

Alexandre Engelhardt

## RENTABILIDADE NOS MÉTODOS DE CUSTEIO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: MSc Mayla Costa

Curitiba

2011

## RESUMO

Este trabalho diz respeito ao tema "Melhora no Resultado financeiro de Serviços através da análise de Custos". Nele apresenta-se pesquisa bibliográfica que envolve as abordagens da Controladoria e seus sistemas, metodologias de custeio, suas formas e métodos de acumulação de custos, análise financeira e seus demonstrativos de Resultado. Será elaborada uma análise do tipo Estudo de Caso. Nesse sentido este estudo pretende demonstrar uma comparação entre os diversos métodos de custeio analisando qual seria o melhor método a ser utilizado em uma empresa de serviços de limpeza urbana. Para tanto serão abordados diversos assuntos com o seu devido enfoque no estudo. O primeiro assunto abordado dará enfoque a Controladoria Estratégica e Operacional mostrando o papel da controladoria na organização, sua missão, a interferência dos diferentes sistemas de informação da controladoria no controle de custos e qual a sua importância nos processos e decisões. Como segundo assunto serão demonstrados diferentes conceitos de custos com as nomenclaturas mais comuns e os diferentes métodos de custeio com suas formas de apropriação. O terceiro assunto abordado dará enfoque a análise financeira e os indicadores mais utilizados atualmente pelo mercado. Ao final será abordada a metodologia de apropriação de custos da empresa e quais os critérios para a análise financeira usados pela mesma com uma abordagem concluindo o estudo e indicando qual o melhor método a ser usado ou implantado na organização.

## SUMÁRIO

RESUMO .....	3
SUMÁRIO .....	4
1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	8
1.2 OBJETIVOS .....	8
1.3 OBJETIVO GERAL.....	8
1.4 OBJETIVOS ESPECIFICOS .....	9
1.5 JUSTIFICATIVA.....	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	10
2.1 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E OPERACIONAL .....	10
2.1.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA.....	11
2.1.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	13
2.2 PRINCIPAIS DEFINIÇÕES SOBRE CUSTOS .....	16
2.2.1 CONCEITOS BÁSICOS DE CUSTOS .....	16
2.2.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS.....	19
2.2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	22
2.3 RENTABILIDADE .....	27
2.3.1 RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/LUCRO .....	29
2.3.2 GERAÇÃO DE LUCRO.....	30
3. METODOLOGIA.....	32
4. APRESENTAÇÃO DO ESTUDO.....	33
4.1 A ORGANIZAÇÃO .....	33
4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E DE SERVIÇOS .....	33
4.3 ALOCAÇÃO DE CUSTOS.....	34
4.4 PROJEÇÃO ANUAL.....	37
4.5 MÃO DE OBRA INDIRETA ADMINISTRATIVA.....	38

4.6 SIMULAÇÃO DE MODIFICAÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS..... 39

5. CONCLUSÕES ..... 42

6. BIBLIOGRAFIA ..... 44

## 1. INTRODUÇÃO

A competitividade tem exigido das organizações o aprimoramento da qualidade nos processos e atividades que executam. As organizações buscam obter aceitação de produtos e serviços visando a permanência no mercado que atuam e crescimento em vendas e lucro. Alguns dos aspectos que interferem na obtenção desses objetivos dizem respeito à análise e ao controle dos custos e impactam diretamente nos resultados financeiros da organização.

A análise de custos e suas influências envolvendo aspectos muitas vezes analisados de forma empírica, baseados em dados e informações históricas ou subjetivas, apenas com alguma base científica não mais atende as necessidades que a competitividade trouxe. Em períodos recessivos e de crise, quando a demanda cai de forma relevante, passando a dominar no ambiente a incerteza, permite que existam duas empresas com estrutura física e recursos financeiros semelhantes, mas com resultados financeiros distintos.

As atuais condições de competitividade demandam das empresas estratégias modernas de gestão empresarial, como comunicação tecnológica de alto desempenho, otimização da utilização dos recursos disponíveis, gestão dos estoques objetivando a redução de custos e de riscos, controle de qualidade total nos processos produtivos visando a redução dos desperdícios, excelente qualidade e diferenciação na forma de venda e nos produtos.

Nesse contexto, revela-se a necessidade e a importância do controle dos custos operacionais feitos pela Contabilidade de Custos e pela Engenharia de Produção, esta mais especificamente no caso de indústrias.

Uma das maiores discussões a cerca da Contabilidade de Custos é a ineficiência das informações para efeitos decisórios. Muitos pesquisadores criticam os métodos tradicionais de custeio, alegando sua inadequação às novas características organizacionais, operacionais e tecnológicas.

De um lado, ficam os objetivos da Análise dos Custos segundo os princípios contábeis e as exigências fiscais e legais e de outro, as necessidades de informação gerencial da empresa.

Dessa forma, a Gestão de Custos apresenta métodos de custeio que objetivam identificar os gastos inerentes ao processo produtivo, acumulando-os de forma organizada aos produtos e que podem interferir na avaliação financeira de um serviço ou produto.

O custo e a sua mensuração são diferentes dependendo do negócio, do mercado e até mesmo da estratégia utilizada pela empresa para apropriação e análise. Atualmente existem inúmeras formas de apropriação de custos com diferentes metodologias de aplicação e análise, sendo umas mais indicadas do que outras dependendo sempre da estratégia usada pela empresa.

Cabe aos gestores tomarem decisões assertivas e estratégicas para conseguir trazer retorno ao capital investido. Mesmo pequenas empresas devem ter objetivos bem claros quanto a forma como vão lidar com seu capital para poderem sobreviver no mercado.

Para se ter o lucro mensurado de forma correta é necessário apurar os custos que envolvem a manufatura de um bem ou realização de um serviço.

O custo e a sua mensuração são diferentes dependendo do negócio, do mercado e até mesmo da estratégia utilizada pela empresa para apropriação e análise. Atualmente existem inúmeras formas de apropriação de custos com diferentes metodologias de aplicação e análise, sendo umas mais indicadas do que outras dependendo sempre da estratégia usada pela empresa.

Neste estudo serão analisados os métodos de rateio dos custos indiretos de uma organização com análise dos sistemas de informação da área de controladoria, a forma de acumulação de custos e análise dos métodos de custeio utilizados. Pretende-se demonstrar como uma modificação no método de rateio pode interferir na performance financeira de serviços da organização. A organização pesquisada utiliza o método de custeio por Absorção, e seu sistema de acumulação de custos é feito de forma híbrida. Analisando a performance financeira da empresa pode-se averiguar que o controle no método de custeio adotado distorce os resultados financeiros. Neste estudo propõe-se uma modificação no rateio dos custos indiretos para melhoria da performance financeira.

## **1.1 PROBLEMA DE PESQUISA**

A competitividade tem exigido das organizações o aprimoramento da qualidade nos processos e atividades que executam. As mesmas buscam obter aceitação de produtos e serviços visando a permanência no mercado que atuam e crescimento em vendas e lucro. Alguns dos aspectos que impactam na obtenção desses objetivos dizem respeito à análise dos custos e suas influências nas decisões e impactam pontualmente nos resultados financeiros.

A análise de custos e suas influências envolvem aspectos muitas vezes analisados de forma empírica, baseados em dados e informações históricas ou subjetivas, apenas com alguma base científica.

Este tipo de análise e decisão não mais atende as necessidades que a competitividade trouxe, principalmente em períodos recessivos e de crise, quando a demanda cai de forma relevante, passando a dominar no ambiente a incerteza, fato que permite, por exemplo, a existência de duas empresas com estrutura física e recursos financeiros semelhantes com resultados financeiros distintos.

Os métodos de custeio objetivam identificar os gastos inerentes ao processo produtivo, acumulando-os de forma organizada aos produtos e podem interferir na performance financeira de um serviço.

Após o exposto formulou-se a questão de pesquisa:

Como as formas de alocação de custo seguindo métodos de custeio distintos podem interferir na performance financeira de um serviço?

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.3 OBJETIVO GERAL**

Identificar como as formas de alocação de custo seguindo métodos de custeio distintos podem interferir na avaliação financeira de um serviço.

## **1.4 OBJETIVOS ESPECIFICOS**

Mapear os tipos de controle de custos utilizados por empresa de Tratamento e Destinação de resíduos.

Identificar processos de controle de informações financeiras em empresa de Tratamento e Destinação de resíduos.

Identificar os métodos de custeio utilizados no estudo em empresa de Tratamento e Destinação de resíduos.

Analisar a performance do método de custeio em empresa de Tratamento e Destinação de resíduos.

