

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**UM ESTUDO SOBRE CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES
DE CUSTOS NO ÂMBITO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO
CONTÁBIL FINANCEIRO E GERENCIAL:
Considerações teóricas sobre a necessidade de harmonização conceitual**

LUÍS ANTÔNIO VIEIRA

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

SÃO PAULO

2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

LUÍS ANTÔNIO VIEIRA

**UM ESTUDO SOBRE CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES
DE CUSTOS NO ÂMBITO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO
CONTÁBIL FINANCEIRO E GERENCIAL:
Considerações teóricas sobre a necessidade de harmonização conceitual**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação do Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos.

PUC / SP

2008

BANCA EXAMINADORA

“Nunca é tão fácil perder-se
como quando se julga conhecer o caminho”

(Provérbio Chinês)

Ana, Mercedes, e José Walter, avó, tia e
pai, não mais presentes;

Vanderlei, meu amigo, não mais
presente;

Elsa, minha mãe;

Silvana, minha esposa, Mariana e Luís
Miguel, meus filhos;

A vocês dedico este trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho, especialmente ao Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos pela paciente e preciosa orientação.

Aos professores componentes da banca examinadora, Dr. Welington Rocha e Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, que apresentaram contribuições indispensáveis para a conclusão desta dissertação.

Aos professores do programa: Dr. Sérgio de Iudícibus, Dr. João Carlos Hopp, Dr. José Carlos Marion, Dr. Martinho Maurício Gomes de Ornelas, Dra. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos e Dr. Rubens Famá, docentes do mais alto nível que pelo exemplo de conduta e simplicidade respondem diretamente pelo meu crescimento acadêmico, mas além disso, também pela melhoria que obtive como indivíduo.

Aos colegas, com os quais tive a oportunidade de conviver durante o curso e que, certamente, jamais serão esquecidos.

À Fundação Educacional de Votuporanga, por permitir a compensação de ausências para freqüentar o curso e pela ajuda de custo concedida em sua fase inicial.

Aos meus familiares e amigos já ausentes, que devem estar em algum lugar festejando esta importante realização; à minha esposa e filhos, por constituírem-se na razão de meus esforços e em especial, à minha mãe, pelo apoio incondicional e por certamente representar em vida, o papel de meu anjo da guarda.

Minha sincera gratidão e humildes desculpas aos muitos que colaboraram nesta empreitada sob várias e valorosas formas e que sem dúvida, apesar de não aqui citados, estarão sempre gravados em minha consciência.

Por fim, agradeço a Deus por permitir esta realização e colocar todas essas pessoas iluminadas no meu caminho, sem as quais certamente não me seria possível concluir o presente trabalho.

RESUMO

VIEIRA, Luís Antônio. **Um estudo sobre características das informações de custos no âmbito do sistema de informação contábil financeiro e gerencial: considerações teóricas sobre a necessidade de harmonização conceitual.** 2008, 184 p.

Em torno da Contabilidade de custos, dos sistemas de custos e dos métodos de custeio existem poucas bases teóricas efetivamente estabelecidas, fator que facilita o aparecimento de divergências de várias naturezas. Nesse sentido, este estudo objetiva evidenciar aspectos conceituais conflitantes que evidenciam a necessidade de desenvolver um conjunto de fundamentos específicos para a sustentação teórica do sistema de informação contábil de custos. Este trabalho, para a abordagem dispensada ao problema, irá utilizar-se da metodologia qualitativa, quanto aos objetivos, enquadra-se como uma pesquisa exploratória, e será desenvolvido com base nos preceitos da pesquisa bibliográfica, metodologias adequadas para esclarecer as características conceituais básicas que envolvem o assunto. Estruturado em cinco capítulos, um dedicado à introdução e outro às considerações finais, este trabalho trata: a) da Contabilidade e seus segmentos financeiro, de custos e gerencial – aspectos conceituais relevantes, que discorre sobre interpretações históricas em torno da Contabilidade, e apresenta a carência de definição e discussão em torno de vários conceitos básicos da área de conhecimento contábil, bem como a segmentação formal dos sistemas contábeis e a fragilidade da atual Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade; b) da Contabilidade de Custos, particularidades estruturais e informacionais, evidenciando aspectos pouco tratados para a compreensão efetiva daquilo que representa um sistema de custos; e c) dos conceitos, dos procedimentos e das demais características específicas dos métodos de custeio, apresentando uma abordagem que visa a expor aspectos básicos, bem como outros menos explorados em relação aos principais métodos referenciados pela literatura da área. Pôde-se observar que a principal causa de grande parte dos problemas da Contabilidade, os quais afetam a área de custos de forma contundente, é a carência de fundamentação teórica básica, que deve ser resgatada por meio da revisão, da atualização e da ampliação da abordagem da atual Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade de custos; Sistemas de custeio; Métodos de Custeio; Estrutura conceitual.

ABSTRACT

VIEIRA, Luís Antônio. **A study about the characteristics of cost information within the information system accounting and financial management: theoretical considerations about the need for harmonization conceptual.** 2008, 184 p.

Around the Accounting of costs, of the systems of costs and of the methods of costing exist few theoretical bases effectively established, factor that facilitates the appearance of divergences of some natures. In this direction, this study aims at to evidence conflicting conceptual aspects that evidence the necessity to develop a set of specific basis for the theoretical sustentation of the system of countable information of costs. This work, for the approach destined to the problem, will go to use itself of the qualitative methodology, and as much as to the objectives, it is fit as a exploration research that will be developed with basis on the precepts of the bibliographical research, adjusted methodology to clarify the basic conceptual characteristics that involve the subject. Structuralized in five chapters, one dedicated to the introduction and another to the final considerations, this work treats: a) of the Accounting and the its segments financial, of costs and management - relevant conceptual aspects; Discourses on the historical interpretations of the Accounting, and present the lack of definition and discussion around some basic concepts of the area of countable knowledge, as well as the formal segmentation of the countable systems and the fragility of the current Basic Conceptual Structure of the Accounting; b) of the Accounting of Costs, structurals and informationals particularities, evidencing aspects little treated for the effective understanding of that represents a system of costs; and c) of the concepts, of the procedures and of the rest specific characteristics of the methods of costing, presenting a boarding that it aims at to display aspects basic, as well as other less explored around some of the main methods with reference for the literature of the area. It can be observed that the main cause of great part of the problems of the Accounting, which affects the area of costs of bruising form, is the lack of basic theoretical foundation, which must be rescued by means of the revision, of the update and the enlargement of the boarding of the current Basic Conceptual Structure of the Accounting.

Words-key: Accounting of costs; Systems of costing; Methods of costing; Conceptual structure.

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE QUADROS

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

INTRODUÇÃO	1
Considerações gerais	1
Situação problema	6
Objetivos e delimitação do trabalho	8
Justificativa e contribuição do estudo	10
Metodologia de pesquisa e limitações	13
Estrutura do trabalho	14
I A CONTABILIDADE E SEUS SEGMENTOS FINANCEIRO, DE CUSTOS E GERENCIAL – ASPECTOS CONCEITUAIS RELEVANTES.	16
1.1 Uma síntese quanto à evolução histórica da Contabilidade	16
1.2 Fundamentos da Contabilidade enquanto Ciência	27
1.3 A Contabilidade como sistema de informações	33
1.4 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil Financeiro	41
1.5 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil de Custos	48
1.5.1 Considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos e sua relação com a Contabilidade Financeira	54
1.5.2 Considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos e sua relação com a Contabilidade Gerencial	57
1.5.3 Outras considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos	63
1.6 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil Gerencial	69
II A CONTABILIDADE DE CUSTOS, PARTICULARIDADES ESTRUTURAIS E INFORMACIONAIS.	80
2.1 Considerações iniciais	80
2.2 O sistema de custos	83
2.3 Ampliação de características para a classificação dos sistemas de custos	95
2.3.1 Aspectos iniciais	95
2.3.2 Apresentação dos critérios de classificação dos sistemas de custos	99
2.3.3 Avaliação dos critérios de classificação dos sistemas de custos	104

III	CONCEITOS, PROCEDIMENTOS E DEMAIS CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO.	109
3.1	Considerações iniciais	109
3.2	Custeio por absorção	110
3.2.1	Rateio proporcional	112
3.2.2	Rateio por departamentos	113
3.2.3	Distribuição dos CIF aos produtos e apuração do custo total	113
3.2.4	Outras considerações relevantes	114
3.2.4.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	115
3.2.4.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	116
3.3	Custeio pleno	117
3.3.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	118
3.3.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	119
3.4	Unidades de esforço de produção	120
3.4.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	124
3.4.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	125
3.5	Custeio direto	126
3.6	Custeio variável	129
3.6.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	132
3.6.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	133
3.7	Custeio baseado em atividades	134
3.7.1	Terminologia e características básicas	136
3.7.2	A operacionalização do custeio ABC	139
3.7.3	Atribuição de custos aos produtos	142
3.7.4	Outras considerações relevantes	142
3.7.4.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	143
3.7.4.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	144
3.8	Custeio baseado na Contabilidade de ganhos	145
3.8.1	Aspectos favoráveis à sua utilização	152
3.8.2	Aspectos desfavoráveis à sua utilização	152
3.9	Outras observações acerca dos métodos de custeio	153
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	160
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	171

LISTA DE FIGURAS

Figuras:

- | | | |
|----------|---|----|
| 1 | - A interligação entre a teoria e a prática contábil. | 30 |
| 2 | - A Contabilidade enquanto ciência – uma visão de seus segmentos e a relação desses com o objeto de estudo. | 32 |
| 3 | - Uma visão introdutória da Contabilidade como sistema de informação e seus principais subsistemas. | 38 |
| 4 | - Interseção da Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira e Produção. | 88 |

LISTA DE QUADROS

Quadros:

1	-	Definição de Contabilidade Gerencial.	74
2	-	Características básicas para a classificação dos sistemas de custeio.	89
3	-	Métodos de produção e sistemas contábeis.	91
4	-	Elementos integrantes do sistema de custos.	96
5	-	Síntese dos critérios para estruturação de um sistema de custos.	98
6	-	Avaliação e interpretação dos critérios de classificação dos sistemas de custos.	105
7	-	Proposta de modelagem de um sistema de apuração e análise de custos.	107
8	-	Síntese de características gerenciais específicas dos métodos de custeio.	157

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – Activity Based Costing.
ABM – Activity Based Management.
CIF – Custos Indiretos de Fabricação.
CIP – Conselho Interministerial de Preços.
CMS – Cost Management System.
CTV – Custo Totalmente Variável.
CVM – Comissão de Valores Mobiliários.
DO – Despesa Operacional.
ECBC – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.
G – Ganho.
GECON – Sistema de Gestão Econômica.
GM – General Motors.
GP – George Perrin.
I – Investimento.
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
IFAC – International Federation of Accountants.
IMA – Institute of Management Accountants.
LL – Lucro Líquido.
PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.
RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit.
ROI – Return on Investment.
RRC – Recursos com Restrição de Capacidade.
RSI – Resultado Sobre Investimento.
SAAC – Sistema de Apuração e Análise de Custos.
TOC – Theory Of Constraints.
UEP – Unidades de Esforço de Produção.
UP – Unidade de Produção.
VBC – Volume Based Costing.

INTRODUÇÃO

Considerações gerais

O ambiente mundial de negócios vem se transformando pela sua crescente expansão e imputação de competitividade, os meios produtivos também estão se modificando, principalmente pelo aumento da utilização de recursos tecnológicos (e sua constante evolução). No Brasil há uma potencialização desse contexto pela contribuição e exigência de outro elemento que alterou muito seu comportamento - o consumidor, mais consciente em relação à utilidade, à qualidade, ao preço do produto e até mesmo ao compromisso social e ambiental do fornecedor.

O acirramento da competição global, a evolução tecnológica e seus reflexos no ambiente operacional e no mercado, sua dinâmica e instabilidade, impactam os negócios de tal forma, que desencadeia inúmeras conseqüências, algumas claramente perceptíveis, outras nem tanto. Dessas, o aumento da complexidade dos processos produtivos e administrativos das empresas são as que mais influenciam e se relacionam à área do conhecimento contábil.

Franco (1999, p. 116) discorrendo sobre a globalização e seus efeitos, destaca que, com uma maior competição, as empresas são forçadas a ficar mais inovadoras e criativas – não apenas a fim de produzir melhor e mais barato, mas também em relação ao marketing e às finanças, ou seja, a competitividade deve estar presente em todas as áreas da empresa.

É conveniente ressaltar que, atualmente, perante a dinâmica de desenvolvimento dos negócios e os demais aspectos periféricos, o indivíduo, as empresas e as áreas de conhecimento em geral foram afetadas, tornando necessária a transformação ou a atualização de suas bases de concepção para acompanhar tal evolução.

Máttar Neto (1997, p. 27) observa, coerentemente, que as mudanças tecnológicas e a globalização dos mercados afetaram outras áreas do

saber, quando discorre sobre a abstração que identifica em relação aos grandes pensadores da administração:

Com a recente importância da globalização na economia mundial, e mesmo do desenvolvimento da informática, novamente a teoria da administração sofre profundas modificações estruturais, que necessitam ser avaliadas através da reflexão acurada de suas bases conceituais.

É importante destacar que essa questão está associada à necessidade informacional do administrador e os dados que este tem disponibilizados pela Contabilidade e seus sistemas de informação contábil, mais enfaticamente em relação a sua utilidade para o processo de tomada de decisões.

Não se pode perder de vista que o cenário global econômico e a vigente “Era da Informação” não afetou apenas as concepções da Ciência Contábil, como muitos autores, por vezes, acabam destacando. Observa-se que a Administração, na sua estrutura conceitual, também sofre os efeitos da evolução tecnológica, bem como muitas áreas do saber, tais como: Economia, Engenharia, Direito, Sistemas de Informação, entre outras.

Destaca-se, oportunamente, o que na atualidade denomina-se multidisciplinaridade, ou melhor, a pluridisciplinaridade das áreas de conhecimento, pois, além de terem sido afetadas isoladamente, apresentam dificuldades no próprio inter-relacionamento.

Assim, a administração dos negócios passa a ser mais exigida e enfrentar maiores dificuldades no que diz respeito à obtenção de maior eficiência e rentabilidade possíveis, já que cabe aos gestores observar as minúcias que interagem nesse sentido. Manifestando-se quanto à ação administrativa, Maximiano (2000, p. 16) afirma que administrar é tomar e colocar em prática as decisões sobre os objetivos e sobre a utilização de recursos.

Todo o processo decisório envolve uma série de complexidades que transitam entre os aspectos da racionalidade e da intuição, visando à escolha “da melhor” diante das várias alternativas existentes. Mas é óbvio que quando há que se “decidir”, existe um objetivo a ser alcançado, uma necessidade a ser

satisfeita ou um problema a ser resolvido. Tais condições, no ambiente empresarial, apresentam-se de forma contínua e envolvem as mais diversas situações, o que exige diferentes tipos de decisões, e subsídios apropriados para cada tipo de abordagem.

Nesse enfoque, a informação, considerada tão importante em qualquer âmbito, torna-se essencial, representando um elemento do qual o tomador de decisões não pode prescindir.

Newton (1984, p. 15) comenta sobre o termo “*informação*”, sinalizando a preocupação em torno da compreensão desse vocábulo de significado complexo e relevância marcante:

Agora, o que é informação? Dessa palavra derivam várias definições provenientes de diversos campos do conhecimento. Entre elas, provavelmente a mais sensata é aquela que expressa que *a informação é um conhecimento sob uma forma comunicável*. Outra, de caráter quantitativo, que também se reveste de interesse, é a que considera a informação como *tudo aquilo que diminui a incerteza*. Esta última definição, de característica funcional, está ligada à idéia de *utilidade*, que não aparece na anterior. Sob esse conceito, um dado comunicável somente seria considerado informação por alguém com poder de decisão se o seu conhecimento lhe der um conhecimento novo e útil para sua tarefa de tomar decisões.

Guerreiro (1989, p. 241) explana que, na sua concepção, a informação tem sido um recurso cada vez mais estratégico para a sobrevivência, continuidade e desenvolvimento das empresas modernas, em razão de seu porte, complexidade e das rápidas transformações em seu ambiente externo.

Magalhães e Lunkes (2000, p. 54) expõem os tipos de informações que consideram relevantes ao processo de gestão:

Uma gestão empresarial, para ser eficiente, necessita ter um conjunto completo de demonstrativos em forma de relatórios, os quais irão auxiliar nos vários níveis do processo decisório (rotina, planejamento global, estratégico, operacional, etc.). Esses relatórios são gerados mediante uma rede de processamentos integrantes de vários subsistemas, com dados provenientes de diversos pontos de controle e decisão, entre os quais a Contabilidade.

Nessa perspectiva, as novas demandas informacionais apresentadas pelo processo decisório e exigidas pela complexidade do atual ambiente de negócios, tornam a informação contábil um fator crítico para a conquista de condições positivas diante da extrema competitividade instalada.

A Contabilidade, dentre as suas várias aplicações, mantém elevada interface com a avaliação de alternativas a partir das quais são decididos aspectos que comprometem o nível futuro de investimento, de capacidade, de qualidade e de produtividade, entre outros, que influem diretamente nas possibilidades de sobrevivência, continuidade e desenvolvimento de qualquer negócio.

Acredita-se, assim, constituir praticamente de uma premissa, afirmar que a continuidade de qualquer empresa ou entidade está relacionada à administração eficaz de seu patrimônio e, é claro, de forma decisiva, à racional e qualitativa exploração da sua potencialidade econômica.

Fica também evidente que para administrar de forma equilibrada procurando uma razoável estabilidade ou buscando conquistar maior espaço no mercado, principalmente diante de competição acirrada, é indispensável a utilização de vários sistemas de informação, dentre os quais está o sistema de informação contábil.

A importância e a validade da Contabilidade para a administração de qualquer entidade é considerada pacífica. Nesse âmbito, além de ter como base os dados da Contabilidade Financeira e sua utilidade característica, o sistema de informação contábil, deve-se considerar também os segmentos de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial, que apresentam um imenso quadro de ferramentas, perspectivas e possibilidades de utilização devidamente apropriadas para dar suporte à geração de informações voltadas, dentre outras funções, ao processo de tomada de decisões.

Contudo, a utilização plena do sistema de informações contábeis pelas empresas sempre foi imputada como complexa, por motivos diversos, tais como: alto custo dos recursos humanos e tecnológicos para implementação e suporte do processo; relativa complexidade dos procedimentos; falta de oferta de

profissionais capacitados; possibilidades oferecidas de simplificação legal das práticas; e, principalmente, uma certa indisposição dos empresários em utilizar os dados a serem produzidos, talvez, pela falta de convencimento em relação aos possíveis benefícios, ou em virtude do controle que lhes seria imposto.

Enfim, existem vários métodos e técnicas, diversas ferramentas de análise e outros tantos procedimentos de fundamental utilidade no âmbito da Contabilidade, seja na área financeira, de custos ou gerencial disponíveis à gestão e suporte empresarial, mas conforme Marion & Robles (2000, p. 48-60) apesar de se encontrar em curso uma sensível reversão, ainda existem alguns fatores que condicionam a sua sistemática, efetiva e plena adoção, causando um certo desencontro entre o que se apregoa no ambiente acadêmico como necessário e fundamental e o que se pratica realmente no universo empresarial.

Observa-se que a falta de uma ampla base de sustentação teórica, de uma estrutura conceitual atualizada e bem fundamentada, de uma sistematização e caracterização objetiva da Contabilidade como sistema de informação, bem como a delimitação de seus segmentos, deixa margem para algumas colocações equivocadas que tumultuam e afetam, de forma contundente, a área de conhecimento, propiciando a indicação de outras fragilidades e inconsistências muitas vezes equivocadas.

A diferenciação entre a Contabilidade de Custos e a Gerencial é uma tarefa difícil, compreendendo a caracterização específica e particular de seus objetivos, possibilidades informativas e limites de abrangência. Contudo, não promover ações nesse sentido, contribui para manter o cenário atual de instabilidade ao qual se submete a área de conhecimento contábil como um todo.

A existência de excessivas divergências básicas, críticas de cunho parcial e lacunas conceituais no âmbito teórico, inspiram uma certa insegurança ao profissional e estudioso da área e, principalmente, ao usuário, na maioria das vezes leigo, desencadeando fatores que condicionam a ampla utilização do sistema contábil, numa visão mais contemporânea, de produção de informações úteis à tomada de decisões de um grupo mais extenso de usuários internos.

Tais aspectos contribuem para uma ampla produção acadêmica de valor inestimável, que, provavelmente, deixa de possuir a devida consistência teórica, em razão da grande dificuldade em manter a sustentabilidade de muitas aplicações propostas.

Há diferenças consideráveis relacionadas ao ritmo de estabilização de mudanças entre os âmbitos teórico e prático. A evolução de uma prática poderá exigir a revisão de determinados preceitos teóricos, o que faz parte de uma dinâmica natural que não vem sendo considerada. As adequações da teoria não tem sido realizadas, provavelmente porque as discussões residem, preponderantemente, em torno da prática. Assim, entende-se que o direcionamento da observação acadêmica para aspectos mais qualitativos seja de muita valia, o que favorece a constituição de um círculo que contribua pela prática, à teoria e vice-versa.

A harmonização, ainda que em torno de uma base mínima de conceitos, por mais difícil que seja, é algo a se considerar, uma vez que o interesse da Ciência Contábil, quanto à obtenção de credibilidade e ampliação da escala de sua aplicação, é condição primordial.

Afinal, embora as opções tributárias simplificadoras e as divergências existam, a utilização dos mecanismos da Contabilidade certamente produzirá informações relevantes para a administração das empresas em geral, oferecendo tópicos de atuação não identificados anteriormente que podem prejudicar ou alavancar os seus negócios.

Situação Problema

Popularmente afirma-se que uma vez conhecido o problema tem-se uma grande parte da sua solução, mas no âmbito contábil as divergências são tantas que, inclusive nesse aspecto, referente à aceitação da existência de determinados problemas, tem-se grande dificuldade de convergência.

No âmbito do trabalho científico, o problema, segundo Vergara (2003, p. 21) tem a seguinte concepção:

Problema é uma questão não resolvida, é algo para o qual se vai buscar resposta, via pesquisa. Uma questão não resolvida pode estar referida a alguma lacuna epistemológica ou metodológica percebida, a alguma dúvida quanto à sustentação de uma afirmação geralmente aceita, a alguma necessidade de pôr à prova uma suposição, a interesses práticos, à vontade de compreender e explicar uma situação do cotidiano ou outras situações.

Considerando as inúmeras questões não resolvidas no âmbito da Contabilidade, é indispensável, portanto, inicialmente, evidenciar alguns conflitos da área, para que diante de uma base de sustentação teórica, adequadamente estruturada para a solução desses problemas, possa haver clareza na compreensão de seu objetivo, abrangência, aplicação, utilidade, etc.

As divergências que serão especificamente tratadas neste estudo relacionar-se-ão principalmente à área de custos, seja na sua utilidade financeira ou gerencial, entretanto, a fim de estabelecer um encadeamento lógico à questão, abordagens adjacentes, preliminares e suplementares em torno de outras questões importantes e correlatas terão de ser expostas, ainda que superficialmente.

Destaca-se como importante foco de observações a serem realizadas pelo presente estudo, a deliberação nº 29 de 05.02.1986 da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, que aprovou e referendou o pronunciamento do IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade - ECBC. Esse documento representa uma oportunidade ímpar para solucionar várias questões não resolvidas no âmbito da Contabilidade, entretanto, para isso, necessita de uma revisão ampla, atualizando suas concepções, ampliando sua abordagem e preenchendo diversas lacunas que o instrumento apresenta, e que ao longo do desenvolvimento do trabalho, procurar-se-á evidenciar.

Iudícibus & Oliveira (2003, p. 3-14) nessa linha de entendimento, identificam e justificam, sob uma visão mais focada nos princípios contábeis, a necessidade de uma re-estruturação da atual e vigente ECBC.

Entende-se, entretanto, que a atenção dispensada ao núcleo básico dos conceitos contábeis relacionados aos postulados, aos princípios e às

convenções, tratam apenas da revisão de um assunto já inserido no contexto, e o que se percebe, é que há necessidade de ampliação da abordagem da ECBC, no sentido de reduzir o nível de desorientação em torno de aspectos não tratados pelo instrumento, que também representam fundamentos básicos da área contábil e cuja interpretação equivocada certamente tem afetado o desenvolvimento adequado da Contabilidade, seja como Ciência Pura ou Aplicada.

Faz-se necessário esclarecer aspectos que não restam claros quanto à delimitação da Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial, e o estabelecimento de bases conceituais a esses segmentos, para que, havendo compreensão em relação a suas propostas e soluções, possa existir uma ampliação de uso daquilo que se considera como efetivamente útil na área de conhecimento contábil, a fim de contribuir para a sustentabilidade dos negócios em geral.

Apenas para evidenciar um aspecto pouco percebido, mas muito importante em relação à discussão em torno da perda de relevância da Contabilidade Gerencial, insistentemente pregada por Johnson & Kaplan (1996, p. 1-15), e seara de constantes divergências, constata-se que grande parte dessas críticas são dirigidas à Contabilidade de Custos, pois referem-se normalmente: a procedimentos simplificados e agregados adotados em décadas anteriores, ao custeio distorcido, e ao fornecimento de custos precisos dos produtos. Ocorre, entretanto, que os autores em questão mencionam a Contabilidade Gerencial como foco dessas deficiências, cujo entendimento equivocado acaba sendo compartilhado e defendido por outros tantos estudiosos.

Objetivos e delimitação do trabalho

O presente estudo tem como objetivo geral abordar as principais características conceituais das informações da Contabilidade de Custos, especialmente aquelas relativas aos procedimentos de custeio, a fim de evidenciar a necessidade de que sejam sistematizadas em um conjunto sequencial lógico que sustente a sua condição legítima de segmento do sistema de informação contábil.

Evidenciar alguns pontos de divergência teórica que necessitam de esclarecimento por meio de uma discussão objetiva representa um importante procedimento para contribuir para o assentamento de bases conceituais mais fortes e propícias à ampliação da compreensão e, respectivamente, da escala de utilização da Contabilidade de Custos.

Pretende-se, para tanto, compilar e discutir os fundamentos conceituais em torno da Contabilidade de Custos, seus sistemas, métodos e procedimentos de custeio, considerando o ponto de vista de alguns autores, a fim de que, por meio desse contexto e do esclarecimento de alguns aspectos conflitantes, se estabeleça uma sistematização lógica à área.

Oportunamente, para fundamentar a importância da abordagem focalizada sobre a área de custos, pode-se citar Berliner & Brimson (1992, p. 19), em que os autores mencionam, citando aspectos básicos relativos à competitividade, especialmente quanto à obtenção da “vantagem competitiva”, que a busca pelo alcance de tal condição ocorre pela observação e realização das seguintes ações: a) redução de custos; b) melhorias de qualidade; c) reduções de prazo de entrega; e d) melhor resposta aos clientes.

Nakagawa (1991, p. 24), na mesma linha de entendimento, sintetiza que se pode concorrer em custos, em qualidade, ou em ambas dimensões, e que esses são os aspectos críticos, portanto, para a obtenção de vantagem competitiva, além da possibilidade de atuação estratégica focalizada em determinado nicho de mercado.

Para atingir o objetivo geral, o presente trabalho necessita tratar de alguns aspectos adjacentes, preliminares e suplementares, que são indispensáveis para o encadeamento lógico da abordagem, considerados pela condição de relevância que possuem em torno do tema como objetivos específicos:

- a) discutir os fundamentos teóricos da Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial, visando a observar a coerência de considerar tais segmentos como componentes de um sistema de informação contábil;

- a.1) abordar sucintamente a história da Contabilidade, considerando suas vertentes mencionadas na literatura nacional, a fim de identificar algumas raízes dos vários problemas contábeis comumente citados;
- a.2) abordar questões em torno da Contabilidade enquanto ciência, a relação entre a teoria e a prática e demais tópicos correlacionados, no sentido de obter percepção dos conceitos básicos que devem ser considerados na fundamentação teórica da área de conhecimento;
- b) evidenciar as lacunas, as inconsistências e as fragilidades apresentadas pela Deliberação CVM nº 29/86, com a finalidade de demonstrar a necessidade de sua revisão e atualização, na intenção de estabelecer uma fundamentação mais consistente para a área de conhecimento contábil, como instrumento legítimo para essa função.

Justificativa e contribuição do estudo

Como relata Oliveira (2003, p. XII), ao longo da história, a Contabilidade sempre acompanhou o homem na produção e no controle de sua riqueza, adaptando-se e avançando na oferta de modelos e soluções de acordo com a necessidade, seja organizacional ou tecnológica.

O autor defende também que é de suma importância a manutenção dessa eficácia, seja para a Contabilidade como ciência, ou como profissão e, nesse sentido, entende que a execução e oferta de estudos e pesquisas abundantes (subentendendo razoável qualidade) pode indicar respostas aos novos desafios e necessidades que se apresentam, propiciando a evolução exigida pelo contexto.

De forma pertinente, discorrendo em relação aos objetivos da Contabilidade, Gelbcke, Iudícibus e Martins (2003, p. 61), bem como a Deliberação CVM 29/86, afirmam que é necessário verificar, na prática, mediante a realização de pesquisas periódicas junto aos grupos de usuários, para os quais se acredita que as informações contábeis estejam sendo úteis, qual o grau de satisfação que essas expressam. Os autores ainda relacionam alguns aspectos, ou

justificativas prováveis para a utilização em menor ou maior grau de intensidade das informações contábeis, sendo os seguintes:

- a) deficiências estruturais do modelo informativo contábil para tal tipo de decisão;
- b) restrições ou limitações do próprio usuário;
- c) ambiente decisório em que a profissão contábil está laureada por baixo status de credibilidade, influenciando a não-utilização por parte de grupos sofisticados de usuários, mesmo que a informação objetiva tenha alguma ou bastante significância;
- d) falhas de comunicação e evidenciação decorrentes de problemas de linguagem inadequada por parte das demonstrações contábeis.

Com base nisso, pretende-se realizar um estudo que introduza uma abordagem acadêmica que possa direcionar-se a tornar mais clara, para o próprio meio e, respectivamente, para o usuário, a utilidade do sistema de informações contábeis, evidenciando a necessidade de ampliar, detalhar e organizar os fundamentos que sustentam teoricamente a Contabilidade e que, conseqüentemente, proporcionarão maior consistência aos seus segmentos e maior credibilidade às suas aplicações.

Entende-se a empresa como uma célula de importância social imprescindível e a Contabilidade como instrumento de apoio administrativo importante a essa célula, tendo como objetivo básico oferecer contribuições que possam preservá-la, maximizar suas potencialidades, implementar sua rentabilidade e, com isso, manter a sua continuidade.

Dessa forma, a verificação do cumprimento dos objetivos da Contabilidade é fundamental e necessária, reconhecendo a pesquisa periódica, mencionada na citação anterior, como importante fator de esclarecimento quanto à utilização das informações provenientes de seu sistema.

É primordial retornar à deliberação CVM 29/86, em face da menção que faz ao final do seu item 1, em que trata dos objetivos da Contabilidade e apenas cita, de forma muito superficial, a Contabilidade Gerencial, esclarecendo que esta não é contemplada no escopo de seu trabalho.

Oportuna e convenientemente, destaca-se, ainda, a completa ausência de referência à Contabilidade de Custos, cujo segmento deveria constar em tal contexto.

No entendimento do autor do presente estudo, a deliberação sugere uma futura abordagem específica ao tema em outro instrumento, que não se desenvolveu, residindo aí a oportunidade de que o meio acadêmico atue efetivamente na revisão ou mesmo re-construção de fundamentos básicos mais contemporâneos para esses sistemas.

Tem-se objetivamente a percepção de que, no formato atual em que o instrumento normativo se compõe, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade é muito limitada em sua abordagem, e insuficiente para atender as necessidades específicas mais básicas de conceituação que a área de conhecimento exige.

Finalmente, Berliner & Brimson (1992, p. 45) comentam, em relação às bases de conhecimento existentes relacionadas à Contabilidade de Custos e Gerencial, que as entendem como insuficientes, marcando uma divisão entre os especialistas no assunto, o que demonstra a pertinência das proposições deste estudo com o tema:

Não existe uma base de conhecimento bem desenvolvida. A opinião dos especialistas em CMS divide-se, havendo desde aqueles que advogam uma mudança evolucionária (acreditando no conhecimento existente), até aqueles que advogam mudanças revolucionárias para descobrir e desenvolver o conhecimento necessário.

Em qualquer um dos casos, não existe uma definição-padrão para administração de custos. Para alguns, isto significa acumulação de custos e determinação do custo do produto. Para outros, significa a medição de fatores não financeiros, ou seja, fatores operacionais de produção. Ainda outros dizem que é contabilidade gerencial e não pode ser tratada totalmente separada da necessidade de relatórios externos. Entretanto, muitas pessoas concordarão que esta é uma área de gerenciamento que, no estado atual, é inadequada para suportar as operações das fábricas.

Metodologia de pesquisa e limitações

O presente estudo, quanto à abordagem dispensada ao problema, utilizar-se-á da metodologia qualitativa, mais adequada, segundo Beuren (2006, p. 91-92), para a busca de entendimento aprofundado nas particularidades e características em torno do comportamento e natureza de um determinado fenômeno social.

No que diz respeito aos objetivos expostos, a metodologia alinha-se à proposta da pesquisa exploratória, uma vez que se pretende buscar maiores informações acerca do assunto, que certamente necessita ser explorado para que possa ser melhor esclarecido. Nesse sentido, Beuren (op. Cit., p. 80-81) expõe:

Uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto.

Em relação aos procedimentos que, conforme ensina Gil (1999, p. 65), diz respeito à forma pela qual se obtêm os dados, o estudo irá se basear nos preceitos da pesquisa bibliográfica, a fim de conhecer o que se tem produzido em relação ao tema, e possibilitar que, por meio de uma interpretação específica, possa ser desenvolvida uma abordagem particular que contribua para a revisão das bases conceituais, atualmente frágeis e instáveis.

O trabalho será desenvolvido por meio de pesquisa e de consulta em livros, dissertações e periódicos científicos da área e afins, os quais subsidiarão a apresentação de definições, conceitos e recomendações aplicáveis ao contexto, em consideração aos vários posicionamentos que tratam o tema.

Como uma proposta de abordagem teórica, a limitação indiscutível de ausência de fatos concretos para o seu amparo é evidente, contudo, provavelmente a ausência de fundamentos tem exercido influência determinante para, no sentido inverso, imprimir uma validade perene aos estudos de aplicação.

Portanto, o direcionamento do trabalho, essencialmente relacionado aos aspectos teóricos e conceituais que permeiam o assunto, tem como base o reconhecimento do valor que tais aspectos possuem para a construção de bases fundamentais sólidas em que os estudos de aplicação devem se apoiar.

Estrutura do trabalho

A abordagem dispensada ao tema será esclarecida em síntese, visando demonstrar a estrutura concebida para o desenvolvimento do assunto e encadeamento lógico do estudo.

No primeiro capítulo, apresentar-se-á uma abordagem histórica da Contabilidade como um todo, tratando, sucintamente, da sua condição de Ciência, referenciando no âmbito de sua aplicação, os seus sistemas de informação financeiro de custos e gerencial. Será delimitado, ainda, cada segmento em sua especificidade, reconhecendo a integração entre eles, e destacando questões conceituais relevantes. Vários aspectos preliminares e adjacentes ao tema serão tratados, como base indispensável ao desenvolvimento lógico do ponto de vista que o estudo propõe expor.

No segundo capítulo, serão abordados, sucintamente, alguns conceitos básicos e fundamentos teóricos que permeiam a Contabilidade de Custos, ressaltando-se os seus principais aspectos estruturais e terminologia, a fim de identificar as nuances que vinculam esse procedimento contábil ao sistema de informação contábil financeiro e gerencial. Destacar-se-á, como foco principal, o sistema de custeio, suas características e particularidades operacionais intrínsecas, bem como o entendimento de que há um conjunto de exigências que devem ser cumpridas (e até formalizadas) para que tal ente se constitua, opere e produza segundo as necessidades de seus usuários.

O terceiro capítulo terá como foco os diversos métodos de custeio, destacando os aspectos que possuem importantes ligações com o tema, no que diz respeito às velhas questões e às novas problemáticas que surgem na

dinâmica do mercado, afeitas à informação gerada pela Contabilidade de Custos. A intenção desse enfoque é em apresentar alguns dos métodos mais mencionados pela literatura, delineando as suas características estruturais e demais aspectos teórico-conceituais relevantes para a compreensão da proposta informativa em que cada qual fundamenta a sua operacionalização, demonstrando que cada um desses métodos procura atender a uma necessidade e um ângulo de observação específico, e que isoladamente não atendem a demanda informacional plena de todos os interesses dos diversos usuários envolvidos.

As considerações finais apontarão, em relação ao contexto, os principais pontos de divergência conceitual que merecem continuidade de estudos e alguns aspectos que não são habitualmente considerados, mas que precisam ser inseridos na discussão do tema. A necessidade de revisar conceitos e instrumentos normativos da área contábil também será evidenciada, a fim de propor um meio de saneamento em relação às muitas divergências existentes, ressaltando a importância de primar por uma razoável convergência e harmonização em torno de uma base de fundamentos sólidos. Dessa forma pode-se obter uma estruturação racional e clara da área de conhecimento no sentido de possibilitar a consolidação da Contabilidade como ciência, modernizando, valorizando e ampliando suas aplicações, o que contribui para dissipar a insistente assertiva que destaca a perda de relevância, aceita e defendida por alguns, mas que efetiva e certamente não ocorreu.

I – A CONTABILIDADE E SEUS SEGMENTOS FINANCEIRO, DE CUSTOS E GERENCIAL – ASPECTOS CONCEITUAIS RELEVANTES

1.1 Uma síntese quanto à evolução histórica da Contabilidade

A abordagem da Contabilidade, sob o ponto de vista histórico, é um assunto que exige certa cautela, uma vez que há indefinições, como diria Schmidt (2000, p. 15) “arqueológicas” sobre sua origem e mesmo correntes ideológicas divergentes sobre detalhes pontuais relacionados à questão. Entretanto, considera-se indispensável o conhecimento dos aspectos referentes às interpretações quanto à origem e à evolução temporal da Contabilidade para que possa haver discernimento, compreensão, e respectiva escolha do direcionamento mais alinhado a cada concepção pessoal.

Lopes de Sá (1997, p. 20-22), fundamentando-se exatamente em relatos de descobertas da arqueologia, conta que o surgimento do pensamento contábil teve sua gênese na pré-história, há mais de 20.000 anos, período em que foram identificados indícios das primeiras organizações sociais, e vestígios de materiais que sugerem sistemas contábeis (sem dúvida rudimentares), adotados provavelmente pela preocupação do homem com o controle do produto da agricultura, da caça e da criação de animais, que já se mostrava desperta. Acredita-se que, inclusive, a união estabelecida para a caça de animais de grande porte na época, consista em uma das primeiras formas de associação do homem.

