistema de informações de custos tem a obrigação de levar a informação contábil à toda a empresa. São estes sistemas de informação que tem por finalidade auxiliar no processo de atingir as metas que são prioritárias para a organização.

A controladoria na contabilidade de custos necessita do conhecimento que lhe é fornecido pelos sistemas de informações para que possa obter informações que são de vital importância para as organizações. Desta forma, observa-se que a controladoria possui uma complexa gama de atividades e funções, pois objetiva também controlar fatores que se voltam para a melhoria dos processos da empresa.

A Controladoria voltada a gestão de custos, deve, através das informações disponíveis, ser capaz de auxiliar os administradores a gerenciar melhor a tomada de decisões, visto que, a principal característica de um modelo de decisões de uma empresa deve residir no fato de que o processo de planejamento e controle interage com o sistema de informações, na busca de eficiência e eficácia de suas operações.

De acordo com o citado acima, a missão da Controladoria na área de custos, é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão, portanto, o seu papel é o de assessorar os gestores da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

É importante evidenciar que o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração, e para que essa informação seja utilizada com sucesso no processo de administração, é preciso que ela seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da organização. Para a maior parte dos administradores qualificados, uma informação, mesmo que útil, só é desejável, se for conseguida a um custo interessante para a organização, ou seja, a informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da organização.

A partir dessa pequena explicação á respeito de informação contábil, fica fácil entender o caminho que será adotado para que a contabilidade se transforme em ferramenta de ação administrativa e também um instrumento gerencial, enfim, é possível ter contabilidade gerencial dentro de uma organização, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil.

Como se pôde observar, no decorrer do trabalho, a contabilidade é informação, porém, o que temos visto é a construção de sistemas de informação contábil muito mais voltados para a contabilidade financeira, para o registro contábil e não especificamente para a área de custos, onde poderia ser grande utilidade para que a contabilidade gerencial se tornasse, realmente, um sistema de informação contábil gerencial, um sistema de informação operacional, que fosse um instrumento com características que preenchesse as necessidades de informações que se tornam a base de todo o processo de formação do custo de uma organização.

Desta forma, pode-se verificar que a contabilidade gerencial se relaciona com o fornecimento de informações para os administradores enquanto que a contabilidade financeira se relaciona com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização.

6 REFERÊNCIAS

- CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo**. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria**. Florianópolis: ESAG, 1993.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1993
- PADOVEZI, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2090
- SCHMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAM, Vijav. **A revolução dos custos: como reinventar sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997
- SOUZA, Alceu. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e prepostos com utilização do Excel** / Alceu, Souza, Ademir, Clemente – São Paulo: Editora Atlas 2007
- Gestão
_____. **IV Congresso Internacional de Custos, II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos: ANAIS (1995 UNICAMP – Campinas, SP, Brasil)**

_____. **Aspectos da Gestão Estratégica de Custos:** Apostila (2008 Universidade Estadual de Campinas), Luiz Antonio, VASCONCELOS

_____. **Contabilidade de Custos,** Apostila (2009 UFPR), Simone Bernardes, VOESE

_____. **Controladoria,** Apostila (2009 UFPR), Silvio, MATUCHESKI

_____. **Planejamento e Controle de Custos,** Apostila (2009 IBPEX) João Valdir, FALAT