Indicar melhoria no método de custeio para melhorar a performance financeira em empresa de Tratamento e Destinação de resíduos.

## **1.5 JUSTIFICATIVA**

O assunto em questão foi escolhido devido ao fato do mercado de trabalho exigir profissionais com forte experiência nas áreas de contabilidade de custos e análise financeira de produtos/serviços sendo necessidade do aluno de aprofundamento nas áreas citadas, podendo assim melhorar seu nível profissional, desenvolvendo um trabalho que pudesse melhorar seu domínio do assunto.

Aliado ao interesse profissional também existe o interesse pessoal de desenvolver uma nova metodologia de apropriação de custos e sugerir uma nova variável de análise financeira na empresa estudada, visto que o aluno é responsável pelo controle e planejamento financeiro da empresa analisada.

Nesse sentido este estudo pretende demonstrar uma comparação entre os diversos métodos de custeio analisando qual seria o melhor método a ser utilizado em uma empresa de serviços de limpeza urbana. Para tanto serão abordados diversos assuntos com o seu devido enfoque no estudo.

Ao final será abordada a metodologia de apropriação de custos da empresa e quais os critérios para a análise financeira usados pela mesma com uma abordagem



concluindo o estudo e indicando qual o melhor método a ser usado ou implantado na organização.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E OPERACIONAL**

O ambiente empresarial brasileiro sofreu mudanças profundas nas últimas duas décadas, a abertura do mercado nacional às importações e exportações, as inúmeras privatizações e a estabilidade de preços trouxeram um aumento da competitividade entre as empresas. Este ambiente competitivo faz com que a Controladoria desempenhe um novo papel que é fundamental na gestão das organizações, sendo o de zelar pela continuidade da organização com ganhos em lucratividade. Um dos pressupostos básicos da criação de uma organização é sua continuidade, que assume extrema complexidade com a globalização dos mercados e a velocidade das mudanças.

Para que a missão da organização possa ser cumprida a contento, a Controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações, integrando as diversas áreas da organização.

Segundo Mosimann e outros(1993):

“...[a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos á gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

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

Sob esse enfoque, a controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia]...”

A Controladoria consiste em doutrinas e conhecimentos relativos á gestão econômica e pode ser vista como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. Também é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações. Estes modelos devem suprir adequadamente as necessidades de informação dos gestores e os conduzir durante o processo de gestão para a tomada de decisões. A necessidade de informações é maior a cada dia, exigindo que a Controladoria aja de forma pró-ativa em relação a estas necessidades, demandando dos profissionais desta área uma formação sólida e bons conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional.

De acordo com Catelli, a controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativas aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da empresa, respondendo pelo lucro e eficácia operacional. Sendo assim a controladoria deve fazer uso de uma metodologia de trabalho que lhe permita desenvolver estas atividades da forma mais dinâmica e econômica possível.

### **2.1.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA**

Segundo Catelli (1999, p.173), "A Controladoria tem as missões de viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa assim como os resultados da mesma", e mais, a controladoria tem o papel de fornecer informações econômicas, do ponto de vista interno e externo á empresa, além de um papel de gestora do sistema de informações para auxiliar na gestão econômica da empresa.

Com isso a principal missão da Controladoria é atender às necessidades dos gestores quanto a informações no sentido de realizar controles eficientes dos negócios tanto para uso interno quanto externo.

Cabe á Controladoria a aplicação de princípios sadios e éticos que abrangem todas as atividades empresariais, sendo responsável pelo Sistema de Informações Gerenciais da organização. Padoveze (2005, p.3) diz que "cabe a Controladoria a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa". Ainda segundo Padoveze cabe a

Controladoria gerenciar o banco de dados da empresa e prestar informações relevantes à alta administração, auxiliando-a nas tomadas de decisões. A influência da Controladoria implica na melhoria dos sistemas gerenciais, aumentando o desempenho dos gestores. A gestão econômica é considerada o objeto da Controladoria e é composta de um conjunto de decisões e ações orientadas para os resultados desejados.

Segundo Peleias (2002, p.14)“as atividades desempenhadas pela Controladoria têm como grande preocupação a gestão eficaz das organizações, materializada na correta compreensão do modelo de gestão adotado pela empresa e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre”.

Dessa forma, o delineamento e o detalhamento das atividades que a Controladoria venha a desempenhar podem ser específicos para cada empresa, assim a Controladoria deverá fazer o seu trabalho conforme as definições do modelo de gestão da organização.

Segundo Padoveze(2009, p.289):

[...]A responsabilidade da Controladoria na gestão operacional está em apoiar os gestores na busca da eficácia de suas atividades, através do suporte do seu sistema de informação com modelos de decisão adequados a cada atividade, e os seus eventos econômicos em todos os seus aspectos. Cabe também à Controladoria monitorar o desempenho de cada atividade, uma vez que ela tem responsabilidade de coordenar o fluxo e os resultados de todas as atividades, em função dos objetivos planejados da empresa como um todo.

Também sobre este aspecto, Rocha(2003) ressalta que a controladoria tem papel de grande influência sobre os custos e/ou receitas da organização podendo decidir e interferir de forma a melhorar os resultados financeiros da organização melhorando e atuando nos diversos processos de controle.

Quanto aos processos de controle, Padoveze(2009) ressalta os seguintes aspectos:

a) O processo de controle deve ter como base a avaliação dos resultados, a comunicação dos desvios e o acompanhamento das correções.

b) A necessidade de parâmetros de avaliação deve levar em conta os resultados previstos e os resultados realizados.

c) Deve haver a uniformidade de critérios no planejamento e no controle.

d) Deve haver um escopo de controle em todos os planos.

e) A controladoria deve ter à disposição bons instrumentos de controle, assim como a responsabilidade deve ser de todos na organização.

f) O ciclo do controle deve levar em consideração a frequência, a amplitude e o nível de detalhe.

g) Os registros não constituem o controle.

h) Os instrumentos de medição não substituem a ação do controle.

i) O controle deve ser ágil.

j) O controle deve ser prospectivo.

O processo de controle é um modelo de gestão voltado à abordagem sistêmica das organizações e diz respeito às atividades desenvolvidas pela Controladoria necessárias à geração de informações para auxiliar no processo de tomada de decisões. Tais informações são decorrentes do monitoramento e controle da performance dos diversos setores e sistemas de uma organização.

### **2.1.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DA CONTROLADORIA**

O ambiente de uma organização é composto por entidades que, embora possam não se relacionar diretamente com ela, possuem autoridade, domínio ou influência suficiente para definir variáveis conjunturais, regulamentares e outras condicionantes para a sua atuação. Exemplos dessas entidades são: governos, entidades regulatórias e fiscalizadoras, entidades de classe e sindicatos, associações empresariais, organismos internacionais e governos de outros países. Essas entidades normalmente desempenham papéis significativos na determinação de variáveis relevantes que caracterizam o cenário global em que a organização

deverá atuar, como por exemplo: regime de governo, acordos internacionais, inflação, taxa de juros, distribuição de renda, mercado de trabalho, mudanças culturais, educação, tributos, fiscalização. Na maioria dos casos, essas variáveis não são controláveis pela organização.

O ambiente próximo da organização é formado de entidades que compõem o segmento onde atua e compete, tais como: clientes, fornecedores, concorrentes e consumidores. A amplitude de gestão neste ambiente caracteriza as transações realizadas entre as entidades: preço, volume, qualidade, prazos de entrega e pagamento etc. O segmento de atuação pode ser definido como um conjunto de atividades que constituem um determinado estágio da cadeia de valor da organização, formando uma rede de relacionamentos com clientes e fornecedores. A ocorrência de eventos externos e internos à organização determina sua situação patrimonial, econômica, financeira e mercadológica, influenciando suas condições de sobrevivência. Para auxiliar a tomada de decisões facilitando as interações entre o ambiente em que a empresa está inserida se faz necessário um sistema de informações gerenciais que disponha de ferramentas para controle e análise de informações.

Segundo Mosimann e Fisch(1993), para apoio a estratégia, a controladoria, como administradora do sistema de informações econômico financeiras da organização, deve interpretar o impacto econômico de possíveis eventos de natureza empresarial. Tais eventos são extraídos de projeções de cenários nos quais a corporação está inserida, devendo considerar seus pontos fortes e fracos. Neste sentido, a controladoria estratégica deverá ter a capacidade de captar informações provenientes do ambiente externo, para as quais será considerada em paralelo, a análise dos pontos fortes e fracos da corporação, resultando em diretrizes estratégicas a serem traçadas.