Para executar os controles de então, era necessária a elaboração de registros para os quais utilizavam-se, em cada momento histórico, os recursos disponíveis, adaptados pela criatividade do homem. As inscrições em rochas talvez sejam as mais comuns indicações, e tais procedimentos colocam a Contabilidade como precursora da escrita e da contagem abstrata, conforme afirma Schmidt (2000, p. 15-21).

Algumas importantes invenções ofereceram condições de efetuar registros mais inteligíveis e proporcionaram meios para iniciar o estabelecimento de certa organização, armazenamento e difusão dos sistemas

contábeis e de suas informações, inclusive as afeitas ao seu contexto histórico. O papel e a escrita, a numeração arábica e a imprensa consistem em instrumentais que deram sustentação e perspectiva à contabilidade, assim como a todos os âmbitos, seja do conhecimento ou mesmo da convivência humana.

Fatos históricos especificamente contábeis devem ser destacados por representarem transformações determinantes e indispensáveis para o desenvolvimento, especialmente, do ramo contábil financeiro.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 34-38) o mais vigoroso alicerce estabelecido pela área do conhecimento contábil reside no sistema de partidas dobradas, cuja prova mais antiga de um registro nesse formato é de 1.292, embora existam indícios de que o processo já tivesse sido formado anteriormente. Esclarece, ainda, que existem muitas especulações acerca do nascimento da técnica, mas seu autor, em verdade, não se conhece. Acrescenta (op. Cit., p. 40) que a primeira publicação que difundiu o procedimento, tratando sistematicamente o tema, foi editada em novembro de 1.494 por Luca Pacioli.

Outra expressiva iniciativa citada por Ricardino (2005, p. 180) aconteceu em 1.835 na Inglaterra, e consistiu na primeira Lei regulamentou as operações das estradas de ferro, empreendimentos econômicos mais representativos e atraentes aos investidores de então. Uma crise financeira de enormes proporções ocorrida em 1.720, mascarada por fraudes e outras várias irregularidades contábeis da empresa “*South Sea Company*”, indicou a carência e fragilidade dos sistemas em utilização. Despertou-se a partir daí, a consciência para a necessidade de normatização e estabelecimento de diretrizes para os procedimentos contábeis, visando proteger os cidadãos ingleses, na época habituados, mas, pelo ocorrido, temerosos em continuar investindo.

Observa-se que a Contabilidade possui um dinamismo muito equilibrado com o desenvolvimento econômico e social, transformando-se ao longo do tempo e ajustando-se, coerentemente, às exigências de cada momento. Em outras palavras, a Contabilidade conduz o seu desenvolvimento em atendimento da demanda informacional determinada, em conjunto, pelas estruturas sociais e econômicas de cada período.

Tais exigências de adequação ocorreram (e ocorrem) constante e dinamicamente, fazendo com que a Contabilidade evoluísse em suas práticas, procedimentos, organização estrutural e normativa.

Johnson & Kaplan (1996, p. 10) afirmam que houve predominância da Contabilidade Financeira no século XX em relação à Contabilidade Gerencial. Essa prevalência, de acordo com os autores, causou a estagnação do desenvolvimento do ramo contábil gerencial. Todavia, na visão do autor do presente estudo, além de atender a demanda efetiva da época, permitiu-se uma evolução considerável de todo o contexto contábil financeiro, o que sem dúvida alguma representa um ganho extraordinário para a área de conhecimento como um todo.

Sobre as possíveis razões para o prevalectimento da Contabilidade Financeira, tais teóricos continuam, destacando que as organizações da época estavam em pleno crescimento e o público externo detinha cada vez mais títulos das corporações. Nesse ambiente, houve grande pressão dos mercados de capitais, dos organismos regulamentadores e dos governos sobre as sociedades anônimas, as quais deveriam divulgar os dados financeiros de suas empresas conforme as orientações das auditorias externas independentes, direcionadas aos investidores, e elaborada por meio de práticas conservadoras, metodologicamente padronizadas, baseadas em transações financeiras objetivas, verificáveis e concluídas. Com isso a Contabilidade voltada para informações de eficiência produtiva interna cedeu lugar aos informes financeiros, que tinham como principais focos, a avaliação do custo de estoque e a determinação de lucro.

Martins (2003, p. 19-23) destaca fatores importantes que possivelmente também teriam sido determinantes para as organizações no sentido de manter a Contabilidade voltada, preponderantemente, para a produção e respectiva utilização dos informes do sistema financeiro:

- O aumento da complexidade do sistema bancário e o distanciamento do banqueiro com relação à pessoa do proprietário ou administrador da companhia que necessitava de crédito. Diante disso, tornou-se importante uma

avaliação imparcial da empresa que necessitava de crédito, e a figura da auditoria independente era a mais recomendada para realizar tal função;

- o advento do Imposto de Renda, que adotou a contabilidade como parâmetro para expressar o lucro tributável. O cálculo do resultado de cada período e os estoques industrializados passaram a ser avaliados pela mesma regra desenvolvida pelos auditores independentes para os informes financeiros.

Os administradores da época poderiam ter feito uso de ambos sistemas contábeis; contudo, a complexidade, o custo (e mesmo a oferta) da mão-de-obra especializada e a tecnologia disponível no momento representavam fatores impeditivos. Portanto, o que ocorreu foi a substituição de um sistema pelo outro. Notadamente, a preocupação dos contadores foi utilizar a Contabilidade de Custos, precursora conceitual da Contabilidade Gerencial, como uma forma de resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, deixando de se aprofundar em suas possibilidades gerenciais, e assim, de fazê-la um instrumento efetivo de administração.

A Contabilidade Financeira, Geral ou Societária, desenvolveu-se, desde seus primórdios, continuamente, em atendimento às exigências dos ambientes social e econômico. Manteve-se nessa linha de conduta, promovendo adequações e ajustes em sua estrutura conceitual, no conjunto de normas e legislação, no formato e detalhamento das demonstrações oficiais, bem como nas práticas, nas técnicas e nos procedimentos utilizados para a elaboração de todo o trabalho que compreende a sua prerrogativa como aplicação da Ciência Contábil.

Períodos se alternavam (e continuam a se alternar), em que determinados procedimentos baseados em fundamentos teóricos de correntes ideológicas diversas, surgiam, e eram colocados em destaque, cada qual contribuindo de forma relevante, à sua maneira, para a construção do conhecimento contábil.

Segundo Schmidt (2000, p. 112) a Revolução Industrial provocou grandes mudanças na natureza dos negócios, seja em tamanho, volume de transações, complexidade e diversidade geográfica, levando os administradores

a exigirem o aperfeiçoamento dos sistemas contábeis para suprir uma necessidade extremamente potencializada por essas características. Tal exigência consistia no fornecimento de informações apropriadas, inicialmente, para o controle das operações e tomada de decisões gerenciais.

A partir de então, torna-se mais clara a diferenciação entre os usuários da informação contábil, e, conseqüentemente, a natureza dessas informações, que, de acordo com as necessidades específicas de cada um, deveria ser distinta.

Nessa época as empresas que surgiram com a Revolução Industrial demandavam informações diferentes das que eram fornecidas pelo sistema contábil, desenvolvido para as empresas comerciais típicas da Era Mercantilista. A característica empresarial básica que as diferenciava das anteriores, é que estas executavam ações que visavam a transformar vários elementos distintos em produto final. Dessa forma, apresentava-se a necessidade de procedimentos que possibilitassem a integração desses componentes transformados pelas várias operações internas de manufatura, para atribuir um "preço" ao produto, agora obtido por meio desse complexo processamento.

Segundo Johnson & Kaplan (1993, p. 6-7) a invenção da máquina a vapor, a estruturação da ferrovia e a idealização do telégrafo, provocaram modificações cuja amplitude transformou totalmente o cenário dos negócios. Dentre as várias conseqüências, foram necessárias, também, alterações no sistema de Contabilidade para coordenar com eficiência as atividades logísticas, de conversão e de distribuição das empresas, bem como para fornecer indicadores sintéticos de desempenho dos gerentes, os quais se apresentavam descentralizados e dispersos. As empresas ferroviárias desenvolveram o conceito de margem operacional (razão entre receitas e custos operacionais) com o objetivo de medir a rentabilidade de vários segmentos do negócio. Nessa mesma época, as grandes empresas varejistas desenvolveram os indicadores de margem bruta por departamento (receita das vendas menos custos operacionais e de compras) e de giro de estoques.

Segundo Beuren (1993, p. 61-66), em seu artigo sobre a evolução histórica da Contabilidade de Custos, as técnicas desenvolvidas na época, relacionadas à Contabilidade Industrial, referiam-se às práticas internas das empresas cuja divulgação era muito restrita.

A autora também apresenta as principais teorias e técnicas de custos desenvolvidas no final do Século XIX e início do Século XX, o qual é indicado como o período mais fértil quanto à produção intelectual da área, em que foram, inclusive, estabelecidas as seguintes bases:

- A mecânica de integração da Contabilidade Industrial com a Contabilidade Geral;
- os detalhes envolvidos na movimentação e no registro das matérias-primas;
- o registro e a determinação dos custos da mão-de-obra;
- a inclusão de itens representativos de produção no custo industrial da produção;
- referências sobre custos fixos, variáveis e custo-padrão.

A autora afirma que em 1915, a estrutura básica da Contabilidade de Custos havia sido completada com o refinamento das técnicas do fluxo de custos e a questão do uso apropriado de taxas de rateio. Destaca que o método de custeamento que estava sendo desenvolvido e estruturado era o Custeio por Absorção. Na mesma época, na Alemanha, o método de Custeio Pleno também teve iniciada sua utilização de forma mais efetiva, a fim de estabelecer o preço de venda para os produtos.

Considera, por fim, que, com a administração científica, houve a busca de uma maior eficiência baseada na utilização de matérias-primas e mão-de-obra, assim os padrões físicos desenvolvidos pelos administradores facilmente foram transformados em padrões de custos. Podia-se perceber, nesse ponto, o início da concepção do sistema de custeio padrão.

Entretanto, os sistemas de custeio, na ocasião, objetivavam, preponderantemente, o custeio dos produtos para a valoração dos estoques, e mesmo que esse processamento de informações gerasse alguns detalhamentos,

esses se fundamentavam nas normas da Contabilidade Financeira. Desse modo, apesar de úteis, apresentavam limitações na produção de informações e elaboração de análises destinadas ao processo de tomada de decisão.

Johnson & Kaplan (1993, p. 134) explanam que entre 1920 e 1940 iniciou-se a discussão sobre o custeio variável, a qual ficou restrita aos meios acadêmicos. Destacam que J. Maurice Clark foi um dos primeiros e dos mais influentes autores que defendeu a distinção entre a porção dos gastos que cresce e diminui em proporção direta às mudanças de produção (custos e despesas variáveis), e os gastos que não são afetados por aumentos ou decréscimos da produção (custos e despesas fixos). Outros acadêmicos, nessa época, também apresentaram inovações para a Contabilidade Gerencial por meio de incursões em outras áreas de conhecimento como Pesquisa Operacional, Economia da Informação e Teoria do Agente.

Entretanto, no momento apropriado, e cabível de demanda inicial, não houve a necessária seqüência de desenvolvimento do que se podia perceber tratar da estruturação da Contabilidade Gerencial, verificando-se, como já mencionado anteriormente, a utilização predominante da Contabilidade Financeira.

Apenas em 1885, nos Estados Unidos, e em 1887, na Inglaterra, registram-se as primeiras grandes contribuições no campo da Contabilidade Gerencial, segundo Schmidt (2000, p. 113), relacionadas à determinação de formas para o custeio da produção, e somente entre o final do Século XIX e o início do Século XX, nota-se o início de um período fértil em que novas idéias e abordagens surgiram, principalmente por influência do movimento científico-administrativo que então se desenvolvia.

Contudo, de acordo com Johnson & Kaplan (1996, p. 10), tal período não foi muito extenso, uma vez que em 1925 a maioria das práticas de Contabilidade Gerencial atualmente utilizadas já haviam sido desenvolvidas.

Atkinson et al (2000, p. 36 - 48) defendem que muitas inovações ocorridas na Contabilidade Gerencial nesse período se deram para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas, e destacam a experiência

da Dupont e da General Motors. A Dupont Company introduziu uma das inovações mais duradouras, a fórmula do Retorno sobre Investimento (*ROI – Return on Investment*), uma medida de desempenho e a General Motors – GM implementou o controle centralizado com responsabilidade descentralizada, incluindo: um processo de orçamento operacional anual, relatório de vendas semanais, orçamentos flexíveis mensais e relatórios divisionais de desempenho anuais.

Atkinson et al (Ibid, p. 51), expressam:

Durante o último quarto do século XX, o ambiente competitivo, tanto para as empresas de serviços como para as empresas industriais, tornou-se mais desafiante e exigente. Consequentemente, as empresas atuais demandam por informações gerenciais contábeis diferentes e melhores.

Os contadores continuavam a executar suas funções, ao longo de décadas posteriores a esse período, preocupados apenas em garantir que as exigências da Contabilidade Financeira fossem atendidas e para que seus relatórios fossem apresentados tempestivamente. Até meados da década de 1980, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiam muito daquelas utilizadas nas décadas iniciais do século XX.

Conforme Ricardino (2005, p. 149) a unanimidade nunca foi uma tônica na Contabilidade. O autor destaca e apresenta, em síntese, três teorias que identifica e entende como as mais comuns no meio acadêmico para o surgimento da Contabilidade Gerencial:

- A primeira teoria trata do aparecimento da Contabilidade Gerencial após a II Guerra Mundial. Vários autores, cujos estudos estabeleceriam novas origens para a Contabilidade Gerencial e Financeira, são citados. Tais estudiosos, em geral, manifestam-se sobre o tema relatando que a origem do “*management accounting*” é muito recente e a atribuem, dentre outros fatores, ao aumento da competição empresarial, à busca pela redução de custos, ao rápido avanço tecnológico e à troca intensiva de conhecimento profissional;

- a segunda teoria relaciona o surgimento da Contabilidade Gerencial à Revolução Industrial. Apóia-se na obra de Johnson & Kaplan, denominada de “*The Relevance Lost*”, publicada em 1987, em que tais autores procuram demonstrar que as técnicas utilizadas na Contabilidade Gerencial eram conhecidas desde, pelo menos, 1925;
- a terceira teoria está fundamentada, principalmente, em pesquisas realizadas pelos ingleses, preponderantemente na década de 1990, e associa a origem da Contabilidade Gerencial a procedimentos contábeis para fins gerenciais, utilizados na Inglaterra desde o Século XIII.

Entretanto, Ricardino (2005, p. 3) destaca que na década de 1960, Haynes, Warren e Massie apresentavam posicionamento diferente quanto à origem da Contabilidade Gerencial. Na concepção desses autores:

De certo modo, a contabilidade sempre foi “gerencial” porque visou auxiliar os gestores a interpretar as situações com as quais conviviam. Desde que a contabilidade surgiu durante o Renascimento Italiano, ela pode ser considerada uma das mais antigas correntes que compõem o moderno pensamento gerencial [...] Não obstante, a sociedade contemporânea, durante mais de meio século, parece ter dado maior atenção à contabilidade financeira, com seus balanços e demonstrações de resultados, cuja missão é informar com exatidão e conservadorismo eventos já ocorridos, do que à contabilidade gerencial, cujo objetivo é reunir informações para propiciar controles e tomar decisões relativas a eventos futuros.

O próprio Ricardino (op. Cit., p. 247) expõe seu entendimento, que se alinha a essa concepção, manifestando que a Contabilidade, desde sua origem (qualquer que tenha sido a data), sempre teve como objetivo prover seus usuários de informações para o gerenciamento das atividades. Desse modo, ao longo do tempo, ocorreram alterações e não marcos iniciais da Contabilidade Gerencial. Acrescenta oportunamente que, de acordo com Urwich e Brech, “*a história do controle gerencial é a história da evolução da contabilidade*”.

Ricardino (2005, p. 8) reforça tal entendimento e amplia a área de reflexão comentando quanto à dificuldade de descrever precisamente as

atividades que abrangem e distinguem a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial. Expõe, manifestando adesão à opinião de Anthony, que toda Contabilidade é financeira, posto que todos os seus sistemas são expressos monetariamente, e acrescenta que o gerenciamento é a responsabilidade pela essência do conteúdo dos relatórios da Contabilidade Financeira.

Não há como discordar das posições expressas por Ricardino, contudo, faz-se necessário acrescentar que certamente os elementos que mais tenham se modificado ao longo da história contábil foram, o “usuário” e sob outra ótica, o segmento da Contabilidade de Custos. O primeiro por conta da ampliação de participantes no processo de gestão, com interesses completamente distintos, e o segundo, em decorrência da evolução tecnológica, dentre outros fatores.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 3-4) os relatórios contábeis financeiros são para uso das partes externas (usuários externos), enquanto os relatórios gerenciais destinam-se aos usuários internos da organização, principalmente os gerentes. Ocorre que, com a mudança das organizações, além da ampliação do número de usuários, modificaram-se e ampliaram-se os interesses, em especial dos usuários internos, que muitas vezes podem inclusive ser divergentes. Acredita-se, nesse sentido, que grande parte das discrepâncias e deficiências imputadas exclusivamente aos sistemas contábeis de informação gerencial são reflexo da falta de percepção dos anseios e necessidades deste cliente da Contabilidade, o qual certamente não compreende o sistema que o abastece de informação, em decorrência de não haver uma estruturação clara de objetivos e limites dos sistemas de informação contábil.

Atualmente encontram-se sob estudo no enfoque contábil, frente às exigências e necessidades que se apresentam, como destaques, o desenvolvimento e estruturação da Contabilidade Social e Ambiental, bem como a harmonização dos procedimentos contábeis no âmbito internacional, e mesmo um passo evolutivo da Contabilidade Gerencial para a denominada Contabilidade Estratégica, etc.

Entretanto, é indispensável resgatar e retomar as discussões em torno dos muitos aspectos da Contabilidade que ainda carecem de uma base de

sustentação teórica sólida, ou mesmo de ajustes na base existente, por força das transformações do ambiente, dos recursos e dos usuários.

Na observação da evolução histórica da Contabilidade pode-se perceber as raízes de várias divergências que certamente afetam as interpretações conceituais da atualidade em torno dos mais diversos aspectos.

Como exemplo, em raras oportunidades, observa-se uma discussão objetiva em torno da área de conhecimento contábil sob uma abordagem qualitativa que direcione ao estabelecimento de uma base forte de sustentação teórica devidamente fundamentada nos preceitos da ciência e, principalmente, que realize a ligação entre esses fundamentos e a estruturação da aplicabilidade dos mesmos.

Em decorrência da falta desse tipo de sistematização, outros aspectos como a delimitação objetiva em relação às denominadas Contabilidades Financeira, Gerencial e de Custos, em conjunto com o estabelecimento de fundamentos conceituais de cada uma delas, individualmente e como componentes de um sistema, deixam de ser realizadas, ou mesmo percebidas, o que certamente contribuiria para sanar vários conflitos ideológicos no âmbito da Contabilidade como um todo.

Tal distinção pode ser entendida como fator indispensável para organizar a compreensão, e propiciar uma clara exposição do significado, objeto e objetivos da Contabilidade e de cada um dos segmentos do sistema de informação contábil.

Admite-se que as segregações indicadas são necessárias, representando um primeiro passo numa rota de revisão ou atualização de fundamentos e, apesar de não se tratar de tarefa fácil, este estudo pretende, dentre suas proposições, oferecer uma alternativa de interpretação inicial em torno de alguns poucos aspectos, diante de tantos outros pontos passíveis de discussão, mas cuja evidenciação e providências representam ações antecedentes indispensáveis para a seqüência de quaisquer procedimentos.

1.2 Fundamentos da Contabilidade enquanto Ciência

Antes de qualquer incursão sobre a Contabilidade como sistema de informações, que focaliza a Contabilidade no âmbito de sua aplicação, é necessário que seja abordada a Contabilidade como Ciência, a qual representa a base teórica que irá fundamentar essas aplicações e, portanto, deve precedê-la para que haja o devido discernimento em relação à área de conhecimento como um todo.

O presente estudo não pretende aprofundar-se nesse aspecto, até por representar uma seara que exige ampla abordagem e debates teóricos específicos, mas a consideração do tema, mesmo que superficial, é admitida como indispensável para o encadeamento lógico da organização conceitual a qual o trabalho se direciona.

Segundo Franco (1996, p. 21) a conceituação básica em torno da Contabilidade como Ciência, apresentava razoável consolidação, e apesar da existência de vários pontos de divergência, era possível extrair um núcleo de interesse comum. Nessa linha de entendimento, o autor oferece o seguinte conceito de Ciência Contábil:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Tal conceituação, notadamente, estende-se de tal forma que amplia o seu alcance e entendimento, compreendendo a Contabilidade como Ciência e como aplicação, simultaneamente.

Uma outra definição que merece destaque, segundo Franco (op. Cit., p. 21), diz respeito ao conceito oficial de Contabilidade, cujo enunciado fora exposto por ocasião do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, em 1924, em que se estabeleceu:

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.

Essa definição apresenta-se mais sintética, mas ainda assim mantém uma visão que engloba simultaneamente a Contabilidade como Ciência e a Contabilidade aplicada, enfatizando a prática contábil.

A visão global e conjunta oferecida pelos conceitos apresentados normalmente se repete, com algumas poucas diferenciações específicas, em tantos quantos forem os conceitos que puderem ser analisados, principalmente nas obras mais atuais, em que se percebe uma maior elaboração, exata e especialmente em torno dos aspectos mais relacionados à prática contábil.

Essa abordagem unificada é uma opção correta de definição, afinal a Contabilidade é uma Ciência Social cuja percepção de existência objetiva ocorre por meio da aplicação, entretanto, acredita-se inadequada para a necessidade de exposição clara que se impõe, especialmente pelas características peculiares que possui principalmente no âmbito da relação e respectivo discernimento entre os fundamentos da ciência e de sua aplicação.

Destaca-se como indispensável a retomada das discussões em torno de tais fundamentos teóricos, buscando atualizá-los, ou melhor, revitalizá-los, mas indiscutivelmente, reaproximando-os, como base de sustentação que representam, das aplicações de uma ciência, no caso, a Contabilidade.

A base para tal afirmativa se ampara nas idéias de Francis Bacon (apud Tesche, 1992, p. 42-45), o qual expõe que uma Ciência, enquanto pura, não se identifica com objetivos, uma vez que se caracteriza pela busca do “saber pelo saber”, ou seja, teria como objetivo exclusivo o estudo do seu objeto próprio. Sobre esse aspecto, acrescenta que um objeto de estudo serve para caracterizar determinada Ciência e para diferenciá-la das demais, uma vez que não existem duas ciências com o mesmo objeto formal.

Tal exposição coaduna-se com a definição apresentada por Herrmann Jr. (1.946, p. 15), em que o autor afirma que cabe à Contabilidade como

Ciência, estudar o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas.

A idéia básica apresentada se alinha às concepções do estudo em curso, mas a definição oferecida, por sua vez mais sintética, exige uma noção complementar e mais específica em relação aos termos “comportamento” e “patrimônio”. O primeiro termo pode ser entendido de acordo com Herrmann Jr. (op. Cit., 279), como os fatores que determinam o aparecimento, a conservação, o crescimento ou a redução, enfim as variações quantitativas ou qualitativas de determinado patrimônio. E o segundo, conforme Franco (op. Cit., p. 21), como o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade econômico-administrativa.

Oportunamente, o conceito de patrimônio defendido por Franco remete ao que se denomina campo de atuação da Contabilidade e, nesse sentido, esclarece-se que segundo Iudícibus & Marion (2007, p. 56), uma entidade econômico-administrativa é entendida como toda a entidade que exerça atividade econômica como meio ou fim. Importante ainda destacar, segundo os autores, que para a Contabilidade, a entidade pode ser uma pessoa física ou jurídica.

A pertinência da presente abordagem é fixada pelo reconhecimento da necessidade básica de segregar a Ciência Contábil, para qualquer finalidade, em relação a sua condição simultânea de Ciência Pura e Ciência Aplicada.

Nesse âmbito, sustentando tal concepção, pode-se lembrar o que prega Herrmann Jr. (op. Cit., p. 11), quando afirma que a Contabilidade deve ser estudada, primeiro como sistema de conhecimentos a respeito dos fatos que lhe constituem o fundamento, e, depois, como conjunto de preceitos que lhe permitem adaptá-los às conveniências humanas. Esclarece que, por vezes, a aplicação precederá o exame científico das proposições.

A abordagem trata da relação entre a teoria e a prática, que em sua dinâmica de troca de papéis, fundamenta e exige fundamentação simultânea e constante.

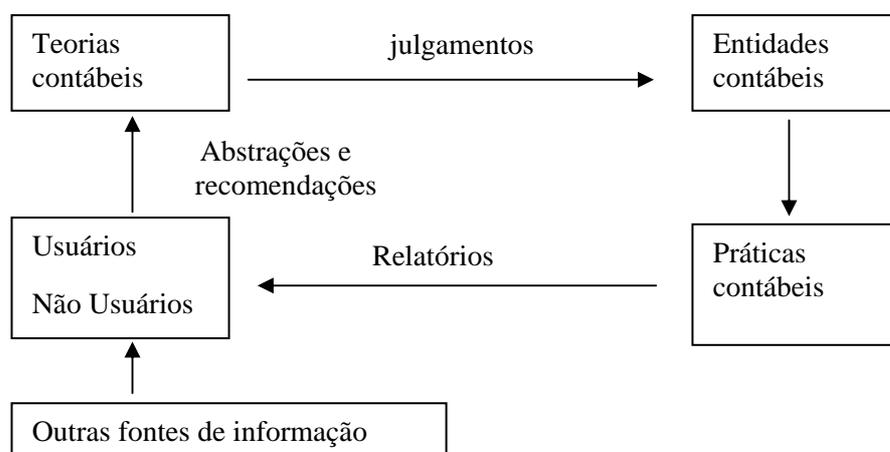
É oportuno destacar, que a visão do autor sugere claramente segmentos distintos para a área de conhecimento contábil, o primeiro representando uma fundamentação teórica de base científica, e o segundo, apresentando os preceitos que adaptarão sua aplicação às necessidades de seu campo de atuação.

Nessa linha de entendimento, por tudo o que fora exposto até aqui, o presente estudo assume tal segregação como necessária. Esse posicionamento expressa duas figuras da Contabilidade que possuem focos distintos: a Ciência Pura e a Ciência Aplicada. Ambas movidas pelo mesmo objeto, mas diferenciadas quanto ao foco. A primeira está voltada ao estudo e à obtenção exclusiva de conhecimento por meio da utilização de métodos racionais acerca do objeto delimitado. A segunda é direcionada pela utilização dos conhecimentos científicos obtidos e consolidados na solução de problemas específicos e concretos relacionados ao mesmo objeto.

Oliveira (2003, p. 50-52) oferece uma visão muito pertinente e esclarecedora quanto à relação entre a teoria e a prática contábil, que também se associa ao direcionamento lógico que o estudo pretende desenvolver, fundamentando a validade das idéias destacadas.

Figura 1

A interligação entre a teoria e a prática contábil



Fonte: Oliveira (2003, p. 51).

O autor acrescenta, com muita perspicácia, que enquanto nas ciências naturais as teorias se desenvolvem a partir de observações empíricas, na teoria contábil, classificada como uma ciência social, a relação entre a teoria e a prática é muito mais dinâmica, a primeira, muitas vezes, alterando os processos da segunda.

A abordagem dispensada pelo nobre professor, apesar de sucinta, destaca importantes aspectos relacionados à questão da teoria contábil e as dificuldades e divergências intrínsecas ao tema, que imprime uma clara percepção da necessidade de considerá-la, mesmo que o assunto a ser estudado refira-se apenas à prática, como menciona (op. Cit., p. 54):

A teoria contábil, na forma de um conjunto de conceitos, provê uma referência pela qual a prática pode ser avaliada e um guia de desenvolvimento de novas práticas e procedimentos. Mas o mais importante objetivo da teoria da Contabilidade deve ser o de manter um conjunto de princípios lógicos que formem um quadro geral de referência para a avaliação e o desenvolvimento de práticas contábeis sólidas e consistentes.

Em suma, admite-se, inicialmente, que a necessidade de segregação objetiva da Contabilidade, na condição de Ciência Pura e Ciência Aplicada, é indispensável para que haja uma construção lógica, e respectivo entendimento das diferenças de cada um dos segmentos, ainda que em tal proposição não haja, a exemplo de tantos outros aspectos do conhecimento contábil, uma aceitação pacífica, como comenta Cavalcante (2004, p. 42-50), que destaca as várias possibilidades de definição relacionadas ao que a Contabilidade é, ao que ela faz, bem como quanto ao seu relacionamento com outras áreas de conhecimento.

Cabe ressaltar que não significa propor uma novidade relacionada à divisão da Ciência Contábil, tais observações fazem parte de antigos debates, que se situavam, até meados do Século XX, em um âmbito mais teórico da Contabilidade, de cujos autores citados, principalmente D'áuria, Herrmann Jr. e Franco representam parte relevante. Assim, refere-se a um retorno desse tipo de

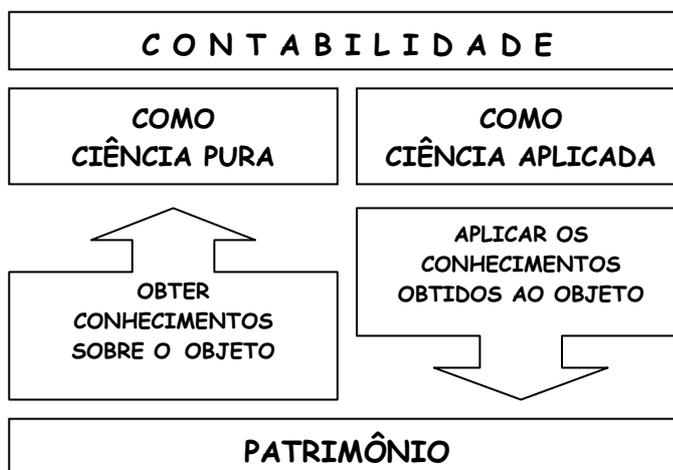
tratamento da questão, focado na base fundamental da área de conhecimento científico, em que se pretende evidenciar as nuances e particularidades típicas de cada segmento existente, mesmo que não claramente perceptíveis, ao mesmo tempo em que se admite e se reconhece a complementaridade entre eles.

Admite-se, pela abordagem assumida no presente estudo quanto a esse aspecto, que se trata de uma visão inicial indispensável para a compreensão de todo o complexo contábil que se sucede a partir dessa ótica.

A fim de esclarecer tal concepção, será apresentada uma ilustração considerada pertinente ao contexto:

Figura 2

A Contabilidade enquanto Ciência – uma visão de seus segmentos e a relação desses com o objeto de estudo



Fonte: Elaboração do autor

Pela ilustração apresentada, a Contabilidade compreendida como Ciência, e subdividida conforme a atuação de cada âmbito da ação científica em relação ao seu objeto de estudo. A Contabilidade como Ciência Pura está associada ao seu objeto, exclusivamente no sentido de obter conhecimento e oferecê-lo à aplicação. Como Ciência Aplicada, utiliza os conhecimentos obtidos pela Ciência Pura para aplicá-los ao objeto, segundo seus objetivos específicos.

Nesse ponto é que surge a faceta contábil que permite dar seqüência a outro aspecto que este estudo pretende tratar, e que se relaciona à Ciência Contábil Aplicada, segmento que possui aderência efetiva e especificamente direcionada à operacionalização e ação contábil.

1.3 A Contabilidade como sistema de informações

Nesse segmento, em que ocorre efetivamente a aplicação da Ciência Contábil, é que cabe o estabelecimento de objetivos. Esse é outro campo de discussão, de caráter metodológico e científico que, em razão de sua amplitude, não se pretende ingressar, quanto às várias possibilidades, interesses, focos e interpretações teóricas possíveis acerca do tema, entretanto, apresentar-se-á os objetivos, tratados genericamente como mais razoáveis.

Franco (op. Cit., p. 22) assim se posiciona quanto ao objetivo da Contabilidade:

Controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade, através do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, objetivando fornecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Iudícibus & Marion (op. Cit., p. 53), por sua vez, expõem o seguinte entendimento:

O objetivo da Contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

Como inicialmente citada, a questão referente ao objetivo da Contabilidade, difere sensivelmente entre os diversos autores, em virtude das linhas teóricas assumidas e evidenciadas em torno de um aspecto ou outro em

especial. Contudo não há o que possa comprometer o entendimento básico da essência de cada definição, o que permite sintetizar: *produção de informações variadas acerca de determinada entidade e seu respectivo patrimônio, voltadas ao atendimento das necessidades administrativas e decisórias dos usuários da contabilidade.*

A fim de preservar o foco do estudo, limitando algumas inserções indispensáveis relacionadas ao aspecto em pauta, convém finalizar a abordagem com a definição do objetivo constante da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC, conforme Deliberação CVM nº 29/86. É importante esclarecer que o instrumento trata tal definição de forma ampla e detalhada, e oferece três abordagens em momentos diferentes, que se complementam:

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Após esclarecer as características referentes aos tópicos que menciona: em relação à Contabilidade como sistema de informação; quanto aos tipos de usuários; e tipos de informações a serem produzidas; retoma o tema, acrescentando:

O objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. [...]

Depois de destacar os aspectos complementares em continuidade à citação anteriormente exposta, acrescenta, finalizando, que os objetivos da Contabilidade devem ser aderentes, de forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elemento importante para o processo decisório.

A Deliberação, como instrumento formal que expressa oficialmente os conceitos em torno da Contabilidade, detalha, amplamente, a definição de objetivo que assume em seu contexto.

Indiscutivelmente, o instrumento oferece contribuições valiosas ao definir a Contabilidade como sistema de informação e, quando além de detalhar características importantes dos objetivos expostos, evidencia e diferencia a figura dos usuários e seus interesses, ressaltando e colocando em evidência, a utilidade da informação contábil.

Nota-se que há uma exclusiva relação da abordagem dispensada pela Deliberação, com a estruturação da Contabilidade Aplicada, contudo, sem que tal esclarecimento tenha se desenvolvido essa compreensão não é facilmente obtida. Por outro lado, deixa de tratar dos importantes aspectos e noções da Contabilidade como Ciência Pura, numa ocasião muito oportuna e necessária, senão indispensável, para um instrumento que objetiva a “Estruturação Conceitual” de uma área de conhecimento que possui nuances tão sensíveis referentes á relação entre a teoria e a prática, como já comentado.

A concepção do estudo observa criticamente tal conduta normativa, no sentido de não haver destacado aspectos que deveriam ter sido considerados, à bem da clareza de entendimento que poderia oferecer em torno da Contabilidade. Entende-se, contudo, que admitidas tais necessidades, há oportunidade de revisar tal instrumento, com a finalidade de modernizar e ampliar os fundamentos expostos.

Nessa perspectiva, tendo como base a abordagem da Deliberação anteriormente comentada, considera-se uma seqüência lógica tratar da concepção muito oportuna e apropriada da Contabilidade como sistema de informação, oferecida pelo instrumento, inclusive pela plena aderência desta, com a Contabilidade como Ciência Aplicada.

Iudícibus (1997, p. 23) esclarece que a Contabilidade pode ser encarada sob várias abordagens, e acrescenta ser improvável que se possa utilizar apenas uma delas para definir todo o modelo contábil.

Estabelecer uma definição para a Contabilidade exige, como tudo nessa área de conhecimento, cautela. Vários autores, de linhas teóricas diversas, oferecem sua contribuição em torno das preferências que possuem quanto às possíveis abordagens, porém, neste estudo, em preservação ao seu foco e objetivos, tal incursão não será realizada.

Optar-se-á, então, por uma definição considerada mais adequada ao tema explorado: a pressuposição da Contabilidade como sistema de informação.

Segundo Magalhães & Lunkes (2000, p. 26) sistema é uma entidade que possui mais de um componente (subsistemas), os quais se integram para chegar a um objetivo comum. Acrescentam que um sistema de informações recebe dados (input), os processa e transforma-os em relatórios (output), que são destinados às pessoas que tomam decisões.

Oportunamente, considerando os preceitos da abordagem sistêmica, citada por Iudícibus (op. Cit., p. 26), tem-se a seguinte conceituação de Contabilidade: “Método de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.”

Entende-se que tal definição seja suficientemente adequada ao propósito do estudo em curso, uma vez que em seu contexto, destaca-se a figura do usuário e o processo de tomada de decisão, evidenciando também a utilidade da informação contábil, e reconhecendo, além da Contabilidade como um sistema de informação, sua inserção em um sistema de informação empresarial.

A subentendida adequação está associada à definição da atual e formalmente vigente Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC, instrumento que representa um dos focos de observação do presente trabalho, visto que possui a incumbência de expor e organizar com clareza os elementos teóricos de forma a viabilizar uma integração consistente entre a Ciência Contábil e sua aplicação.

A deliberação 29 de 05.02.1986 da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON –

Instituto Brasileiro de Contadores sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade - ECBC.

O instrumento em questão manifesta-se em seu item 1 em relação aos Objetivos da Contabilidade, qualificando-a como sistema de informação.

O documento assume como sistema de informação, um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e edições de relatórios que permitem atingir alguns objetivos específicos que elenca. Nesse ponto, nota-se uma carência em razão da excessiva síntese de algo que necessita de maiores detalhes, principalmente quanto ao sistema e seus subsistemas, compreendidos no contexto, bem como outras características relevantes.

O escopo da deliberação dirige-se, exclusivamente, à Contabilidade Financeira, e apenas cita muito superficialmente, a Contabilidade Gerencial como um outro sistema de informação contábil, embora destaque a sua utilidade indispensável e específica aos usuários internos.