Para Padoveze(2003) a estruturação dos sistemas de informação de controladoria estratégica parte da necessidade de adicionar aos sistemas empresariais atuais, informações de nível estritamente estratégico. Ainda segundo Padoveze(2003) neste sentido, a controladoria estratégica centra-se na visão da organização como um sistema aberto, pois exerce sua função nos pontos fortes e fracos da organização e no meio no qual ela está inserida.

Assim, para assegurar a sua continuidade, é necessário que o sistema mantenha um certo equilíbrio, ajustando-se às exigências ambientais, bem como conservando algumas de suas características, que se alteram com a ocorrência de eventos. Para as atividades estratégicas e de relacionamento com o mercado deve haver um equilíbrio dinâmico, que possibilite ao sistema uma condição de funcionamento harmonioso após a ocorrência de qualquer evento que altere as características e a estrutura da organização.

Guerreiro (1992) ressalta que os gestores têm grande dependência de informações, que se constituem na matéria-prima do processo de gestão.

Ainda segundo Guerreiro(1992):

...[A informação deve ter um sentido lógico para o gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos, e sim racionais. O sistema de informações deve ser configurado de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa. Por ser a informação um recurso, devem ser estabelecidos mecanismos que tornem a sua utilização mais racional e com maior retorno em relação aos recursos sacrificados em sua produção, o que seria, em outras palavras, a observação da relação custo/benefício para sua obtenção e utilização. As informações devem ser tratadas como um recurso valioso, de forma a assegurar a continuidade e o cumprimento da missão das organizações. Um fluxo constante de informações é necessário para que os gestores tomem decisões corretas em todas as fases do processo de gestão. As empresas que utilizam a informação com eficácia, podem ter vantagens em determinadas oportunidades e, dessa forma, ganhar espaço em relação a seus concorrentes...]

Guerreiro (1992) ainda esclarece que o sistema de informações deve dar o devido suporte às fases do processo de gestão, planejamento, execução e controle, bem como assegurar a integração entre essas fases. Destaca que as etapas do processo de gestão são bastante dependentes entre si, principalmente entre o planejamento e o controle, e que a amarração entre o planejamento, a execução e o controle é efetuada através da informação. A controladoria, como área que

implementa e monitora o sistema de informações da empresa, auxilia na criação de parâmetros e na geração de informações que orientem os gestores na tomada de decisões voltadas à otimização do resultado global da organização.

## **2.2 PRINCIPAIS DEFINIÇÕES SOBRE CUSTOS**

Para Stark(2007,p.18):

[...]Custo é um conceito que pode ser definido como a aplicação de recursos para se conseguir atingir um objetivo definido... A inclusão ou não de outros elementos (como encargos financeiros, custos de captação de recursos etc.) ou a adoção de um critério de avaliação dos bens e serviços (preço de compra, preço atual, entre outros) dependerá, obviamente dos objetivos do cálculo.

Conceitualmente custo é o gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. É o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem, desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização (Dutra, 2003).

Os custos, para atender os seus objetivos específicos e facilitar o entendimento prático, são classificados de diferentes formas limitando o número de contas numa lista pré-determinada num rol das contas de cada empresa.

Para se ter o lucro mensurado de forma correta é necessário apurar os custos que envolvem a manufatura de um bem ou realização de um serviço.

### **2.2.1 CONCEITOS BÁSICOS DE CUSTOS**

Para que a apuração do custo da produção, do resultado de um período e do custo unitário de um produto seja correta, se faz necessário o conhecimento básico dos conceitos mais relevantes á área de custos.

Segundo Souza e Clemente(2007) os conceitos básicos são:

a) **Gasto:** todo sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço, sendo reconhecido quando da entrega ou promessa de entrega de ativos, sendo dividido em investimento, custo e despesa.

b) **Investimento:** gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios futuros, sendo realizado para aquisição de um ativo.

c) **Custo:** gasto necessário para fabricar os produtos da empresa, relativos ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo também é um gasto, só que reconhecido como insumo de produção, para a fabricação de um produto.

d) **Despesa:** gasto relativo aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. São gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas, normalmente estão ligados à área administrativa e comercial.

e) **Desembolso:** saídas de dinheiro do caixa ou das contas bancárias da empresa.

f) **Perdas:** bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntária. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.

Segundo Padoveze (2009,p. 328)os custos são classificados quanto às variações nos volumes de produção e vendas, subdividindo-se em:

a) **Custos e despesas fixos:** aqueles que tendem a se manter constantes nas alterações do volume das atividades operacionais, ainda que qualquer custo esteja sujeito à mudanças ao longo do tempo. São os custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional dentro de um intervalo relevante de produção e venda.

b) **Custos e despesas Variáveis:** mantém uma relação de proporcionalidade com a produção e venda. São variáveis por acompanhar a proporção da atividade com que ele é relacionado.



Ainda citando Padoveze(2009, p328) os custos podem ser classificados quanto ao objeto, ou seja, com relação ao produto feito e não à produção no sentido geral, sendo:

a) Custos diretos: aqueles relacionados diretamente aos produtos, através de uma verificação direta e objetiva, sendo possível identificar o quanto cada produto consumiu tendo uma medida de consumo.

b) Custos indiretos: aqueles que não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária feita através de rateio ou estimativas.

Segundo Dutra(2003) os custos devem ser medidos e alocados em grandes contas conjuntas para facilitar seu acompanhamento, essas contas são classificadas da seguinte forma:

a) Quanto à natureza do custo: Busca a padronização das contas com base na natureza do custo, exemplos: produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, depreciação, mão de obra, etc.. Na classificação de custo quanto à natureza a apuração do custo total ocorre através da soma de todos os custos tomando-se o valor individualmente.

b) Quanto à função: Objetiva a identificação do custo das diferentes atividades da empresa de forma a possibilitar um maior controle dos valores orçados para cada uma delas. Exemplos: custos de produção; custos de estocagem; custos de comercialização. A classificação de custos quanto à função caracteriza-se pela departamentalização dos gastos separando-os por meio de diferentes setores independentemente de sua participação na produção de bens e serviços.

c) Quanto à contabilização: as contas são divididas em dois grandes grupos contábeis: patrimoniais e de resultado.

d) Quanto à apuração: Trata da alocação de cada custo de forma direta a cada tipo diferente de produto ou de função de custo, os quais não haviam sido alocados no momento da ocorrência do custo. É utilizado para avaliar o desempenho de cada produto ou serviço individualmente e é dividido em custos diretos e indiretos.

e) Quanto à formação: sua principal característica é a variabilidade ou não em função do volume da atividade em determinado período. O custo tem influência

direta quanto à quantidade de produtos a serem produzidos pela empresa e subdividem-se em custos fixos e custos variáveis.

f) Quanto à ocorrência: os custos subdividem-se em função das fases de sua ocorrência.

### **2.2.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS**

A gestão de custos subsidia os administradores em suas funções gerenciais, através da utilização de uma ferramenta que auxilie na tomada de decisão e que ocupe uma função estratégica no gerenciamento dos produtos, que é um sistema de acumulação de custos.

Segundo Pompermayer (1999, p.23) "por sistema de custos entende-se, aqui, o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos".

Essa gestão de custos abrange todo o conjunto de elementos relacionados e interdependentes, desde as operações necessárias ao custeio, passando por técnicas de registro e acompanhamento, até a análise e gestão de informações. O processo de informações deve contar com um método de custeio pré-definido, uma forma de organização de dados e uma operação de acumulação.

A estrutura básica de um sistema de custeamento é composta por três elementos: métodos de custeio, formas de custeio e sistema de acumulação.

De forma geral, um sistema de acumulação de custos corresponde a um subsistema do sistema de custos de uma organização que tem a função de acumular os custos de uma maneira organizada, considerando-se o modo como a empresa opera as decisões que precisa tomar e ainda seus objetos de custos.

Para Padoveze(2009, p 337)" o sistema de acumulação de custo a ser utilizado não permite praticamente opção de escolha. O tipo de produto ou serviço produzido juntamente com o processo de fabricação é que determinam o sistema ideal para acumulação dos dados e informações". Ainda segundo Padoveze(2009) os sistemas de acumulação de custos estão divididos em três tipos, sendo o sistema de

acumulação de custos por ordem, por processo e o híbrido que serão explanados a seguir.

### **2.2.2.1 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS POR ORDEM**

Maier (2001:98) conceitua o custeio por ordem de fabricação como “sistema contábil que acompanha os custos de unidades individuais do produto, ou de trabalhos, contratos ou lotes de produtos específicos”. Os métodos de custeio por ordem de serviço são usados pelas empresas cujos produtos são facilmente identificados por unidades individuais ou lotes, recebendo cada um deles diferentes graus de atenção ou técnica.

Neste sistema a ordem de produção pode receber outras denominações, tais como ordem de serviço, ordem de fabricação, ordem de trabalho, ordem de tarefa, ordem de obra, ou simplesmente ordem. De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000:67) “considera-se uma ordem uma empreitada que consome recursos para trazer um determinado produto ou serviço ao mercado”. Leone (2000:191) afirma que a característica básica de um sistema de acumulação por ordem é que “os produtos, tarefas ou serviços devem ser bastante diferenciados uns dos outros”. E continua: “A administração está interessada em saber os custos de um produto, de uma tarefa ou de um serviço, independentemente de saber os custos de outras operações”.

Além desta característica básica apresentada por Leone, as principais características normalmente atribuídas a este sistema são: o produto ou serviço é feito sob medida ou por encomenda; a preocupação do sistema é acumular custos por produto, dentro das ordens; os recursos consumidos são mensurados e valorados e, em seguida, atribuídos a cada um dos produtos que os consumiram; a ordem de produção precisa ser concluída para que se conheçam os custos totais referentes àquela ordem.

Um aspecto importante a se destacar neste tipo de sistema é a utilização do custo padrão, que são custos predeterminados. Muitas empresas podem iniciar a produção de um produto ou serviço que ultrapassará a data de fechamento dos custos. Como nessa data a ordem de produção ainda não estará concluída, pode

ser conveniente adotar o custo-padrão para se fazer o custeamento dos produtos ou serviços que compõem a referida ordem, até aquele momento.

Via de regra, algumas organizações de serviços que se utilizam deste sistema são as empresas de auditoria, as agências de propaganda, os escritórios de engenharia, de planejamento, de consultoria, de arquitetura, as empresas de conservação e limpeza, companhias de mudanças, dentre outras.

### **2.2.2.2 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS POR PROCESSO**

Horngrén, Foster e Datar (2000:434) conceituam o sistema de custeio por processo como “um sistema de custeio no qual o custo de um produto ou serviço é obtido pela distribuição dos custos por grandes quantidades de unidades semelhantes ou iguais”.

Segundo Maher (2001:160), o custeio por processo é um “método de custeio em que os custos são atribuídos igualmente a unidades homogêneas, em determinado período de tempo; é utilizado quando a produção é feita em fluxo contínuo”.

Neste tipo de sistema são identificados os diversos processos que compõem a produção do produto. A partir de então busca-se o custeamento destes processos, que pode ser via departamento, via centro de custos, via centro de resultados, ou por outra forma que a empresa considerar mais apropriada. Na seqüência, verifica-se quais e quantos produtos foram trabalhados em cada processo, num determinado período de tempo, para se atribuir o custo a esses produtos. Um dos pontos que merecem atenção neste sistema é a forma de apuração do custo unitário. Como o custo é acumulado por processos, para se apurar o custo unitário é necessário se verificar, num determinado intervalo de tempo, quanto o processo consumiu de recursos e dividir o total pelo número de produtos que ali foram processados.

Em suma, algumas das principais características que norteiam os sistemas de acumulação de custos por processo são: os produtos ou serviços são produzidos em grande escala para venda em geral; normalmente fornecem um único produto que é feito de forma contínua em grande quantidade; a produção é organizada em processos, departamentos ou seções distintas umas das outras; custeiam o

processo identificando os recursos consumidos, tanto em unidades físicas como em valores monetários por etapas. Das organizações de serviços que se utilizam deste sistema alguns exemplos são bancos, editoras, companhias de saneamento básico, de telefonia, de energia elétrica, dentre outras empresas.

### **2.2.2.3 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO HÍBRIDO**

Este tipo de sistema de acumulação é desenvolvido para atender a modelos de produção que conjugam o sistema de produção por processo com o sistema de produção por ordem. De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000:510), “os sistemas de custeio híbridos misturam características tanto dos sistemas de custeio por ordem quanto dos sistemas de custeio por processo”. Para Padoveze (1996:213), o “sistema conhecido como custeamento por operações é freqüentemente utilizado para determinar os custos dos produtos, congregando aspectos do custeamento por ordem com aspectos do custeamento por processo”. Alguns exemplos de organizações de serviços que se utilizam deste sistema são: instituições financeiras, restaurantes que trabalham no sistema self-service e no sistema à la carte, alguns escritórios de advocacia.

### **2.2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO**

Para Dutra (2003, p. 226) o estudo do custo de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro diz respeito aos custos para tomada de decisões e o segundo para apuração de resultados. Muitos são os métodos existentes, no entanto, os mais utilizados são: por absorção, variável, baseado em atividades (ABC), o padrão e o meta. Entende-se por método de custeio a apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Tais métodos visam determinar a metodologia de atribuição de custos aos produtos.

Com o objetivo de conhecer melhor estes métodos de custeios serão abordadas de forma sucinta, as suas definições, bem como as suas vantagens e desvantagens.

### 2.2.3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo Martins(1998, p.41 e 42) este método é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, somente os de produção, onde todos os gastos utilizados neste processo de fabricação são distribuídos para todos os produtos.

Segundo Padoveze(2007, p. 339)

[...]O custeio por absorção considera todos os custo industriais, sejam diretos ou indiretos. Os diretos/variáveis são considerados da mesma forma que o custeio variável/direto, só que se consideram apenas os diretos variáveis industriais, e não as despesas variáveis como comissões, *royalties* ou *franchising*. Os custos indiretos industriais são considerados por critérios de distribuição ou rateio... Este é o único critério legal e fiscalmente aceito.

De forma objetiva este método consiste na alocação de todos os custos de produção aos bens ou serviços produzidos, sendo os custos diretos por meio da apropriação direta enquanto os indiretos por meio de critérios de rateios.

Ele atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e não considera as despesas integrantes dos estoques dos bens e dos serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção, possibilitando assim, a apuração dos resultados, cálculos dos impostos e dividendos a distribuir, uma vez que todos os custos de produção (variáveis, fixos, diretos e indiretos) agregam o custo dos produtos para fins de valorização dos estoques.

Este método apresenta poucas informações para fins gerenciais, servindo basicamente para a valorização dos estoques, existindo a necessidade de rateio dos custos indiretos, visto que considera a alocação de todos os custos aos bens, o que torna as informações de custos deficientes nas análises para tomada de decisão. Essas limitações prejudicam a formação do preço de venda e estudos comparativos de compras versus produção.

### **2.2.3.2 CUSTEIO VARIÁVEL**

A utilização deste método fundamenta-se na identificação dos custos variáveis e fixos, ou seja, os custos que oscilam de forma proporcional ao volume de produção e vendas dos custos que se mantêm estáveis. São imputados aos bens e serviços produzidos somente os custos variáveis de produção (diretos e indiretos). O método de custeio variável permite observar quais são os custos variáveis dos produtos e o volume de unidades necessárias para cobrir a estrutura de custos fixos das empresas, além de gerar resultados aos acionistas.

Segundo Padoveze(2007, p. 339)

[...] O custo Direto/Variável preocupa-se apenas em identificar esses tipos de custos ou despesas por unidade de produto, desconsiderando se é um gasto industrial (custo) ou administrativo/comercial (despesa). O que importa nesse método é a relação do custo unitário com o volume produzido. Se o custo for indireto/fixo, não fará parte do custo unitário do produto e esses gastos serão absorvidos pela margem de lucro total.

O método de custeio Variável permite identificar os produtos mais rentáveis e, assim, dirigir os esforços de produção e de venda para a melhoria da rentabilidade; permite avaliar os limites dentre os quais se podem definir políticas de preços e de descontos sem prejuízo da rentabilidade; e, permite ainda definir volumes mínimos de produção e de preços sem prejuízos para a empresa. Este sistema não atende aos princípios contábeis geralmente aceitos e não aceitos pelas autoridades fiscais, o que torna a sua utilização limitada nas decisões internas da empresa.

### **2.2.3.3 CUSTEIO ABC**

Este método baseia-se na identificação, análise e controle dos custos envolvidos nas atividades e processos de uma empresa, atribuindo aos produtos, individualmente, a parcela dos custos indiretos consumida por cada um deles. É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. Segundo Oliveira & Perez Jr. (2000, p.169) o método ABC, permite identificar as atividades e os processos existentes nos setores produtivos de uma

organização industrial ou prestadora de serviço, atribuindo os custos aos produtos através da utilização dos direcionadores ou geradores de custos destas atividades.