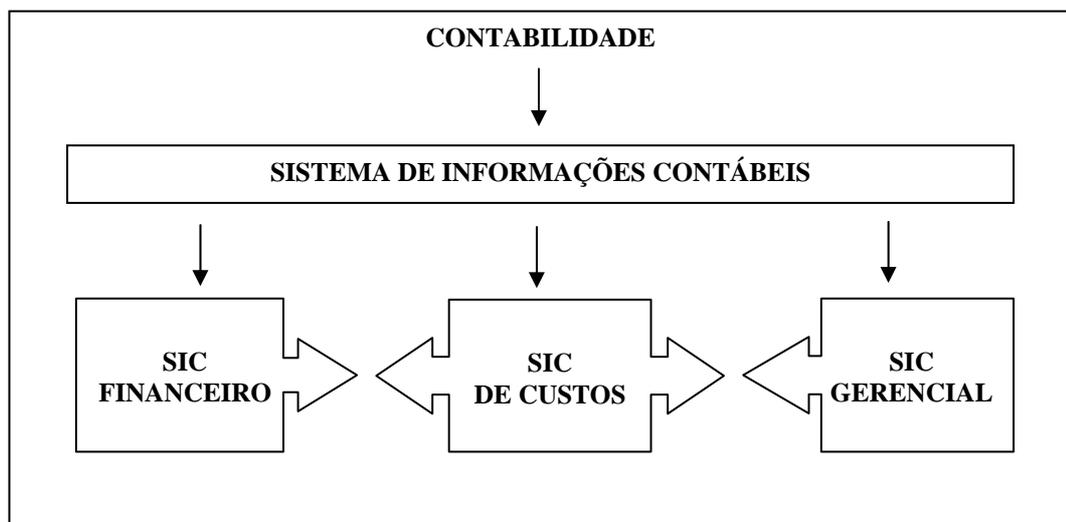
Esse é outro ponto que merece atenção. Entende-se que a deliberação define objetivamente a Contabilidade aplicada, assume-a como sistema de informação, e segue nas suas conceituações mencionando o subsistema de informação contábil financeiro como foco principal, mas não destaca devidamente tal concepção, que certamente passa despercebida pela maioria dos leitores. Outro aspecto a ser destacado, considerando a linha sistêmica de observação, diz respeito à citação do subsistema de informação contábil gerencial, o qual não propõe o devido posicionamento e qualificação, mesmo que genérica, e não mencionar sequer, outro subsistema relevante ao contexto, que é o subsistema de informação contábil de custos. Evidenciar tais aspectos representa parte dos objetivos do presente estudo.

A posição assumida quanto aos subsistemas de Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial se sustenta em vários autores, dentre os quais Iudícibus & Marion (2007, p. 44), que os citam e expõem de forma sucinta e objetiva.

No âmbito da abordagem sistêmica dispensada à Contabilidade não há uma definição estrutural formal, objetiva e oficial que ofereça uma visão clara de tal concepção. Trata-se de um outro espaço adjacente e amplo de exploração teórica que este estudo não irá adentrar, limitando-se a oferecer um entendimento introdutório relacionado à questão, a qual merece ser considerada para uma eventual discussão voltada a atualização da Deliberação que trata a ECBC, cuja ilustração, exposta abaixo, tem a intenção de demonstrar:

Figura 3

Uma visão introdutória da Contabilidade como sistema de informação e seus principais subsistemas



Fonte: Elaboração do autor

Apesar de relativamente simples, entende-se que uma estrutura, neste formato, contribui para indicar as concepções relacionadas à composição do sistema de informação contábil e seus subsistemas, possibilitando, posteriormente, uma abordagem mais ampla na seqüência necessária de detalhamento e desdobramento desses subsistemas.

Cabe destacar que tal organização sistêmica delimita e define ambientes de produção de informações contábeis, mas vale lembrar que atualmente muitas informações de relevância para determinados usuários podem

ser obtidas por intermédio de outras fontes originadas no âmbito de ambientes externos à entidade.

Com referência aos sistemas assumidos na concepção exposta, perante os naturais questionamentos que surgirão, além do posicionamento dos autores já citados, acrescenta-se que esses sistemas possuem um relacionamento histórico bastante interligado, e representam aspectos do interesse dos vários usuários e da utilidade e natureza da informação contábil na sua mais específica pertinência.

Quanto às diferenças entre os sistemas de informação contábil, há uma distinção lógica que se pode inferir, fundamentada inicialmente nos tipos de usuários de tais informações, na natureza e características de que as mesmas devem se revestir considerando a sua destinação, e o reconhecimento das diferentes aplicações e pontos de vista de cada um dos subsistemas de informações contábeis.

Embora segmentada em subsistemas de informação, mesmo considerando apenas o Financeiro e o Gerencial, ainda assim a Contabilidade mantém uma unidade, como atesta Anthony (1976, p. 18), que expressa:

Uma estrutura única, é importante que se saiba, constitui a base tanto da contabilidade financeira como da contabilidade gerencial. Esta estrutura consiste de alguns princípios e conceitos básicos, um conjunto de relações entre os elementos que compreendem o sistema contábil, uma terminologia e várias regras e orientações para aplicação a situações específicas.

Como destaca com muita perspicácia a CVM, conforme a deliberação 29/86, os administradores obterão muita utilidade nos conceitos da Contabilidade Financeira, mas terão de ir além deles, e utilizar os conceitos da Contabilidade Gerencial para executar suas funções.

É certo, entretanto, que a Contabilidade não produz nem fornece todos os dados, não aborda todas as variáveis presentes no atual ambiente competitivo e nem sequer possui meios para atender tal demanda, argumento que torna pertinente e esclarecedora a seguinte colocação de Newton (1984, p. 20):

Vale reiterar que a Contabilidade não produz toda a informação necessária para a entidade e os terceiros interessados em sua evolução patrimonial. Recordemos que:

- a) para tomar decisões são necessários dados não contábeis, como os preços de venda dos competidores, a situação dos mercados financeiros ou a produtividade de uma máquina cuja aquisição se encontra sob estudo;
- b) para avaliar a eficácia dos administradores deve-se considerar a ação de variáveis que os tomadores de decisão não controlam, e sobre as quais os sistemas contábeis registram mais efeitos do que causas.

Dessa forma, aqueles que tomam decisões deverão usar informações de natureza diversa no processo de administração dos negócios. Essas informações poderão apresentar-se na forma física, qualitativa, conjuntural ou financeira, mas, indubitavelmente, deverão utilizar dos sistemas de informações contábeis, inclusive para cumprir as exigências de responsabilidade que tais negócios imputam ao indivíduo na condição de administrador.

Outra carência que merece ser destacada reside na falta de menção quanto ao objeto da Contabilidade. Por mais que pareça elementar, entende-se sua citação no contexto da ECBC como indispensável, afinal o patrimônio, a exemplo de tantas questões relacionadas à área do conhecimento contábil, também possui várias possibilidades de definição, e compreender qual a amplitude do conceito que está inserido em tal estrutura seria muito elucidativo, até porque, acredita-se que este é um de seus objetivos.

No âmbito da Deliberação CVM, destaca-se que o instrumento cita, dentre vários aspectos conceituais muito importantes, dois em especial, que se referem à informação contábil e sua utilização: a) a distinção entre os tipos de usuários da informação contábil; e b) a distinção entre os tipos de sistema de informação contábil.

Tais distinções são fundamentais, uma vez que existe uma evidente relação entre os tipos de usuários e a informação contábil que deve ser adequadamente disponibilizada.

Essa percepção, portanto, ampara a segmentação sistêmica mencionada, exigindo, complementarmente, na linha de raciocínio que o trabalho

desenvolve, que sejam esclarecidas características básicas de cada um dos subsistemas colocados em evidência.

1.4 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil Financeiro

De acordo com a deliberação CVM 29/86, o “usuário” seria toda e qualquer pessoa física ou jurídica de direito público ou privado, que têm na informação contábil um uso específico para satisfazer seu interesse, normalmente voltado para a tomada de decisão. Classificam-se os usuários como “internos” e “externos”, e essa diferenciação demonstra que existem necessidades informacionais e propósitos muito particulares.

O documento, na linha de seus propósitos, indica ainda que os usuários externos são preferenciais em relação às informações contábeis e os administradores da entidade e o fisco são considerados “usuários secundários”. Estabelecendo uma relação direta entre o usuário e o tipo de sistema de informação contábil, tal deliberação define que a Contabilidade Financeira está mais direcionada aos usuários externos. Esta tem seu processo voltado aos aspectos de padronização informativa e se preocupa em atender às exigências dos enfoques contábil e fiscal definidos pelas entidades reguladoras. Trata, elabora e divulga informações contábeis pré-definidas de determinada empresa, num formato objetivo e geral com características fundamentadas em sua consistência.

Marion (1998, p. 29) esclarece que a Contabilidade Financeira é necessária a todas as empresas e obrigatória para fins fiscais, visto que fornecem informações básicas aos seus usuários.

Esse é um outro ponto em que há uma certa e inadvertida superficialidade por parte do instrumento. Segundo Iudícibus (2000, p. 18-23) existem muitas questões em torno dos modelos decisórios que influenciam e são influenciados pela Contabilidade, e assim, tal problemática deveria ser considerada, ou ao menos mencionada.

O tema é de extrema relevância para o contexto da área de conhecimento, principalmente quando se coloca em evidência na sua definição o processo de tomada de decisão e o usuário. O assunto deveria ser abordado de forma mais clara e detalhada, afinal, o instrumento deve esclarecer as possibilidades e os limites da informação contábil. Esse tópico em especial, conduz à grande parte dos problemas atuais relacionados às críticas direcionadas à Contabilidade, cuja origem acredita-se estar ligada à insatisfação de grupos de usuários que não foram atendidos conforme sua expectativa.

A Deliberação CVM, como já citado, é indiscutivelmente um importante instrumento para o assentamento de bases teóricas da Contabilidade, porém deixa algumas lacunas que necessitam ser preenchidas e, sem dúvida, alguns ajustes e inclusões também são válidos para atualizá-la.

O presente estudo pretende tratar, mais especificamente, de aspectos relacionados à Contabilidade de Custos, o sistema de custeio e os métodos de custeio, contudo a exposição dos entendimentos em torno da segregação lógica do ambiente da Contabilidade e seus sistemas de informação é indispensável ao contexto. Tal abordagem contribuirá para ampliar a compreensão em relação à Contabilidade, seus sistemas de informação e respectivos objetivos, permitindo uma seqüência mais tênue ao desenvolvimento do estudo.

O instrumento normativo, como já mencionado, não se manifesta quanto ao objeto, seja da Contabilidade ou da Contabilidade Financeira, como sistema de informação contábil de aplicação. Caberia ressaltar que o objeto de ambas, indiscutivelmente, é o mesmo, ou seja, o patrimônio. Mas também se faz necessário indicar que, sob a ótica da Contabilidade Financeira, diante dos conceitos estabelecidos, a expressão de tal patrimônio e suas variações devem ser observadas e fundamentadas numa base consistente estabelecida pela teoria contábil para a sua aplicação.

Quanto aos objetivos, o instrumento dirige-se à Contabilidade Financeira, colocando em primeiro plano a utilidade da informação contábil ao usuário externo, a qual deve oferecer elementos importantes para o seu processo decisório.

Nesse sentido, expressa, como já citado (p. 36), o que pode ser interpretado como objetivo específico do Sistema Contábil Financeiro: “*O objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras*”.

Apesar de adjacente, é oportuno mencionar o que afirmam Iudícibus & Marion (2007, p. 44) em relação à Contabilidade Financeira, quando os autores destacam que, de acordo com a área ou a atividade em que for aplicada, esta pode receber várias denominações, tais como: Contabilidade Agrícola, Contabilidade Bancária, Contabilidade Comercial, Contabilidade Hospitalar, Contabilidade Industrial, Contabilidade Imobiliária, Contabilidade Pastoril, Contabilidade Pública, Contabilidade de Seguros, dentre outras nomenclaturas possíveis.

A questão referente às várias denominações, ainda que aparentemente elementar, pode não ser corretamente compreendida, principalmente quando exposta sem o devido esclarecimento, e sujeita a interpretações que não se baseiam nas orientações teóricas pertinentes. Caberia também, nesse aspecto, uma abordagem preventivamente elucidativa pelo instrumento normativo expedido pela CVM.

Outro ponto que exige desmistificação pela atualização da Deliberação CVM diz respeito à Contabilidade Financeira estar voltada preferencialmente ao usuário externo. A afirmativa, por vezes, acaba sendo interpretada, exposta, e até compreendida como de uso exclusivo desse usuário. A situação imprime um entendimento equivocado ao tema, estabelecendo uma certa barreira ou limite para a utilização plena do potencial informativo desse segmento da informação contábil.

Marion & Soares (2000, p. 9-11) destacam de forma bastante perspicaz e pertinente em relação ao exposto, que a Contabilidade é um importante instrumento que auxilia a administração das empresas na tomada de decisões.

Essa afirmação, como fazem questão de destacar, não diz respeito às informações provenientes do sistema de informação da Contabilidade Gerencial, pois está relacionada às informações provenientes do sistema de Contabilidade Financeira.

Por conta de sua estrutura conceitual básica, as informações produzidas a partir da Contabilidade Financeira estão conformadas para atender preferencialmente às necessidades do usuário externo, afinal, é para esse fim suas peças devem ser elaboradas em consonância ao que estabelecem os princípios e normas contábeis.

Mas os nobres professores indicam que, independentemente da observação de tais normas, as informações produzidas pela Contabilidade Financeira oferecem condições de atender a muitos interesses decisórios dos usuários internos.

Em observação ao sumário da obra desses autores, introdutória à contabilidade como instrumento para tomada de decisões, pode-se identificar o que denominam “tipos de decisão”, fundamentadas nas demonstrações financeiras, as quais são elencadas a seguir:

- Decisões referentes ao endividamento;
- Decisões referentes ao capital de giro;
- Decisões referentes ao nível de imobilização;
- Decisões referentes ao comportamento das despesas em relação às vendas;
- Análise vertical e horizontal;
- Decisões referentes à rentabilidade;
- Análise do fluxo de caixa;
- Situação financeira em confronto com a situação econômica; dentre outras possibilidades.

No âmbito das decisões relacionadas à rentabilidade, incluem-se, a “taxa de retorno sobre investimento” e a “fórmula Dupont”, ambas normalmente referenciadas na literatura da área contábil como contribuições iniciais voltadas para a abordagem da Contabilidade Gerencial.

Há nuances em que realmente apresentam-se dificuldades para determinar, objetivamente, as diferenças e semelhanças, bem como as inter-relações entre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial.

Ricardino (2005, p. 240), citando Garrison, menciona que no campo das semelhanças, especificamente entre os sistemas contábeis financeiro e gerencial, dois aspectos merecem destaque:

- a) Ambas apóiam-se no sistema de informações contábeis;
- b) ambas baseiam-se fortemente nos conceitos de administração, os quais, no que diz respeito à contabilidade financeira, se concentram na empresa como um todo e, no que tange à contabilidade gerencial, nas partes que compõem a empresa.

Com base nessa colocação, o sistema de informação contábil pode ser entendido como único, a exemplo do que foi ilustrado na Figura 3, e a diferenciação entre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial, estaria vinculada à sua destinação e utilização para determinadas finalidades, de modo efetivo.

Em outras palavras, o sistema de informações contábeis seria utilizado para *o fazer financeiro*, quando tratar da elaboração de procedimentos ligados aos produtos típicos da área, tais como demonstrações contábeis e outros informes exigidos em conformidade com as diversas normas legais. Por outro lado, *o fazer gerencial*, estaria objetivamente caracterizado pela produção de quaisquer informações voltadas à tomada de decisões. Quanto à Contabilidade de Custos, transita entre o interesse de ambos os sistemas, atendendo-os na sua competência de abordagem específica.

Retornando ao interesse principal, as informações da Contabilidade Financeira pelo usuário externo, podem-se destacar como tais, dentre outros, os seguintes:

- Acionistas;
- Bancos;
- Fornecedores;
- Governo;

- Sindicatos; e
- Clientes.

Cada usuário possui determinado interesse, e promove suas análises de acordo com as necessidades específicas de verificação, tendo como base de dados os demonstrativos contábeis.

Segundo Matarazzo (2003, p. 18-23) a análise das peças contábeis, conforme as ferramentas existentes, permite as seguintes inferências em relação à empresa:

- a) Se merece crédito;
- b) se vem sendo bem administrada;
- c) se tem condições de pagar as suas dívidas;
- d) se é lucrativa;
- e) se está em evolução, regressão ou mantém-se com estabilidade;
- f) se é eficiente;
- g) se está em condições de continuidade.

Esses tipos de informação, considerados importantes pelos usuários externos, são também muito interessantes para o usuário interno, inclusive, indispensáveis, e quando mais detidamente analisados, constata-se que possuem características e utilidade muito indicadas à necessidade de observação gerencial.

Nesse sentido, pode-se citar como exemplo, Santi Filho & Olinquevitch (1993, p. 114) que se referem ao procedimento de análise das demonstrações financeiras, como “análise gerencial de balanços”, orientando a tarefa de acordo com sua interpretação, com base no sistema de informações da Contabilidade Financeira.

Corroborando a posição anteriormente expressa, Assaf Neto (2002, p. 48) menciona que a análise das demonstrações financeiras, mesmo em sua característica estática, viabiliza a identificação de determinada situação atual sob os aspectos econômico, financeiro e patrimonial, possibilitando buscar as

causas que motivam eventual comportamento (evolução, regressão, estabilidade), e que, com base nas tendências evidenciadas, se possa se promover a elaboração de planejamentos.

Uma limitação das demonstrações contábeis, quanto à sua utilização efetiva para fins gerenciais, reside na condição temporal de elaboração, uma vez que estes são concluídos após o encerramento dos períodos e, assim, têm sua utilidade muito mais evidente no sentido de orientar (com base na tendência) o planejamento e confirmar sua respectiva execução.

É interessante acrescentar o que expressa Alves (2004, p. 97), em relação a que, além das demonstrações contábeis, a Contabilidade Financeira conta com um amplo sistema de informações, que compreende registros auxiliares tais como: contas a receber, contas a pagar, boletins de caixa, demonstrações de fluxo de caixa, entre outros, e relatórios ou livros tais como: balancetes, livro diário e livro razão, os quais oferecem várias possibilidades de abordagem, seja financeira ou gerencial.

Apesar de muitas críticas ao sistema de informação contábil financeiro, Iudícibus & Lopes (2002, p. 53-60) fazem questão de destacar que a Contabilidade tem um papel muito mais prospectivo do que retrospectivo, e que as suas contribuições para o futuro das empresas dependem também da habilidade técnica pela qual forem interpretadas e tratadas.

Silva & Silva (1998, p. 19) comentando sobre as dificuldades de se identificar claramente os objetivos da contabilidade, expressam que sua função é a de fornecer informações confiáveis e úteis ao processo de tomada de decisões de todos os usuários interessados na situação da entidade. Continuam nessa linha de entendimento, expondo que a maior das dificuldades da informação contábil relaciona-se a determinar “*o que é útil ou não*” para o processo decisório dos vários tipos de usuários diferentes, cujos interesses e necessidades também são distintos.

No que tange à utilidade da informação, Martins (2003, p. 359) deixa claro que raramente uma informação é totalmente inútil para a

administração, mas não raro, deixa de ser examinada ou retransmitida por questão de prioridade, em virtude da escassez de tempo do gestor.

O autor ressalta que a obtenção de cada informação certamente provoca um gasto e pode trazer um determinado benefício. Assim sendo, a racionalidade orienta inicialmente que uma informação, para que tenha sustentação e continuidade em sua produção, deve oferecer condições de que os benefícios que irá fornecer superem os custos de sua obtenção, além do que, é claro, verifique-se efetivamente o seu uso por algum tomador de decisões, e ainda, em que periodicidade.

O contexto da abordagem objetiva expor aspectos que por vezes dificultam o entendimento e respectiva delimitação entre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial. Nessa perspectiva, observa-se que a Contabilidade Financeira oferece, mesmo em sua extrema aderência aos princípios, normas e legislação, um banco de dados que viabiliza uma série de análises e a produção de inúmeras informações de interesse do usuário interno e, portanto, passível de classificação gerencial, afinal são dotadas de utilidade ao processo de tomada de decisão.

1.5 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil de Custos

A assunção da necessidade de inserção da Contabilidade de Custos na visão sistêmica da Contabilidade representa, a princípio, a intenção de organizar o seu posicionamento nesse contexto de forma lógica e integrada, entretanto, buscando preservar e evidenciar as particularidades e especificidades que lhe justificam a condição legítima de subsistema componente do sistema de informação contábil e, suplementarmente, demonstrar a mobilidade do segmento no que diz respeito à sua relação com os demais subsistemas e com o interesse dos usuários.

Inicialmente, para esse fim, é necessário retornar ao aspecto relacionado ao objeto da Contabilidade.

A Contabilidade tem o patrimônio como objeto de estudos. Já a Contabilidade Financeira, como sistema de aplicação, direciona-se ao mesmo objeto a fim de expressar as suas variações quanto aos aspectos econômicos e financeiros de determinada entidade, em conformidade com os fundamentos teóricos formalmente estabelecidos.

A Contabilidade de Custos, por sua vez, de forma idêntica, direciona-se ao mesmo objeto, no entanto, segundo Tesche (1992, p. 42-45), ocupar-se-á em apreender, valorar e registrar, enfim, apurar e expressar as variações de determinado patrimônio, decorrentes do ciclo operacional das entidades, que o autor, contudo, limita às operações internas de transformação dos vários insumos, em produtos.

Com base nisso, nota-se que grande parte da literatura oferece entendimentos que sugerem uma maior amplitude de aplicação, que podem ser observados tanto pelo conceito mais sintético expresso por Maher (2001, p. 38): *ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos*, quanto pela conceituação mais extensa e até mesmo mais adequada, exposta por Leone (2000, p. 47), interessante também pela evidenciação que faz, das fases do trabalho em custos:

[...] a Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o *patrimônio* da empresa, para controlar os próprios custos e as operações e para auxiliar o administrador no processo de planejamento e tomada de decisões.

Ocorre que não é mantida a exploração de tal amplitude na seqüência da abordagem, e o conteúdo da literatura acadêmica da área direciona-se, básica e preponderantemente, na exposição do assunto em torno da utilização da Contabilidade de Custos para a atividade industrial, especialmente o custeio dos produtos e, conseqüentemente dos estoques.

A postura é comumente adotada pelas obras e autores de referência, sendo replicada por outros tantos que, por vezes, mencionam aspectos da área comercial e prestação de serviços de forma bastante superficial, em raras exceções e com pouca variação quanto ao conteúdo. O fato é que essa atitude continuada quase que institucionaliza como única a aplicação da Contabilidade de Custos aos interesses de custeio dos produtos e respectiva valoração dos estoques do ambiente industrial.

Johnson & Kaplan (1993, p. 12) evidenciam outro aspecto de muita importância, que diz respeito à maneira com que os acadêmicos ilustram os seus pontos de vista em torno da questão nas abundantes publicações disponíveis. Criticam o fato de que, os mesmos enfatizam, normalmente, modelos simples de tomada de decisões em firmas também simplificadas. Entendem que, dessa forma, não são oferecidas evidências razoavelmente próximas da realidade quanto aos problemas enfrentados pelos gerentes das organizações que produzem centenas de produtos, mediante complexos processos de produção. No contexto da abordagem acreditam que para os executivos, ainda que fosse fácil entender e concordar com as recomendações dos acadêmicos encontrariam muitas dificuldades na aplicação dos modelos nas organizações que eram bem mais complexas do que o cenário proposto no âmbito educacional.

Martins (2003, p. 22-23), em sua obra de referência na área de custos, sutilmente esclarece que apesar de dispensar uma abordagem especificamente relacionada à valoração de estoques e outros interesses da atividade industrial, o faz em caráter meramente ilustrativo para facilitar a sua compreensão, não significando que a Contabilidade de Custos esteja limitada exclusivamente a essa tarefa.

Rocha & Santos (2003) enfatizam de forma bastante direta esse aspecto, mencionando que os conhecimentos da área de custos podem ser aplicados a várias situações, tais como: produtos, departamentos, centros de custos, funcionários, clientes, máquinas, ambientes administrativos, insumos, serviços, projetos específicos, atividades, bem como outras tantas possibilidades de custeio com as quais a administração de uma entidade possa se deparar. Tal

posição não é comumente expressa ou devidamente esclarecida nas abordagens dispensadas ao tema, contudo certamente representa a maneira mais adequada de tratá-lo. Observa-se, ainda, que o ponto de vista dos autores se alinha ao entendimento conceitual oferecido por Leone (p. 49) em torno da Contabilidade de Custos.

Ao longo do trabalho, vários conceitos e definições que serão expostos apresentam a mesma deficiência em termos de amplitude, entretanto esse aspecto não será tratado em detalhe, uma vez que representa conduta geral, e mesmo que inadequada, o estudo limita-se em evidenciar e propor futuras abordagens mais específicas e aprofundadas.

Acredita-se que o direcionamento, quase que exclusivo no trato do assunto em torno do custeio dos produtos, focado no interesse do ramo industrial, está relacionado com a abordagem limitada e superficial que é dada, tanto no que diz respeito ao conceito e definição de Contabilidade de Custos, quanto em relação ao estabelecimento e apresentação de sua utilidade e dos seus objetivos.

Sabe-se que, nesse âmbito, também há muita divergência conceitual, e ressalta-se que em várias obras tal aspecto nem mesmo é mencionado, como, por exemplo, Maher (2001), já citado no presente estudo. Por sua vez, Martins (op. Cit., p. 22-23) destaca como objetivos, de forma muito sucinta, e sem um oportuno aprofundamento: avaliação de estoques, controle das operações e fornecimento de informações para tomada de decisões.

De Rocchi & Luz (1998, p. 21-30), por sua vez, tratam o tema com maior amplitude, elencando o que compreendem como as quatro ordens de objetivos da Contabilidade de Custos:

1. a apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, com vista à sua correta avaliação e, conseqüentemente dos ativos e despesas a elas concernentes;
2. a apuração dos resultados por portador final dos custos, diante de seus preços de venda;

3. a avaliação da eficácia das operações, diante de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle de economicidade operacional;
4. a análise de alternativas, reais, possíveis ou simuladas, que busquem alterações no todo ou em parte, nas operações da entidade.

Os autores esclarecem que a primeira ordem de objetivos está relacionada à existência de produtos sob o processo de fabricação e a apuração de informações pertinentes a tal contexto, e que as três últimas estão mais atreladas ao processo de controle interno e apoio à tomada de decisões.

Definitivamente, uma abordagem clara dos objetivos da Contabilidade de Custos, bem como a outros pontos nevrálgicos da área de conhecimento, normalmente teóricos, é algo bastante raro, provavelmente, de um lado, por conta do pragmatismo tão excessivamente valorizado, e de outro, pela falta de disposição de empreender árduos debates em torno de temas em que não há percepção de valorização.

Em observação aos objetivos mencionados, caberia acrescentar o que talvez devesse representar o primeiro dos objetivos da Contabilidade de Custos, relacionado à obtenção de conhecimento acerca de seu objeto, ou seja, o patrimônio, no que diz respeito a quaisquer variações advindas do ciclo econômico e operacional das entidades.

Os demais objetivos, seja sob uma apresentação mais sucinta ou mais detalhada, deve considerar uma maior amplitude de aplicação da Contabilidade de Custos, afinal, mesmo que tenha surgido com a Revolução Industrial, atualmente as exigências evolutivas colocaram-na numa condição de atuação que excede a sua função inicial. Outras considerações são necessárias para a atualização de seus objetivos, especialmente o foco atual das informações em torno dos usuários e seus interesses, bem como a visão sistêmica, necessária ao mesmo tempo para sua delimitação como sistema específico de aplicação, e para demonstrar a relação como os demais segmentos do sistema de informação contábil.

Nesse aspecto, em especial, tem-se, sistematicamente, a imputação da Contabilidade de Custos como instrumento da Contabilidade Financeira, ou então da Contabilidade Gerencial, ocorrência que não contribui em nada para a necessária compreensão de sua função específica. Mesmo que a sua aplicação esteja atendendo os interesses internos ou externos dos usuários, vinculados originalmente à Contabilidade Financeira ou Gerencial, na realidade estará se praticando Contabilidade de Custos, e esse discernimento é crucial para a sustentação da visão da Contabilidade como sistema de informação.

Para o atingimento dos objetivos propostos pela Contabilidade de Custos, no que diz respeito a sua aplicação efetiva, faz-se necessário conhecer integralmente o que é, como se estrutura e funciona um sistema de custeio, em observância ao seu fluxo específico de procedimentos. Desse modo, avaliações preliminares são necessárias para definir aspectos básicos que possibilitarão, posteriormente, que seja realizado o enquadramento ideal das ações de conformidade às possibilidades, alternativas e ênfases particulares de cada sistema.

Hornngren et al. (2000, p. 67) em consonância a afirmativa, alertam para alguns pontos que devem ser observados em relação aos sistemas de custos quando há intenção de promover sua implementação:

Os sistemas deveriam ser elaborados para as operações, e não vice-versa. Qualquer alteração significativa nas operações, provavelmente, exigirá uma modificação no respectivo sistema de custo. O melhor delineamento de sistema se inicia com um cuidadoso estudo de como as operações são realizadas e resulta na determinação de quais informações serão guardadas e relatadas. O pior sistema é aquele que é visto como enganador e inútil pelos gerentes operacionais.

Indicam, ainda, que um sistema de custo deve objetivar o relato de números que indiquem como determinados objetos de custeio (produtos, serviços, clientes, etc.) consomem os recursos de uma empresa.

Percebe-se, mesmo sem ter havido um aprofundamento no que diz respeito à gama de possibilidades de classificações e conceituações pertinentes

à área de custos, tratar-se de um campo altamente complexo em que a perspicácia e o cuidado no seu tratamento são fundamentais.

Admite-se, portanto, quanto à abordagem relacionada exclusivamente ao ramo industrial, considerar a produção e o estoque como fatores de relevância no âmbito da Contabilidade de Custos, pois reflexivamente, tais informações ficarão disponíveis à própria Contabilidade Gerencial, para que esta as aproveite na ocasião em que se fizerem necessárias.

Entretanto, mesmo nessa limitada abordagem do tema, há uma extensa gama de questões não sistematizadas, algumas das quais já mencionadas pelo presente estudo, e outras tantas relacionadas, especialmente, ao sistema de custeio e aos métodos de custeio, que impactam de forma contundente a área de conhecimento e sua aplicação, e que constituem o principal foco de observação ao qual o trabalho pretende desenvolver e cuja abordagem será dada em tópico específico.

1.5.1 Considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos e sua relação com a Contabilidade Financeira

Na aplicação da Contabilidade de Custos, diante das necessidades da Contabilidade Financeira, sabe-se que a observância aos “PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” é fator primordial para que tais informações se revistam da consistência necessária ao atendimento de sua função de avaliação dos estoques, apuração do custo dos produtos e respectivo resultado de determinado exercício que irão figurar nas Demonstrações Financeiras oficiais.

Entende-se que a utilização de procedimentos contábeis relacionados à área de custos para o atendimento das exigências legais básicas é uma função de fundamental importância, inclusive para o processo de gestão.

Há, sem dúvida, um conjunto muito maior e mais útil de conhecimentos e ferramentas relacionados à Contabilidade de Custos para controle e tomada de decisões, mas o cumprimento de suas prerrogativas legais e normativas é indispensável, principalmente pela base de dados que gera e torna disponível.

A Contabilidade de Custos relaciona-se, originalmente, à atribuição de valor aos estoques. Essa função foi o marco inicial da percepção de sua existência, fortemente revelada pela complexidade que se observou em decorrência da Revolução Industrial.

Conforme Martins (2003, p. 22), as novas funções assumidas (controle e fornecimentos de informações para a tomada de decisões), que a tornam tão íntima da Contabilidade Gerencial, não a eximem de cumprir a sua função original (valoração dos estoques, etc.), inclusive, há uma inter-relação que exige uma seqüência lógica de realização dessas funções, da qual, portanto, atribuir valor aos estoques é a base.

A prevalência dessa função sobre as demais, dentre os muitos fatores que possivelmente afetam a questão, também pode ser, em parte, atribuída ao Legislador, que na louvável intenção de simplificar algumas práticas, analisa simplesmente o ponto de vista fiscal, tributário e societário, deixando de contemplar (ou sem conhecimentos que lhe permitam tal percepção) aspectos estruturais da operação básica, que estão voltados para o auxílio ao processo de gestão, e podem produzir efeitos positivos para a manutenção e equilíbrio dos negócios.

Martins (2003, p. 116) esclarece que as questões relacionadas aos estoques, de modo geral, são bem mais amplas do que apenas a sua atribuição de valor, no que indica igual importância para os três campos que apresenta, como a seguir exposto:

- a) Avaliação – qual montante atribuir quando vários lotes são comprados por preços diferentes, o que fazer com os custos do Departamento de Compras, como tratar o ICMS, como contabilizar as sucatas, etc.;
- b) controle – como distribuir as funções de compra, pedido, recepção e uso por pessoas diferentes, como desenhar as requisições e planejar seu fluxo, como fazer as inspeções para verificar o efetivo consumo e as finalidades para as quais foram requisitados, etc.;
- c) programação – quanto comprar, quando comprar, fixação de lotes econômicos de aquisição, definição de estoques mínimos de segurança, entre outros.

Os campos de ação elencados representam parte das atividades compreendidas apenas pela função básica da Contabilidade de Custos, voltada para a avaliação dos estoques e para a determinação do lucro.

A operação da Contabilidade de Custos frente às diversas normas legais é indispensável para sua validade em relação a essa função básica, mas sem dúvida não se pode deixar de contemplar as demais.

Martins aborda tais funções em consonância com outros tantos autores, a exemplo de Bruni e Famá (2003, p. 24-25), e destacam usualmente que a Contabilidade de Custos possui três funções que identificam como:

- 1) Avaliação de estoques para a determinação do lucro;
- 2) planejamento e controle;
- 3) fornecimento de informações para tomada de decisões.

Apenas para abstrair a amplitude das funções indicadas, mesmo que pareça um tanto fora do âmbito exclusivo da Contabilidade de Custos, faz-se interessante citar Assaf Neto & Silva (2007, p. 159), em que os autores expressam a representatividade dos estoques diante das questões da Administração Financeira, decorrentes da visão desse ativo como “investimento” e as influências que determinada política de estocagem podem desencadear em relação à produção, ao crédito, à liquidez e conseqüentemente, aos resultados da empresa.

Por todo o contexto que o envolve, têm-se os estoques como um ativo de extrema relevância, em vista de representar, como diz Iudícibus (1997, p. 201): “...um ponto crítico para a determinação do resultado do período...”. Tal constatação, indiscutivelmente, só vem corroborar a utilidade da Contabilidade de Custos, embora em observação, apenas, à sua função original e mais elementar relacionada ao custeio da produção.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 28), quando a Contabilidade de Custos, realizando uma de suas funções, procura atender um objetivo da Contabilidade Financeira, deve mensurar e avaliar os custos de conformidade com os PCGC – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Pode-se

acrescentar, ainda, que além dos PCGC, devem ser observadas as normas e práticas contábeis, bem como toda a legislação tributária pertinente.

Martins (2003, p. 31-37) destaca os princípios, que em seu entendimento e opção conceitual, possuem maior inter-relação com a área de custos, e os descreve, detalhadamente, exemplificando inclusive, algumas situações em que sua observação e aplicação devem se fazer presente, sendo:

- Princípio da realização da receita;
- Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas;
- Princípio do custo histórico como base de valor;
- Consistência ou uniformidade;
- Conservadorismo ou prudência;
- Materialidade ou relevância.

Acredita-se que a observação de todo o exposto relacionado às várias incumbências da Contabilidade de Custos aplicadas a importante função de valoração de estoques, possa contribuir para evidenciar a delimitação que há entre tal segmento e a Contabilidade Financeira.

Tal percepção é uma etapa fundamental para a consolidação da visão da Contabilidade como sistema de informações, e que cada sistema de informação contábil, em função de seus objetivos e de sua área específica de aplicação, tenha o reconhecimento de validade, importância e até mesmo da condição de indispensável perante o processo de gestão empresarial.

1.5.2 Considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos e sua relação com a Contabilidade Gerencial

Um aspecto de grande relevância em torno da compreensão seja da história, de sua base conceitual ou da aplicação da Contabilidade é sintetizada por Martins (2003, p. 19-21), quando relata que as expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, bem como suas origens, comumente são confundidas. Segundo o autor, até a Revolução Industrial a Contabilidade Financeira era a mais utilizada, tendo sido desenvolvida na Era

Mercantilista e, na ocasião, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Continua citando que, com o advento da indústria, a função do contador tornou-se mais complexa, e iniciou-se, então, a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial. Nesse período, os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção passaram a compor o custo dos produtos. E finalizando, destaca que, em razão do crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos tornou-se uma forma eficiente de auxílio no desempenho dessa nova perspectiva contábil voltada para a área gerencial.

Quanto à Contabilidade Financeira, a sua distinção é mais evidente, uma vez que se fundamenta em aspectos de conformação da informação com as normas e princípios geralmente aceitos, e direciona-se aos usuários externos. Conveniente citar a afirmação de Kanitz, exposta por Iudícibus (1.995, p. 116), em que expressa:...”a contabilidade financeira preocupa-se com o regime de competência de receitas e despesas, a de custos, sem ferir o regime de competência, preocupa-se com o custeio da produção”...

Mas especificamente, quanto à Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial, percebe-se uma relação mais estreita, que indica a necessidade de razoável compreensão das suas diferenças conceituais, práticas e de delimitação, para evitar interpretações equivocadas.

Iudícibus (1986, p. 15) apresenta seu entendimento, que esclarece de forma inequívoca a sutil distinção entre ambas:

A Contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação ou classificação diferenciada, de forma a auxiliar os gerentes da entidade em seu processo decisório. [e acrescenta:] A contabilidade de custos, por sua vez, e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a fornecimento de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos recaem, sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial.

Tal entendimento alinha-se ao que manifesta Souza (2001, p. 35), citando Shillinglaw, quando indica que um ponto diferencial entre as contabilidades de Custos e a Gerencial é que a primeira é usualmente operada com um apropriado conhecimento e habilidade e sem ela o desempenho da gestão poderá ser afetado. Destaca que esse fato não a torna automaticamente “Contabilidade Gerencial”, uma vez que a Contabilidade de Custos está fundamentada em regras ou prescrições, e a Contabilidade Gerencial está baseada em conceitos.

A Contabilidade de Custos, em síntese, compreende um conjunto de técnicas e procedimentos fundamentados nas normas e regras contábeis voltados originalmente para o custeio da produção e conseqüente atribuição de valor aos estoques. Posteriormente, em virtude da evolução do ambiente empresarial, ampliou a sua participação, passando a contribuir com o seu sistema de informações e técnicas, no custeio de operações e interesses diversos da administração empresarial (e não apenas do produto, produção e estoques), para as necessidades de planejamento, controle e tomada de decisões.

Possivelmente, segundo Martins (2.003, p. 21-23), grande parte dos equívocos entre a interpretação quanto às Contabilidades de Custos e Gerencial tenham origem na deficiência da Ciência Contábil em expor para seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas, mas não incompatíveis, igualmente importantes e, que precisam ser entendidas e tratadas, cada uma, conforme sua especificidade.