Segundo Padoveze (2007, p.341)

[...]Podemos definir o custeio ABC ou custeamento por atividades como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação(atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são, então, alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Com o objetivo de gerenciar, controlar e desenvolver uma metodologia de custeio baseado em atividade (ABC) dentro da empresa são necessários, segundo Souza (2003, p. 29), "a identificação das atividades e seus respectivos custos, a alocação do custo departamental ao custo da atividade, a identificação dos direcionadores de custos e a divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos".

Na lógica do custeio ABC, se a empresa conseguir eliminar ou reduzir os geradores negativos, as atividades que dão origem a esses geradores deixarão de existir por si só e, conseqüentemente, os recursos consumidos por estas atividades já não serão necessários. Com isso, cortam-se os recursos de forma racional e eficaz.

O custeio ABC possibilita informações gerenciais mais fidedignas por meio da redução do rateio; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (idêntico ao custeio por absorção); obriga a implantação de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos); pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade; pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e ajuda na eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Esse método exige gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; levam



em consideração muitos dados; informações de difícil extração; dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; necessidade de formulação de procedimentos padrões.

#### **2.2.3.4 CUSTEIO PADRÃO OU STANDARD**

Custeio-padrão pode ser definido por custo de produção estabelecido antes do início do processo produtivo, sendo determinado com base em estudos científicos, dados de períodos anteriores e experiências simuladas que levam em consideração as deficiências existentes com os fatores de produção disponíveis dentro do processo produtivo de cada empresa. De acordo com Oliveira & Perez Jr. (2000), este método apresenta-se como um recurso de controle aos gestores da organização, sendo elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional que leva em conta deficiências existentes nos materiais e insumos de produção. O método do custo padrão tem como função principal fornecer suporte para o controle de custos da empresa, proporcionando um padrão de comportamento para os custos. "O custo padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo" (Dutra, 1992, p. 166).

Segundo Padoveze(2007, p. 355)

[...] O custo padrão é uma das técnicas para avaliar e substituir a utilização do custo real. Independentemente de a empresa utilizar o método do custeio direto ou custeio por absorção, ela pode utilizar o conceito de custo-padrão, o qual se diferencia do custo real no sentido de que ele é normativo, objetivo, proposto ou um custo que se deseja alcançar.

Esse método se enquadra como uma ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, eliminando falhas nos processos produtivos com base nos estudos e análises das condições de produção, dentro de um nível aceito da eficiência da mão-de-obra, da matéria-prima e da utilização das máquinas e equipamentos. Além da rapidez na emissão de relatórios conclusivos é

extremamente eficiente na tomada de providências para regularização de problemas observados.

Nesse método ocorrem grandes variações entre os padrões definidos e os dados reais, que tem como consequência um aumento considerável dos lançamentos contábeis para registrar os fatos ocorridos.

### **2.2.3.5 CUSTEIO META**

Obtido através da subtração de um preço estimado (ou preço de mercado) da margem de lucratividade almejada, objetiva atingir um custo de produção igualmente desejado. Inicia-se com a estimativa realizada pelo pessoal de marketing, a partir do preço de venda de um produto similar (em características e funcionalidades) e tomando como base essa posição mercadológica, define-se o custo meta do produto, e este representa a soma do custo de materiais, mão-de-obra e os custos com as demais atividades.

Dessa forma, se o custo meta estiver acima do custo inicialmente previsto para um determinado produto, cabe a empresa adotar medidas que visem a redução deste custo dentro de um determinado período de tempo, caso não atingido este objetivo, a empresa ficará vulnerável às condições dos concorrentes.

Esse método de custeio reduz os custos totais mantendo a qualidade e permite planejamento estratégico dos lucros, integrando informações de marketing, engenharia e produção. Reforça a integração departamental da empresa, visto que tem como princípio básico a colaboração entre estes departamentos.

## **2.3 RENTABILIDADE**

Segundo Alceu e Clemente(2007,p.1):

[...]cabe aos gestores tomarem 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 aumento da riqueza, ou seja, ela é o lócus de crescimento do capital. Assim, a empresa é o capital materializado e em expansão, segundo uma perspectiva de longo prazo, e será um empreendimento atrativo enquanto puder convencer o investidor, proprietário do capital a, no mínimo, manter aplicada sua parcela de

capital. Para manter o investidor e também para atrair novos investidores, a empresa deve remunerar o capital aplicado e também mostrar perspectivas de remuneração futura. Essa expectativa de remuneração, necessariamente, dependerá da capacidade da empresa de gerar lucros presentes e futuros. A manutenção do capital aplicado somente se dará se a empresa criar expectativas de remuneração de seus investidores a uma taxa, no mínimo igual àquela que outros investidores estão obtendo para o mesmo nível de risco. Via de regra, essa taxa é sinalizada pelas empresas mais bem administradas. Cabe aos gestores tomarem decisões assertivas e estratégicas para conseguir trazer retorno ao capital investido. Mesmo pequenas empresas devem ter objetivos bem claros quanto a forma como vão lidar com seu capital para poderem sobreviver no mercado.

Ainda segundo Alceu e Clemente(2007,p.7) “[...]o lucro, presente e futuro, é um indicador da eficiência da administração em fazer o capital dos proprietários crescer e perpetuar sua fonte de remuneração.”

Segundo Padoveze(2009) a análise de rentabilidade de produtos ou serviços é vital para o acompanhamento das atividades e dos resultados das empresas, sendo que a mesma deve sempre ser feita com dados globais nunca unitários ou individuais.

Ainda segundo Padoveze(2009) a análise de rentabilidade deve usar como premissa básica a metodologia de apropriação de custos dos produtos ou serviços, sendo que a adoção de um método não adequado pode levar a decisões equivocadas.

Segundo Padoveze(2009) existem quatro tipos de análise de rentabilidade descritos a seguir:

Análise de rentabilidade unitária dos Produtos: esta análise é extremamente simples porque utiliza o método de apuração do custo unitário analisando o mesmo com o preço de venda.

Análise de rentabilidade Total dos Produtos: neste tipo de análise os custos unitários são analisados com os custos totais fixos dentro de um período de tempo.

Análise da rentabilidade dos Investimentos dos Produtos: nesta análise parte-se do pressuposto que os produtos ou serviços exigem montantes diversos de

investimento diferentes, sendo assim a análise deve ser aprofundada e a análise de rentabilidade deve ser associada ao ROI.

Análise da Rentabilidade do Ciclo de vida dos Produtos: nesta análise são considerados os investimentos efetuados versus o ciclo de vida do produto.

### **2.3.1 RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/LUCRO**

A análise da relação de custo/volume/lucro e aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e a alavancagem operacional, são instrumentos que podem contribuir significativamente na tomada de decisão. Abaixo serão analisados cada um desses mecanismos.

Ponto de equilíbrio: Ocorre quando as receitas totais são iguais a custos totais e o lucro igual a zero, portanto temos  $RT = CT$ . Para Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 211) "o ponto de equilíbrio contábil (PEC) é definido como o nível de atividades necessárias para recuperar todas as despesas e custos de uma empresa. O PEC é utilizado com o objetivo de determinar o nível de atividades necessárias para cobrir despesas e custos fixos e variáveis; avaliar a lucratividade associada aos diversos níveis possíveis de vendas ou atividades e analisar os efeitos sobre a lucratividade provenientes de alterações nas despesas e custos fixos variáveis, no volume e preços de vendas e distribuição de produtos vendidos. No PEC a empresa não obtém nem prejuízo nem lucro, e o resultado contábil nulo significa que a empresa está perdendo, ao menos o capital próprio investido, ou seja, o custo de oportunidade.

Margem de contribuição/segurança: é indicada através da diferença entre o preço venda e a soma das despesas e os custos variáveis de um produto, ou seja, é a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e as despesas variáveis. A análise da margem de contribuição permite importantes informações para a tomada de decisão relacionada ao mix de produção, dentre as quais se destacam quais produtos devem ter a sua produção e venda incrementada; quais os produtos menos contribuem na margem de segurança; e indica quais descontos podem ser concedidos sobre o preço de venda, de forma que não venha a prejudicar a margem de contribuição.

Alavancagem: Segundo Oliveira e Perez Jr.(2000, p.215), a alavancagem ocorre quando o crescimento percentual nos lucros é maior que o crescimento percentual das vendas, ou seja, um impulso nas vendas provoca um impulso maior nos lucros. É uma importante ferramenta para a projeção de resultados em determinados níveis de atividades de produção e vendas de uma empresa.

Relação custo/volume/lucro(CVL): A sobrevivência de um empreendimento depende diretamente de sua capacidade de gerar lucro, e o mesmo é formado pela diferença entre o preço de venda e o seu custo unitário, que deve incorporar todos os custos e despesas realizados. Na tomada de decisão gerencial, a separação dos custos fixos e dos variáveis, é uma das mais importantes etapas na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos dentro dos níveis de produção e vendas, e segundo Souza (2003, p.37) “a identificação e distinção de gastos conforme sua variabilidade em variáveis e fixos torna-se muito mais importante do que a mera separação entre custos e despesas”. Segundo Souza e Clemente(2007, p.171) a análise da relação custo-volume-lucro busca apresentar o comportamento dos custos e do lucro em função do nível de atividade e mais especificamente considera os custos e as receitas como funções do nível de produção vendida em certo período.

### **2.3.2 GERAÇÃO DE LUCRO**

A análise da geração de lucros é a apresentação dos resultados em modelos específicos de decisão e informação, de forma a identificar os principais componentes de geração de lucro e caixa.

Segundo Padoveze(2007, p.452) o foco central desta análise está em identificar os principais fatores de geração de lucro e caixa dentro da empresa, de tal forma que permita um modelo para previsão da geração de fluxos futuros de benefícios. Portanto, a análise da geração de lucros centra-se em obter informações, dentro de modelos de análise e decisão, que possibilitem dados para inferir a tendência futura da empresa, em termos de crescimento de lucros e fluxo de caixa.

Um dos principais demonstrativos de resultado financeiro que agrega todas as informações financeiras necessárias para a avaliação de um serviço ou produto é o DRE – Demonstrativo de Resultado do Exercício.

Segundo Gitman(2002, p. 71)

[...]A demonstração do resultado do exercício fornece um resumo financeiro dos resultados das operações da empresa durante um período específico. Normalmente, a demonstração do resultado cobre o período de um ano encerrado em uma data específica, em geral 31 de dezembro do ano calendário. Muitas empresas grandes, no entanto, operam em um ciclo financeiro de 12 meses, ou ano fiscal, que se encerra em outra data,... Ademais é comum o preparo de demonstrações mensais para uso da administração e demonstrações trimestrais a serem colocadas á disposição dos acionistas das empresas de capital aberto.

Na DRE estão dispostos todos os custos, receitas e despesas inerentes a atividade da empresa. Nela estão calculados os diferentes tipos de lucro e seus conceitos básicos são explanados abaixo:

a) Lucro Bruto: É a Receita líquida deduzida dos custos de produção. Tem por objetivo mostrar a lucratividade das operações da empresa, sem ainda considerar as despesas administrativas, comerciais e operacionais. É um tipo de “Lucro antes de Impostos” (sobre os resultados).

b) Lucro Operacional: mostra a capacidade de geração de resultados proveniente das operações normais da empresa, ou seja, seu potencial de gerar riqueza em decorrência de suas características operacionais, independentemente de suas fontes de financiamento.

c) Lucro Líquido: última linha da Demonstração de Resultados, é o Lucro Operacional deduzido das receitas e despesas financeiras (ou seja, refletem a estrutura de capital da empresa – em outras palavras, as despesas decorrentes do financiamento de seus ativos e de sua operação), das despesas não operacionais, extraordinários e não recorrentes (ou seja, aquelas que ocorrem raramente e não são referentes as atividades operacionais da empresa), e do imposto de renda e contribuição social.

d) EBITDA: *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* ou seja, lucro antes dos juros, imposto de renda, depreciações e amortizações é um conceito de geração bruta operacional de lucro e não considera resultados não

operacionais além de adicionar ao Lucro Operacional as depreciações e amortizações. O objetivo da apuração do EBITDA é mensurar a capacidade operacional de geração de lucro/caixa da empresa. Segundo Padoveze(2007, p 453) quando adicionado o valor da depreciação e das amortizações ao Lucro Operacional cria-se o conceito de Lucro Operacional Bruto que é um indicativo fundamental para a capacidade de geração bruta de lucros e de caixa. O indicador pode ser utilizado na análise da origem dos resultados das empresas e, por eliminar os efeitos dos financiamentos e decisões contábeis, pode medir com mais precisão a produtividade e a eficiência do negócio.

### **3. METODOLOGIA**

Segundo Santos(2003, p.171):

[...]a pesquisa pode ser exploratória, descritiva e explicativa. A pesquisa exploratória se caracteriza pela existência de poucos dados disponíveis. Objetiva aprofundar e aperfeiçoar idéias e a construção de hipóteses, ou seja, elaboração de respostas antecipadas. Seu planejamento é relativamente simples e objetivo. Na pesquisa descritiva é feita a descrição das características de uma determinada população, estudo descritivo de determinado fenômeno com suas variáveis. Já a pesquisa explicativa estuda fatores que determinam a ocorrência de determinados fenômenos. Visa aprofundar o saber sobre a realidade.

Ainda segundo Santos(2003) no que tange a classificação dos procedimentos utilizados pelo pesquisador podem ser eles:

- A- Pesquisa bibliográfica: feita com base em documentos já elaborados.
- B- Pesquisa documental: feita com base em documentos que ainda não receberam tratamento de análise e síntese.
- C- Pesquisa experimental ou de laboratório: feita através de observações.
- D- Pesquisa levantamento: feita através de estudos interrogando-se indivíduos.
- E- Pesquisa estudo de caso: é a análise com profundidade de um determinado objeto de estudo.
- F- Pesquisa de simulação: onde o pesquisador faz simulações com o objeto da pesquisa para verificar e comprovar as ações.

Para esse estudo será elaborada uma pesquisa exploratória de caráter quantitativo, sendo o procedimento utilizado para desenvolvimento o estudo de caso. Este trabalho tem por objetivo explorar diferentes metodologias de apropriação de

custos através de comparações entre os mesmos, afim de, verificar o melhor método com melhor retorno financeiro para a empresa.

O Estudo de Caso será desenvolvido com base em informações financeiras obtidas através de Demonstrativos de Resultado e informações de apropriações de custos de uma empresa de Tratamento e Destinação de Resíduos do Estado do Paraná situada em sua capital. Será analisado como é apropriado os custos indiretos de serviços da empresa com base no orçamento de 2011, sendo analisado seu resultado financeiro. Após esta análise será sugerido uma alteração no método de custeio que venha melhorar a performance financeira da empresa.

#### **4. APRESENTAÇÃO DO ESTUDO**

##### **4.1 A ORGANIZAÇÃO**

A organização foi fundada em outubro de 1930, e atualmente é líder nacional no segmento de prestação de serviços de coleta e destinação de resíduos domiciliares, industriais e hospitalares. A organização também atua na área de gestão de projetos ambientais compreendendo planejamento e desenvolvimento de projetos, gerenciamento de resíduos em todas as suas etapas e implantação e operação de estações de tratamento de águas e efluentes. Oferece serviços que vão desde a coleta convencional, direta e indireta, transporte, transferência, tratamento e destinação final de resíduos sólidos domiciliares, até serviços complementares de limpeza urbana, varrição manual e mecanizada, manutenção de parques e jardins, limpeza de monumentos e obras de arte, entre outros.

A empresa também desenvolve soluções adequadas para a gestão ambiental de resíduos sólidos industriais, tendo como base os princípios de Produção Limpa e de Análise do Ciclo de Vida de produtos. Sua sede é em São Paulo possuindo matrizes em Curitiba, Osasco, Buenos Aires e Bogotá. Para efeito deste estudo será analisado apenas a unidade de Curitiba com suas peculiaridades.

##### **4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E DE SERVIÇOS**

A unidade de Curitiba está dividida em dois setores distintos sendo um o setor administrativo e outro o operacional. O setor administrativo está subdividido em



Administração Geral, Recursos Humanos, Planejamento e Controle, Suprimentos, Segurança, Tecnologia da Informação, Manutenção e Portaria. O setor Operacional está dividido por seguimento de serviços prestados pela empresa, com um total de três setores sendo: Setor Público ou de Limpeza Urbana, Setor Privado ou GTRI e Setor de Resíduos Sólidos de Saúde ou RSS. Para efeito deste estudo o setor industrial e de resíduos sólidos será chamado de RSS.

Os principais seguimentos de serviço da empresa são o de limpeza urbana e tratamento de resíduos sólidos de saúde. Seu faturamento gira em torno de 150 milhões anuais e 90% deste valor é representado pelos serviços de limpeza urbana.

A empresa possui como quadro funcional um diretor e um gerente de operações, seguidos pelos coordenadores de área, sendo um para o planejamento e controle, outro para a Administração de Pessoal, um para o Recursos Humanos e um ultimo coordenador para a área de Qualidade e Segurança do Trabalho. As áreas: comercial e financeira ficam alocadas na unidade de São Paulo, sendo que os custos da unidade são administrados de forma descentralizada pelo setor de Planejamento e Controle.