Outros fatores certamente influem para a deficiência relacionada à percepção da delimitação objetiva entre as citadas áreas, e uma delas, em especial, é a abordagem dispensada ao tema por autores conceituados. Ricardino (2005, p. 246) preceitua que quando se observa uma das teorias de origem apresentada para a Contabilidade Gerencial, e vincula-se que esta tenha surgido no período da Revolução Industrial, coincidente com o início da necessidade de utilização mais marcante dos sistemas de custos, reduz-se a Contabilidade Gerencial às dimensões exclusivas da Contabilidade de Custos, causando uma impressão errônea de que ambas sejam sinônimas.

Martins (2003, p. 22) afirma que as “novas” missões da Contabilidade de Custos de fornecimento de informações para o planejamento e controle e para a tomada de decisões, juntamente com sua função básica de custeio da produção para valoração dos estoques, não compreendem toda Contabilidade Gerencial, que é muito mais ampla.

Tal afirmativa coincide com a já citada distinção estabelecida por Iudícibus (1986, p. 15), em que o ilustre autor expressa que a Contabilidade Gerencial compreende a utilização de todo o conhecimento contábil e mesmo de outras áreas, como a administração financeira e orçamentária, em conjunto com dados físicos, estruturais, conjunturais e outras informações não financeiras, para que, por intermédio deles, tratando-os de forma específica, particular e apropriada, possa finalmente produzir seu trabalho, que objetiva o apoio à tomada de decisão em diversos níveis, de acordo com a necessidade que se apresente.

Atkinson et al. (2000, p. 45) afirmam que a informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais, as quais segregam e delineiam as características de cada uma delas:

- Controle operacional – Consiste no fornecimento de *feedback* aos funcionários e seus gerentes, sobre a eficiência das atividades que tem sido executadas;
- custeio do produto – Representa a processo de avaliação e designação dos custos das atividades executadas no projeto de fabricação de produtos individuais, e serviços, para empresas não industriais;
- custeio do cliente – Relaciona-se ao processo de designação dos custos de marketing, de vendas, de distribuição e administrativos aos clientes de forma individual, para calcular o custo de atendimento para cada um deles;
- controle administrativo – Trata do processo de fornecimento de informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais;
- controle estratégico – Compreende o processo de fornecimento de informações sobre o desempenho competitivo completo da unidade de negócios tanto do ponto de vista financeiro quanto do ponto de vista dos clientes.

Pode-se perceber que tal conceituação complementa, seqüencialmente, as afirmativas anteriores de Martins e Iudícibus, os quais demonstram que a função organizacional relacionada a custos corresponde apenas a parte das várias funções, e não a única, em que a informação gerencial pode estar presente.

Entretanto, na maior parte das obras nacionais que tratam da Contabilidade Gerencial, o tema relacionado a custos representa uma porção preponderante em relação à totalidade da abordagem normalmente dispensada.

Ricardino (2005, p. 11) expõe, quanto à literatura americana, que as diferenças entre uma obra e outra residem muito mais no estilo literário dos autores do que no seu conteúdo. Destaca que os capítulos dividem-se normalmente em:

- Contabilidade de custos para avaliação dos estoques;
- Métodos de controle de custos;
- Métodos e análises orçamentárias, e
- Tomada de decisões gerenciais.

Aliás, demonstra que isso ocorre desde há muito, pois realiza sua avaliação comparativa com base em uma obra americana que indica ser de autoria de Keller, editada em 1957.

Souza (2001, p. 10) reforça tal entendimento, uma vez que fundamenta seu estudo relativo às práticas de Contabilidade Gerencial, também baseado nos conteúdos que constatou preponderantes na literatura nacional, dentre os quais cita:

- Métodos de custeio;
- Análise das relações custo-volume-lucro;
- Métodos de predeterminação de custos; e
- Elaboração e uso de planos orçamentários.

Coincidentemente, pode-se observar que grande parte do assunto tratado comumente como Contabilidade Gerencial refere-se às

informações de custos, e esse fato certamente contribui para dificultar a diferenciação entre a Contabilidade de Custos e a Gerencial.

Em observação à obra de referência nacional do nobre mestre Iudícibus, *Contabilidade Gerencial (1995)*, considerando as subdivisões apresentadas, pode-se constatar a seguinte abordagem:

Unidade I

INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE GERENCIAL

- 1 NOÇÕES PRELIMINARES
- 2 LUCRO EMPRESARIAL E VARIAÇÕES DE PREÇOS
- 3 A ANÁLISE DE BALANÇOS COMO INSTRUMENTO DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Unidade II

CUSTOS PARA AVALIAÇÃO, CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES

- 4 FUNDAMENTOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS
- 5 RELAÇÕES CUSTO/VOLUME/LUCRO
- 6 UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTO PARA DECISÕES DO TIPO: QUAL PRODUTO CORTAR ?
- 7 OUTRAS APLICAÇÕES DO CUSTEIO VARIÁVEL
- 8 FUNDAMENTOS DE CUSTO-PADRÃO, INTER-RELAÇÃO COM ORÇAMENTOS E ANÁLISE DE VARIAÇÕES

Unidade III

AS FRONTEIRAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

- 9 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA DECISÕES ESPECIAIS
- 10 O GERENTE FACE À DESCONTINUIDADE – ALGUMAS CONSIDERAÇÕES
- 11 NOVAS TÉCNICAS E CONCEITOS DE CUSTEIO PARA EMPRESAS EM BUSCA DA QUALIDADE TOTAL
- 12 CONCLUSÕES E HORIZONTES DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Apêndice Especial

MÉTODOS QUANTITATIVOS NA CONTABILIDADE GERENCIAL

A análise do conteúdo expresso na obra em questão evidencia que a abordagem dispensada para a Contabilidade Gerencial ocupa-se, em proporção relevante, com as informações de custos, determinando, assim, sua importância no contexto. Ainda inclui a abordagem da análise de balanços como interesse da Contabilidade Gerencial, em relativa consonância ao entendimento de

que a concepção gerencial pode utilizar várias técnicas consagradas em outras aplicações contábeis.

Iudícibus (1995, p. 305), expressando um resumo crítico da literatura da área, comenta que ela é enorme, mas deveras repetitiva, não oferecendo consideráveis inovações, e que estas sim, ocorreram, mas muito mais no âmbito do setor produtivo, principalmente no aperfeiçoamento, mudança de mentalidade e integração da força de trabalho em seus vários níveis, o que ao seu ver é tão importante ou mais, que a inovação tecnológica de modo geral.

De acordo com o exposto, a Contabilidade de Custos, na íntegra de suas práticas e procedimentos, fornecerá dados à Contabilidade Gerencial para que esta então os selecione, interprete e utilize na produção de informações úteis à administração da empresa para o processo de tomada de decisões.

Nessa linha de raciocínio, apenas para imprimir certa clareza à possibilidade de delimitação percebida, a Contabilidade de Custos executará efetivamente o custeio da produção, atendendo os preceitos conceituais da Contabilidade Financeira. A Contabilidade Gerencial, por sua vez, baseada nesses dados, e em tantos outros possíveis, irá analisar, correlacionar, classificar, interpretar, compilar e produzir informes relacionados a aspectos relevantes ao processo de tomada de decisão aos competentes para tanto, em observância a cada âmbito hierárquico de pertinência e necessidades específicas.

Assim, constata-se que a Contabilidade de Custos está presente na Contabilidade Financeira, quando executa os seus procedimentos básicos de custeio, e move-se daí para a Contabilidade Gerencial, quando fornece seus dados para que esta realize a sua função. A Contabilidade de Custos é, portanto, simultaneamente, um sistema de informação que possui aplicação específica, e que, no desenvolvimento dessa aplicação, produz informações básicas para os demais sistemas de informação contábil.

1.5.3 Outras considerações relevantes sobre a Contabilidade de Custos

A aplicação da Contabilidade de Custos por intermédio de sua estrutura operacional básica, denominada sistema de custeio, contribui não apenas

para o cálculo dos custos dos produtos, mas também gera informações que apoiam as decisões gerenciais numa ampla possibilidade de abordagens, mesmo quando se trata dos sistemas em seu formato chamado por alguns de “tradicional”.

O mercado atual, que exige alta qualidade e preços reduzidos, tem levado as empresas a repensarem a forma com que utilizam os seus sistemas de custeio, e assim, estes passam a ser exigidos para que desempenhem com mais ênfase o seu papel, fundamental atualmente no processo de gestão. A informação de custo, anteriormente focada praticamente no fornecimento do custo do produto, torna-se uma informação de caráter gerencial.

Em termos gerais, mudou-se completamente o modo das empresas encararem os custos. Antigamente, principalmente em épocas de altas taxas de inflação, era admitida aos sistemas de custeio uma certa imprecisão, mesmo que conceitual, pois um acréscimo nos custos dos produtos era repassado aos consumidores, sem qualquer oposição. Atualmente, o comportamento do consumidor mudou, e em razão da abundante oferta de bens equivalentes com preços semelhantes, ele não aceita mais pagar pela ineficiência das empresas.

Por conta desse cenário, é, mais do que nunca, necessário controlar os custos, conhecer profundamente sua origem, como são gerados, como são apropriados aos produtos, quem são os responsáveis e sua relevância. Caso haja um aumento, este não poderá ser repassado automaticamente ao consumidor e, dessa forma, os administradores deverão elaborar análises e tomar decisões fundamentadas em informações gerenciais consistentes.

Para atingir o objetivo básico da informação contábil, que é o de ser útil para a tomada de decisões gerenciais, considerando as informações de custos como fator preponderante de abordagem, é preciso estabelecer uma base de sustentação teórica, também consistente.

Nesse campo, justifica-se tal citação, pelo que se observa ao longo do presente estudo, vários aspectos conflitantes sob o ponto de vista de interpretações teóricas e linhas conceituais.

Portanto, inicialmente, a distinção e respectiva definição entre o que vem a ser sistema de custeio e método de custeio é indispensável para o

encadeamento lógico deste trabalho, uma vez que se trata de outro ponto que não é abordado de forma suficientemente clara e explícita em muitos trabalhos que estudam o tema.

Enfim, pretende-se evidenciar que existem vários sistemas de custeamento que fazem as apurações dos custos incorridos pelas empresas, com objetivos, propósitos e mecanismos diferentes, gerando informações com abrangências específicas e, é claro, cada qual com suas limitações.

Oportuno citar Maher (2001, p. 98), em que expressa que diferentes companhias possuem diferentes sistemas de produção e, respectivamente, de custeio. O autor destaca, ainda, que é fundamental para o desenho de um sistema de custos, que este seja orientado para atender às necessidades dos responsáveis pela tomada de decisão e que devem trazer benefícios que superem seus custos.

Outro problema muito lembrado em relação aos métodos de custeio está associado à sua complexidade operacional, o que deveria ter sido resolvido por meio dos recursos tecnológicos atualmente à disposição, não o foi.

Houve uma informatização ampla de diversos procedimentos nas empresas, mas no caso da área de custos e, conseqüentemente, da área gerencial, sem modificações conceituais e estruturais, os sistemas que eram executados sob a forma manual foram incorporados ao sistema informatizado. Ganharam-se apenas poucas simplificações do que era realizado manualmente, resultando basicamente em maior agilidade.

O mundo dos negócios está mais competitivo, sem dúvida, e isso exerce profundas implicações sobre os sistemas de gerência de custos. Nesse ambiente, os métodos de custeio, tradicionais ou não, vêm enfrentando muitas dificuldades, pois são constantemente criticados por meio de argumentos que generalizam o fato de que tais métodos não atendem plenamente a demanda da nova realidade empresarial.

Há deficiências pontuais relacionadas a uma estruturação conceitual apropriada dos sistemas de custeio voltados às grandes e complexas corporações, que permita atender a todas as necessidades específicas de alguns

usuários, focos de observação, outros detalhes e interesses. Contudo, os recursos tecnológicos de apoio a tal estruturação possivelmente representam um fator que deve ser desenvolvido nesse sentido, juntamente com uma metodologia que auxilie na determinação de um padrão sistemático de custeio, aderente ao grupo decisório preferencial, caso contrário, a amplitude pretendida terá grandes dificuldades em ser viabilizada.

O cenário de modo geral indica que há necessidade das empresas em relação a métodos de custeio para o cálculo dos custos dos produtos; o controle efetivo dos custos; a medição precisa do desempenho dos departamentos/centros de custo/ atividades; e o apoio à tomada de decisões.

As dificuldades de aplicação, especificamente dos intitulados métodos tradicionais de custeio, possivelmente residem em função de terem sido estruturados para servir empresas e usuários de características diversas às das novas organizações e, assim sendo, com necessidades diferentes.

De acordo com Gorini (2000, p. 16) a filosofia empresarial anterior, que se fundamentava na integração vertical e na rigidez dos processos produtivos, deu lugar a uma filosofia de horizontalização, flexibilidade e diversidade de processos produtivos e produtos.

Segundo Nakagawa (1994, p. 19-31) outras características importantes implementadas pelas novas organizações, influem no sistema de custeamento, são elas: a busca contínua pela qualidade, a eliminação de desperdícios, a redução sistemática dos estoques, a estruturação de processos de produção mais eficientes e a crescente automação.

Todas essas transformações e inovações modificaram a proporção de consumo dos componentes de custos das empresas bem como outros procedimentos típicos, os quais pode-se destacar:

- A mão-de-obra direta que era anteriormente o principal componente dos custos apresenta uma redução drástica em sua participação, exigindo menor esforço de controle;
- os custos indiretos de fabricação tiveram um aumento significativo de sua participação proporcional nos custos totais, indicando a necessidade de um

controle mais rigoroso e detalhado, além do que, nessas condições, qualquer equívoco em seu rateio passa a ter uma influência muito maior;

- os estoques, cada vez mais baixos, não demandam um acompanhamento tão constante e analítico.

Essas mudanças em relação à proporção dos elementos frente aos custos totais e o foco de controle dado pela inversão de representatividade, compõem um ambiente propício para o desenvolvimento, adaptação ou fusão de métodos de custeio, objetivando um atendimento mais efetivo às necessidades atuais.

Em consonância a tais considerações, Koliver (1998, p. 07) sintetiza a posição de alguns autores (que não identifica), quanto à Contabilidade de Custos atual, expressando:

Os custos diretos se encontram em pleno descenso, com o concomitante aumento dos custos indiretos, além da diminuição generalizada dos custos de produção em relação aos custos totais, em vista das reestruturações das empresas tanto no campo da produção quanto na área administrativa e comercial, conseqüência da necessidade imperiosa de adaptação às novas condições vigentes nos mercados, por exigência da chamada globalização. A conseqüência final é a obsolescência dos sistemas tradicionais de informação de custos.

Manifesta concordância parcial com a assertiva, mas critica severamente a última oração, que é assumida e repetida insistentemente por vários autores, entendendo inadequada e distorcida, dentre outras qualificações.

Quanto à destacada por muitos como “obsolescência”, no presente estudo adota-se como interpretação mais cabível uma ampliação ou alteração de foco não totalmente atendida ou até mesmo compreendida, resultante de vários fatores e efeitos, dentre os quais: a mudança das condições de mercado, a modificação das estruturas produtivas das empresas e, conseqüentemente, da respectiva estrutura de custos, bem como pelo envolvimento de um maior número de usuários no processo de tomada de decisões, exigindo para tanto, em vista de propósitos diversos, diferentes tipos de informação.

Observa-se que existe uma confusão quanto ao direcionamento das críticas, as quais constantemente se referem a certas limitações dos métodos de custeio, mas mencionam como foco de tais divergências, a Contabilidade Gerencial.

As necessidades atuais das empresas demandam sistemas de custeio que possibilitem: controlar melhor os custos indiretos de produção; alocá-los ao custo dos produtos da forma menos subjetiva e arbitrária possível; e que possua flexibilidade para ser ajustado dinamicamente às constantes mudanças dos processos produtivos e dos produtos.

Vários métodos vêm sendo colocados em evidência a partir dessa oportunidade, dos quais alguns serão tratados no presente estudo. Cada qual possui ferrenhos adeptos e defensores, assim como incansáveis antagonistas, mas, em linhas gerais, utilizados individualmente, não solucionam a íntegra das necessidades das empresas, uma vez que possuem direcionamentos diferentes voltados a solucionar problemas, também diferentes. Além disso, apresentam como base de suas propostas, nitidamente, apesar de muita crítica, a manutenção estrutural dos principais métodos denominados como antiquados e obsoletos, sendo o custeio por absorção (ABC, UEP) e custeio variável (TOC).

Cogan (1999, p. 143-149) apresentando os paradigmas de custos sugeridos por Ferrara, e comentando-os sinteticamente, de forma muito lúcida, e em sintonia ao citado, expressa que cada método oferece um foco de observação e, conseqüentemente, uma atuação para solucionar determinados problemas.

Há uma improvável possibilidade de que determinado método, utilizado isoladamente, seja auto-suficiente frente à demanda informacional das empresas. Acrescenta, no que o autor do presente estudo concorda plenamente, que deveria haver a conjugação ou mesmo a conexão de métodos para que os objetivos fossem atendidos.

Outro aspecto de extrema relevância que merece ser exposto diz respeito ao que menciona Rocha (1995, p. 58-63), em que o autor capta uma nuance pouco considerada, mas que possui grande relação com as questões discutidas em torno das informações contábeis das áreas financeira, gerencial ou

de custos: “A escolha entre fornecer informações simples ou mais abrangentes depende dos objetivos da empresa, de sua cultura, dos planos de desenvolvimento e da vontade de treinar apropriadamente os supervisores no uso das informações”.

Esse ponto de vista manifesta um aspecto que não pode ser ignorado na discussão do tema, pois retoma um elemento importante no contexto, a empresa, que responde pela escolha do tipo e complexidade do sistema de informação que melhor lhe atenda, ao menos em sua liberdade de escolha, julgamento, e mesmo limite de percepção.

Uma abordagem histórica e conceitual da Contabilidade de Custos e dos sistemas de custeio, bem como da Contabilidade Gerencial e suas características básicas relacionadas aos custos, evidencia que a Contabilidade é um amplo sistema de informações que oferece várias possibilidades de abordagem em busca de soluções para as empresas, levando à percepção de que os métodos de custeio (como componente do sistema de custeio) são desenvolvidos e estruturados para atenderem diferentes necessidades dos mais variados tipos de negócio.

Assim sendo, deve-se identificar exatamente o que é sistema de custeio, método de custeio, bem como alguns outros aspectos conceituais da Contabilidade de Custos que, por estarem sujeitos a interpretações, podem afetar a compreensão de todo o contexto, o que ocorre de forma contínua.

1.6 Fundamentos teóricos básicos do Sistema de Informação Contábil Gerencial

Expor aspectos relacionados à definição, ao objeto e aos objetivos, enfim, caracterizar uma base teórica específica para a Contabilidade e seus segmentos representados pela Contabilidade Financeira e de Custos, cuja percepção de substância é mais concreta, em razão dos instrumentos particulares e procedimentos específicos que possuem, já não é tarefa das mais fáceis, em vista

das tantas divergências em torno de quaisquer tópicos sobre os quais se pretenda discorrer.

Não que isso represente algo negativo, pelo contrário, faz parte do processo de construção do conhecimento, sendo importante que tais fundamentos sejam expostos, ainda que sob as mais diversas e conflituosas linhas de interpretação.

Ocorre que no âmbito da Contabilidade Gerencial há discordâncias relacionadas à concepção básica em torno de sua real existência. Dessa forma, os problemas para se estabelecer uma base teórica minimamente sólida são potencializados, uma vez que qualquer proposta de estruturação para a área apresentará certa fragilidade diante da variedade de posicionamentos quanto ao tema.

Qureshi (apud Souza; 2001, p. 35) afirma que as interpretações equivocadas em torno da Contabilidade Gerencial, que vão desde a dificuldade de delimitá-la frente a Contabilidade de Custos até o extremo de não reconhecê-la como ramo legítimo da Contabilidade, derivam da falta de uma estrutura teórica própria.

Entende-se que o pragmatismo dos estudos desenvolvidos sobre a Contabilidade Gerencial desencadeia uma abordagem de trabalhos focados no aspecto relacionado quase que exclusivamente com a sua aplicação. O ambiente acadêmico reforça tal situação, em virtude da ênfase e valorização que atribui aos estudos que possuam um vínculo mais objetivo com a sua aplicabilidade. Assim, num primeiro momento, tem-se uma produção de grande utilidade que, entretanto, pela falta de estudos focados em sua fundamentação teórica, faz com que sob um olhar científico mais profundo a Contabilidade Gerencial perca a sua identidade, e reflexivamente que as aplicações sem essa base também se enfraqueçam, tornando toda a área de conhecimento suscetível às mais diversas críticas.

Quanto ao entendimento exposto, considerando a condição indispensável de estabelecer-se uma base de sustentação teórica às aplicações da Contabilidade, têm-se várias opiniões de autores renomados, que por vezes reconhecem e ressaltam esse aspecto como necessário, e outras manifestações que

dispensam tais fundamentos, destacando que o mais importante é a qualidade das práticas executadas.

O estudo em curso demonstra estar alinhado com a primeira vertente doutrinária, amparando-se no que enfatizam Iudícibus & Marion (2007, p. 22) sobre a importância que deve ser dada ao conhecimento dos fundamentos teóricos:

É possível que, até então, se esteja dando ênfase exagerada à prática contábil sem explicar os porquês dos procedimentos. É de assustar a dificuldade que muitos profissionais têm para explicar aspectos contábeis que, com base na teoria, seriam muito simples. Por exemplo, a dificuldade que até mesmo contadores tinham para explicar o Saldo Credor da Correção Monetária ou o Lucro Inflacionário. Há quem diga que as disposições contábeis (quase todas geradas nos órgãos governamentais) estão acima da qualidade média do profissional contábil no Brasil. É uma afirmação forte que nos leva a pelo menos refletir sobre qual é nossa base teórica para entender essas disposições.

Assim, deduz-se que independente da dinâmica entre a prática e a teoria, em relação à possibilidade da aplicação iniciar-se sem a devida fundamentação teórica, ou dos fundamentos serem definidos antes da efetiva aplicação, o estabelecimento desta complementaridade é indispensável.

Objetivamente não se tem, portanto, uma base de sustentação teórica adequada e construída especificamente em relação à Contabilidade Gerencial. É oportuno destacar quanto as possíveis abordagens a tal estruturação, que constitui uma interessante opção para outros estudos, não deixar de considerar a indispensável integração de conceitos teóricos entre cada um dos segmentos contábeis.

No âmbito teórico, existem várias abordagens sobre muitos aspectos estruturais em relação à Contabilidade Gerencial, entretanto não se capta uma contribuição objetiva quanto à construção teórica que é realmente necessária para a sua caracterização como parte da área de conhecimento Contábil.

Observar-se-á na seqüência, algumas considerações acerca de tópicos de natureza teórica comumente tratados e expressos pela literatura contábil.

Inicialmente, tem-se a abordagem evolutiva da Contabilidade Gerencial apresentada por Padoveze (1999, p. 2), em que o autor expressa os estágios pelos quais a Contabilidade Gerencial passou de conformidade ao declarado em 1998 pela Federação Internacional dos Contadores – IFAC:

- Estágio 1 – antes de 1950, focava-se a determinação do custo e controle financeiro por meio do uso de tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2 – por volta de 1965, voltou-se ao uso da informação contábil para planejamento e controle gerencial, utilizando tecnologias como Contabilidade por responsabilidade e análise de decisão;
- Estágio 3 – por volta de 1985, evidenciou-se o uso de tecnologias de análise de processos e administração estratégica de custos; voltava-se a atenção para a redução do desperdício de recursos nos processos produtivos e de negócios;
- Estágio 4 – por volta de 1995, atentou-se para a geração e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos disponíveis. Em questão, estava o uso de tecnologias como exame de direcionadores de clientes, criação de valor para o acionista e inovação organizacional.

Segundo Souza (2001, p. 36) o IFAC acrescenta que ao mesmo tempo em que esses quatro estágios são identificados, o processo de transição de um para outro tem sido evolutivo. Cada estágio de evolução representa uma adaptação a um novo conjunto de condições que se apresentam às organizações, por ocorrer absorção, reforma e adiciona-se às tecnologias usadas no estágio anterior. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo; o velho sendo reformado e se ajustando ao novo; nasce assim um novo conjunto de condições no meio ambiente gerencial.

O IFAC, além de efetuar a demarcação das principais fases da evolução da Contabilidade Gerencial, estabelece uma estrutura conceitual até então inexistente, como comenta Souza (2001, p. 35).

A caracterização da Contabilidade Gerencial, em relação ao conjunto de conceitos estruturais, é definida pelo organismo internacional nos seguintes termos:

- Função distintiva da Contabilidade Gerencial dentro do processo gerencial das organizações;
- forma pela qual as conseqüências da utilidade da Contabilidade Gerencial podem ser testadas;
- critérios que podem ser usados para avaliar os processos e tecnologias relativas aos trabalhos usados na Contabilidade Gerencial; e
- capacidades necessariamente associadas à eficácia da função geral da Contabilidade Gerencial.

Ainda, contidos em cada categoria da estrutura conceitual, considerada pelo organismo normativo internacional, estão presentes os seguintes conceitos específicos:

- Conceitos relacionados à função;
- conceitos relacionados à avaliação da utilidade da função; e
- conceitos relacionados à capacidade / competência da função.

Uma outra abordagem bastante presente e utilizada na literatura contábil consiste na definição dada pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accountants – IMA*) à Contabilidade Gerencial, na observação específica da área em relação aos processos que a compõem, a qual é apresentada por Atkinson et al. (2000, p. 67):

Quadro 1

Definição de Contabilidade Gerencial

Processos	Descrição
Identificação	Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.
Mensuração	Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.
Acumulação	Delineação de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos.
Análise	Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.
Preparação e Interpretação	Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.
Comunicação	Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.
Planejamento	Quantificação e interpretação dos efeitos de transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis e escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.
Avaliação	Julgamento das implicações de eventos históricos e esperados e ajuda na escolha de curso ótimo de ação; inclui a tradução de dados em tendências e relações: comunicação das conclusões derivadas, efetivamente e prontamente, das análises.
Controle	Assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usá-las para alcançar o desempenho desejado.
Assegurar recursos de responsabilidade	Implementar um sistema para reportar o que está alinhado com as responsabilidades organizacionais e contribuir para o uso efetivo de recursos e de medidas de desempenho da administração; transmitir os objetivos e as metas da administração ao longo da empresa na forma de responsabilidades nomeadas, que são base para identificar responsabilidades; sistema que fornece, contabiliza, reporta e que acumulará e informará receitas apropriadas, despesas, ativos, obrigações e informação quantitativa relacionada para gerentes que terão, então, melhor controle sobre esses elementos.
Relatório externo	Preparação de relatórios financeiros baseados em Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, ou em outras bases apropriadas, para grupos não administrativos, como acionistas, credores, agências regulamentadoras e autoridades tributárias; participação no processo de desenvolver os princípios de contabilidade que estão subjacentes ao relatório externo.

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. Apêndice 1-1, 2000, pág. 67.

Nota-se que o contexto está relacionado ao processo de atuação da Contabilidade Gerencial, o que contribui, de certa forma, para que se possa ter uma visão relativamente clara sobre a amplitude dessa área, mas não há como deixar de ressaltar que as colocações teóricas oferecidas não dão a

sustentabilidade necessária para a Contabilidade Gerencial no sentido de expressar racionalmente os fundamentos científicos básicos que possam atribuir-lhe personalidade própria na área de conhecimento contábil.

Na manutenção do critério pelo qual o estudo está tratando os demais segmentos, acredita-se que há necessidade de estabelecer um conjunto básico de conceitos, especialmente quanto a sua definição, objeto e objetivos, aderentes à Contabilidade como Ciência e integrados na sua aplicação com os demais componentes do sistema de informação contábil.

Por mais árido que seja o terreno de tais discussões, e por mais críticas e divergências que podem ser despejadas sobre qualquer proposta nesse sentido, deixar de enfrentar o desafio de atender essa necessidade primeira, significa empreender um imenso esforço para não se chegar a lugar algum.

Quanto ao objeto da Contabilidade Gerencial, mantém-se o Patrimônio, alterando-se a forma pelo qual tal elemento será tratado. O foco de atuação mais adequado sobre tal objeto, poderia ser obtido da observação e filtragem de algumas intituladas “definições”, como as apresentadas por Iudícibus (1995, p. 21), Atkinson et al. (2000, p. 798) e Padoveze (2007, p. 27), das quais em síntese, pode-se extrair por depuração: *interpretação e comunicação de informação acerca das relações econômico-financeiras que afetam ou que poderão afetar o desempenho patrimonial, no interesse dos tomadores de decisão internos da entidade.*

Em termos de definição, opta-se por expor o ponto de vista que Crepaldi (1998, p. 18) oferece:

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Entende-se que o conceito merece destaque, pois como poucos reconhece a Contabilidade Gerencial como ramo da Contabilidade, alinhando-se

à abordagem do presente estudo na viabilização da sua visão sistêmica, entretanto, necessita de ajustes para que seja atualizado em alguns aspectos, especialmente quanto à menção limitante que faz aos administradores de empresas e ao controle de insumos.

Nessa linha de entendimento, poder-se-ia compor uma definição mais extensa: *Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que responde pela disponibilização de informações no interesse dos tomadores de decisões na observação dos fatores que afetam o desempenho do Patrimônio da entidade e seus componentes, viabilizando suplementarmente ações de controle e planejamento*; ou ainda, numa abordagem mais sucinta: *Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que responde pela disponibilização de informações no interesse dos tomadores de decisões acerca do Patrimônio de determinada entidade*.

Importante, é que não se deixe de integrar a Contabilidade Gerencial ao seu eixo principal que é a Contabilidade e, nesse sentido, que o Patrimônio seja evidenciado como objeto, considerando o foco de atuação específico do segmento contábil.

Quanto aos objetivos, há o mesmo cenário de divergências em relação aos demais tópicos, e diante das várias possibilidades de abordagem, selecionam-se três em especial, pelo entendimento que oferecem.

Garrison & Noreen (2001, p. 26) argumentam que os objetivos da Contabilidade Gerencial seriam: *mostrar o tipo de informação necessária, onde obtê-la e como os gerentes podem empregá-la no exercício de suas obrigações de planejamento, controle e decisão*.

Iudícibus (1995, p. 21), por sua vez, destaca que o objetivo da Contabilidade Gerencial: *é o de suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador*.

Barros (2005, p. 102-112) destaca que a Contabilidade Gerencial está voltada ao atendimento das necessidades dos usuários internos, e no seu entendimento, deve ser identificada pelos seguintes objetivos:

Gerar informações específicas, precisas e atualizadas; buscar formas mais aprimoradas de avaliação patrimonial sob o aspecto econômico, sem restringir-se apenas ao aspecto financeiro; aliar-se a outras áreas de conhecimento para complementar a informação contábil.

O eixo comum que se pode perceber em torno dos objetivos usualmente estabelecidos está associado à produção de informação útil aos usuários internos, para o auxílio às funções de planejamento, controle e tomada de decisões.

Em vista da interessante e objetiva abordagem que dispensam à caracterização da Contabilidade Gerencial, convém citar adicionalmente, em síntese, o que dispõem Moscové, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28):

- ❑ A Contabilidade Gerencial focaliza o fornecimento de informações contábeis para clientes internos, como a administração, mais do que para investidores externos e credores;
- ❑ As informações da Contabilidade Gerencial são mais voltadas para as perspectivas futuras;
- ❑ As informações da Contabilidade Gerencial não são reguladas por princípios contábeis geralmente aceitos, nem sua apresentação é obrigatória;
- ❑ Relatórios de Contabilidade Gerencial incluem tanto dados não monetários quanto financeiros;
- ❑ A Contabilidade Gerencial é influenciada por muitas disciplinas, como economia, ciências comportamentais e métodos quantitativos;
- ❑ As informações da Contabilidade Gerencial são flexíveis e freqüentemente envolvem relatórios não rotineiros.

Cabe ainda ressaltar, quanto à flexibilidade da informação gerencial, perante as possibilidades de interpretação acerca do tema, os esclarecimentos de Anthony (1976, p. 272):

Ocorre que a contabilidade gerencial pode por meio da administração da empresa, elaborar outras regras e definições que julgue mais úteis, sem preocupar-se com o fato de elas se conformarem com padrões legais ou outros, externos.

Tal flexibilidade apresenta alguns limites que devem ser observados, como também destaca Anthony (op. Cit., p. 212):

Apesar da desregulamentação da contabilidade gerencial, esta observa os mesmos critérios da contabilidade financeira, tais como: utilidade, objetividade e exequibilidade, dentre outros, sem o que seus números poderiam não fazer sentido.

Como fatores adicionais a serem considerados para uma revisão ou atualização de seus objetivos, ainda caberia destacar a necessidade de manifestação objetiva da Contabilidade Gerencial acerca de uma determinada informação que foi coletada, compilada, e interpretada. A figura da *recomendação*, que falta no contexto, normalmente não é mencionada, mas é o que atribui substância e utilidade à execução plena da tarefa de informar, realizada por esse segmento contábil. Por fim, outra função muito destacada atualmente, não é devidamente incluída nas concepções de objetivos da Contabilidade Gerencial e, portanto torna-se oportuno evidenciar a importante presença da *avaliação de desempenho* nesse contexto.

Acredita-se que a observação de uma estruturação mais coerentemente alinhada e integrada à Contabilidade como Ciência e aos seus segmentos de aplicação, possibilite a obtenção de maior êxito no esforço de transmissão e respectiva clareza de entendimento acerca das concepções relacionadas à Contabilidade como um todo.

Entretanto, esse esforço de estruturação teórica não é o único que precisa ser focado. O elemento humano representa um fator importante a ser tratado, ou até mesmo disciplinado, e seu engajamento no processo é indispensável.

Iudícibus (1999, p. 13-19), apresenta uma tendência evolutiva da Contabilidade Gerencial, a qual denomina Contabilidade Estratégica. O autor cita como aspecto de grande importância em relação ao desenvolvimento da Contabilidade que certamente influi na estruturação da área de conhecimento, e que muitas vezes não é considerado ou mesmo percebido, tratando-se

especificamente da figura do contador, seus conhecimentos, suas aptidões, sua postura e principalmente sua atitude, que deve ser gerencial. Expõe, o nobre professor:

O que muitas vezes não se consegue com processos sistêmicos pode ser suprido com a qualidade dos profissionais envolvidos com a empresa, embora, é claro, sempre se deva perseguir o aperfeiçoamento dos aplicativos de suporte à decisão, mas sem ficar inativo à sua espera.

A informação conduz à reflexão e à percepção de que os profissionais da Contabilidade que atuam especialmente na área gerencial devem adequar seu comportamento e atuação focando os objetivos de sua prerrogativa, a fim de contribuir efetivamente no desenvolvimento científico da área, bem como à sua consolidação e reconhecimento.

De maneira objetiva e sucinta Iudícibus (op. Cit., 1999) finaliza seu artigo com a seguinte preciosidade:

Para ganharmos esta nova dimensão, entretanto, é preciso, também, saber correr riscos calculados, sair de nossa visão micro para uma participação e análise macroeconômica e, acima de tudo, pensar e atuar grande. Afinal, mais importante do que informar é participar.

Como comenta Padoveze (1994, p. 19), muitas divergências teóricas pairam em torno do surgimento, da aceitação de bases conceituais e estruturais, enfim, da específica e definitiva interpretação sobre a Contabilidade Gerencial, como ramo ou campo da área de conhecimento contábil, e também, é claro, muitas são as tendências positivas ligadas ao contexto. Talvez por conta dessas questões em aberto em conjunto às expectativas quanto ao potencial evolutivo ainda latente, tal segmento seja um dos que mais se destacam em relação aos esforços de pesquisa.

II – A CONTABILIDADE DE CUSTOS, PARTICULARIDADES ESTRUTURAIS E INFORMACIONAIS

2.1 Considerações iniciais

Provavelmente a questão introdutória mais relevante da Contabilidade de Custos, observando-se o encadeamento racional necessário para estabelecer um fluxo mais adequado para sua compreensão, diz respeito à percepção e à respectiva assunção da sua condição de componente efetivo da área de conhecimento contábil. Tem-se, nesse aspecto, portanto, a base para a seqüência de qualquer abordagem.

Admitir que esse segmento é parte da Ciência Contábil, e que possui objeto e objetivos específicos que podem ser estudados por meio dos fundamentos de sua teoria ou dos vários aspectos e possibilidades de aplicação, representa um importante pré-requisito para que haja um processo de comunicação consistente e a partir deste, maior facilidade de entendimento em qualquer discussão relacionada a esse tema.

A inserção coordenada e consistente da Contabilidade de Custos como componente legítimo do sistema de informações contábeis, também representa outro fator relevante na seqüência racional de construção de uma razoável compreensão quanto ao tema. Nesse enfoque, há um evidente fortalecimento da visão sistêmica, e o estabelecimento de uma lógica mais inteligível em relação ao ambiente contábil, pois expõem uma segmentação coerente e possibilita que as partes desse sistema sejam percebidas individualmente, no relacionamento de umas com as outras, e como um todo.

Para o presente estudo, esses aspectos são assumidos como fatores de extrema e indispensável relevância, representando um importante foco de sustentação do assunto, necessitando, ao menos, ser sucintamente expostos, pois entende-se representar a base fundamental em que toda a seqüência poderá racionalmente se amparar.

A Contabilidade de Custos além dos aspectos destacados apresenta uma série de divergências, carências e fragilidades que decorrem,

provavelmente, da falta de percepção quanto à necessidade de fundamentar teoricamente o contexto de suas aplicações. Dessa forma, necessita-se desenvolver a construção coerente de um arcabouço de sustentação teórica para a área de conhecimento. Em suma, nota-se um distanciamento considerável entre a aplicação e a teoria no âmbito da Contabilidade de Custos.

Além das divergências comumente observadas, dentre as quais, algumas o trabalho terá a oportunidade de tratar, existem outras questões de discussão que são raramente abordadas.

Há, por exemplo, que se considerar a limitação imposta à Contabilidade de Custos quanto à observação de seu alcance, reforçada pela literatura contábil em geral, bem como pela ação específica docente no âmbito acadêmico. Nesse ângulo, especificamente, pode-se destacar duas situações em que tais limites ficam evidentes.

Segundo Rocha & Santos (2003) há um considerável equívoco em demonstrar, excessivamente, a Contabilidade de Custos como instrumento voltado quase que exclusivamente para o “custeio de produtos” e “valoração de estoques” no processo de produção da atividade industrial.

Os autores indicam com muita perspicácia, que as práticas da área podem e devem ser aplicadas a muitas possibilidades ou, como se denomina tipicamente no meio contábil, a diversos objetivos de custeio ou ainda portadores finais, tais como: departamentos, centros de custos, atividades, processos, funções, máquinas, clientes, fornecedores, unidades organizacionais, projetos e equipes, dentre outros.