#### 4.3 ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Os custos da empresa estão divididos em custo direto e indireto, sendo suas estruturas de alocação semelhantes com diferença apenas nos rateios.

A tabela 1 mostra a estrutura de alocação de custos utilizada pela empresa com suas diversas classes de custo.

<b>Custos Diretos / Indiretos</b>
Mão de Obra
Benefícios
Materiais
Depreciação e Amortização
Equipamentos
Serviços
Serviços de Terceiros
Despesas com Produtos
Ordem Interna

QUADRO 1: ESTRUTURA DE CUSTOS; FONTE: AUTOR

O sistema de acumulação de custos da empresa é híbrido e a metodologia de custeio é por absorção sendo os custos diretos apropriados diretamente nos diversos serviços prestados e os custos indiretos apropriados através de rateios.

Os custos diretos e indiretos são apropriados nas diferentes classes de custo na medida em que ocorrem sendo feito um fechamento mensal com o resultado dos diferentes serviços.

A empresa utiliza como ferramenta de informação e controle de custos o sistema ERP SAP, e através dele obtém relatórios pré-determinados de resultado. Como base para aquisição de materiais e serviços a empresa utiliza a premissa de aquisição de três cotações junto a fornecedores. O processo inicia-se com as áreas fazendo requisições ao setor de suprimentos com posterior geração de pedidos de compra no sistema ERP, sendo necessária a aprovação prévia do coordenador de área e posterior aprovação da gerencia. Cabe a área de Planejamento e Controle a verificação junto ao Planejamento Orçamentário anual para conferir se as despesas estão orçadas e apontar as distorções.

Os resultados financeiros são fechados mensalmente e analisados através de Demonstrativos de Resultados com estruturas mostradas na tabela 2.

<b>RECEITA BRUTA</b>
(-) Impostos Diretos
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>
(-) Custos Diretos
Mão de Obra
Benefícios
Materiais
Depreciação e Amortização
Equipamentos
Serviços
Serviços de Terceiros
Despesas com Produtos
Custo dos Novos Negócios
<b>Lucro Direto</b>
(-) Custos Indiretos
<b>Margem de Contribuição</b>

QUADRO 2: DRE; FONTE: AUTOR

Os custos diretos dos serviços não são rateados, sendo que a organização criou métodos de controle para inserir informações no sistema para que não haja apropriações indevidas.

Pelo método de custeio utilizado pela organização os custos diretos se referem apenas aos custos operacionais dos serviços prestados e os custos indiretos aos custos de difícil apropriação que necessitem de critérios de rateio específicos.

Uma peculiaridade das empresas de prestação de serviços é a grande quantidade de Mão de obra necessária para as suas atividades, logo a classe de custo com maior peso na empresa e com conseqüência no setor administrativo é a de mão de obra.

Os centros de custo administrativos possuem várias áreas distintas com profissionais de diferentes funções que desempenham inúmeras atividades correlacionadas a todos os serviços da empresa.

A unidade de Curitiba para fins de melhora na apropriação de custos criou duas Unidades Centro para alocação dos custos indiretos, sendo uma para os serviços de limpeza urbana e outra para os serviços RSS. Nos custos indiretos do RSS estão apropriados apenas custos comerciais e na limpeza urbana todos os demais custos indiretos da unidade. Os custos indiretos são fechados mensalmente e rateados nos diferentes serviços da unidade

Podemos visualizar na tabela 3 e 4 os custos indiretos relacionados a Limpeza Urbana e ao RSS respectivamente.

<b>Custos Indiretos</b>	<b>2011</b>
<b>Mão de Obra</b>	<b>3.154.697</b>
<b>Benefícios</b>	<b>607.792</b>
<b>Materiais</b>	<b>199.932</b>
<b>Depreciação e Amortização</b>	<b>769.368</b>
<b>Equipamentos</b>	<b>0</b>
<b>Serviços</b>	<b>1.307.338</b>
<b>Serviços Terceiros</b>	<b>651.436</b>
<b>Despesas com Produtos</b>	<b>0</b>

QUADRO 3: CUSTOS INDIRETOS LIMPEZA URBANA; FONTE: AUTOR

Custos Indiretos	2011
	201.821
Mão de Obra	136.887
Benefícios	20.270
Materiais	6.600
Serviços	744
Serviços Terceiros	37.320

QUADRO 4: CUSTOS INDIRETOS RSS; FONTE: AUTOR

Os serviços de RSS possuem volume financeiro e de atividades que demandam pessoal próprio e qualificado com funções distintas das de pessoal de limpeza urbana, sendo o caso dos setores de Faturamento, RH, Segurança e Qualidade.

Atualmente todos os custos administrativos estão sendo rateados entre os serviços utilizando um critério de rateio com base na receita de cada serviço, sendo que quanto maior o faturamento de um serviço maior será a parcela de custo indireto que ele receberá. Os serviços de limpeza urbana recebem uma parcela maior do custo pois seu valor de receita é muito superior ao da receita dos serviços do RSS e indústria.

#### 4.4 PROJEÇÃO ANUAL

Anualmente a empresa realiza o Planejamento orçamentário com base em premissas de mercado e informações dos diversos setores da empresa.

A organização projeta seus resultados financeiros através de Projeções orçamentárias e procede com análises mensais dos mesmos. Para 2011 houve uma projeção de receita de aproximadamente 140 milhões com um lucro operacional bruto de 27 milhões divididos em serviços de limpeza urbana e indústria como seguem nas tabelas 5 e 6.

<b>Limpeza Urbana</b>	<b>2011</b>
RECEITA BRUTA	128.732.524
(-) Impostos Diretos	14.748.625
RECEITA LÍQUIDA	113.983.899
<b>(-) Custos Diretos</b>	<b>83.260.167</b>
Mão de Obra	41.470.625
Benefícios	14.676.310
Materiais	4.347.945
Depreciação e Amortização	3.777.999
Equipamentos	10.390.736
Serviços	6.890.302
Serviços de Terceiros	1.640.251
Despesas com Produtos	66.000
<b>Lucro Direto</b>	<b>30.723.732</b>
Margem Direta	26,95%
<b>(-) Custos Indiretos</b>	<b>6.690.563</b>
Margem de Contribuição	21,18%
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>24.033.169</b>

QUADRO 5: PROJEÇÃO ANUAL LIMPEZA URBANA; FONTE: AUTOR

<b>Indústria e RSS</b>	<b>2011</b>
RECEITA BRUTA	10.838.223
Impostos Diretos	1.292.703
RECEITA LÍQUIDA	9.545.520
<b>(-) Custos Diretos</b>	<b>6.610.376</b>
Mão de Obra	2.627.529
Benefícios	695.636
Materiais	441.132
Depreciação e Amortização	34.500
Equipamentos	859.227
Serviços	591.588
Serviços de Terceiros	341.886
Despesas com Produtos	1.018.877
<b>Lucro Direto</b>	<b>2.935.144</b>
Margem Direta	30,75%
<b>(-) Custos Indiretos</b>	<b>201.821</b>
Margem de Contribuição	28,63%
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>2.733.323</b>

QUADRO 6: PROJEÇÃO ANUAL INDÚSTRIA E RSS; FONTE: AUTOR

#### 4.5 MÃO DE OBRA INDIRETA ADMINISTRATIVA

A empresa possui um quadro enxuto para cada centro de custo, segue na tabela 7 o quadro atual da empresa.

<b>Categoria</b>	<b>Qtde</b>
Ajudante Serv. Diversos	1
Almoxarife	5
Analista da Qualidade	1
Analista de Controle	1
Analista de Planejamento	3
Analista de RH	5
Analista de Tesouraria	1
Analista Tecnologia da Informação	1
Assistente Adm/Recepcionista	1
Assistente de Planejamento e Controle	2
Aux de limpeza	11
Auxiliar Administrativo I	2
Carpinteiro	2
Comprador	2
Coordenador de Qualidade	1
Coordenador planejamento	1
Eletricista	1
Enc de almoxarifado	1
Enfermeira / Tec. enfermagem	2
Estagiário	1
Gerente Operacional	1
Diretor de Operações	1
Menor Aprendiz Adm.	2
Motorista adm e compras	2
Porteiro	6
Secretária Gerência	1
Servente - UN 980	1
Supervisor de RH	2
Técnico de segurança	5
Vigia	3
<b>Total</b>	<b>69</b>

QUADRO 7: QUADRO FUNCIONAL; FONTE: AUTOR

Apesar de constarem nos custos indiretos da Limpeza urbana 8 funcionários prestam serviços apenas para o RSS.