Ressaltam ainda, com bastante pertinência, que não existe qualquer restrição setorial à sua aplicação, e que assim, além da atividade industrial, há um imenso valor na sua utilização em outras áreas, como o comércio, a prestação de serviços, o agro-negócio, as entidades do terceiro setor, as entidades governamentais, e outras tantas atividades econômicas.

Certamente, a abordagem quase que única dos procedimentos de custeio relacionado à atividade industrial causa uma relevante carência no desenvolvimento de conceitos e aplicações referentes às demais áreas, além da

limitação da percepção quanto à abrangência da Contabilidade de Custos e, conseqüentemente, no que diz respeito à sua utilização efetiva.

Ainda assim, apesar do grande volume de abordagens sobre os procedimentos tipicamente desenvolvidos na área industrial, não existem conceitos e aplicações que possam ser considerados consistentes, provavelmente por conta da falta de aderência entre tais elementos.

Há uma repetição constante em torno de determinados assuntos sem que haja a necessária variedade e respectiva integração entre os diversos tópicos passíveis de discussão.

A Contabilidade de Custos, em especial, normalmente é notada em razão do grande volume de trabalhos relacionados aos chamados sistemas, métodos, ou mesmo técnicas de custeio, muitas vezes destacando um mesmo assunto, afinal, no âmbito das nomenclaturas típicas não há consistência quanto à definição mais apropriada.

Enfim, percebe-se que existe uma grande desorientação em relação aos fundamentos teóricos dessa área de conhecimento, pois nem mesmo acerca dos significados mais básicos dos conceitos mais elementares existe coesão, ocasionando extremas dificuldades de entendimento e respectivamente de comunicação.

Nota-se mesmo sem ter havido um aprofundamento no que diz respeito à gama de possibilidades de classificações e conceituações pertinentes à área de custos, que esse assunto representa um campo altamente complexo em que a perspicácia e o cuidado no seu tratamento são fundamentais.

Nesse sentido, entretanto, pretende-se insistir na abordagem básica mencionada (área industrial), ingressando no âmbito mais comum de observação da Contabilidade de Custos. Por outro lado, tem-se a intenção de tratar os sistemas de custeio evidenciando as características dos mesmos frente a questões que dificultam um entendimento mais claro e consistente quanto ao seu significado, e respectivamente no que diz respeito à identificação de sua dinâmica, rotina e fluxo de procedimentos típicos.

Dessa forma, ainda que se repita o direcionamento dos estudos, pretende-se, como por vezes já exposto até aqui, destacar, evidenciar ou resgatar algumas nuances que normalmente não são focadas ou até mesmo citadas em grande parte dos trabalhos da área, mas que precisam ser mais bem exploradas, seja para contribuir numa melhor estruturação ou para desmistificar algumas posições comumente expressas, a fim de minimizar, consideravelmente, o volume de críticas que as aplicações da área de conhecimento normalmente recebem.

Enfim, entende-se que o estabelecimento de uma organização efetiva dos conceitos teóricos, como base que são para as aplicações da Contabilidade de Custos é um objetivo que deva ser perseguido, e para o qual estudo se direciona, na intenção de contribuir pela evidenciação de aspectos relevantes ao contexto, por mais básicos e elementares que pareçam.

2.2 O sistema de custos

Não há na literatura de custos muitas abordagens objetivas que evidenciem, caracterizem e definam uma nomenclatura mais apropriada para várias situações. Assim, a escolha entre um termo e outro torna-se essencialmente pessoal, e o conceito que for mais familiar, atraente ou conveniente acaba sendo eleito. Tal conduta, muitas vezes, leva a que um termo seja utilizado como sinônimo de outro, sem a devida correspondência lingüística. É indispensável, portanto, que a utilização de uma terminologia seja realmente avaliada para promover o entendimento como instrumento de comunicação que é, e nesse sentido, Koliver (2005, p. 80) comenta:

A área que impera manifesta confusão é curiosamente, de natureza geral, pois refere-se à própria caracterização dos sistemas de custeio. A validade da nossa afirmação é facilmente verificável, uma vez que muitos colegas falam em *sistemas*, enquanto outros preferem *métodos* ou mesmo *técnicas* e pior ainda, raras vezes encontramos a conceituação destas expressões.

Realmente, confirma-se que há uma dificuldade natural de discernimento entre esses termos, facilmente constatada por uma simples consulta aos dicionários. O Dicionário Aurélio (1999, p. 1865), por exemplo, quando define “sistema”, uma palavra de inúmeras possibilidades de interpretação, por várias ocasiões menciona tratar-se de técnica ou método, esta última, cujas definições preponderantemente dizem respeito à sua relação com o contexto da ciência.

Entretanto, tal desorientação poderia ser sanada com uma convenção formal, definindo as interpretações mais apropriadas para o meio contábil, que deveria, inclusive, constar da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

Literal e genericamente, segundo o dicionário mencionado, pode-se selecionar a princípio as seguintes definições:

- Método (op. Cit., p. 1328) : caminho pelo qual se atinge um objetivo;
- Sistema (op. Cit., p. 1865) : disposição das partes ou elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada;
- Técnica (op. Cit., p. 1935) : maneira, jeito ou habilidade especial de executar ou fazer algo.

As dificuldades de harmonização na interpretação desses termos existem, e se justificam, afinal, o discernimento adequado quanto às diferenças entre eles só pode ser obtido com uma atenciosa observação.

Entretanto, o termo “técnica” é facilmente diferenciado de “sistema”. As definições são bastante distintas, enquanto o primeiro refere-se a uma ação objetiva, o segundo diz respeito a um conceito.

Quanto ao termo “método” apresenta-se uma maior dificuldade, pois a amplitude que a definição dessa palavra alcança é imensa. A diferenciação talvez seja possível pela observação e admissão de uma característica exclusiva, de que o sistema compreende um conjunto de elementos coordenados.

Cabe ainda acrescentar a necessidade de hierarquização desses termos no âmbito da Contabilidade, estabelecendo uma racionalidade baseada nas

características terminológicas, pelo que se sugere como fluxo genérico mais apropriado, mesmo que sem qualquer aprofundamento semântico: sistema, método e técnica. Outros elementos tais como: sub-sistema e procedimento poderiam ser introduzidos mediante uma abordagem específica, mas o presente estudo limitar-se-á apenas na indicação do fluxo básico, por entendê-la como pressuposto, mesmo que adjacente, na organização da exploração do tema.

Porém, essas são discussões que permitem estudos específicos, e apesar de não ser o foco do trabalho em curso, sua breve inserção se justifica pela simples evidenciação de que a lingüística e a semântica afetam de forma determinante o contexto contábil e, portanto, precisam ser consideradas.

Certamente tais conceitos necessitam, inicialmente, de aprimoramento para direcionar-se especificamente e aderirem aos interesses do meio contábil. Em seguida, quase que naturalmente, em decorrência de definições mais específicas, uma interpretação mais lúcida e homogênea poderia ser estabelecida, permitindo como consequência uma compreensão menos truncada de muitos fundamentos teóricos da área de conhecimento.

Enfim, o processo de comunicação contábil em toda a sua amplitude precisa ser observado, avaliado e tratado com mais atenção.

Deixando tais questões de lado, e retornando às definições mais familiares ao ambiente contábil, já consagradas e comumente aceitas, tem-se como sistema de custos, segundo Martins (2003, p. 357-360), o entendimento de que trata-se de um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas dependentes, fundamentalmente, da boa operacionalização por parte do pessoal envolvido. O autor ressalta a importância de que o sistema quantifique fisicamente todos os valores monetários, definindo, assim, referências para viabilizar a sua análise. Destaca ainda, que a informação possui um custo relativamente alto para sua obtenção, o que deve fazer com que a empresa estabeleça claramente o que necessita e pretende com tais sistemas, dentro de seu alcance financeiro (relação custo x benefício).

De Rocchi & Luz (1998, p. 21-30), por sua vez, definem o que denominam de “Sistema de Apuração e Análise de Custos – SAAC”, como um

conjunto formado pelos recursos materiais e humanos, as técnicas de relevação e os procedimentos de controle empregados na percepção, coleta, captura, armazenamento, tabulação e computação dos dados necessários para a obtenção, transmissão, interpretação e análise das informações de custos. Evidenciam ainda, que tais funções devem ser realizadas com o detalhamento, grau de confiabilidade, volume e temporalidade desejada por todos os seus usuários.

Os autores ressaltam, de maneira bastante oportuna e, felizmente, diferenciando-se na abordagem, que a definição apresentada pressupõe que tais sistemas devam ser “*projetados*” para permitir, conforme necessário e pretendido pelos usuários, uma configuração própria e específica para o seu funcionamento e produção de informação.

Algumas percepções interessantes podem ser extraídas da colocação desses autores, inicialmente quanto ao fato de que qualquer sistema de custeio precisa ser formatado e estruturado de acordo com a necessidade e a possibilidade da empresa, e por fim, de que a responsabilidade dessa formatação reside exatamente no grupo de usuários desse sistema. Essas situações normalmente não são expostas e consideradas pela literatura relacionada aos sistemas de custeio.

Esse contexto propõe ponderar sobre as possibilidades de motivação das críticas comumente direcionadas aos sistemas de custeio de modo geral. Considerando que determinado grupo de usuários tenha racionalmente selecionado um certo sistema de custeio, a princípio, é incoerente que haja qualquer crítica que possa ser dirigida, única e exclusivamente, a esse sistema por não atender o interesse específico de alguns desses usuários.

Há, certamente, que ser considerada a possibilidade de algum usuário, em virtude de possuir condições privilegiadas no âmbito organizacional, ter obtido apoio na escolha de um sistema que melhor atenderia suas necessidades em detrimento de outros, que logicamente não seriam totalmente satisfeitos.

A importância do usuário no procedimento de seleção do sistema e, portanto, em seu sucesso, é um fator de extrema relevância, afinal, são muitos usuários e diversos interesses diferentes envolvidos.

Assim, independentemente da conhecida limitação dos diversos métodos de custeio, principalmente quando utilizados isoladamente, uma vez que cada um objetiva o atendimento de algumas necessidades específicas, a solução certamente não está em descobrir uma sistemática única, que atenda todos os interesses, e sim, no desenvolvimento tecnológico de uma plataforma que permita a integração entre os métodos existentes, e possibilite, de acordo com determinada demanda estabelecida pelo grupo de usuários, a obtenção das informações cabíveis.

Os interesses dos usuários internos têm se destacado, em razão da importância da gestão dos custos em qualquer empresa, e diante, principalmente, das atuais exigências do mercado. Esse fato representa uma outra transformação relevante no meio contábil, especialmente relacionada aos segmentos de custos e gerencial, que normalmente passa despercebida, mas que certamente contraria a maioria das colocações da literatura contábil, a qual limita suas observações e seu entendimento ao âmbito do sistema contábil financeiro, e o expande genericamente aos demais segmentos, o que sem dúvida é, no mínimo, inadequado.

Nesse sentido, dentre os vários tipos de usuários, principalmente o fisco e os representantes da atividade básica do negócio (comércio, indústria, prestação de serviços, etc.), não podem ser negligenciados, uma vez que o não atendimento de suas necessidades inviabiliza e torna inconsistente o sistema de custeio. Além disso, fragiliza tal sistema, tornando-o suscetível as mais diversas críticas.

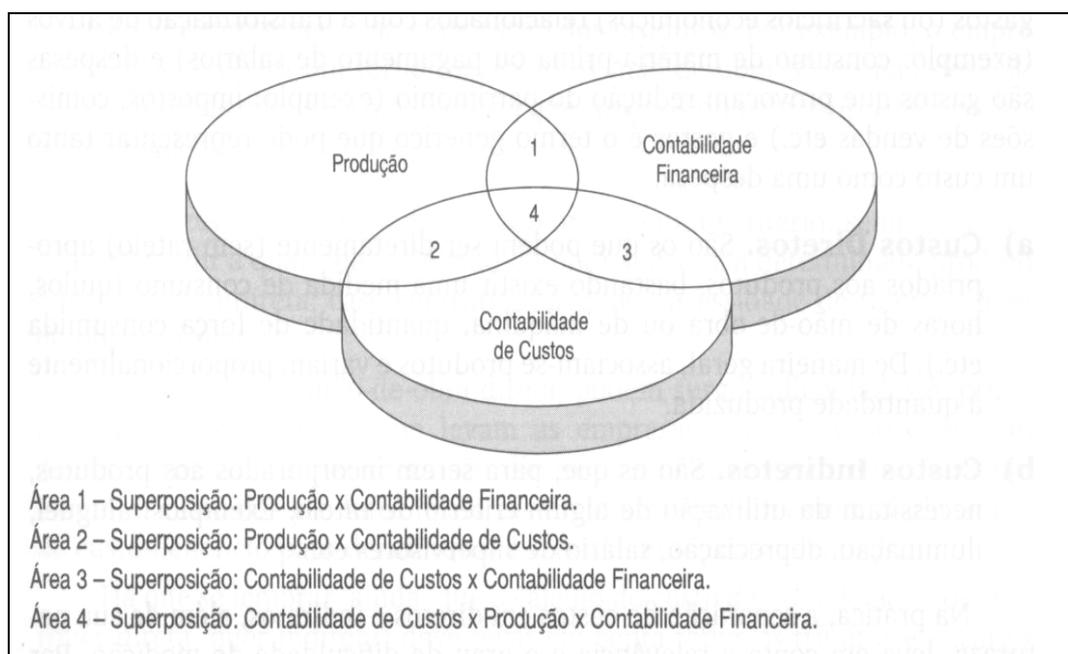
Referindo-se à atividade industrial, comentam Bruni & Famá (2003, p. 35) que o sistema de custos deve se basear, logicamente, em características específicas relacionadas aos diversos aspectos contábeis, mas, por outro lado, deve fundamentar-se inicial e principalmente, nas particularidades ligadas à produção da empresa.

É importante destacar, nesse âmbito, que a Contabilidade de Custos, para manter sua validade e ampliar sua utilidade, deve integrar interesses e necessidades fundamentais das áreas financeira e produtiva na implantação de

um sistema, qualquer que seja, reconhecendo assim a existência de uma relação importante entre essas áreas, sendo determinante para o funcionamento do sistema de custos, como pode ser observado na figura a seguir exposta:

Figura 4

Interseção da Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira e Produção



Fonte: Crepaldi, 1999, p. 19.

A não observância da relação existente entre as áreas em destaque, na implantação de qualquer sistema de custeio, evidentemente relacionado à atividade industrial, certamente impossibilitará o fornecimento de algumas informações a determinados grupos de usuários. Caso isso ocorra, comprometerá sua plena utilidade e, respectivamente, a estruturação de uma boa base de dados contábeis, que ficaria disponível para ser utilizada para fins gerenciais, voltada à tomada de decisões. A inobservância desse aspecto provavelmente representa um importante combustível às críticas que a Contabilidade de Custos constantemente recebe.

Bruni & Famá (2003, p. 35) oferecem uma ilustração em que expõem o seu entendimento relativo à classificação do sistema de custos quanto a

determinadas “características”, que, no caso, esclarecem representar condições básicas de enquadramento dos sistemas, no sentido de definir seus diversos procedimentos e contextos. Nesse âmbito, entende-se que as características evidenciadas possuem plena relevância para o que se propõem, entretanto, normalmente a literatura acadêmica as apresenta apenas parcialmente, em número reduzido, já que o conjunto ideal de características é bem mais amplo, como será exposto ao longo do presente estudo:

Quadro 2

Características básicas para a classificação dos sistemas de custeio

Característica	Classificação
Mecânica de acumulação	<p>Ordem específica: quando são transferidos para determinadas solicitações de fabricação. Adequado para empresas que produzem bens ou serviços sob encomenda, apresentam demanda intermitente ou fabricação de lotes com características próprias.</p> <p>Processo: quando a empresa é caracterizada por apresentar produção contínua, com produtos apresentados em unidades idênticas, produção em massa e demanda constante.</p>
Grau de absorção	<p>Por absorção: quando os custos indiretos são transferidos aos produtos ou serviços.</p> <p>Direto: quando, no cálculo do custo dos produtos ou serviços produzidos, apenas os custos diretos – isto é, os que estão associados de forma clara aos produtos – são incorporados. Custos indiretos são considerados periódicos e lançados diretamente no Demonstrativo de Resultado do Exercício, não sendo incorporados ao cálculo do custo dos produtos e serviços.</p>
Momento de apuração	<p>Pós-calculados: equivalem aos custos reais apurados no final do período.</p> <p>Pré-calculados: representam o custo alocado ao produto mediante taxas predeterminadas de CIF, elaboradas com base na média dos CIF's passados, em possíveis mudanças futuras e no volume de produção.</p> <p>Padrão: custo cientificamente predeterminado, constituindo base para avaliação do desempenho efetivo. Representa o quanto o produto deveria custar.</p>

Fonte: Bruni & Famá, 2003, p. 35.

Indiscutivelmente, o enquadramento dos sistemas de custeio numa classificação é fator preponderante para a sua boa estruturação, dada a necessidade de projetá-lo antes de efetivar sua utilização, entretanto, as dimensões

oferecidas pelos autores para tal ação, e normalmente replicadas na literatura da área, são bastante limitadas e deixam de caracterizá-los devidamente.

Hansen & Mowen (2001, p. 127) também oferecendo um outro tipo de classificação para as etapas do sistema de custos, indicam-nas como “necessidades a serem satisfeitas”, as quais elencam:

- **Acumulação de custos**
É o reconhecimento e o registro dos custos.
- **Mensuração de custos**
É a determinação do montante em unidades monetárias de materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação consumidos na produção.
- **Atribuição de custos**
É a associação dos custos de produção com as unidades produzidas.

O ponto de vista desses autores difere dos anteriormente mencionados, mas uma visão não invalida a outra. Os primeiros estão focando o enquadramento do sistema de custeio acerca de algumas características determinantes para a sua implantação e funcionamento. Os segundos observam e expressam sua classificação quanto aos procedimentos operacionais executados pelo método de custeio.

Objetivamente, não há um esclarecimento que deveria partir dos próprios autores, referenciando o âmbito da classificação que estão oferecendo. Afinal, deixar de oferecer tal informação torna possível interpretar que tais classificações possam ser complementares ou mesmo antagônicas, fruto de diferentes correntes doutrinárias, o que na realidade não é.

Pela necessidade de clareza e abrangência que uma “*classificação*” deve oferecer, diante do estado atual de fragilidade conceitual, de organização e das divergências existentes no âmbito da área de conhecimento, as duas visões oferecidas, mesmo considerando que cada qual está voltada a um foco específico, apresentam uma evidente insuficiência no que se propõe, ou seja, estabelecer uma classificação mínima ao sistema de custeio, certamente porque

situam suas observações muito superficialmente quanto às necessidades existentes e expectativas relacionadas ao assunto.

Ocorre que tais classificações, com pouca variação e profundidade de detalhes, são as mesmas que outros tantos autores reproduzem, o que faz a limitação de tratamento ser continuada, e a compreensão daquilo que deve ser entendido como proposta dos sistemas de custeio manter-se dificultada.

Todavia, resta algo muito importante nas abordagens apresentadas, referente ao destaque da necessidade de observação do sistema de produção para direcionar a construção coerente de um sistema de custeio, pelo que se pode observar adicionalmente a ilustração oferecida por Maher (2001, p. 99):

Quadro 3

Métodos de produção e sistemas contábeis

Sistema Contábil	Custeio por ordem	Custeio por operação	Custeio por processo
Tipo de produção	Tipos de Negócio - Construção - Produção de filmes - Hospitais	Produção por lote - Roupas - Automóveis - Computadores	Processamento por fluxo contínuo - Refinarias de Petróleo - Fábricas de papel - Fábricas de tintas
Tipo de produto	Produto customizado	Diferentes lotes de produtos, padronizados dentro de um lote	Produto Padronizado

Fonte: Maher, 2001, p. 99.

O autor esclarece, quanto ao que denomina “custeio por operação”, tratar-se de um sistema híbrido entre o custeio por ordem e o custeio por processo, utilizado em empresas de alta tecnologia e de processos de produção complexos. Destaca, de maneira pertinente, reafirmando a colocação de outros autores, que, para a adoção de qualquer sistema de custeio, deve-se considerar a necessidade dos tomadores de decisão, que são os principais clientes (usuários) do sistema. Garrison & Noreen (2001, p. 112) além de corroborarem a afirmativa, acrescentam a existência de produtos que possuem algumas características

comuns e outras individuais, que mesmo não utilizando processos produtivos complexos e automatizados, teriam um melhor tratamento por meio do custeio por operação.

A compreensão quanto ao que representa, como é composto e estruturado um sistema de custeio e como deve ser implantado e funcionar, consiste em um dos principais pontos de esclarecimento perante a tantas questões de ordem prática, e várias divergências teóricas relacionadas ao tema.

Bruni & Famá (2003, p. 35) afirmam que o sistema de custos compreende três grandes subsistemas, observando-se o âmbito dos procedimentos que desenvolve, os quais indicam conforme a seguir:

- Sistema de identificação e acumulação de custos;
- método de custeio; e
- sistema de levantamento das informações de custos.

Tal afirmação baseia-se na continuidade das observações que o Quadro 2 expôs, tratando da classificação dos sistemas de custos, pelo que os enquadra em três situações, ou como intitulam os autores, características que teriam a função de estabelecer certa personalidade ao sistema, gerando informações de custos definidas e específicas aos interesses de determinado negócio e de seus usuários.

Ressalta-se como de extrema importância, a percepção de que determinadas características compõem-se fazendo surgir uma certa personalidade do sistema.

Correlacionando essas características à terminologia utilizada na área para imprimir uma certa familiaridade e facilidade de entendimento, tem-se a necessidade de esclarecer o que segue:

- **Quanto à mecânica de acumulação** – refere-se ao enquadramento que, conforme Crepaldi (1999, p. 122), equivale ao denominado “sistema de identificação e acumulação de custos”; Segundo Crepaldi (op. Cit., p. 121) o sistema de identificação e acumulação de custos identifica valores e os acumula de acordo com alguns critérios

preestabelecidos. A identificação dos custos é realizada de acordo com o sistema de levantamento das informações de custos (real e/ou padrão).

A forma de acumulação depende do objeto de custeio e é normalmente derivada do processo produtivo da empresa. As formas básicas de acumulação nesse caso são: produção por ordem ou encomenda e produção contínua ou em série.

- **Quanto ao grau de absorção** – identifica-se nessa característica, de acordo com Crepaldi (op. Cit., p. 145), o que se costuma nomear como “método de custeio”;

O método de apropriação de custos, segundo Motta & Escrivão (2001, p. 5), citando Guerreiro, faz a seleção (diferente de identificar e mensurar) dos custos e/ou das despesas para apropriação a determinado objeto de custeamento.

Acrescentam que os métodos de custeio visam a determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa etc.).

Os métodos de custeio, quanto à sua função, tratam da atribuição dos custos indiretos de produção aos produtos, ou aos citados níveis de interesse, cabendo aos tomadores de decisão, diante das características da empresa e das informações que desejam para o processo de gestão, realizar uma escolha entre as várias alternativas. Percebe-se que os métodos de custeio situam-se no sistema de custos na posição de executores efetivos do trabalho de custeamento.

- **Quanto ao momento de apuração** – equiivale ao referenciado por vezes, quando é mencionado, como “sistema de levantamento das informações de custos”.

Tem a propriedade de estabelecer a forma de mensuração monetária das ocorrências que afetarão o patrimônio da empresa, ou seja, é a base de dados que será utilizada para registrar as informações sobre custos. Essa base de

dados, segundo Crepaldi (1998, p. 71), que constitui o sistema de custos pode ser real e padrão, e conforme Leone (2000, p. 235) aplica-se a qualquer forma de acumulação.

Essas são as características nas quais o sistema de custeio deve enquadrar-se, usualmente apresentadas pela literatura contábil. Entretanto, considerando o nível de desorientação quanto ao tema, como já mencionado, tais características não têm sido suficientes para definir uma estruturação lógica e ampla ao sistema de custeio, seja para que sua operação possa se desenvolver com maior naturalidade, eficiência e eficácia, ou mesmo para que possa se perceber uma relação consistente entre a teoria de custos, e sua aplicação.

Para que se possa, enfim, construir um sistema de custeio que possua uma personalidade razoavelmente alinhada aos interesses dos usuários operacionais, administrativos, tomadores de decisão, e outros interessados legítimos (fisco, etc.), estes devem participar efetivamente do processo, avaliando um conjunto mais amplo de características que permitam a concepção de tal ser.

Novamente recorre-se à Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC, pois entende-se representar o instrumento mais legítimo para que tais fundamentos sejam expressos, e como não são sequer superficialmente contemplados, causam lacunas de entendimento que indicam, como já apontado no presente estudo, uma evidente necessidade de revisão.

O que se pode deduzir sem risco de equívoco, é que grande parte das divergências têm suas raízes no desalinhamento entre a teoria e a prática. O assunto relacionado aos fundamentos para uma classificação adequada dos sistemas de custeio não é devidamente contemplado pelos estudos teóricos em geral. Além desse aspecto, é bastante claro que existe a necessidade de se estabelecer uma exigência prática de que tal classificação seja realizada, em preservação da consistência e confiabilidade dos sistemas contábeis.

Entende-se que o registro formal de um conjunto mais amplo de características, devidamente amparadas por uma base teórica forte, e definidas por determinado grupo de usuários em relação a certo sistema de custeio, certamente

contribuirá para fortalecer a utilidade desse instrumento, atribuindo maior clareza e consistência ao sistema de custeio e, conseqüentemente, ao sistema de informação contábil como em todo.

Dessa forma, os responsáveis pela concepção e implementação do sistema de custeio de determinado negócio, em conjunto com os seus principais usuários, estariam definindo importantes aspectos de seu funcionamento, e assim iriam adquirir pleno conhecimento quanto às informações que optaram para que fossem disponibilizadas por esse sistema.

2.3 Ampliação de características para a classificação dos sistemas de custos

2.3.1 Aspectos iniciais

Um sistema de custos para que possa ser utilizado, deve ser projetado e organizado para atender cada entidade em sua especificidade, e respectivos usuários de conformidade às suas expectativas informacionais. Entretanto, não se tem abordagens na literatura nacional da área contábil (principalmente atuais) que tratem de forma objetiva e clara tal necessidade tão elementar. Destaca-se, conseqüentemente, que não há uma base teórica que fundamente ao menos superficialmente o tema. A prática desenvolve-se e os sistemas são implementados, portanto, apresentando muitas lacunas que ampliam sua negatividade pela falta, exatamente, desse amparo consistente. Provavelmente, a lacuna mais contundente e que causa maiores danos, relaciona-se à compreensão dos objetivos, do alcance e da limitação dos sistemas de custeio.

Uma das principais motivações para a desorientação instalada, possivelmente, relaciona-se à excessiva valorização pelo meio acadêmico da produção de estudos que resultem em aplicações efetivas, inibindo ou desencorajando de certa forma as pesquisas de cunho teórico, que teriam, por sua vez, condições de desenvolver contribuições relevantes na sustentação dessas aplicações. Assim, atualmente há uma grande escassez de estudos teóricos especialmente focados no desenvolvimento de uma base de fundamentos conceituais para a área de custos, apesar do volume considerável de obras e

estudos observados nesse segmento. Tem-se que recorrer a fontes menos contemporâneas, que não foram devidamente continuadas e aprofundadas, para se obter abordagens com tais características.

Nesse sentido, uma pertinente e rara exploração do tema é realizada por De Rocchi & Luz (1998, p. 21-30), em que os autores oferecem concepções bastante valiosas em relação ao contexto teórico da área de custos.

Inicialmente, pode-se destacar a abordagem que dispensam especificamente ao assunto relacionado ao “*sistema de custos*”, em que evidenciam objetivamente sete elementos que interagem entre si, normalmente referenciados nas concepções genéricas da área para a definição de sistema.

Quadro 4

Elementos integrantes do sistema de custos

OS ELEMENTOS INTEGRANTES DO SISTEMA DE APURAÇÃO E ANÁLISE DE CUSTOS	
Objetivo	O objetivo do Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) é a informação de custos, em forma e expressão confiável, e que possa ser utilizada para controle e/ou avaliação de fatos ocorridos na entidade contábil.
Pensamento Condutor	O pensamento condutor de um Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) é o acompanhamento de todas as variações patrimoniais ocorridas na entidade contábil, como forma de permitir a evidenciação dos resultados obtidos em cada Objetivo ou Portador de Custos.
Mundo Exterior	O mundo exterior ao Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) se confunde com o ambiente externo à entidade contábil, mas em comunicação e em interação com ela (clientes, fornecedores, agentes financeiros e governamentais, etc.). Alguns usuários do SAAC estão localizados no exterior.
Entradas (ou Inputs)	As entradas no Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) são os dados e informes sobre gastos, rendimentos, armazenamento de fatores produtivos, etc., cujo processamento permitirá produzir e informar a COMUNICAÇÃO DE CUSTOS.
Estrutura e Processo Operacional	A estrutura e o processo operacional do Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) são constituídos pelo conjunto de recursos materiais e humanos empregados para a percepção, coleta, captura, armazenamento, tabulação e computação dos dados necessários para a obtenção, interpretação e análise das informações de custos. Alguns usuários e destinatários das informações geradas pelo SAAC estão inseridos na Estrutura e/ou no Processo Operacional.
Saídas (ou Outputs)	As saídas do Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) constituem as informações de custos, em todas as suas diversas formas.
Controle	O controle de um Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) é representado pelas ações gerenciais desenvolvidas e as decisões tomadas pelos usuários da informação de custos, com base no conteúdo e interpretação que atribuírem a ela.

Fonte: De Rocchi & Luz, 1998, p. 26.

A maneira com que as informações são organizadas e apresentadas pelos autores, explicitando os elementos do sistema de custos e dando-lhes uma interpretação objetiva, tem a propriedade de estabelecer uma conceituação mais clara e consistente, e mesmo que possa haver alguma discordância entre as interpretações expressas, a forma adotada indica uma referência de tratamento bastante racional para as diversas carências teóricas existentes na área de custos.

No tocante à classificação dos sistemas de custos, observa-se que a sua organização inicial, objetivamente, diz respeito a um processo de escolha ou opção dentre as várias alternativas e/ou critérios de enquadramento que a área de custos oferece. Tal ação deve ser realizada pelos usuários internos, considerando-se, principalmente, as suas necessidades informacionais e a estrutura dos processos produtivos da empresa.

Essa condição indispensável de organização estrutural prévia para o funcionamento de um sistema de custeamento precisa ficar muito claramente exposta e definida, considerando os aspectos teóricos e práticos que permeiam a ação, bem como as influências que esses aspectos exercem na compreensão e no desenvolvimento operacional do sistema.

Entende-se, portanto, que tal procedimento possui uma relevância considerável para o sistema de informação contábil como um todo, mesmo que esteja relacionado ao segmento de custos.

Entretanto, a literatura nacional e os estudos desenvolvidos na área, restringem-se, quando abordam, a reproduzir três dimensões básicas para a classificação dos sistemas de custos (p. 89), sem um aprofundamento em relação ao tema e, conseqüentemente, não há a devida percepção, seja dessa relevância, ou da limitação dessas dimensões na classificação e respectiva organização de um sistema de custos.

Os autores, nessa linha de exploração do tema, e com rara perspicácia, avaliam, preliminarmente, nove critérios e seus respectivos desdobramentos, identificados em publicações técnicas e acadêmicas de origem inglesa, norte-americana, francesa e germânica que se relacionam com o

procedimento em destaque. Apesar de entenderem que tais características devem ser consideradas para o projeto de um sistema de custos, acreditam que em certos aspectos, a proposta avaliada carece de ajustes conceituais. A seguir, expõem-se em síntese esses critérios:

Quadro 5

Síntese dos critérios para estruturação de um sistema de custos

A) Quanto ao Conteúdo da Informação	<ul style="list-style-type: none"> { Métodos de Custeio Parcial { Métodos de Custeio Completo 	<ul style="list-style-type: none"> { Custeamento Integral { Custeamento por Absorção
B) Quanto à Forma de Acumulação dos Custos	<ul style="list-style-type: none"> { Custeamento por Processos { Custeamento por Ordens Específicas 	
C) Quanto aos Critérios Valorimétricos	<ul style="list-style-type: none"> { Quanto ao número de Bases Monetárias { Critérios de Avaliação 	<ul style="list-style-type: none"> { Simples { Múltiplos { Valores Históricos { Valores Projetados { Valores de Reposição { Valores Predeterminados
D) Quanto à Concepção Contábil Formal	<ul style="list-style-type: none"> { Monista { Dualista { Independentes 	
E) Quanto aos Objetivos do Custeamento	<ul style="list-style-type: none"> { Portadores (Custeamento Baseado em Volume = VBC) { Atividades (Custeamento Baseado em Atividades = ABC) { Oportunidades (Custeamento Baseado em Oportunidades = OBC) { Processos (Custeamento Baseado em Processos = PBC) { Metas (Custeamento por Metas = TC) 	
F) Quanto à Continuidade do Controle	<ul style="list-style-type: none"> { Métodos de Custeamento Contínuo { Métodos de Custeamento Esporádico 	
G) Quanto à Técnica de Repartição empregada para os Custos Indiretos	<ul style="list-style-type: none"> { Taxa única de Custos Indiretos (<i>Over-head</i> único) { Com Departamentalização (<i>Over-head</i> diferenciado) 	
H) Quanto ao Número de Computações	<ul style="list-style-type: none"> { Monofásico { Bifásicos { Trifásicos { Pentafásicos 	
I) Quanto a Controles Retificativos	<ul style="list-style-type: none"> { Métodos inseridos em sistemas abertos { Métodos inseridos em sistemas com retroalimentação 	

Fonte: De Rocchi & Luz, 1998, p. 23.

Essa abordagem, independentemente da necessidade de ajustes, amplia, de maneira bastante coerente, os níveis e critérios de enquadramento para a estruturação de um sistema de custeamento, pretendendo que esse possa ser operado segundo uma personalidade própria, concebida pelos seus usuários.

Mesmo com base nessa visão inicial, tem-se um ganho perceptível para a aplicação dos sistemas de custos, diante do estabelecimento de um mínimo de fundamentos teóricos, até então completamente ausentes nesse sentido, em âmbito nacional. Certamente, pode haver divergências em relação a um critério ou outro, das interpretações expostas, enfim, de todos os conceitos apresentados, mas entende-se que a proposta é indiscutivelmente bastante racional e válida.

Não se trata, entretanto, de algo novo, de um modelo estrutural inédito para a área de custos, apenas refere-se ao resgate de uma visão fundamentada em preceitos teóricos relacionados ao tema, ou seja, da valorização da discussão em um contexto sem dúvida mais qualitativo, em algum momento deixada de lado, mas cuja retomada indica-se indispensável para que a teoria contribua no estabelecimento de bases mais sólidas para as aplicações, atualmente tão suscetíveis ao questionamento.

2.3.2 Apresentação dos critérios de classificação dos sistemas de custos

Tem-se listados conforme o Quadro 5, um conjunto de critérios compilados de publicações internacionais pelos autores, que em suma, possuem a tarefa de possibilitar uma configuração consistente para os sistemas de custeamento.

Tais critérios, bem como as suas respectivas conceituações e definições, podem compor um considerável arcabouço teórico, apesar de hoje ainda não estar estruturado nessa condição, mas que certamente revela a necessidade de que as discussões e estudos aprofundem-se e direcionem-se também nesse sentido.

Dessa forma, objetivando evidenciar sucintamente a abordagem original e específica de cada uma dessas dimensões, seguem destacados os aspectos mais relevantes de cada critério elencado anteriormente:

A) Quanto ao conteúdo da informação

Caso os Custos Indiretos não existissem, desapareceria a maior parte dos problemas e dificuldades relacionadas ao custeamento dos produtos e serviços, além das que dizem respeito aos sistemas de custeio como um todo.

Assim, o primeiro critério refere-se à forma de tratamento a ser dispensada aos Custos Indiretos. Nesse sentido, indica-se a possibilidade de desdobramento desse critério nas seguintes formas:

A.1) Métodos de custeio parcial

Configuram-se em métodos que consideram como custo dos Portadores e Objetivos de Custeio, somente parte dos custos totais, seja de um ângulo a parcela direta, ou sob outra ótica, a variável. Nesta modalidade, os Custos Indiretos são imputados diretamente ao resultado do exercício em que ocorrerem;

A.2) Métodos de custeio completo (ou global)

Esse método representa a opção de apropriar a totalidade dos custos aos portadores ou objetivos de custeio, sejam, portanto, diretos ou indiretos, na intenção de analisar e tratar especialmente esse último componente, e obter uma visão relativamente próxima dos custos totais para a produção de determinado bem ou serviço.

Por sua vez, indicam-se duas formas de condução para o custeio completo:

A.2.1) Custeio integral

Representado pela distribuição dos Custos Indiretos em relação ao volume real da produção;

A.2.2) Custeio por absorção

A distribuição dos Custos Indiretos é dada com base em um volume de produção predeterminado.

B) Quanto à forma de acumulação dos custos

Esse critério é um dos que comumente são citados pela literatura nacional, e representa, portanto, um dos mais antigos e difundidos para a classificação dos sistemas de custos.

Toma por base a forma de acumulação dos custos para os portadores, segundo características da produção, e pode se subdividir em:

B.1) Sistema de custeamento por processos

Apropriado para as empresas e instituições em que a produção se desenvolve de forma repetitiva e contínua;

B.2) Sistema de custeamento por ordens específicas

Adequado para as empresas e instituições que trabalham sob encomenda e com produção atípica.

C) Quanto aos critérios valorimétricos

Destaca-se que toda a informação contábil possui como base a sua expressão em valores monetários. Nesse âmbito, tem-se a possibilidade de estabelecer diversas referências monetárias, além do valor histórico, mais tradicional e exigido formal e oficialmente em vários países, a exemplo do Brasil, e que também são aceitas pela Teoria Contábil.

Por outro lado, pela possibilidade de utilização das informações de custos para fins gerenciais, é preciso considerar as necessidades desse segmento, para que haja a produção de informações úteis aos tomadores de decisão.

Nessa direção, o critério exige a definição “Quanto ao número de bases monetárias”. Essa ação consiste em optar entre a utilização de uma base única (simples) ou de várias bases (múltiplas).

D) Quanto à concepção contábil formal

Esse critério toma por base a forma empregada para o registro e relevação dos atos e fatos administrativos relacionados ao sistema de custos. Destaca-se que, nesse aspecto, pode-se optar pelas seguintes formas:

D.1) Monista: Quando os registros oriundos do sistema de custos forem efetuados em uma base única, representada pelo sistema contábil formal, e que portanto recebe os registros provenientes do segmento financeiro e societário;

D.2) Dualista: Quando os registros da área de custos e financeira são efetuados em bases de dados diferentes, apesar de poderem ser integradas e consistentes;

D.3) Autônomo: Quando os registros e demais procedimentos a serem utilizados pela área de custos são totalmente independentes e não se espelham nos registros da Contabilidade Financeira, e portanto, normalmente se direcionam para fins gerenciais.

E) Quanto aos objetivos do custeamento

Nesse critério, deve haver a opção dentre as alternativas possíveis de direcionamento do sistema de custeio, para definir como objetivar e direcionar seus esforços na captura dos dados e na produção de informação.

Relata-se que normalmente qualquer sistema de custos se estrutura para fornecer dois relatórios básicos e rotineiros: uma demonstração dos custos totais incorridos em cada período ou exercício, e o cálculo do custo médio unitário de cada tipo de produto fabricado e/ou serviço prestado. Entretanto, atualmente outras opções têm se destacado, devendo ser consideradas e oferecidas aos usuários. Observam-se as seguintes alternativas mais comuns em vigência: volume, atividades, oportunidade, processos e metas.

F) Quanto à continuidade dos controles

Refere-se à possibilidade de que o sistema se desenvolva continuamente ou esporadicamente, contudo, esclarecem que a boa técnica e as atuais exigências de gestão impõem que o sistema de custos tenha seu

funcionamento em condição contínua. Adiciona-se que existe a possibilidade de adoção de métodos esporádicos caso haja algum interesse de abordagem gerencial que exija tratamento diferenciado do sistema em andamento.

G) Quanto à técnica de repartição empregada para os custos indiretos

Esclarece-se que o critério diz respeito, objetivamente, à maneira com que os custos indiretos serão distribuídos aos portadores finais. Destaca-se que tal procedimento pode ser realizado sob duas formas:

- O estabelecimento de uma taxa única, baseada em uma das espécies de custo direto, que possa oferecer uma proporção objetiva para distribuição da parcela de custos indiretos aos portadores;
- Procedendo a distribuição dos custos indiretos sob taxas diferenciadas obtidas pela adoção dos procedimentos típicos da “departamentalização”.

H) Quanto ao número de computações

O objetivo fundamental do sistema de custos é o de apropriar a totalidade de custos e apurar o custo médio unitário de determinado portador final. Nesse sentido, cada método de custeio adotado pode apresentar significativas diferenças, de acordo com as suas concepções operacionais.

O número de computações refere-se às tabulações necessárias para atingir o objetivo mencionado, ou às fases intermediárias a serem desenvolvidas até atingi-lo.

Como alternativas para essa opção, têm-se, normalmente, os métodos classificados como: monofásicos, bifásicos, trifásicos, quatrifásicos e pentafásicos. Quanto maior a quantidade de fases, melhor será a filtragem oferecida pelo método sob os aspectos relacionados à arbitrariedade e à subjetividade, bem como as possibilidades informacionais, entretanto, conseqüentemente, tal nível de detalhamento representará uma maior complexidade operacional do método.

D) Quanto aos controles retificativos

Esse critério oferece a possibilidade de determinar se o funcionamento do sistema de custos realizará continuamente a comparação dos valores efetivamente apurados, com valores anteriormente previstos, ou irá apenas disponibilizar suas informações para que tal controle seja realizado esporadicamente.

Tem-se, em suma, pela concepção do critério, a possibilidade ou não de integração do sistema de custos com o sistema orçamentário ou de controle de custos (custo-padrão).

2.3.3 Avaliação dos critérios de classificação dos sistemas de custos

Na realização das avaliações cabíveis em relação aos critérios apresentados, De Rocchi & Luz (1998, p. 21-30), comentam que apesar da necessidade de ajuste em torno de vários aspectos conceituais que o procedimento apresenta, no geral, alinham-se de maneira totalmente favorável ao que o trabalho pretende evidenciar, no sentido de que deve haver uma proposição classificatória objetiva para orientar a estruturação dos sistemas de custos.

Entendem, no que este estudo também manifesta plena concordância, que embora essa classificação não seja a única razão e nem o mais importante aspecto a ser considerado para a área de custos, serve para explicar a maior parte dos fundamentos teóricos desse instrumento de informações.

Os autores adicionam preliminarmente ao contexto, o que se entende relevante ressaltar, duas questões que destacam indispensáveis para que sejam analisadas no âmbito de observação relacionado aos custos, sob a operação de qualquer sistema que seja:

- Inicialmente, lembram que é essencial avaliar os custos segundo as relações de causalidade, variabilidade e eliminabilidade;
- Que um sistema de custos deve possibilitar o atendimento de algumas finalidades básicas:
 - a) Acompanhamento e apreensão das variações patrimoniais do ciclo operacional interno;

- b) Evidenciação dos resultados por objetivo final de custeamento;
- c) Controle da economicidade operacional;
- d) Avaliação de alternativas.

Ainda sob essa ótica, os critérios apresentados devem ser segregados de maneira diferente, pois, na realidade, representam, em sua maioria, características eletivas ou critérios de acumulação, e, portanto, não objetivamente classificatória. Na seqüência, expõe-se a síntese de tal interpretação:

Quadro 6

Avaliação e interpretação dos critérios de classificação dos sistemas de custos

CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO PROCEDIMENTO
Conteúdo da informação	É o critério fundamental para a classificação dos sistemas de custos, pois o conteúdo pretendido para a informação condiciona o Objetivo, o Pensamento condutor, a Estrutura e o Processo operacional. A opção por um sistema de custos parcial ou completo dependerá das finalidades propostas para o sistema e da atitude gerencial.
Crítérios valorimétricos	Característica eletiva, mas freqüentemente condicionada por imposições de ordem legal e fiscal. O mundo exterior e o controle costumam pesar fortemente para a seleção da alternativa valorimétrica mais adequada.
Forma de acumulação dos custos	Crítério de acumulação dos custos fabris, imposto pelas características e singularidades dos processos produtivos.
Concepção contábil formal	Característica eletiva, quase sempre condicionada pelos objetivos e finalidades pretendidos para o sistema.
Objetivos do custeamento	Este critério de classificação dos sistemas de custos pode ser entendido como discutível. Embora variando as formas e procedimentos operacionais, todos os sistemas de custos têm, como objetivo final, a determinação do custo médio unitário de cada tipo de portador (ou objetivo) de custos.
Continuidade do controle	Característica eletiva, embora algumas técnicas de custeamento se adequem ao custeamento contínuo e outras tenham sido desenvolvidas para aplicação extemporânea e eventual. A boa técnica aconselha que toda entidade contábil mantenha um sistema de custeamento contínuo, nada impedindo que recorra, eventualmente, a processos de custeamento esporádico.
Técnica de repartição empregada	Característica eletiva, quase sempre condicionada pelos objetivos e finalidades pretendidos para o sistema.
Número de computações	Este critério de classificação dos sistemas de custos apresenta apenas um vago interesse acadêmico, carecendo de utilidade prática.
Controles retificativos	Característica eletiva imputável a qualquer sistema de custeamento dotado de valorimetria por bases monetárias múltiplas.

Fonte: De Rocchi & Luz, 1998, p. 28.

Em observação às interpretações expressas, acrescenta-se, em concordância aos autores, que os critérios comumente utilizados internacionalmente para caracterizar os sistemas de custos podem e devem ser revisados ou re-estruturados, seja para imprimir uma cabível atualização ao tema, ou para promover um ajuste evolutivo do procedimento.

Nessa perspectiva, caberia ainda a avaliação de outros critérios não mencionados, cuja introdução certamente se faz necessária para correlacionar o sistema de custos com as diversas questões contemporâneas. Destaca-se, no entendimento do autor do presente estudo, por exemplo, os seguintes critérios passíveis de consideração:

- **Abordagem básica de análise:** diz respeito à opção entre o tipo de relação que se pretende evidenciar por determinado sistema de custos, cabendo como alternativas (já citadas), a causalidade, a variabilidade e a eliminabilidade. A forma ideal possivelmente seria a de hierarquizar tais alternativas, pois a exclusão das demais, qualquer que fosse, não seria muito positivo;
- **Finalidade preponderante:** de maneira idêntica, trataria de definir o estabelecimento de uma hierarquização entre as possíveis finalidades oferecidas pelo sistema de custos;
- **Usuário preferencial:** esse critério teria a função de definir e identificar o usuário (ou grupo de usuários) preferencial do sistema de custos, para o qual determinadas informações específicas seriam produzidas, e, portanto, para o qual o sistema deveria direcionar-se.

Torna-se necessário ressaltar que, embora o procedimento de classificação apresentado possua muitas carências, além das já mencionadas, o fato de levar à reflexão quanto à necessidade de se dispensar tal tratamento aos sistemas de custos, representa um excepcional triunfo.

Regressando a segregação diferenciada dos critérios apresentados para classificação dos sistemas de custos, destaca-se que os autores assumem alguns pressupostos. A princípio, indicam que o sistema de custos pode tomar a forma opcional de custeamento parcial ou completo, e que essa opção tem

caráter determinante no contexto. Tendo como base tal condição, as características operacionais irão impor a forma de acumulação dos custos e, sequencial e finalmente, os demais aspectos deverão ser escolhidos pelo organizador ou operador do sistema.

Nesse ponto, ressalta-se que os autores normalmente não mencionam a figura do usuário, o qual, principalmente na atualidade, tem papel de destaque no sistema de custos, o que justifica a proposta apresentada anteriormente de introdução de tal elemento no contexto.

Mas enfim, considerando-se os pressupostos indicados para a revisão da segregação dos critérios internacionais de classificação dos sistemas de custos, os autores oferecem uma proposição bastante coerente e consistente, a seguir exposta:

Quadro 7

Proposta de modelagem de um sistema de apuração e análise de custos

MODELAGEM DE UM SISTEMA DE APURAÇÃO E ANÁLISE DE CUSTOS		
1ª Opção: Decisão quanto ao conteúdo das informações	1ª Imposição: Forma de acumulação dos custos	Opções e alternativas:
Custeamento parcial	Custeio por processo Custeio por Ordem	VALORIMETRIA - Simples ou múltipla, e / ou - Por valores históricos, projetados, predeterminados, etc. CONCEPÇÃO FORMAL DOS REGISTROS - Monista; - Dualista;
Custeamento completo	Custeio por processo Custeio por ordem	- Independente. CONTINUIDADE DO CONTROLE - Contabilização contínua; - Contabilização esporádica. CONTROLE RETIFICATIVO - Processo aberto sem retroalimentação; - Processo controlado por retroalimentação.

Fonte: De Rocchi & Luz, 1998, p. 29.

Os autores explicam que não incluíram os critérios: “objetivos de custeamento” e “número de computações”, por não considerá-los relevantes, entretanto, nesse ponto em especial, acredita-se que seria de muita utilidade introduzi-los no contexto, afinal, como não há uma estrutura conceitual objetivamente definida nesse âmbito, as discussões e estudos do assunto é que teriam a propriedade de descartá-los.

Acrescenta-se, oportunamente, outro destaque dado pelos autores, em relação a alguns pontos de extrema importância que devem ser levados em consideração para um bom planejamento e respectiva estruturação dos sistemas de custos:

- a) as fontes de dados disponíveis pela entidade contábil;
- b) a importância e a utilidade prática das informações geradas;
- c) as solicitações e as necessidades dos usuários do sistema, aqui incluídos a administração e os supervisores.

Importante ressaltar que definidos os procedimentos apropriados para a modelagem de um sistema de custos, este irá se tornar efetivo a partir, principalmente, da escolha racional e adequada de um elemento operacional básico do sistema, que é o método de custeio.

Nesse contexto, sabidamente existem outras tantas divergências e lacunas que necessitam de harmonização teórica, algumas das quais na seqüência serão tratadas, mas para que possa haver o desenvolvimento seqüencial lógico da exploração desse tema, o estudo pressupõe como indispensáveis os esclarecimentos relacionados a alguns assuntos antecedentes à questão dos métodos de custeio.

Expõem-se, assim, um tipo de abordagem que se entende de primordial importância para a sustentabilidade do sistema de informação contábil de custos e, conseqüentemente, aos demais segmentos do Sistema de Informação Contábil e à própria Contabilidade, mas à qual não foi dada a devida continuidade, seja pela literatura nacional especializada ou pelos estudos acadêmicos da área de conhecimento.

III – CONCEITOS, PROCEDIMENTOS E DEMAIS CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

3.1 Considerações iniciais

Uma vez observadas e consideradas as características que definem a parcela de custos mais objetivos, expressos sob as nomenclaturas: custos diretos ou custos variáveis, cada qual com sua particularidade de classificação, interpretação e conceitos, esses, teoricamente, não devem apresentar maiores dificuldades para a sua apropriação aos portadores finais de custos, qualquer que seja o método de custeio porventura utilizado.

Em observação ao contexto, tem-se que os métodos de custeio correspondem à estruturação de procedimentos específicos a serem utilizados para promover a ligação dos componentes indiretos a determinados objetivos ou portadores. Cada um procurando oferecer um conjunto de informações particulares às suas concepções, e estabelecendo um fluxo transitório próprio desse elemento por departamentos, atividades ou outras etapas, mas enfim, com o foco em um “objetivo de custeio” definido.

Motta (2000, p. 20), citando Guerreiro, expressa que o método de custeio por meio da lógica de identificação e acumulação de custos e à luz do sistema de custeio, faz a alocação dos custos para possibilitar o conhecimento dos valores dos diversos objetos de custeio.

Nesse sentido, objetivando uma razoável compreensão quanto às tarefas básicas afeitas aos métodos de custeio, resta conhecer as possibilidades de atribuição dos CIF aos produtos de acordo com a concepção de alguns desses métodos, visto que neles é que residem as muitas dificuldades da área de custos, seja sob a observação de aspectos de natureza teórica ou prática.

Segundo Motta & Escrivão Filho (2001, p. 5-6) os métodos de custeio básicos são: custeio por absorção e custeio variável. Os autores acrescentam que existem vários outros métodos, que apesar de apresentarem alguns procedimentos distintos, mantêm as bases conceituais destes. Elencam, o

que a seguir se reproduz, alguns dos métodos que entendem como principais, e que comumente são referenciados pela literatura da área:

- Custeio por Absorção;
- Custeio Pleno;
- Unidades de Esforço de Produção – UEP;
- Custeio Variável;
- Custeio ABC;
- Custeio TOC – Contabilidade de Ganhos.

Antecipadamente, destaca-se que alguns dos métodos relacionados não possuem as características estruturais necessárias para a sua qualificação como método de custeio no contexto específico da concepção contábil, entretanto serão comentados levando em consideração as propostas filosóficas que apresentam.

Para a seqüência das observações do presente estudo, convém esclarecer que os métodos de custeio direto e variável, normalmente apresentados como sinônimos, serão tratados de forma independente, entendendo-os como métodos diferentes, ao contrário, portanto, do que a literatura da área preponderantemente referencia.

Apresentar-se-á, de modo geral, quanto aos métodos relacionados, as características básicas dos mesmos e algumas particularidades identificadas como relevantes no contexto das observações desenvolvidas pelo trabalho em curso.

3.2 Custeio por Absorção

Segundo Martins (2003, p. 37-38) o custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos - PCGA, portanto, integra-se aos preceitos da Contabilidade Financeira, e é admitido também pela legislação tributária, exatamente por conta dessa característica, além de estar voltado relativamente à produção, bem como à

mensuração dos estoques e resultados, possibilitando, ainda, alguns procedimentos de controle.

Consiste, funcionalmente, na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Utiliza-se basicamente da classificação de custos que se fundamenta na relação entre os custos e a unidade produzida (produto), compreendendo os custos diretos e indiretos, mas que conforme Martins (op. Cit., p. 51), podem ser classificados ao mesmo tempo como fixos ou variáveis, que consideram a relação dos custos com o fator tempo e o volume de produção.

É importante ressaltar que devem ser compreendidas com clareza essas possibilidades de classificação dos custos, uma vez que há diferenças conceituais relevantes entre cada uma delas.

Especificamente, quanto aos procedimentos de alocação dos custos de produção aos produtos, os custos diretos, em vista de suas características, não devem apresentar dificuldades uma vez que dependem de medição objetiva. Já os custos indiretos de fabricação, mesmo possuindo evidente relação com o objeto de custeio, não podem ser apropriados de forma direta e objetiva ao mesmo, e necessitam fazer uso de critérios de rateio para realizar tal procedimento.

No tocante à subjetividade e à arbitrariedade tão destacadas em torno dos critérios de rateio e, insistentemente, utilizadas para evidenciar inconsistências aos métodos de custeio, é necessário frisar que esses adjetivos são intrínsecos a todos os métodos, havendo alguma diferenciação no máximo em relação ao grau de cada um desses atributos. Tal discussão, indiscutivelmente, mereceria um estudo específico diante da variedade de interpretações possíveis. Apenas para expor um posicionamento quanto ao tema, ressalta-se o aspecto custo-benefício de cada um dos métodos de custeio, afinal, pelo que se entende, a limitação de recursos (dentre outros aspectos) de uma entidade pode determinar a opção por certo método, cujo grau de tais qualificações seja plenamente aceitável.

Certamente a utilização de qualquer método é bem mais positiva do que não utilizar nenhum, afinal, não se pode deixar de fazer o bom, a espera do ótimo.

Assim, os custos indiretos terão, de qualquer forma, que ser alocados ao objeto de custeio por meio de critérios ou bases de rateio. Nesse sentido, Maher (2001, p. 236) orienta que sejam observadas algumas questões básicas para que se possa definir um bom critério, pelo que se apresenta:

- *Relação causal* – Se possível, encontre uma relação de causa e efeito entre o objeto de custo e o custo, e utilize o direcionador de custo que reflita essa relação.
- *Benefícios recebidos* – Se uma relação causal não puder ser encontrada, é adequado escolher a base de rateio fundamentada nos benefícios recebidos por determinado produto, em observação a um componente de custo.
- *Razoabilidade* – Quando os administradores não podem chegar a uma base de rateio que reflita causalidade ou benefícios recebidos, devem escolher uma base que represente um rateio “razoável”.

Em sua obra de referência, Martins demonstra duas possibilidades de apropriação dos CIF aos produtos, a primeira denominada simplista e, posteriormente, outra forma que indica como mais elaborada e complexa, ambas, enquadradas no método de Custeio por Absorção, e que a seguir serão expostas.

3.2.1 Rateio proporcional

Martins (2003, p. 55-57) apresenta esse critério de rateio que é realizado por meio da adoção de um percentual de referência que direcionará a distribuição dos custos indiretos totais aos produtos. Essa distribuição é feita da seguinte maneira: calcula-se a porcentagem que os produtos consomem de determinado componente (que ofereça tal condição) e, então, se apropriam os custos indiretos totais aos produtos, com base nesse mesmo percentual.

O autor exemplifica tais procedimentos com base no total de custos diretos, acrescentando a mesma abordagem quanto à mão-de-obra direta, e esclarecendo a possibilidade de utilização de outros componentes como base.

Um certo nível de arbitrariedade, natural do procedimento, fica evidente, pois a escolha de cada critério possível afetará o total de custos indiretos efetivamente apropriados aos produtos, super ou subavaliando-os. Tal aspecto, como depende de uma escolha pessoal dentre os possíveis critérios, remete à orientação de Maher anteriormente citada, para que sejam observados alguns fatores que estão orientados a minimizar os eventuais efeitos negativos dessa forma de custeio.

3.2.2 Rateio por departamentos

Segundo Martins (2003, p. 63-76) uma outra possibilidade, mais refinada, para realizar a apropriação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, é fazê-lo mediante a sua distribuição por departamentos, a qual denomina “departamentalização”.

O autor conceitua que, no contexto da Contabilidade de Custos, os departamentos de uma empresa são unidades administrativas representadas por homens e máquinas desenvolvendo atividades homogêneas, e podem ser classificados em Departamentos de Produção e de Serviços.

Esclarece que um departamento é, na maioria das vezes, um centro de custos, podendo existir diversos centros de custos dentro de um departamento. Complementa que o centro de custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos, mas que não é uma unidade administrativa, ocorrendo somente quando coincide com o próprio departamento.

3.2.3 Distribuição dos CIF aos produtos e apuração do custo total

No rateio proporcional, identificado o valor do CIF a ser atribuído a determinado produto, basta dividir tal montante pela quantidade total produzida para se obter o CIF por unidade.

Tratando-se de rateio por departamentos, a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos pode ser feita por meio da definição de um fator que evidencie o consumo de recursos de cada produto em relação aos departamentos de produção.

Um exemplo típico apresenta a quantidade de horas-máquina trabalhadas por cada departamento de produção em cada produto. Assim, divide-se o valor total dos CIF que deverão estar concentrados nesses departamentos pelo total das horas de produção, e após identificar o valor-hora, apropria-se o valor correspondente às horas que cada produto consumiu de cada departamento; por fim, divide-se esse montante pela quantidade produzida desse produto.

Para obter os custos totais dos produtos, seja no rateio proporcional ou no rateio por departamento, basta somar os custos indiretos alocados à parcela de custos diretos.

3.2.4 Outras Considerações relevantes

Souza (2001, p. 47), após avaliar várias observações críticas dispensadas ao método de Custeio por Absorção, sintetiza que tais posicionamentos usualmente referem-se à sua incapacidade de viabilizar:

- a) uma acurada apropriação dos custos aos objetos de custeio;
- b) um adequado conhecimento das reais causas geradoras dos custos;
- c) adoção de procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens e produtos e para a eliminação de desperdícios;
- d) o conhecimento dos recursos totais – custos e despesas – demandados pelos objetos de custeio;
- e) estabelecimento de estratégias que assegurem uma vantagem competitiva.

O que se observa quanto às incapacidades elencadas e direcionadas especificamente ao método de custeio por absorção, é que elas são extensivas a todos os métodos de custeio, afinal, não há nenhum método que viabilize plenamente os tópicos indicados.

Apesar dessas críticas, não há como deixar de considerar sua validade para atendimento à finalidade contábil regulamentar, à exigência fiscal e tributária, e ainda à introdução, mesmo que básica das possibilidades de utilização da Contabilidade de Custos para controle gerencial focado em aspectos de “responsabilidade” (departamentalização).

Entende-se que a principal lacuna do método poderia residir na característica de sua informação quanto à utilidade, que por estruturar-se para o atendimento aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos - PCGA, possui limitadas aplicações destinadas ao processo de tomada de decisões de alguns grupos de usuários, mas, considerando que essa característica, em particular, é também de todos os demais métodos de custeio, não há o que o comprometa ou desqualifique.

3.2.4.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

Dois motivos principais são usualmente ressaltados pelos autores da área como aspectos favoráveis ao uso desse método de custeio:

- Martins (2003, p. 37-38) indica que, por ser o método adotado pela Contabilidade Financeira (e respectivamente pelas Auditorias), é admitido tanto para fins de apresentação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também para o Imposto de Renda na apuração dos Lucros Fiscais;
- Padoveze (2006, p. 172-173), por sua vez, cita o aspecto “economicidade” como favorável, esclarecendo que a estruturação do método em vista da classificação que faz dos custos em diretos e indiretos seria mais simples, e assim menos custoso;

Apesar de todas as críticas feitas a esse método de custeamento, principalmente quanto às dificuldades na sua utilização para fins gerenciais, a literatura da área expressa algumas situações específicas em que o seu uso não seria tão condenável. Nos casos de produtos sob encomenda ou novos produtos para os quais não haja um mercado já estabelecido, haveria pela sua aplicação inicial uma relativa facilidade, já que expressaria um montante capaz de recuperar todos os custos (diretos e indiretos) e de retornar a margem de lucro desejada. A finalidade então descrita submete a sua utilização para o estabelecimento dos preços de venda, visando à recuperação de todos os custos incorridos pela empresa na obtenção dos produtos nas condições destacadas.

3.2.4.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

O grande questionamento normalmente feito ao método de custeio por absorção relaciona-se à forma de alocação dos custos indiretos aos produtos. Esses custos são alocados por meio de critérios de rateio baseados em volume, seja de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta, dentre outras possibilidades. Como esses critérios não expressam uma relação objetiva de causa e efeito que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação subjetiva e altamente arbitrária.

Padoveze (op. Cit., p. 172) acrescenta alguns outros aspectos a considerar:

- Menciona que o método de custeio por absorção trata o custo fixo de manufatura como se fosse unitário, equivalente ao tratamento dispensado aos custos diretos e/ou variáveis, o que é incorreto, uma vez que esse valor modifica-se conforme o volume da produção, o que pode causar sérios equívocos decisórios;
- destaca ainda que o método gera um efeito que acarreta a alteração no resultado do período, provocado em decorrência da mudança do inventário, ou seja, uma empresa pode aumentar os lucros reportados, aumentando o inventário, e inversamente, diminuir seus lucros reduzindo o inventário.

Têm-se, também, como desfavoráveis os efeitos muito comentados do sub ou super custeamento, em vista da alocação com base na escolha de um determinado critério.

Outro aspecto está relacionado ao custo unitário do produto, que também fica dependente do volume de produção, pois alterações no volume fazem com que o montante de custos indiretos alocados aos produtos varie; assim, quando o volume aumenta o custo unitário diminui e quando o volume diminui o custo unitário aumenta.

Muitos são os argumentos para que a sua utilização não seja a mais recomendada, mas o principal fator diz respeito ao seu baixo nível de representatividade para fins gerenciais.

Certamente um método de custeio não é um fim em si mesmo, e sim uma informação contábil que como tal, tem o objetivo principal de servir ao processo de tomada de decisões, entretanto, o que ocorre é que normalmente deixa-se de considerar muitas utilidades gerenciais desse método, que efetivamente existem, mas como em qualquer outro, atende uma parte dos usuários interessados e deixa de atender determinados interesses de outros grupos.

3.3 Custeio Pleno

Conforme as explicações de Martins (2003, p. 220), constata-se que o custeio pleno consiste na apropriação aos produtos, do total de “recursos” consumidos para a sua obtenção. Esses recursos compreendem, além dos custos totais de produção, as despesas administrativas, comerciais e financeiras, e quanto ao rateio desses aos produtos, observa os mesmos procedimentos do método de custeio por absorção.

O autor comenta que, após a distribuição de todos os componentes aos produtos (se os critérios de rateio fossem perfeitos), obter-se-ia o custo de produzir, vender, administrar e financiar, bastando acrescer o lucro desejado para se fixar o preço final de venda do produto, que estaria estruturado de forma a proporcionar a plena recuperação de todos os gastos havidos no processo de obtenção da correspondente receita.

Bruni & Famá (2003, p. 319) informam que esse método de custeio, também denominado “integral”, foi muito utilizado na Alemanha no início do século XX, objetivando o estabelecimento de preços de venda para os produtos. Destaca que tal metodologia foi instituída no país pelo “*Conselho Administrativo do Império para Eficiência Econômica*” (Reichskuratorium für wirtschaftlichkeit – RKW), órgão público alemão que seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preços. Esclarece que no Brasil o

método ficou conhecido pela sigla RKW, e que o órgão brasileiro citado como equivalente também o empregou nas décadas de 60 e 70. Complementa apontando uma vantagem do método, que consistiria no fato de que qualquer alteração no custo ou despesa dos produtos poderia ter o efeito mensurado no preço, e talvez essa seja a justificativa para a sua utilização na época: o controle dos preços.

Martins (op. Cit., p. 220-221), nesse sentido, expressa que o nível de arbitrariedade e os efeitos do aspecto volume são muito mais marcantes do que em outros métodos, tornando-o frágil diante de uma economia de mercado, condicionando seu uso a mercados monopolísticos ou de oligopólio, ou ainda, em situação de preços absolutamente controlados pelo Governo, enfim, na ausência de concorrência (talvez para produtos inéditos).

Bruni & Famá (op. Cit., p. 313) indicam que a formação dos preços dos produtos representa um processo de tomada de decisão em que os custos possuem papel fundamental. Contudo, alerta para que:

Além dos custos, o processo de formação de preços está ligado às condições de mercado, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido. Dessa forma, o cálculo do preço de venda deve chegar a um valor que permita trazer à empresa a maximização dos lucros, ser possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado e melhor aproveitar os níveis de produção.

Martins (op. Cit., p. 220), em concordância a tais afirmações, comenta que em uma economia de mercado a definição dos preços é feita muito mais em decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura do que em função dos custos para a obtenção do produto. Acrescenta, nesse contexto, que os custos assumiriam o papel muito mais efetivo de “objeto de análise” para possibilitar a verificação de viabilidade, em função deles, de lançar determinado produto cujo preço o mercado influencia de forma marcante ou mesmo fixa.

3.3.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

Como aspecto favorável desse método de custeio pode-se, de acordo com o que já foi citado por ocasião da abordagem ao custeio por absorção,

constatar que o preço do produto obtido pelo método prima pela total recuperação dos gastos incorridos pela empresa em sua produção, dessa forma em mercados em que o preço do produto não está determinado, seja pela condição de novidade ou especificidade, esta possivelmente pode representar uma informação útil.

3.3.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

Como inicialmente destacado esse método leva o conceito de absorção ao seu extremo, e assim traz consigo as mesmas críticas do método mais ameno, ampliadas, as quais, em síntese, são elencados a seguir:

- A variação do volume das atividades influenciará o valor dos custos unitários de uma forma mais contundente;
- a apropriação das despesas aos produtos por meio de critérios de rateio, já sabidamente subjetivos e arbitrários, tornam os seus custos ainda mais questionáveis.

Martins (2.003, p. 220) ensina que em uma economia de mercado deve-se saber que os preços decorrem muito mais dos mecanismos e forças da oferta e da demanda, do que dos custos incorridos para a obtenção dos produtos. Assim sendo, o preço eventualmente gerado pelo método de custeio (este ou qualquer outro método) não deve ser o preço praticado pela empresa, a não ser que se enquadre nos referenciais indicados pelo mercado.

De maneira geral, como aspecto mais restritivo, o método amplia as dificuldades de sua utilização para a finalidade básica da informação contábil relacionada ao âmbito gerencial, por conta de sua fragilidade evidenciada por uma base conceitual mais aplicável a ambientes políticos, conjunturas econômicas e mercadológicas atualmente um tanto quanto fora do contexto mundial.

3.4 Unidades de Esforço de Produção

Segundo Allora & Allora (1995, p. 5-8) esse método, ao qual denominam “Unidade de Produção – UP”, consiste no resultado da seqüência criativa de estudiosos da engenharia de produção, voltados para a simplificação da administração do processo produtivo, baseado no conceito de unificação da produção. Os autores citam vários estudos anteriores, culminando na obra de George Perrin, que apresentam como referência em relação ao tema.

Ressaltam que o método concebido por George Perrin, e que inclusive levou a sigla de seu nome como indicativo, é fundamentado em um cálculo matemático de equivalência, que transforma os custos-valores das operações de fabricação em valores constantes no tempo, criando assim, a unificação da produção em GP. Completam, esclarecendo que o método UP – unidade de produção, consiste em um aperfeiçoamento do método GP, desenvolvido por ele próprio (Franz Allora).

O método não é apresentado pelos autores como um método de custeio na concepção de seu uso contábil, e sim como um método de planejamento, controle e análise de desempenho, especificamente da área produtiva, não se utilizando inicialmente das classificações contábeis usuais, denominando os custos da produção, em seu contexto, como custos técnicos.

Contudo, percebe-se, que os chamados custos técnicos equívalem-se conceitualmente aos custos diretos e indiretos (ou fixos e variáveis), e ainda, que se fundamentam na mecânica do custeio por absorção, e apesar de expressarem não se tratar de uma estruturação baseada em conceitos contábeis, apresentam características que evidenciam a adoção de procedimentos típicos.

Allora & Allora (op. Cit., 13-16), apresentando os princípios teóricos do método, estabelecem inicialmente a necessidade de se fazer uma distinção entre as indústrias que não têm dificuldades em medir exatamente a própria produção, que intitulam como de “fabricação única”, e as que realmente apresentam vários problemas em decorrência dessa impossibilidade, denominadas de “fabricação múltipla”.

Defendem outro ponto fundamental do método que consiste no conceito abstrato da unidade de medida “esforço de produção”. Esclarecem que a produção é o resultado da atividade produtiva de uma indústria, consistindo na obtenção de diversos produtos a partir da transformação de vários fatores. A esse trabalho produtivo atribuem a denominação de “esforço”, culminando com a composição conceitual do termo citado. Ainda na sustentação desse aspecto, definem que a unidade de esforço de produção é caracterizada por aplicar-se a cada operação de uma fábrica (máquina, tarefa individual etc.), no que o método trata e denomina especificamente como: posto operativo, máquina ou posto manual estabelecendo uma relação entre estes esforços.

Definem que a relação entre os esforços de produção é constante no tempo, e que tal constância é a base teórica do método, pois entendem que qualquer variação econômica ou de mercado não irão afetá-las, desde que mantidas as condições de funcionamento do ambiente produtivo.

Mencionam que a unidade de esforço de produção será o “real denominador comum” entre todas as atividades da fábrica, por mais diversificadas que sejam, e exemplifica, considerando uma fábrica de cimento, cuja unidade “tonelada”, é considerada uma base imutável:

Essa unidade permite-nos dizer que uma certa operação de trabalho representa 0,25 unidades, um certo artigo 3,23 unidades e que a fábrica, durante esse mês, produziu 108.210 unidades...

Assim, grande parte das informações quantitativas relacionadas às operações da fábrica ou aos produtos poderá ser divulgada mediante a expressão dessas em quantidades de unidades de produção – UP’s.

O método de unidade de esforço de produção, em suma, busca simplificar o processo de gestão industrial definindo uma unidade de medida comum. Essa simplificação fundamenta-se na transformação de uma fábrica multiprodutora (vários produtos) em uma fábrica monoprodutora (que produz um único artigo fictício equivalente aos vários produtos reais).

Os autores imputam, como características desse método, a simplicidade, clareza e precisão. Admitem o problema de tratamento e distribuição dos custos aos produtos, mas consideram que isso não é passível de ser resolvido satisfatoriamente utilizando somente a Contabilidade, mas sim combinando-se os aspectos técnicos e contábeis. Na sua concepção a preocupação fundamental está direcionada aos aspectos da produção, produzindo informes de custos destinados ao chão-de-fábrica. Entendem, ainda, que o método oferece informações coerentes para a Contabilidade de Custos, pois, acreditam, soluciona o problema do rateio dos custos indiretos de produção, uma vez que elimina tal procedimento do contexto, já que serão somados e divididos pelo número total de UP's produzidas no período.

O método, em sua proposta e amplitude, de acordo com Allora & Allora (op. Cit., 44-49), sugere que os usuários o observem, ainda, para a definição dos preços de venda e para o planejamento do lucro, em que os autores oferecem conceitos e fórmulas apropriadas para os respectivos cálculos, que não serão abordados pelo presente estudo em razão de seu foco situar-se no âmbito do tratamento exclusivamente dos custos.

Segundo Martins (2003, p. 312), além de todas as características já citadas, o método propõe que se eleja um produto-base, cujo custo deverá servir de parâmetro para medir os equivalentes de produção dos demais.

De acordo com Motta (2000, p. 42-44) a implementação desse método deve ser realizada por meio da utilização de um roteiro geral, que a autora descreve de forma sucinta.

Acrescenta que a Contabilidade deverá fornecer o total dos custos de transformação incorridos em determinado período para produzir este montante total de UP's. De posse desse valor, divide-se o total dos custos de transformação pelo total das UP's produzidas, obtendo-se assim o valor monetário de uma UP. Finalmente, calcula-se o custo de transformação de cada produto pela multiplicação de seu quantitativo em UP's e o valor monetário da UP do período.

A autora esclarece que as UP's obtidas representam o trabalho realizado para a transformação das matérias-primas em produtos acabados. Dessa

forma, sua utilização permitirá expressar os custos unitários de transformação de cada produto, bastando, para que seja obtido o custo total de produção de determinado produto, adicionar-se o custo das matérias-primas empregadas.

Martins (2003, p. 312) expressa que o método procura simplificar o processo de custeio, objetivando administrar a produção, controlar os custos e avaliar desempenhos.

Trata-se de um conjunto de procedimentos complexos, seja no âmbito prático ou na sustentação teórica. Sua aceitação não é pacífica, muito pelo contrário, existem principalmente no meio contábil muitos críticos cujas assertivas não convém ignorar.

De Rochi (1993, p. 12-24) apresenta uma abordagem muito ampla e profunda que utiliza para fundamentar um extenso conjunto de críticas. Sinteticamente, dentre as várias observações, pode-se destacar as seguintes, como as mais incisivas:

- A utilização do método GP (ao qual se refere quando cita o método UP), para a orientação de processos decisórios, de modo geral, é muito limitada;
- O método não oferece quaisquer vantagens sobre outros métodos e sistemas de custeamento;
- A falha mais grave do método está em desrespeitar a convenção contábil do denominador comum monetário.

Koliver (1994, p. 45) também exhibe algumas considerações restritivas, das quais se extrai em síntese, a seguinte abordagem:

[...] O fato de ensejar muito trabalho na sua implantação, em vista da necessidade de análise de todas as operações, e depois demandar pouco esforço, não concerne à sua fundamentação teórica e não nos interessa nas presentes considerações. Poderíamos terminar nesse ponto, pois é sobejamente evidente que não estamos diante de um novo “sistema” de apropriação de custos, uma vez que ele não implica tomada de posição sobre a *natureza* dos custos, tampouco sobre a apropriação dos custos indiretos, porquanto segue as diretrizes dos sistemas clássicos. Trata-se, em verdade, de uma técnica de cálculo, que alguns autores, como De Rochi, classificam como simples exacerbação da técnica de apropriação com base em contabilidade setorial.

A discussão acerca dos métodos de custeio é ampla, e como já mencionado no presente estudo, cada método atende a determinado grupo de usuários, ou seja, métodos diferentes voltados para necessidade de informações diversas.

Especificamente quanto ao método em questão, o lançamento de alguns conceitos avessos à área contábil, responsável pelos procedimentos de custeio, tornou-o frágil sob o ponto de vista teórico desse contexto, o que torna claro o fato de que não se trata de um método de custeio, passível de inclusão como tal, no âmbito do sistema de custos e, conseqüentemente, como elemento integrante do sistema de informação contábil de custos.

Os próprios idealizadores do método não o qualificam, em nenhum momento, como um instrumento contábil de custeio, mas sim como um instrumento da área de Engenharia da Produção voltado ao planejamento, controle e análise de desempenho.

Enfim, observar a sua proposta poderia resultar na ampliação do alcance dos métodos contábeis de custeio, possibilitando assim saciar um grupo maior de usuários. Por outro lado, a sua adequação de fundamentos ao meio contábil, poderia atribuir-lhe sustentabilidade teórica e aceitação que, todos os métodos atualmente em utilização buscam.

3.4.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

O destaque mais favorável apresentado pelo método diz respeito ao fato de que a UP, por ser uma medida que não varia com o tempo, pode sofrer reavaliações e comparações com períodos diferentes.