#### 4.6 SIMULAÇÃO DE MODIFICAÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS

Ao analisar as funções desempenhadas pelos diversos funcionários da organização dos centros de custo administrativos foram encontrados colaboradores que exerciam funções apenas para a o RSS e mesmo assim eram alocados nos custos indiretos da limpeza urbana, com isso há claramente uma distorção no resultado financeiro, comprometendo um serviço em detrimento de outro.

<b>CATEGORIA</b>	<b>QTDE</b>	<b>CUSTO MÊS</b>	<b>CUSTO ANO</b>
Aux de limpeza	3	2.859	34.308
Analista de Controle	1	3.046	36.552
Analista de Tesouraria	1	3.025	36.300
Auxiliar Administrativo	1	1.956	23.472
Técnico de segurança	1	3.291	39.492
Analista de RH	2	4.434	53.208
<b>TOTAL</b>	<b>9</b>	<b>18.611</b>	<b>223.332</b>

QUADRO 8: CUSTOS DE FOLHA; FONTE: AUTOR.

<b>BENEFÍCIOS</b>	<b>CUSTO MÊS</b>	<b>CUSTO ANO</b>
VALE TRANSPORTE	990	11.880
VALE REFEIÇÃO	4.183	50.193
ASSISTENCIA MÉDICA	200	2.400
<b>TOTAL</b>	<b>5.373</b>	<b>64.473</b>

QUADRO 9: CUSTOS DE BENEFÍCIO; FONTE: AUTOR.

Podemos verificar ao analisar as tabelas 8 e 9 que os valores anuais de Mão de Obra e Benefícios são bem superiores aos atuais e acabam distorcendo o resultado dos serviços da Indústria e RSS visto que não são verdadeiros. Ao criar uma nova demonstração de Resultados incluindo os novos valores na indústria e excluindo do serviço de limpeza urbana temos os valores constantes nas tabelas 10 e 11.

Pode-se verificar um aumento de 0,2 pontos percentuais no resultado do lucro bruto e da margem de contribuição dos serviços de limpeza urbana, esse aumento apesar de ser desprezível no resultado anual causa grande impacto no resultado do serviço de Indústria.

<b>Limpeza Urbana</b>	<b>2011</b>	<b>Custos Indiretos</b>	<b>2011</b>
RECEITA BRUTA	128.732.524	<b>Mão de Obra</b>	<b>2.931.365</b>
(-) Impostos Diretos	14.748.625	<b>Benefícios</b>	<b>543.319</b>
RECEITA LÍQUIDA	113.983.899	<b>Materiais</b>	<b>180.032</b>
<b>(-) Custos Diretos</b>	<b>83.260.167</b>	<b>Depreciação e Amortização</b>	<b>769.368</b>
Mão de Obra	41.470.625	<b>Equipamentos</b>	<b>0</b>
Benefícios	14.676.310	<b>Serviços</b>	<b>1.299.438</b>
Materiais	4.347.945	<b>Serviços Terceiros</b>	<b>644.936</b>
Depreciação e Amortização	3.777.999	<b>Despesas com Produtos</b>	<b>0</b>
Equipamentos	10.390.736		
Serviços	6.890.302		
Serviços de Terceiros	1.640.251		
Despesas com Produtos	66.000		
<b>Lucro Direto</b>	<b>30.723.732</b>		
Margem Direta	26,95%		
<b>(-) Custos Indiretos</b>	<b>6.368.459</b>		
Margem de Contribuição	21,37%		
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>24.355.273</b>		

QUADRO 10: DRE COM NOVA APROPRIAÇÃO. FONTE: AUTOR

Ao fazer uma análise do novo custo da indústria pode-se verificar um incremento no valor dos custos indiretos de 61%. Mesmo com este aumento os serviços continuam dando lucratividade, apesar da diminuição do lucro bruto em 3 pontos percentuais.

<b>Indústria e RSS</b>	<b>2011</b>
RECEITA BRUTA	10.838.223
Impostos Diretos	1.292.703
RECEITA LÍQUIDA	9.545.520
<b>(-) Custos Diretos</b>	<b>6.610.376</b>
Mão de Obra	2.627.529
Benefícios	695.636
Materiais	441.132
Depreciação e Amortização	34.500
Equipamentos	859.227
Serviços	591.588
Serviços de Terceiros	341.886
Despesas com Produtos	1.018.877
<b>Lucro Direto</b>	<b>2.935.144</b>
Margem Direta	30,75%
<b>(-) Custos Indiretos</b>	<b>523.926</b>
Margem de Contribuição	25,26%
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>2.411.218</b>

<b>Custos Indiretos</b>	<b>2011</b>
	<b>523.926</b>
<b>Mão de Obra</b>	<b>360.219</b>
<b>Benefícios</b>	<b>84.743</b>
<b>Materiais</b>	<b>26.500</b>
<b>Serviços</b>	<b>8.644</b>
<b>Serviços Terceiros</b>	<b>43.820</b>

QUADRO 11: DRE COM NOVA APROPRIAÇÃO. FONTE: AUTOR



## 5. CONCLUSÕES

O ambiente empresarial brasileiro sofreu mudanças profundas nas últimas duas décadas, a abertura do mercado nacional às importações e exportações, as inúmeras privatizações e a estabilidade de preços trouxeram um aumento da competitividade entre as empresas. Nesse ambiente a gestão competente de custos passa a trazer vantagens competitivas para as empresas.

A correta análise de custos através de dados e informações passa a ser um pré-requisito fundamental para que as organizações consigam atingir seus objetivos financeiros. Neste sentido este estudo demonstrou como uma empresa de Tratamento de Resíduos controla seus custos utilizando como ferramentas sistemas ERP. A organização também utiliza de métodos de controle interno para auxiliar nos seus processos de compras, alocação de custos e apropriação de despesas, além de contar com ferramentas de Planejamento Orçamentário.

Pode-se concluir que a organização pesquisada utiliza o método de custeio por Absorção, o mais comumente utilizado, e sua acumulação de custos é feita de forma híbrida. A organização possui uma área que analisa e controla os custos provenientes de suas operações e auxilia diretamente na tentativa de diminuir os mesmos.

Analisando a performance financeira da empresa pode-se averiguar que por mais que o controle e o método de custeio atual sejam bem adotados a empresa falha ao proceder com os rateios dos seus custos indiretos. Tal problema se dá pelo fato do rateio permitir contestações e não ser preciso, variando em função das receitas dos serviços. Neste estudo propôs-se uma modificação no rateio dos custos indiretos e ao ser feita a análise da proposição pode-se averiguar que os resultados financeiros foram melhorados.

Pode-se concluir que a forma de rateio dos custos através do método de Absorção interfere na performance financeira de um serviço na organização e que o setor de controladoria deve interferir na análise e controle das informações auxiliando na gestão dos custos para que a organização não tenha prejuízos com o tipo de rateio adotado.

Como limitação para o estudo está o fato da organização não permitir a exposição de dados e informações de caráter sigiloso ao mercado, com isso o estudo fica levemente comprometido, pois nem todas as informações podem ser reveladas de forma a complementar dados. Outra limitação está no fato da análise ser de apenas um período podendo inclusive servir como trabalho futuro a análise de mais períodos para comparação.

Servindo para trabalhos futuros, além do que já foi citado, pode-se sugerir a comparação de apropriação de custos entre os métodos de custeio, também sugere-se a análise de rentabilidade entre um método de custeio não citado neste estudo sendo o método RKW e o método de custeio por Absorção. Outro estudo também relevante pode ser o estudo da interferência comportamental com a implantação de controles em organizações.

## 6. BIBLIOGRAFIA

BEULKE, Rolando, Dalvio José Bertó. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Reinaldo Rocha. **Análise Empresarial Avançada**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Harbra, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. Caderno de Estudos nº. 4, São Paulo, FIPECAFI – Março/1992.

HORNGREN, C.T. & FOSTER, G. & DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. 9ª edição. Rio de Janeiro, 2000.

LEONE, George S.G., **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**. Atlas. 5ª edição. São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas. 1994.

MOSIMAMM, Clara Pellegrinello e outros. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC, 1993.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez PEREZ. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez Perez; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Cengage Learning. 2009.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva 2002.

PEREZ JR, J.H; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégia de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

POMPERMAYER, C.B.. **Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação**. Rev. FAE. Curitiba, 1999.

SOUZA, Alceu, Ademir Clemente. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Atlas, 2007.