Esse método, porém, deve ser compreendido como uma ferramenta cuja preocupação relaciona-se estritamente com o atendimento à área de produção, portanto, que gera um conjunto de informações para usuários e interesses específicos.

Nessa linha de entendimento, outro aspecto favorável reside exatamente em que este método não observa apenas o parâmetro “custeio dos produtos”, mas principalmente preocupa-se em direcionar suas informações para

que sejam úteis tanto para a avaliação da produção (eficiência, eficácia, ociosidade) quanto para alguns tipos de decisões da gestão administrativa, especificamente relacionadas ao ambiente produtivo.

3.4.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

Numa análise superficial quanto aos fatores que se apresentam desfavoráveis em relação ao método, pode-se explicitar:

- O tratamento indistinto dos custos, cuja apropriação agrega os componentes diretos e indiretos sem considerar suas particularidades comportamentais;
- a apropriação dos custos aos produtos com base nos preceitos da UP mantém certa equivalência aos procedimentos executados com base em critérios de rateio;
- a necessidade de utilização conjunta de um método de custeio que equacione o seu direcionamento exclusivo para os ditames essencialmente necessários da área contábil;
- a sua abrangência imprime uma certa complexidade operacional que exige investimentos e estruturas de manutenção consideráveis;
- certa incapacidade de possibilitar a identificação, seja da necessidade de melhoria nos processos ou mesmo se os postos operativos existentes realmente agregam algum valor.

A proposta filosófica do método não compreende os interesses contábeis de custeio dos produtos, abrangendo conceitos e procedimentos bastante amplos e complexos, voltados exclusivamente à gestão e controle da produção, apesar de possibilitar a sua complementação e integração com um método de custeio tipicamente contábil.

Portanto, definitivamente, não se trata de um método de custeio que possa ser enquadrado no âmbito do sistema de informação contábil de custos. A sua utilidade gerencial, no entanto, deve ser considerada ao menos diante da essência filosófica diferenciada, afinal, a exemplo dos vários métodos existentes, atende a determinados interesses de um grupo de usuários.

3.5 Custeio Direto

Inicialmente é preciso admitir e destacar quanto a esse método de custeio, um pressuposto básico para a seqüência de qualquer observação em torno dele:

⇒ Método de custeio direto não é uma expressão que representa mero sinônimo para o método de custeio variável, tratando-se, portanto, de métodos de custeio definitivamente distintos.

Não é uma afirmativa redundante ou mesmo simplista, diz respeito sim, a um esclarecimento de fundamental importância para se retificar um constante equívoco observado na literatura da área. As obras e autores nacionais, praticamente em sua totalidade, normalmente indicam essas denominações para referenciar um mesmo método de custeio, e mesmo quando o mencionam como método específico, o fazem muito sinteticamente. Tal situação certamente contribui para dificultar o processo de comunicação e respectivo entendimento em torno dos conceitos relacionados à área de custos.

Silva (1980, p. 37-47) ressalta tal situação, expondo que no seu entendimento tratam-se de métodos de custeio distintos, apesar de apresentarem a mesma estrutura de apuração que utiliza a margem de contribuição como ferramenta complementar de análise.

No âmbito da nomenclatura utilizada para se referir aos métodos de custeio direto e variável têm-se, ainda, segundo Pompermayer (2000, p. 64), custeio marginal, custeio por absorção parcial e custeio por não-absorção, e conforme Gasparini (2001, p. 84-85), custeio por contribuição, custeio intermediário, custeio específico e custeio híbrido.

Apontando o que se entende como o cerne da questão, numa das raríssimas abordagens relacionadas ao tema, comentando sucintamente as diferenças entre esses métodos de custeio, Bruni & Famá (2003, p. 200) destacam:

As duas expressões, *diretos* e *variáveis*, baseiam-se em conceitos bastante diferentes. A diferença entre custos diretos e indiretos refere-se à possibilidade de identificação dos gastos

com objetos específicos de custeio. Custos variáveis e fixos distinguem-se em função de flutuações nos volumes. Enquanto a primeira dicotomia é foco de atenção dos contadores, a segunda é enfatizada nos processos de administração empresarial e análise econômica – embora ambas sejam de fundamental importância na gestão de custos e formação de preços.

Assim, a despeito dos aspectos terminológicos envolvidos, por mais determinantes que sejam para a manutenção dos equívocos indicados, a divergência mais importante reside na falta de percepção de que o método de custeio direto representa uma concepção específica de tratamento dos custos, e que dessa forma, oferece procedimentos e propostas informativas também particulares.

Percebe-se que a causa do equívoco reside na interpretação incorreta de fundamentos teóricos básicos, especialmente relacionados aos conceitos elementares de qualificação dos custos como diretos e variáveis.

Deve-se, portanto, ter cautela no emprego dessa nomenclatura que possui a função de enquadrar os gastos sob determinadas óticas específicas. De forma lógica, simples e objetiva, segundo os preceitos teóricos que estabelecem definições diferentes para cada tipo de custo, nem sempre um gasto classificado como direto será, também, variável, e por outro lado, conseqüentemente, um gasto indireto não será necessariamente fixo.

Certamente, exige-se atenção especial para o aspecto evidenciado, pois a literatura acadêmica, no sentido de prover conhecimento íntegro e consistente sobre a área, deve esclarecer essas nuances tão básicas do conhecimento sobre custos, mormente quanto ao discernimento elementar em torno das classificações e comportamento dos custos.

Mesmo que, segundo Padoveze (2006, p. 78), haja certa semelhança operacional entre os métodos, que torne perdoável e aceitável o entendimento similar entre ambos, ainda assim, apresentar coerentemente as diferenças existentes, por mais sutis que sejam, é uma importante função da qual o meio acadêmico não pode prescindir.

Sobre a sua concepção operacional específica, Gasparini (2001, p. 91), também de forma sucinta, relata que no método de custeio direto são apropriados aos produtos ou serviços apenas os gastos perfeitamente identificáveis com eles e com as linhas a que pertencem.

O autor continua sua explanação citando que se trata de um método em que a locução “*direto específico*” refere-se não apenas a unidade do produto, mas também a departamentos e linhas envolvidas diretamente com os produtos. Complementa, esclarecendo que os gastos diretos do produto serão apropriados de forma direta, e os gastos diretos dos departamentos e linhas do produto, por intermédio de rateio.

Tal afirmativa difere da menção apresentada anteriormente, que ressalta as similaridades do método de custeio direto com o método de custeio variável, e sugere diferenças ainda mais profundas, que de antemão desqualificariam qualquer possibilidade de admissão de semelhança entre ambos.

Enfim, observa-se muitas lacunas a serem dirimidas, mais uma vez resultantes de abordagens continuadas e não devidamente aprofundadas quanto aos aspectos teóricos e qualitativos cabíveis em diversos temas relacionados à área de custos.

No âmbito do estudo em curso tais características e detalhes operacionais não serão tratados, no entendimento de que seria necessário um trabalho específico e de considerável profundidade para que a abordagem pudesse ser consistente. Da mesma forma, deixar-se-á de apresentar os aspectos favoráveis e desfavoráveis afeitos ao método, pois seriam necessárias, para tanto, dentre várias informações, as relacionadas a sua efetiva operacionalização, e mesmo que se possa imaginar que tais concepções guardem certa similaridade com o método de custeio variável, as afirmações expressas não seriam consistentes em face de particularidades não conhecidas e normalmente presentes em cada um dos métodos, além das divergências que puderam ser percebidas mesmo na abordagem superficial que foi dispensada ao assunto.

Assim, o estudo limitar-se-á na apresentação dos aspectos já evidenciados, certamente de valor considerável, apesar de introdutórios.

3.6 Custeio Variável

O método de custeio variável está voltado para a geração de informações de custos para fins gerenciais e os esforços iniciais de sua concepção são atribuídos segundo Johnson & Kaplan (1996, p. 134), a J. Maurice Clark, cujos estudos datam do início do século XX. Os autores elevam o trabalho de Clark sobre o tema, destacando que os conceitos por ele estabelecidos possuem tal sustentabilidade que ainda são utilizados no meio contábil.

Martins (2003, p. 198-204) esclarece que o método de custeio variável originou-se na tentativa de eliminar as influências características dos custos fixos da informação de custos, atribuindo-lhe assim uma maior utilidade para finalidades gerenciais, principalmente de análise e tomada de decisões.

O autor esclarece como características provenientes dos custos fixos que usualmente são citadas como entraves para a informação contábil, especialmente as relacionadas às áreas de custos e gerencial: a arbitrariedade em seu rateio, a variação por unidade em função de oscilações de volume global e os seus efeitos sobre a utilidade do lucro para fins decisórias.

Define que no custeamento variável somente são apropriados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período. Com base nesse tratamento, o estoque passa a ser mensurado com o valor de seus produtos apenas compreendendo o montante relativo a esse componente e, por outro lado, o resultado passa a ter como dedução a íntegra dos custos fixos. Introduce-se, nesse âmbito, o conceito de custo de estrutura ou de período, juntamente com o tradicional custo do produto, formando assim a visão geral de custeio do método.

O método, portanto utiliza a classificação de custos e despesas baseada na relação dos mesmos com o volume da produção / venda em determinada unidade de tempo, ou seja, fixos e variáveis.

O autor esclarece que o custeio variável é mais apropriado sob a perspectiva decisória, oferecendo um conjunto mais amplo de informações do interesse desse âmbito, disponibilizando-as muito mais rapidamente. Indica que o método apresenta restrições de uso perante à Contabilidade e o próprio fisco. Sob

o ângulo contábil, explica que de fato o método fere os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, principalmente o regime de Competência e o da Confrontação, os quais estabelecem que as despesas e custos para a produção da receita de um período devem ser apropriados a esse mesmo período, o que, não ocorre por conta da não inclusão dos custos fixos aos produtos que irão compor os estoques. Quanto ao fisco, destaca-se que ele não é aceito, notadamente por oferecer, ao menos inicialmente, um menor resultado à tributação, em decorrência dos mesmos aspectos comentados quando da abordagem aos princípios contábeis.

Horngren (1985, p. 22-32) acrescenta, quanto aos custos fixos e variáveis, alguns esclarecimentos adicionais que entende importantes. Alerta para o fato de que um custo será considerado “variável” ou “fixo” em observação ao seu valor total, e não quanto ao seu valor unitário. Orienta ainda, que um custo será fixo somente em relação a um determinado período e a uma faixa determinada de atividade, denominada usualmente de “*faixa de interesse*” ou “*intervalo de significância*”. Destaca também que a compreensão quanto aos padrões de comportamento dos custos e das relações de custo-volume-lucro são indispensáveis aos tomadores de decisões.

Conforme Leone (2000, p. 412-417) o “critério” de custeio variável não determina o valor do custo total do produto, mas no âmbito de sua proposta oferece o que denomina “contribuição marginal” que cada produto ou segmento traz à empresa. O Autor indica uma série de controvérsias relacionadas ao método. Uma delas, mais simplória, está relacionada à sua nomenclatura, uma vez que alguns optam pelo termo “custeio direto”, fundamentados em que há necessidade de classificação dos custos em diretos e indiretos, para posteriormente qualificá-los como fixos ou variáveis, e que há plena relação de equivalência entre os diretos e variáveis, inclusive neste âmbito, comentários e esclarecimentos adicionais foram tecidos no tópico anterior. Outra, mais incisiva conceitualmente, aborda o conflito teórico entre aspectos dos “custos inventariáveis”, para refutar, frente aos “custos do período”, para defender a sua validade. Alerta que o método exige um profundo conhecimento quanto às suas particularidades para que possa ser utilizado, e que mesmo sendo de inestimável utilidade para fins gerenciais,

quando os custos fixos atingem montantes consideráveis no contexto dos custos totais, sua utilização isolada torna-se menos aconselhável.

Como consideração relevante, o autor expressa, ainda, que o método tem como pressuposto que os custos fixos não são considerados custos de produção, portanto não são de responsabilidade dos produtos e, assim sendo, esses não têm o dever de absorvê-los. Estes custos são considerados custos incorridos para as finalidades de fornecer capacidade para produzir dentro de um específico período de tempo, então definidos como custos do período ou estruturais, e com base nesse entendimento, diretamente debitáveis ao resultado econômico do período em que foram incorridos.

Destaca-se, neste estudo, que as críticas tecidas deixam de considerar os objetivos a que se propõe o método, e as situações em que tal formato da informação é indispensável para determinados usuários em seu processo de tomada de decisões.

Como componentes estruturais do método de custeio variável, muitas vezes citados ao longo deste tópico, destacados nas características citadas anteriormente, torna-se indispensável, dada a relevância, a abordagem mesmo que básica em relação à margem de contribuição e à relação custo-volume-lucro.

O método de custeio variável em conjunto ao conceito de margem de contribuição e suas aplicações, bem como as possibilidades de análise baseadas na análise custo-volume-lucro, oferecem importantes informações principalmente em relação ao nível de atividade da empresa, aos cuidados necessários em relação aos custos fixos em vista de seu comportamento, e ainda quanto à forma com que se pode planejar a construção do lucro empresarial. Dessa forma, em sua lógica operacional, o método permite ir além das informações de custo, proporcionando condições efetivas para uma ampla gestão de recursos.

A exemplo de outros métodos, o custeio variável possui um ambiente apropriado para sua plena utilização, que compreende desde o porte empresarial até os interesses informacionais dos gestores, dentre outros aspectos, mas, provavelmente, os conceitos que oferece são de extrema utilidade para todos

os usuários, principalmente internos, mesmo que apenas em certos momentos específicos do processo de gestão.

A despeito das críticas que sofre, o método também não difere dos demais, afinal não há consenso em relação a nenhum dos que já foram concebidos até presente data. Nesse aspecto, em particular, pode-se citar o próprio J. Maurice Clark, que conforme Johnson & Kaplan (1996, p. 134), admite, alertando já na época, em relação à relevância de diferentes custos para diferentes propósitos.

3.6.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

O *National Association of Accountants* (Associação Nacional de Contadores), como informa Padoveze (2006, p. 170), sumariza uma série de aspectos que entende favoráveis ao método, em que destaca:

- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários. O resultado passa a responder, apenas à variação das vendas;
- rápida obtenção no sistema de informação contábil dos dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro, informação essencial para o planejamento da lucratividade;
- as demonstrações de resultados e dos custos de manufatura gerados pelo Custeio Variável são mais compreensíveis pela gestão industrial e mesmo pela direção empresarial, mediante sua objetividade;
- pode ser totalmente integrado ao custo padrão e ao orçamento flexível, possibilitando a otimização do controle dos custos;
- constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Cabe ressaltar que há uma série de possibilidades informativas relacionadas à relação custo/volume/lucro e as ferramentas típicas do método que não estão sendo especificadas, as quais pode-se citar sinteticamente:

- Auxílio à administração para decidir sobre quais produtos deve haver maior ou menor esforço de vendas em razão de seu desempenho;
- são essenciais às decisões de abandonar ou não uma linha de produtos;
- podem ser usadas para avaliação e alternativa de preços de vendas;
- pode-se avaliar o número ideal de unidades necessárias para venda;
- fornece dados para decidir sobre como utilizar determinado grupo de recursos limitados, da maneira mais lucrativa;

3.6.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

Padoveze (op. Cit., p. 170) elenca os aspectos que a entidade americana destaca como desfavoráveis ao método:

- A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período sob o interesse tributário;
- na prática, a separação entre custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem os custos semifixos e os semivariáveis, podendo o método incorrer em problemas relacionados à identificação dos elementos de custeio e à observação correta de seu comportamento;
- é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, que subestima os custos fixos, associados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, cuja falta de percepção pode trazer problemas de continuidade para a empresa.

A utilização da metodologia não apresenta contra-indicações, contudo a literatura contábil menciona que para as empresas em que os custos e despesas fixas representem parcela expressiva dos custos totais, não faz sentido

realizar análises de seus produtos baseando-se em medidas de custos variáveis, uma vez que estes não são representativos.

Em termos gerais, pode-se considerar que o método oferece informações relevantes, principalmente em relação ao nível de atividade da empresa, o modo como o lucro é gerado e como os custos fixos são absorvidos. O método apresenta, enfim, uma ótica alternativa interessante e lógica no âmbito das informações gerenciais, mas pelos conceitos envolvidos e à forma com que os trata, sua utilização, contudo, exige consciência quanto à abordagem que dispensa, validade, particularidades e limites.

3.7 Custeio Baseado em Atividades

Martins (2003, p. 87) conceitua que o método de custeio baseado em atividades, também conhecido como ABC, siglas que resumem a nomenclatura expressa no idioma inglês “*activity-based costing*”, é uma metodologia de custeio que tem por objetivo reduzir os efeitos da alocação arbitrária dos custos indiretos aos produtos e oferecer uma base de informações para que os custos possam ser não apenas registrados e distribuídos monetariamente, mas também, geridos qualitativamente, num enfoque que os enquadra como elementos estratégicos.

Integram-se, nesse aspecto, os conceitos do custeamento baseado em atividades com os da gestão baseada em atividades (ABM - *activity-based management*), que ampliou sobremaneira a relevância dos custos para o processo decisório e a abrangência de enfoque, em virtude de, segundo Perez Jr. et al. (1999, p. 220), representar a melhor forma de buscar a excelência no atendimento das necessidades e expectativas dos clientes (internos e externos) e de se proporcionar o melhor retorno possível para os investidores.

Referencia ainda que a grande diferença do método reside principalmente no tratamento proposto aos custos indiretos, já que, quanto aos custos diretos, não há diferenças significativas em relação aos chamados sistemas tradicionais.

Rocha (1995, p. 58), contudo, menciona que apesar da melhoria nos aspectos de apropriação da parcela, atualmente mais representativa, dos custos indiretos, dada a princípio pela racionalidade no seu rastreamento, e pelo estabelecimento de uma unidade organizacional mais apropriada, o método ABC preserva em sua essência os conceitos do custeio por absorção e, assim sendo, apresenta inadequações para alguns tipos de tomada de decisão.

Segundo Berliner & Brimson (1992, p. X-XV) percebeu-se que os métodos de gerenciamento de custos deviam ser reformulados para fornecer informações sobre custos, não só em nível operacional, mas também estratégico.

Brimson (1996, p. 41) expressa que o método é preferencialmente indicado para empresas que se situam em mercados de grande competitividade, com processos produtivos altamente flexíveis, baseados em tecnologia avançada e que possuem como princípio a busca pela excelência empresarial.

Martins (op. Cit., p. 288) acrescenta que o método pode ser um instrumento de mudança de comportamento, orientando uma perseguição contínua à melhoria dos processos e eliminação de desperdícios ao longo de toda a cadeia produtiva, evidenciando oportunidades para promover ações que se revertam em economia e conseqüente aumento das condições de competição.

O autor complementa que uma distinção importante entre os métodos de custeio tradicionais e o custeio ABC reside na adoção por este, do conceito de “rastreamento” em substituição ao usual “rateio”. Ensina que o rastreamento procura analisar a verdadeira relação causal entre o custo e a atividade por meio do direcionador de recursos, identificando de maneira racional e analítica, o que gerou efetivamente determinado custo.

Cogan (1999, p. 43) acrescenta que o custeio ABC também difere do custeio tradicional pela alteração de foco quanto à forma com que os custos indiretos são acumulados. O primeiro tem como foco os recursos e as atividades como geradoras de custos, enquanto o segundo focaliza os produtos como geradores de custos.

Na mesma linha de entendimento, Nakagawa (1994, p. 39) expressa:

No método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Tal abordagem, relacionada ao pressuposto em que se fundamenta o custeio ABC, estabelece em suma, que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades. A “atividade” é, pois, o núcleo central do método de custeio ABC, como a própria nomenclatura já indicava, e cujos conceitos brevemente aqui expressos evidenciam.

Martins (op. Cit., p. 288) esclarece que o método, pela segregação de custos que faz, proporciona condições de identificação das atividades que agregam valor e as que não agregam valor ao produto. Por conta dessa constatação, possibilita que sejam tomadas medidas de redução de custos que teoricamente não devem afetar a qualidade desse produto ou serviço, melhorando ou eliminando, sob a perspectiva do cliente (interno ou externo), essas atividades que não agregam valor.

Destaca-se que a proposta do método, principalmente no que diz respeito à imputação que faz de caráter “estratégico” à gestão dos custos, inegavelmente colocou em evidência alguns aspectos que anteriormente não eram considerados, possuindo um papel importante na revitalização das discussões quanto ao papel da informação contábil gerencial e as suas possibilidades. Assim, independentemente de várias divergências no campo teórico, por si só, a forma diferente de observar o contexto dos custos já possui uma validade considerável.

3.7.1 Terminologia e características básicas

Conforme Martins (2003, p. 93), no âmbito do método, atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e

financeiros para a produção de bens ou serviços, sendo composta por um conjunto de tarefas indispensáveis ao seu desempenho e necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Dada a própria conceituação de atividade, desperta-se a necessidade de esclarecimento quanto a alguns termos específicos utilizados pelo método, objetivando sua melhor compreensão, segundo Perez Jr. et al. (1999, p. 227-230).

O autor defende que no custeio ABC apenas as atividades são custeadas, e que a compreensão quanto aos demais termos, sua estrutura e relação estabelece bases mais qualificadas para a definição das atividades e direcionadores, os quais são procedimentos iniciais e fundamentais para a implementação do método.

Outros conceitos igualmente importantes são destacados por Martins (op. Cit., p. 96):

- Direcionador de custos de recursos – representa a forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades e demonstrar a relação entre o recurso consumido e a atividade;
- Direcionador de custos de atividades – indica a forma como os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear os produtos ou serviços, demonstrando a relação efetiva de consumo entre o produto e as atividades.

Complementarmente, em relação aos direcionadores de custos, Nakagawa (1994, p. 74) expressa tratar-se de uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, por meio dela o custo de uma atividade, ou ainda, em outras palavras, um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho da atividade e o consumo resultante de recursos. Acrescenta, que qualquer fator que altere o custo de uma atividade é um direcionador dos custos dessa atividade. Corresponde em observância ao método de custeio ABC, num fator de grande importância para o sucesso de sua implementação, e nesse sentido, o autor indica uma série de procedimentos que devem ser observados para a sua definição.

Segundo Hansen & Mowen (2001, p. 394) a análise detalhada de várias características das atividades consiste em uma das principais ações para o desenvolvimento de um projeto de custeio ABC, compondo inclusive, como orienta, um dicionário de atividades, que compreenderá os atributos e as classificações essenciais relacionadas a esse elemento, que é a base do método.

Nakagawa (1994, p. 48-49) informa que os atributos das atividades representam rótulos adicionados às atividades para enriquecer e melhorar a acurácia das informações geradas pelo custeio ABC, permitindo obter informações adicionais sobre as atividades, correspondendo: 1) desempenho das atividades; 2) nível das atividades; 3) tipos de atividades; 4) comportamento dos custos das atividades.

Quanto à classificação das atividades, Hansen & Mowen (op. Cit., p. 394, 477-478) indicam como essenciais:

- Quanto aos propósitos de custeio
 - Primárias: atividades consumidas pelo objeto final de custo;
 - Secundárias: atividades consumidas pelos objetos intermediários, pelas atividades primárias ou outras atividades secundárias.
- Quanto à análise de valor do processo
 - Atividades que adicionam valor: realizam tarefas indispensáveis para a operação, podendo ainda subdividir-se em:
 - Regulamentares: exigidas para o cumprimento de requisitos normativos, legais, etc.
 - Discricionárias: assim consideradas desde que atendam, simultaneamente, condições relacionadas a operação produtiva, que são: (1) a atividade produz uma mudança de estado, (2) a mudança de estado não era alcançável pelas atividades precedentes e (3) a atividade faz com que outras atividades possam ser realizadas.
 - Atividades que não adicionam valor: a princípio são desnecessárias por não atenderem as condições relacionadas a operação produtiva, que definem a adição de valor.

Os autores comentam que existem outras várias classificações que podem ser úteis dependendo do contexto e da necessidade da empresa: em relação à qualidade, quanto a aspectos ambientais, entre outros.

Nakagawa (1994, p. 46) destaca um tipo fundamental de classificação das atividades voltadas à otimização da sua alocação aos produtos ou serviços, cujo enquadramento deve ser observado para a implementação do custeio ABC, e que se realiza tendo como base os diversos níveis hierárquicos do processo.

O custeio ABC oferece uma proposta distinta dos demais métodos, principalmente no que diz respeito à relevância com que encara os custos, bem como à integração entre o registro, a análise e a gestão desses elementos. Nesse sentido, coloca em evidência as atividades como objeto fundamental do método em conjunto com a figura dos direcionadores, e isso torna determinante para o sucesso de sua implantação, os cuidados relacionados a tais elementos, em vista da complexidade e dos inúmeros procedimentos pertinentes.

3.7.2 A operacionalização do custeio ABC

A implantação do método de Custeio Baseado em Atividades exige uma extensa variedade de procedimentos preliminares para viabilizar a sua proposta informativa e dar o devido suporte ao processo de gestão dos custos.

Martins (2003, p. 289) indica que é indispensável para iniciar os trabalhos relacionados ao método, definir o que denomina “escopo” do projeto de implantação ABC.

Em complemento a esse procedimento inicial, Ostrenga et al. (1993, p. 171-173) acrescenta a necessidade de definição das metas e objetivos pretendidos com a sua utilização. Destaca ainda, que antes da especificação das atividades, deve ser realizada uma profunda análise dos processos do negócio. Considera que tal procedimento representa a base fundamental que determinará a efetividade do método de custeio, pois afeta todos os passos posteriores.

Em razão de a ênfase do método estar situada em torno das atividades e dos direcionadores, outros tantos procedimentos devem ser

observados, dentre os quais, alguns citados no presente estudo, relacionados à classificação e ao detalhamento desses elementos centrais. Esse amplo conjunto de ações objetiva uma estruturação cuidadosa, o que é apropriado para possibilitar a utilização desse método de custeio diante das mudanças de foco que propõem.

Objetivamente, quanto à sua operacionalização, Martins (op. Cit., p. 93-101) apresenta um exemplo simplificado que demonstra as fases a serem observadas para promover o custeio do produto com base no conceito estabelecido pelo método ABC.

Alinhados ao autor, Oliveira & Perez Jr. (2000, p. 174-176) também apresentam, em síntese, as fases para implantação desse método de custeio, que podem ser elencadas:

- **Primeira fase** - Identificação das atividades;
- **Segunda fase** - Atribuição de custos às atividades;
- **Terceira fase** - Identificação dos direcionadores de custos e de atividades;
- **Quarta fase** - Atribuição de custos aos produtos.

Relata-se que a grande diferença entre os métodos de custeio tradicionais e o custeio ABC é a maneira como ele atribui os custos aos produtos.

Neste estudo, em observância ao contexto, complementa-se que essa diferença se torna mais evidente à medida que o foco volta-se ao tratamento dispensado à parcela de custos indiretos, principalmente pela adoção preferencial do conceito de “rastreamento” diante das ações usuais de “rateio”, e pela inserção da figura do direcionador de custos, que possui papel determinante para o sucesso de sua utilização.

Acrescenta-se, sob o ponto de vista teórico, que esse elemento já foi abordado em tópico anterior, portanto, dispensar-se-á uma abordagem relacionada aos procedimentos objetivos de sua obtenção e outras características não mencionadas.

A exemplo das práticas de custeio tradicionais, o ABC também é um método que realiza a alocação de custos aos produtos em dois estágios. Primeiro, determina as atividades que consomem recursos e, portanto, custos,

agregando-os a elas. Segundo, transfere os custos das atividades aos produtos com base no consumo das atividades, por parte dos produtos.

Os dois estágios de atribuição de custos são realizados por meio dos direcionadores de custos. No primeiro estágio, o direcionador é denominado direcionador de custos de recursos, e no segundo estágio, direcionador de custos de atividades.

Conforme Martins (op. Cit., p. 96) os direcionadores representam a verdadeira causa dos custos, e devem responder a questões que evidenciem clara e objetivamente a relação entre determinado custo e o objeto de custeio. O autor indica que os direcionadores explicarão como as atividades consomem os recursos da empresa, e como os produtos consomem as atividades, constituindo-se como a base para a atribuição de custos a esses objetos.

INNES et al. (apud Motta; 2000, p. 38) afirma que os direcionadores serão utilizados para determinar em que proporção os custos deverão ser aplicados às atividades e aos produtos. Destaca ainda, alguns aspectos a serem observados, que entende indispensáveis para uma seleção criteriosa dos direcionadores:

- a variável deve ser quantificável e homogênea;
- os dados da variável selecionada devem ser capazes de capturar o custo efetivo e unir às atividades / produtos individuais;
- os direcionadores selecionados devem ter forte correlação com os níveis de custo em cada conjunto de atividade de custo.

Igualmente, Ostrenga et al. (1993, p. 196) acrescenta que para especificar o que chama de “gerador de custos”, devem ser observadas três características críticas:

1. Um gerador deve refletir a demanda que um objeto coloca sobre a atividade em relação a outros objetos;
2. Ele deve refletir ou estar relacionado a causa básica;
3. A quantificação do gerador deve ser possível e prática.

Deduz-se, pelo contexto, que os direcionadores devem representar fatores de possibilitem uma medição objetiva de consumo, e assim a sua definição consiste, como menciona Martins, na sustentação do método de custeio ABC.

3.7.3 Atribuição de custos aos produtos

Segundo Martins (2003, p. 98), uma vez identificadas às atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, finalmente atinge-se a etapa de custeio do produto, ou outros objetos.

Lembra que para tanto deve ser realizado um levantamento da qualidade e da quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades, por período e por produto.

Portanto, essa fase final compreende a utilização efetiva de um conjunto de procedimentos que devem ser executados para realizar a alocação dos custos, agora concentrados nas atividades, aos produtos.

Ostrega (op. Cit., p. 191) indica os passos que na sua concepção devem ser seguidos, para ir do custeio das atividades para o custeio dos produtos:

- Formação dos grupos de custos de atividades;
- especificação dos geradores de custos;
- coleta de dados;
- execução dos cálculos; e
- apresentação e interpretação dos resultados.

3.7.4 Outras considerações relevantes

Martins (op. Cit., 286) comenta que o custeio ABC, sob uma visão exclusivamente funcional e de custeio do produto, é conhecido como “primeira geração do ABC”.

Indica que a segunda geração do ABC foi concebida para possibilitar a análise de custos sob a visão econômica de custeio e de aperfeiçoamento de processos.

Em suma, destaca que o custeio ABC corresponde, na realidade, a uma ferramenta de gestão de custos de característica estratégica e gerencial, portanto, muito além do que apenas um método de custeamento de produtos.

Na mesma linha de entendimento, Gonçalves et al (1998, p. 8), complementam que a terceira geração do ABC tem como base todas as ações já instituídas pelas primeiras gerações, agregando ao método, objetivamente, a preocupação em identificar e tratar as atividades sob um novo ponto de vista, qual seja, a ótica da geração de “vantagem competitiva”.

Independentemente das possíveis vantagens e desvantagens, alcance ou limitações que o método possa apresentar, representa um relevante fator de evolução quanto aos procedimentos de custeio. Também possui papel destacado na valorização que despertou em relação à área de custos, pela grande profusão de artigos discutindo o tema, que provocou. O contexto da discussão contribuiu para a revitalização e a transformação da figura do contador, mais exigido e reconhecido para que atue como profissional estratégico, participando efetivamente no processo de tomada de decisões.

3.7.4.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

O aspecto favorável do método que mais se destaca reside na melhor e mais racional alocação dos custos indiretos, reconhecendo as relações causais dos direcionadores de custos e das atividades consumidas pelos produtos, além das possibilidades relacionadas à observação das atividades que agregam valor ao produto, e da obtenção de informações importantes em torno de assuntos pouco tratados pelos métodos de custeio, tais como: qualidade e ociosidade.

Outros aspectos favoráveis podem ser identificados no contexto do método, podendo-se destacar os seguintes:

- permite considerável melhora no acompanhamento dos custos indiretos, permitindo o seu controle, otimização ou mesmo a sua redução no âmbito das atividades;
- possibilita a identificação e respectiva eliminação de atividades que não agregam valor ao produto ou ao cliente;

- proporciona o conhecimento dos custos das atividades, funções e processos;
- permite uma ampla realização de análises de causa e efeito dos custos;
- imprime uma maior integração da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Gerencial e, respectivamente, com a produção de informações para o suporte às atitudes administrativas.

Koliver (1994, p. 38-51) ressalta que o método de custeio ABC possibilita uma ampla análise dos custos, e que as suas vantagens tendem a se potencializar dependendo da maneira como a administração utilizar as informações geradas.

3.7.4.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

Dois aspectos são comumente citados na literatura acadêmica como desfavoráveis em relação ao método de custeio ABC. Tem-se a complexidade de implantação do método, que implica um dispêndio considerável de tempo, e os aspectos de economicidade em vista dos recursos financeiros que exige, juntamente com as dificuldades objetivas de mensurar a relação custo-benefício de sua utilização.

Outro ponto muito citado como desfavorável aos procedimentos do método, recai no fato deste não distinguir custos fixos de custos variáveis, pois tal distinção é considerada de suma importância na tomada de decisão perante alguns tipos de abordagens relacionadas ao comportamento dos custos.

Alguns destaques que representam fatores desfavoráveis podem ser adicionados em observação ao contexto do método, sendo:

- Manutenção de características estruturais do Custeio por Absorção relativas à apropriação integral dos custos aos produtos;
- manutenção, apesar da melhoria pela ampliação das bases, do conceito de critério de rateio;

Enfim, a proposta do método de custeio baseado em atividades representa sem dúvida um avanço como ferramenta de grande utilidade,

principalmente, para a gestão dos custos e para a produção de informações de caráter gerencial. Oferece uma alternativa diferente de observação, quando comparada aos demais métodos em operação há mais tempo, o que não os desqualifica, uma vez que, a exemplo de todos os métodos existentes (incluído o ABC), atende alguns interesses informativos específicos, mas deixa de contemplar a íntegra das possibilidades de avaliação dos muitos usuários internos da organização.

3.8 Custeio Baseado na Contabilidade de Ganhos

Segundo Corbett Neto (1997, p. 37) esse método de custeio se fundamenta nos conceitos da Teoria das Restrições (*Theory Of Constraints* - TOC) que teve seu desenvolvimento iniciado na década de 70 pelo físico israelense Eliyahu M. Goldratt.

As raízes da filosofia TOC foram inicialmente estabelecidas em observação à administração da produção, orientando a empresa no planejamento, no controle e no aprimoramento de seus processos produtivos. Acrescenta que a princípio imaginava-se apenas essa aplicação e que hoje alguns poucos ainda têm essa visão, mas com o sucesso do método pelo ganho percebido nos negócios como um todo, a estruturação de um sistema de contabilidade TOC para a gestão de custos e apoio as decisões foi inevitável. Reside, pois, nesse histórico a relação entre a TOC e a concepção do método de custeio com base na contabilidade de ganhos.

Noreen et al (1996, p. XXVII-XXXI), nessa linha de entendimento, afirmam que é impossível separar as operações TOC da Contabilidade TOC. Afinal, alerta que fazer funcionar uma operação baseada em determinados fundamentos, e registrá-la, medi-la ou controlá-la pelo uso dos sistemas tradicionais, poderia ser um desastre para o processo de tomada de decisões gerenciais.

Expressam, quanto aos fundamentos básicos, que para a TOC a maioria dos negócios pode ser vista como um sistema, isto é, um conjunto de

elementos entre os quais há alguma relação de interdependência, em uma cadeia que transforma as entradas (inventário) em produções vendáveis (ganho). O desempenho global desse sistema depende dos esforços conjuntos de todos os elementos do sistema.

Esclarecem que a idéia fundamental da TOC é que todo sistema tangível, tal como um empreendimento com fins lucrativos, deve ter, pelo menos, uma restrição. Se assim não fosse, o sistema produziria uma quantidade infinita daquilo que almeja, atingindo lucros também infinitos. Portanto, assume-se na TOC a existência de “restrições”, que são fatores que impedem o sistema de alcançar maiores lucros, estabelecendo a necessidade primordial de gerenciá-las, para que haja a perspectiva de melhoria do negócio.

Especificamente, quanto às restrições, Perez Jr. et. al. (1999, p. 251) afirmam que estas podem se apresentar como:

- Restrições internas: são as que impedem de produzir mais;
- Restrições externas: são as que impedem de vender mais.

Por outro lado, Martins (2002, p. 23-24) apresenta uma outra visão da classificação das restrições, baseada em Goldratt:

- Restrições físicas: recursos físicos que têm capacidade insuficiente para atender a demanda;
- Restrições políticas: normas, procedimentos e práticas usuais que restringem a empresa no aumento de seus ganhos.

Corbett Neto (op. Cit., 38-40) indica que, para solucionar os problemas relacionados às restrições (ou gargalos), a TOC fundamenta-se em dois campos: o processo de raciocínio e os aplicativos específicos.

O autor ensina que o processo de raciocínio se ampara no princípio de que existe uma causa comum para muitos efeitos ou, em outras palavras, que existem poucas causas para explicar muitos sintomas. Baseia-se, portanto, nas leis de causa e efeito, e são evidenciados no método, por meio de aplicativos ou diagramas lógicos que ajudam a explicar uma intuição diante de

determinados problemas, podendo ser utilizados em separado ou em conjunto, sendo:

- Árvore da realidade atual – ARA;
- Diagrama de dispersão de nuvem – DDN;
- Árvore da realidade futura – ARF;
- Árvore de pré-requisitos – APR; e
- Árvore de transição – AT.

Segundo Noreen (op. Cit., p. 57) o processo de raciocínio é uma coleção curiosa de ferramentas baseadas na lógica, voltadas para auxiliar os gestores a diagnosticar problemas, encontrar soluções e preparar planos de execução.

As restrições não são definidas pelo método como boas ou ruins, elas simples e logicamente existem. A cada restrição quebrada, uma outra surgirá, devendo ser novamente identificada, o que indica um círculo contínuo de necessidade de otimização. Ocorre que, ao escolher ignorá-las, elas se tornam ruins, por outro lado, decidindo-se reconhecê-las e administrá-las, elas se tornam uma grande oportunidade para alavancar os negócios.

Guerreiro (1996, p. 58) apresenta no âmbito das proposituras da TOC, uma modificação considerável em relação ao foco do processo decisório, que deve se basear na visão do que denomina “mundo dos ganhos” (contribuições econômicas), em substituição ao “mundo dos custos”, decorrente da utilização prioritária pelas empresas, das informações sobre os custos dos produtos.

Menciona ainda (op. Cit., p. 18-19) que a teoria estabelece como principal objetivo da empresa (segundo sua própria terminologia): “ganhar dinheiro”, hoje e no futuro; cuja materialização é estabelecida pelas seguintes medidas de desempenho:

- Lucro líquido.
- Retorno sobre o investimento.
- Fluxo de caixa.

Define que o lucro líquido corresponde ao “Ganho” menos as “Despesas operacionais”. O retorno sobre o investimento corresponde ao lucro líquido dividido pelo “Inventário”. O fluxo de caixa caracteriza-se não como um medidor de desempenho, mas como uma condição necessária.

Apresenta os parâmetros operacionais utilizados pelo método segundo sua nomenclatura, cujos conceitos representam o cerne da estruturação das informações para o sistema contábil gerencial.

Corbett Neto (op. Cit., p. 42-46) afirma que, para a TOC, qualquer valor deve ser classificado numa dessas três medidas e que as três são o suficiente para fazer a ponte entre o lucro líquido e o retorno sobre o investimento com as ações diárias dos gerentes.

Indica, em síntese, que o ganho representa o dinheiro que entra no sistema, o inventário é o dinheiro que está no sistema e a despesa operacional representa o dinheiro que sai do sistema. Destaca ainda que com essas três medidas (G, I e DO) é possível saber o impacto de uma decisão nos resultados finais da empresa. O ideal é uma decisão que aumente G e diminua I e DO. Contudo, é necessário avaliar sempre a relação entre tais medidas, e isso deve ser realizado pela análise do RSI (resultado sobre investimento) e do LL (lucro líquido).

O autor (op. Cit., p. 58) oferece alguns outros conceitos adjacentes fundamentais para a utilização da contabilidade de ganhos baseada na TOC, seja para os procedimentos de custeio ou para a produção de informações com finalidades gerenciais, sendo:

- *Custo totalmente variável* (CTV) – definido como o custo que varia diretamente com o volume de produção, cujos exemplos indicados são: matéria-prima, embalagens, comissões e impostos proporcionais ao preço de venda;
- *Ganho unitário* – é o resultado da subtração do CTV unitário do preço de venda do produto, representando quanto cada produto está contribuindo para o ganho da empresa;

- *Tempo no RRC* – corresponde ao somatório de todos os tempos, expressos em uma unidade preestabelecida, que determinado produto consome dos “recursos com restrição de capacidade”;
- *Ganho unitário/tempo no RRC* – expressa quanto dinheiro entra na empresa a cada unidade de tempo em que o RRC se ocupa daquele produto.

Estabelece que o preço de venda, o CTV, e o tempo do produto no RRC são as variáveis que poderão ser dimensionadas para projetar e avaliar as sugestões de mudanças na empresa.

Nesse sentido, (op. Cit., p. 49) indica alguns comportamentos típicos das medidas básicas do modelo, para o entendimento da relação das mesmas diante das possibilidades lógicas de decisão voltadas para a melhoria dos ganhos da empresa:

- O aumento do ganho – poderá ser obtido pelo aumento do preço de venda e/ou das quantidades vendidas, e pela diminuição do CTV;
- A diminuição do investimento – pode ser alcançada com a venda de algo que a empresa comprou, sem aumentar outros investimentos;
- A diminuição das despesas operacionais – se dará pela iniciativa de deixar de gastar com alguma coisa enquadrada nessa medida.

O modelo indica que qualquer decisão deve ser considerada objetivando sempre atingir a meta da empresa que, portanto, deve ser conhecida.

Guerreiro (1996, p. 72) comenta que Goldratt critica duramente os sistemas de custeio, principalmente os fundamentados na absorção integral dos custos, mencionando que no passado eles foram uma solução poderosa que permitiu o crescimento das empresas, mas que atualmente, diante da nova realidade do ambiente de negócios, dentre outros fatores, representam esforços infrutíferos, além de um risco para a tomada de decisões.

Apesar das críticas em relação à Contabilidade de Custos, Goldratt expressa que as medidas financeiras oferecidas pela Contabilidade são essenciais, cabendo, ao seu ver, uma adequação deste para a sua integração aos

conceitos da TOC e a composição de um sistema de informações gerenciais mais adequado à gestão empresarial contemporânea.

De acordo com Souza (apud Motta; 2000, p. 48) o método da Contabilidade de ganhos baseado na Teoria das Restrições é semelhante ao custeio variável. Ambos aboliram as práticas de rateio de custos, não fazendo esse tipo de alocação de custos aos seus produtos. Contudo, o autor apresenta algumas diferenças significativas entre os dois métodos:

- em relação à nomenclatura – o método de custeio variável utiliza-se do termo “margem de contribuição”, enquanto a contabilidade de ganhos usa “ganho”; o custeio variável admite a classificação dos custos em: diretos, indiretos, fixos e variáveis; para a contabilidade de ganhos, tudo é classificado como “despesas operacionais”, com exceção da matéria-prima e outros componentes, que são classificados como “custo totalmente variável”;
- quanto ao cálculo dos custos variáveis – para o custeio variável, a margem de contribuição é a receita menos os custos e as despesas variáveis, normalmente incluída a mão-de-obra direta como custo variável; na contabilidade de ganhos, o ganho é a receita menos os custos totalmente variáveis (normalmente apenas matéria-prima). A mão-de-obra é definida como despesa operacional;
- em relação ao modo de pensar – o custeio variável está vinculado ao chamado mundo dos custos, que é o mundo das variáveis independentes, em que tudo é igualmente importante e no qual a mentalidade de redução de custos predomina, enquanto que a contabilidade de ganhos baseia suas decisões no mundo dos ganhos em que a preocupação com a contenção de custos ou despesas operacionais fica relegada a um terceiro plano. O foco para a tomada de decisões é baseado no impacto que acontecerá no ganho, no inventário e na despesa operacional respectivamente, portanto, as três variáveis são analisadas conjuntamente.

A princípio pode-se perceber que a proposta da Contabilidade de Ganhos guarda em sua base os conceitos do método de custeio variável,

entretanto, em sua proposta, oferece outras abordagens específicas que enriquecem o contexto informacional destinado ao tomador de decisões.

A principal diferença entre a Contabilidade de Ganhos e o método de custeio variável reside na evidenciação e tratamento que esta dispensa aos chamados fatores de limitação da produção. No custeio variável, há possibilidade de tratar tal situação, mas em sua proposta o método admite, destaca e oferece solução para a suposição de existência de um único fator limitante em determinado momento. O que a proposta da Contabilidade de Ganhos considera, o que a diferencia do custeio variável, é que pode existir um grande número de fatores limitantes, cada qual por várias razões diferentes, e ainda, que essa ocorrência pode acontecer concomitantemente. Essa visão permite que uma condição mais próxima da realidade seja reconhecida, e oferece uma importante reflexão para a necessidade de dotar os métodos de custeio com essa possibilidade de atuação.

Trata-se, portanto, de um conjunto de conceitos denominados sob uma nomenclatura diversa dos termos usuais do meio contábil, mas que possui grandes contribuições, as quais acredita-se muito mais importantes do que o radicalismo das críticas que faz ou das que possa receber.

Corbett Neto (op. Cit., p. 134) faz um destaque que merece atenção, tratando da integração necessária que o modelo estabelece entre a Contabilidade e a Administração da Produção. Entende-se que esse é um ingrediente indispensável para que um sistema de Contabilidade Gerencial, diante da nova ordem das coisas, possa fornecer informações relevantes para a tomada de decisão.

Entretanto, na forma em que se apresenta atualmente, o que se tem de objetivo e determinante é que a proposta não constitui um instrumento que possa ser intitulado como método de custeio sob o âmbito do sistema contábil de informação de custos.

3.8.1 Aspectos favoráveis à sua utilização

A metodologia apresenta os seguintes aspectos que podem ser destacados como favoráveis:

- A caracterização do processo decisório fundamentado na perspectiva do "mundo dos ganhos" em substituição ao "mundo dos custos". Em outras palavras, direciona a gestão exclusivamente para o foco nos resultados econômicos, alterando a base da visão atual de gestão de negócios que foca excessivamente os custos. No cerne de suas propostas, as análises para tomada de decisões devem basear-se no ganho que cada alternativa trará para a empresa, e o impacto destas na despesa operacional e no inventário. Define como procedimento necessário para a indicação de impacto no ganho, no inventário e na despesa operacional, a quantificação do LL (lucro líquido) e RSI (retorno sobre o investimento) da empresa;
- considera que todo o processo de identificação das despesas operacionais com as unidades individuais de produtos não é lógico, e por conta dessa subjetividade, tende a conduzir o processo de tomada de decisão a muitos equívocos, assim, trata os custos fixos sem rateá-los aos produtos. A lógica defendida pela metodologia expressa que o ganho provém efetivamente do produto, e que os custos operacionais não são do produto;
- tem a estrutura de sua filosofia definida em torno do ambiente produtivo e no entendimento de sua extrema relevância, promove a geração de uma variedade de informações gerenciais altamente proveitosas, mesmo que exclusivamente para esse segmento da empresa.

3.8.2 Aspectos desfavoráveis à sua utilização

Em vista de suas características estruturais e semelhança conceitual ao método de custeio variável, apresenta basicamente os mesmos pontos desfavoráveis, a seguir elencados:

- Apresenta muitas dificuldades para a valoração dos estoques, e não atende de modo geral aos preceitos normativos contábeis ou tributários;

- foca apenas o nível de atividade atual da empresa, não considerando modificações nesses níveis, o que causa certas dificuldades para que a gestão seja pró-ativa quanto à questões de longo prazo, em função da exclusão dos custos fixos (relacionados à capacidade de produção) de sua concepção básica;
- dificulta a percepção dos efeitos do comportamento dos custos na obtenção dos ganhos;
- carece de uma integração mais adequada de suas características em relação ao sistema de informação contábil, uma vez que a “contabilidade de ganhos” representa uma proposta agregada à filosofia, mas ainda sem sustentabilidade conceitual e estrutural que lhe atribua razoável exequibilidade e respectivo status de método de custeio.

Essa metodologia, assim como o método das unidades de esforço de produção, representam procedimentos cujo gerenciamento da produção em todo o seu contexto é o grande objetivo.

Em termos gerais, os conceitos que o fundamentam, buscam proporcionar condições e visibilidade para situações que possam contribuir no aumento da eficácia (eliminação dos gargalos) do sistema produtivo e geração de informações específicas para as decisões gerenciais situadas nesse âmbito.

Entretanto, apesar de filosoficamente apresentar aspectos de considerável relevância, na forma em que se encontra estruturado atualmente, especialmente quanto aos fundamentos teóricos das práticas que institui, a proposta não apresenta sustentação como um instrumento que possa ser considerado um método de custeio no âmbito do sistema contábil de informação de custos.

3.9 Outras observações acerca dos métodos de custeio

O âmbito contábil está repleto de divergências e conflitos ideológicos e conceituais. Fato que não representa qualquer impropriedade, desde que as questões sejam debatidas e desenvolvidas em alto nível no campo

acadêmico, e que o egocentrismo não se faça prevalecer. Tais características constituem-se, sob a ótica do debate produtivo, em importante fator de evolução para a área de conhecimento.

O radicalismo das críticas direcionadas aos métodos chamados convencionais ou o sentido inverso, quando direcionadas aos métodos cujos autores proclamam modernos, demonstra apenas a defesa de cada um, em torno de seus interesses ou até convicções particulares, altamente influenciadas pela sua formação acadêmica de origem, ou mesmo por uma tendência específica desenvolvida favoravelmente a determinada linha de pensamento científico.

Entretanto, para a Contabilidade e seus segmentos, especialmente no caso da área de custos, o posicionamento favorável ou não, a esse ou àquele método deve estar despido de paixão, e focado racionalmente na utilidade ao processo de tomada de decisão de um grupo extenso de usuários.

A empresa como ambiente sócio-econômico abrange uma multidisciplinaridade considerável, que é, inclusive, muito bem expressa no que diz respeito à integração entre Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos, na figura 1 apresentada no presente estudo (p. 88). Essas áreas, como base para o sistema contábil de informações, incluem no contexto a “Produção”, como elemento indispensável que compõem o complexo de relacionamentos a serem observados para que os dados produzidos possam atender à maior parte possível dos interesses envolvidos.

De forma bastante clara, observa-se à necessidade do relacionamento da área contábil com a Engenharia de Produção, dentre outras, para gerar dados e informações para uma administração atualmente mais ampla no que diz respeito ao número de gestores e, conseqüentemente, de interesses.

Ao invés da necessária integração no desenvolvimento dos sistemas, métodos, técnicas ou procedimentos, há um distanciamento que culmina em divergências conceituais insolúveis. Considera-se, neste estudo, que reside nesse aspecto a grande fragilidade de qualquer método porventura idealizado, assim, apenas a harmonização desses interesses (ou até egos) precisam ser levados a termo.

Tem-se que os métodos de custeio por absorção, pleno e variável, voltam-se ao atendimento preferencial dos interesses normativos e conceituais da área contábil. Os métodos de custeio por unidade de esforço de produção e o método baseado na Teoria das Restrições apresentam-se como soluções estritamente relacionadas aos interesses da área de produção, não constituindo métodos de custeio contabilmente legítimos. E por fim, a área de administração parece ter adotado o método de custeio baseado em atividades como uma provável solução diante das necessidades informacionais que o mercado moderno imprime. Excluído o extremismo, e considerando que a cada método citado existe o apoio e rejeição de simpatizantes das várias áreas, vê-se um natural embate em que cada interessado defende exclusivamente o seu interesse. Entretanto, na preservação do interesse maior da Contabilidade, há que se ter neutralidade para observar e extrair o que é realmente positivo desse contexto.

É válido destacar, portanto, como alguns autores já manifestam, que talvez uma mixagem entre os métodos de custeio existentes seja algo a considerar, afinal, promover-se-ia, oportunamente, uma razoável integração dos interesses envolvidos, de vez que nenhum deles isoladamente tem como atender a todos os usuários presentes no contexto gerencial de sua utilização.

Na observação restrita aos valores dos CIF apropriados aos produtos sob cada uma das metodologias, as variações apresentadas possuem sem dúvida grande relevância, mas as causas para tais variações residem, basicamente, na amplitude de tratamento que cada um dispensa ao componente em questão. Provavelmente, uma abordagem do custeio ABC que assuma a departamentalização, suplementarmente, tende a reduzir as variações ora expressas.

Para constar, oportunamente, pela demonstração dos procedimentos básicos dos métodos em questão, a opção por qualquer um desses não afeta a informação a ser produzida no que diz respeito aos aspectos: “estoque”, “custo do produto vendido” ou “resultado”. A diferença da forma de apropriação dos custos indiretos aos produtos modifica, apenas e tão somente, o

valor unitário de custos de cada produto, assim, não o valor total dos custos indiretos não é alterado.

Nessa linha de raciocínio, o que em síntese representa uma das intenções do trabalho em curso, é evidenciar que a riqueza oferecida pela modificação de procedimentos entre os métodos ora confrontados (ou mesmo os demais não tratados pelo estudo) possivelmente resida muito mais no sentido de proporcionar uma visão diferente, por vezes mais ampla e profunda, e por vezes sob um direcionamento ou ângulo de observação alternativo.

Como já mencionado ao longo do desenvolvimento do trabalho, cada método oferece vantagens específicas e consideráveis. O custeio por absorção na sua versão básica dispensa um tratamento altamente simplificado e, conseqüentemente, muito mais econômico sob o ponto de vista dos gastos necessários para sustentação de sua estrutura operacional. Já o custeio baseado em atividades, oferece uma ótica diferenciada que permite vislumbrar os gastos com as atividades, bem como, dessa forma, identificá-las e avaliá-las quanto às suas reais necessidades, dimensão e relevância para o processo produtivo.

Nakagawa (1994, p. 36) oferece uma ilustração bastante pertinente, na ocasião em que elabora uma comparação entre o método de custeio por atividades (*ABC – activity based costing*) e os métodos de custeio por absorção e variável, que denomina como “tradicional de custeio”, enquadrando-os como *VBC (volume based costing)*.

A seguir, apresentar-se-á uma adaptação dessa ilustração, ampliando a sua abordagem em relação aos métodos constantes do presente estudo, mesmo que alguns não estejam conceitualmente estruturados sob o formato contábil, e outras observações cabíveis ao contexto, no entendimento do autor:

Quadro 8

Síntese de características gerenciais específicas dos métodos de custeio

Níveis de Controle Gerencial	Contribuição gerencial	Métodos de custeio	Informações	Eficácia
Estratégico	Competitividade	ABC Variável	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	ACURÁCIA
Tático	Eficiência e eficácia	ABC Variável UP TOC	Desempenhos de produtos, depts., (áreas de resultados) unidades estratégicas de negócios.	
Operacional	Gestão (Administrativa, Societária, Comercial e de Produção)	ABC Absorção Pleno Variável UP TOC	Custo unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, produtividade, liquidez e oportunidades de investimentos.	

Fonte: Adaptação pelo autor, de Nakagawa (1994, p. 36)

Entende-se que o nobre professor teve a intenção de demonstrar que a maioria dos métodos se enquadra em características relacionadas à exatidão (mensuração) das informações em caráter operacional, e à medida que se eleva o nível de interesse gerencial, desenvolve-se uma depuração, no direcionamento a uma maior acurácia (comunicação), interesse para o qual diminuem-se os métodos oferecidos.

A abordagem pretende demonstrar, mesmo que superficialmente, que os métodos de custeio podem contribuir com informações relevantes em vários níveis de interesse gerencial, e assim, justifica-se a argumentação, por um lado, de que a utilização de nenhum deles é suficientemente ampla para encerrar, em si, a totalidade desses interesses. Por outro lado, existe, provavelmente, por conta desse aspecto, uma oportunidade de percepção quanto à necessidade de integração ou utilização simultânea de mais de um método, talvez atualmente, de fácil operacionalização, diante do

desenvolvimento computacional e tecnológico vigente, mas objetivamente, essa é ainda uma alternativa não disponível.

A questão recorrente relacionada ao tema, portanto, manifesta-se quando há que se optar por um método ou outro, ou mesmo classificar o mais vantajoso. O melhor método, definitivamente, será aquele que atenda às necessidades da empresa, mediante ao que pretenda obter a sua administração, em termos de informação. Vários fatores afetam a validade de cada uma das metodologias, e assim, entendidas como um “produto”, cada consumidor deve selecioná-lo em relação à utilidade e limitações, diante de sua necessidade e respectiva capacidade de consumo.

Há necessidade de que seja considerada e avaliada a possibilidade de cooperação multidisciplinar entre as áreas da Contabilidade, da Administração, da Engenharia, da Economia, da Informática e mesmo outras, todas sem dúvida afetadas pela considerável transformação do universo dos negócios, e certamente carentes de reestruturação diante desse cenário, que já nem é mais tão novo assim.

Especificamente, no que diz respeito às informações contábeis relacionadas à área de custos, como já mencionado por vezes neste trabalho, os métodos de custeio apresentados, bem como outras metodologias de propostas mais amplas não expostas no presente estudo (Gecon, Custeio-Meta, etc.), utilizados isoladamente em detrimento de outros, conduzirá a uma certa ineficiência em atender a atual e simultânea amplitude de necessidades informacionais, de um número muito maior também de usuários internos.

Os trabalhos acadêmicos comumente dispõem-se a comparar os diversos métodos e destacar vantagens e desvantagens de um sobre o outro, buscando determinar qual deles é superior. Provavelmente, um direcionamento que estabeleça as possibilidades de integração entre tais métodos, o destaque de pontos em comum e inovações interessantes, pode tornar mais produtiva a abordagem, contribuindo assim para o atendimento ao maior número possível de necessidades diferentes.

Por outro lado, é perceptível que tais comparações nem sempre são válidas, pois são elaboradas confrontando métodos de características contábeis, com outras metodologias de custeio, porém que não estão equacionadas aos ditames dessa área de conhecimento. Portanto, não apresentam racionalidade em sua comparação. No máximo, poder-se-ia ressaltar seus aspectos positivos em um contexto de contribuição filosófica.

Finalmente, objetivou-se ofertar uma abordagem, apesar de sintética, que tenha condições de contribuir na compreensão básica de cada método de custeio, bem como na evidenciação de algumas inconsistências e particularidades mais expressivas, possibilitando, dessa forma, a percepção de que, existe a necessidade de uma revisão conceitual ampla dos seus fundamentos, e que, isolados, não possuem condições de atendimento a todas as necessidades dos vários usuários tomadores de decisões gerenciais, considerando ainda os diversos níveis hierárquicos e situações possíveis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A abordagem do presente estudo, em sua proposta de revisão de aspectos teóricos relacionados ao sistema de informação contábil, especificamente relacionados aos procedimentos de custeio, objetivou contribuir com a seleção e a evidência de aspectos conceituais relevantes que, diante das várias interpretações comumente apresentadas na literatura contábil em conjunto com as transformações ocorridas em torno dos usuários, especialmente no que diz respeito a sua ampliação e expectativas quanto à oferta de informações, indicam necessitar de estruturação.

Pôde-se constatar, o que alguns autores costumam destacar quando mencionam a aridez da área e a cautela necessária para dispensar abordagens seja de cunho teórico ou mesmo relacionadas a aspectos meramente históricos do tema, uma vez que há uma enorme gama de posicionamentos divergentes, seja sobre que tópico for.

Assim, a Contabilidade, caracterizada dentre vários atributos, pela objetividade, que consiste, inclusive, em um dos mais importantes, revela certa dificuldade em manter tal condição quando observados aspectos relacionados aos seus fundamentos mais básicos. Não se pretende pregar a unanimidade em relação às concepções conceituais, mas é indispensável uma convergência ideológica razoável, ao menos, quanto a um conjunto de bases teóricas elementares.

Possivelmente, um dos aspectos mais importantes que merece consideração para propiciar uma razoável harmonização entre várias dessas divergências e o preenchimento de lacunas teórico-conceituais existentes no ramo de conhecimento contábil, relacione-se à admissão da necessidade de atualização da atual e vigente estrutura conceitual, com a devida introdução de muitas abordagens relevantes e indispensáveis que se percebe ausentes.

O estudo direciona-se objetivamente à discussão de aspectos teóricos relacionados à área de custos, entretanto, optou-se por tratar de vários

tópicos que a princípio podem parecer adjacentes, mas que se entende representar elementos antecedentes que precisam ser acomodados e adequados para permitir que os subseqüentes possam obter uma base sustentável.

Considera-se, em suma, que as causas de muitos problemas da Contabilidade de Custos situam-se na falta de uma estrutura conceitual mais ampla, clara e compreensível, mas não exclusiva e especificamente desse ou daquele segmento, e sim da área de conhecimento contábil como um todo, desde a mais básica das concepções.

Nessa linha de entendimento, o estudo abordou uma visão que se entende elementar, por ser a base para muitas questões contábeis que precisam de ajuste, e que assim, deve ser exposta, relacionando-se a observação da Contabilidade sob o contexto de Ciência Social Aplicada, revelando nuances que necessitam de tratamento específico e particular. Trata-se, em suma, da percepção das diferenças de enfoque, naturalmente distintas, entre as facetas da teoria e da prática dessa área de conhecimento.

Constata-se, por meio das observações, a necessidade de reconhecer a segregação da Contabilidade como Ciência Pura e Ciência Aplicada, especialmente pelo fato de que cada tipo de enfoque exige uma abordagem, compreensão, interpretação e comunicação bastante diferentes. Mesmo que constituindo um único campo de estudos e possuindo um mesmo objeto, os objetivos de cada segmento diferenciam-se consideravelmente, e levam à percepção de que realmente é preciso observá-los mediante suas particularidades, sem perder de vista a complementaridade existente entre ambos e, é claro, sem ferir a essência da unidade contábil.

Existem conseqüências oriundas da falta de tratamento desse aspecto, que resultam em divergências que refletem em todos os âmbitos da Contabilidade, em especial, no interesse do trabalho em desenvolvimento, na área de custos. Basta ressaltar as dificuldades em diferenciar e delimitar as Contabilidades Financeira, de Custos e Gerencial. Entende-se que a mera definição de objetos e objetivos, dentre outros conceitos importantes para tal

caracterização, representa uma ação racional e indispensável para a implementação de uma clara organização informativa inicial.

Tal concepção, automaticamente, remete à Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC, como instrumento apropriado para proporcionar os esclarecimentos mais elementares em relação à Contabilidade.

Por outro lado, a Contabilidade observada mais especificamente como Ciência Aplicada também necessita de um tratamento específico, ao menos, a princípio, de uma exposição que seja mais adequada e compreensível.

No âmbito de sua característica de aplicação, destaca-se a condição da Contabilidade como sistema de informação, ou a visão sistêmica desse ambiente. Assim, é mais do que natural que um instrumento que pretenda apresentar a sua estrutura conceitual básica traga as definições e demais fundamentos relacionados ao contexto e seus desdobramentos. Entretanto, o atual documento trata exclusivamente do sistema de informação contábil financeiro, ainda assim, de maneira muito limitada, abordando mais objetivamente um núcleo relacionado aos Postulados, Princípios e Convenções Contábeis. Refere-se apenas minimamente ao sistema de informação contábil gerencial, e nem ao menos menciona o sistema de informação contábil de custos.

Essa é uma outra situação não devidamente tratada pela atual ECBC, a qual merece revisão, especialmente pela relevância que possui no aspecto relacionado à compreensão da estrutura e dinâmica da Contabilidade como um todo.

O tratamento adequado desse aspecto em especial tem, provavelmente, a capacidade de demonstrar de maneira muito positiva a amplitude, organização estrutural e utilidade de todo o sistema de informação contábil. Certamente, com base nesse procedimento muitas outras divergências poderão ser sanadas ou amenizadas, tais como a já citada, e extremamente relevante delimitação entre o segmento contábil financeiro, de custos e gerencial pela sua necessária caracterização.

Na seqüência das observações do estudo, especificamente em relação ao sistema de informação contábil de custos, identifica-se a importante

ausência de fundamentos teóricos básicos, devidamente organizados em um arcabouço próprio, que possa apresentar as suas definições típicas, conceitos e outras informações elementares e particulares, possibilitando a sua identificação efetiva e a percepção de todo o seu contexto e representatividade.

Destaca-se que a falta dessa estruturação conduz à incompreensão de sua existência objetiva e, conseqüentemente, de seus procedimentos e utilidades. Há muita dificuldade em compreender o que compõem um sistema de custeio, e no que, de forma clara, esse sistema contribui. Considerando-se que tal elemento representa o cerne do sistema de informação contábil de custos, nota-se, portanto, um processo de desorientação que precisa ser revertido.

Evidencia-se, pois, a importante necessidade de estabelecer esforços para agregar, alinhar, atualizar e organizar fundamentos básicos relacionados com o tema, e nessa direção, surge novamente a ECBC como instrumento apropriado.

Esse procedimento é o caminho lógico para o estabelecimento de uma sistematização formal que possibilite a manifestação por parte do principal usuário, da escolha de um sistema de custeio que possua as características informativas pretendidas em caráter preferencial e complementar, e auxilie a delimitar o método de custeio mais adequado a ser utilizado, diante de um conjunto de opções objetivas. Trata-se de demonstrar que o usuário é o principal responsável por conceber a personalidade e demais características do sistema que utilizará.

Como é sabido, toda a informação tem um custo, e a opção do usuário determina o custo do sistema a ser implantado para suporte às necessidades indicadas, permitindo sua reavaliação ou confirmação de intenção, devidamente ciente das dificuldades de implantação e do respectivo preço que teria de pagar pelo sistema ao qual optou. Por outro lado, o profissional contábil responsável teria uma diretriz sobre qual sistema implantar, bem como às abordagens que teria de privilegiar e os informes que deveria produzir.

Esse processo de seleção atualmente não formalizado, também não é devidamente sistematizado e, portanto, não possui uma organização objetiva e adequada para amparar a escolha das características necessárias para o sistema de custeio e, respectivamente, do método de custeio mais adequado à necessidade e à capacidade da empresa.

Como reflexo mais contundente dessa ausência, tem-se é uma grande dificuldade em proporcionar condições claras de discernimento entre “sistema de custeio” e “método de custeio”, muitas vezes empregados como sinônimos.

Dessa forma, vê-se na ausência desse processo de formatação sistematizado para orientar a escolha do sistema de custeio e do método de custeio, uma outra causa da problemática em torno das informações de custos, e assim, certamente a instituição de tal procedimento é compreendida como uma necessidade essencial para contribuir na solução de grande parte das questões pertinentes ao tema, e pode submergir somente mediante a revisão da atual e vigente ECBC.

Por fim, o estudo observou e avaliou a figura específica dos métodos de custeio, como elementos centrais dos sistemas de custeio, e em torno dos quais existem inúmeras divergências, que se entende originarem na ausência de fundamentos teóricos particulares, formatados e agrupados no interesse da área e respectivo segmento, mas cuja construção depende da re-organização de uma estrutura conceitual básica que se atualize em busca de um encadeamento lógico para toda a Contabilidade.

Pode-se constatar no âmbito dos métodos de custeio, que há uma diversidade considerável de interpretações equivocadas ou inconsistentes quanto aos conceitos básicos, terminologia e outras nuances, que certamente desencadeiam e/ou alimentam as divergências relacionadas às propostas operacionais desses métodos e que, portanto, precisam ser esclarecidas e formalmente caracterizadas para a compreensão de todo o contexto da área de custos.

Entende-se que, as severas críticas que sofrem os métodos de custeio e, conseqüentemente, as informações contábeis originadas nesse âmbito, apresentam uma grande fragilidade, principalmente porque as posições se fundamentam em uma observação muito limitada do contexto, além de, por vezes pregar e demonstrar a prevalência de um método sobre outro, ou de elaborar comparações entre metodologias contábeis perante outras sem tal estruturação e objetivo.

Nesse direcionamento, deve-se considerar que a Contabilidade de Custos se faz presente tanto no sistema de informação contábil financeiro, quanto no sistema de informação contábil gerencial. Os procedimentos e objetivos das informações de custos em cada um dos sistemas contábeis são específicos e destinam-se a atender usuários, necessidades ou mesmo interesses completamente independentes.

Basicamente, os procedimentos de custeio utilizados para o atendimento das diversas exigências normativas no âmbito do sistema de informação contábil financeiro, devem, obrigatoriamente, considerar a absorção de todos os custos de produção. Assim, sem qualquer opção, cabe cumprir tal exigência, podendo adotar qualquer método de custeamento voltado a diversas possibilidades de observação dos custos, desde que enquadrado na observação de tal condição básica e conformadas na sua consistência e objetividade, dentre outros atributos típicos.

Na dimensão do sistema de informação contábil gerencial, os procedimentos de custeamento estão presentes com outra proposta informacional. Esse segmento está voltado à administração interna das empresas, sem a necessidade de primar pelo atendimento a qualquer regulamentação, e assim, com flexibilidade e adaptabilidade consideráveis para permitir o cumprimento de vários objetivos que podem ser estabelecidos pela gestão empresarial. Em suma, o respectivo direcionamento e estruturação do sistema, em razão dos usuários e interesses que necessita atender, será dado por meio da instrução e estruturação a ser realizada por esses usuários internos.

Oportunamente, as abordagens literárias relacionadas à Contabilidade de Custos deveriam considerar exatamente as interpretações distintas e as especificidades dos procedimentos de custeio aplicáveis no âmbito de cada sistema de informação contábil, seja financeiro ou gerencial, segregando-os para o bem de uma melhor compreensão.

Os diversos métodos de custeio, observados sob esse enfoque, oferecem percepções diferentes. Demonstram-se objetivos informacionais específicos de acordo com o foco de observação dispensado, compondo uma ampla possibilidade de atendimento de interesses dos usuários, mas, principalmente, ressaltaria a condição de que isolados ou utilizados individualmente, indiscutivelmente, não têm qualquer possibilidade de suprir as várias necessidades de tantos interessados.

É indispensável destacar que tal impossibilidade de atendimento é mais evidente e clara na amplitude de usuários e necessidades compreendidas nas organizações empresariais de grande porte. Deduz-se, portanto, que quanto maior for o número de usuários envolvidos no processo de gestão, maior será a variedade de informação necessária e, conseqüentemente, maior será a dificuldade de atendê-los, o que é, em qualquer situação, não só na Contabilidade, uma questão lógica.

Entretanto, observa-se que há uma generalização quanto à alardeada ineficiência do sistema de informação contábil, especialmente quanto aos procedimentos de custeio, baseada exclusivamente na observação das necessidades da atividade industrial, direcionadas exclusivamente para o custeio de “produtos”, focadas em um único porte de empresas, e relativas a alguns usuários não atendidos.

O ideal seria um sistema informatizado cuja interface possibilitasse alternar entre os vários métodos, para atender, com o fornecimento do tipo de informação mais cabível, cada necessidade específica existente. A possibilidade de integração em um método, de informações de custos segregadas simultaneamente em departamentos, centros de custos, seções, atividades, funções e quem sabe até tarefas, podendo ser estruturadas, concomitantemente pelas

perspectivas do custeio por absorção e do custeio variável, ampliando de forma considerável as abordagens decisórias aos vários níveis de interesse, também representa uma contribuição importante, mas que depende de recursos tecnológicos.

O que se percebe como principal resultado das observações do estudo, e que repetidamente vem à tona em cada uma das abordagens expostas, é que a causa dos problemas relacionados à Contabilidade de Custos é sustentada e potencializada pela falta de uma estrutura conceitual básica mais adequada, ampla e atualizada para a Contabilidade como um todo, contemplando desde as mais elementares concepções da Ciência Contábil em face das diversas transformações ocorridas ao longo do tempo, que afetaram de forma tão avassaladora o seu contexto.

Nesse sentido, o principal objetivo do estudo, que pretendia evidenciar aspectos que necessitam de caracterização e sistematização para que se possa estabelecer fundamentos que sustentem consistentemente a área de custos, pôde ser devidamente atingido. A princípio, destaca-se que as questões a serem tratadas vão além do foco exclusivo da área de custos. Lacunas e divergências conceituais muito antecedentes, preliminares, adjacentes e até mesmo suplementares foram expostas, e considera-se que sem essa abordagem não há como atingir o objetivo pretendido. Entende-se, objetivamente, e foi demonstrado, que os efeitos sofridos pela Contabilidade de Custos provêm de causas muito mais profundas, das quais grande parte não pode ser observada, apenas e exclusivamente focando-se o âmbito de sua própria dimensão.

Nesse importante contexto, o estudo indicou várias lacunas de abordagem teórica e inconsistências apresentadas pela Deliberação CVM nº 29/86, que representa a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC. Como instrumento normativo nuclear, não apresentar a Contabilidade como ciência e não tratar de sua aplicação; deixar de mencionar o objeto da Contabilidade e caracterizá-lo devidamente; não considerar a segmentação dos sistemas contábeis de informação, bem como outros tantos aspectos indicados pelo estudo, tornam essa estrutura teórica extremamente frágil e suscetível a

muitas interpretações equivocadas. Seguramente a raiz de inúmeros problemas no âmbito contábil reside na desorientação em torno de um conjunto de informações teóricas básicas que deveriam ser esclarecidas pela ECBC, o que não ocorre, e, no interesse do estudo em curso, entende-se que essa situação coloca-se como importante causa de muitas divergências, especialmente no que diz respeito à área de custos.

Entende-se que, pelo fato de ser um estudo qualitativo sobre aspectos essencialmente teóricos apresentados sob a ótica de um indivíduo, que certamente muitas são as limitações que podem ser explicitadas, especialmente, a natural contraposição de idéias. Ainda, como fator de limitação típico para a forma de abordagem, têm-se a ausência de fatos concretos que possam dar sustentação ao estudo. Contudo, destaca-se, como a mais considerável limitação, a falta de abordagens teóricas na literatura nacional ou mesmo em trabalhos acadêmicos atuais que tratem o assunto sob o mesmo direcionamento, evidenciando assim, uma certa falta de referência para se balizar o trabalho.

Sob outra forma de observação, o fato de buscar as prováveis causas dos problemas específicos da área de custos em aspectos que residem em outras áreas da Contabilidade, pode ser confundido com a perda de objetividade e foco, entretanto, essa amplitude de observação é o que se entende atribuir e sustentar o encadeamento lógico pretendido para o estudo.

Quanto às contribuições futuras, de antemão, é preciso esclarecer que o trabalho em si constitui-se na evidenciação e compilação de inúmeras situações que necessitam ser mais bem exploradas e, portanto, para referendar a sua efetiva utilidade ao meio contábil, há em seu teor a indicação de muitos tópicos para o desenvolvimento de outros estudos e abordagens que possam seguir em complementação a um tema que se mostrou tão complexo e extenso.

Têm-se várias possibilidades de abordagem que se apresentam mais evidentes e necessárias, tais como: a Contabilidade como ciência; a segregação e caracterização dos sistemas contábeis no âmbito da Contabilidade aplicada; construção de um arcabouço teórico para os segmento contábil de custos

e gerencial; construção teórica dos conceitos dos sistemas de custos; revisão teórica dos conceitos relacionados aos métodos de custeio, dentre muitas outras.

Todavia, extraem-se como as mais valiosas contribuições, primeiro, o fato de evidenciar a necessidade de se elaborar estudos mais constantes sob a forma qualitativa, em abordagens teóricas relacionadas a temas que, por vezes, imagina-se dispensável tal ação, mas que, certamente, uma discussão sob outra perspectiva pode enriquecer ou modificar outros olhares. E segundo, a proposta de revisão, ampliação e atualização da atual e vigente Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – ECBC, que se mostrou claramente indispensável, perante as transformações pelas quais a Contabilidade vem passando, se já não o fosse, pela ausência de inúmeras abordagens básicas que não contempla.

Assim, no limite das possibilidades que as observações permitem, reafirma-se como aspecto mais valioso no tocante aos sistemas contábeis, seja o financeiro de custos ou gerencial, e sua inter-relação, inicialmente, a necessidade de atualização da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, principalmente por representar uma possibilidade de harmonização que tende a diminuir o nível de divergências teóricas atualmente existentes no contexto.

Esse instrumento devidamente atualizado, além da característica destacada, contribuiria para melhorar o nível de compreensão da própria Contabilidade e quanto à proposta do sistema de informações contábeis e suas possibilidades relacionadas especialmente à área de custos e o processo de tomada de decisões, juntamente com a percepção do papel determinante do usuário na opção pelo tipo de informação que pretende receber.

Esse procedimento poderia também contribuir para harmonizar, pela organização informacional e esclarecimento que imprimiria, uma variedade considerável de divergências básicas que levam a dúvida, incompreensão, interpretação equivocada e comunicação inadequada de muitas questões relacionadas à Contabilidade.

Outras abordagens revelam-se bastante adequadas, dentre as quais, certamente destaca-se a discussão direcionada à construção de uma estrutura conceitual específica para a área de custos, devidamente inserida na ECBC. Também, a exposição clara das circunstâncias e situações em que cada método oferece as melhores possibilidades de informação e, ainda, a elaboração de estudos que possibilitem demonstrar que a aplicação desses métodos está indicada para vários outros objetivos de custeio, tipos de atividade empresarial e portes de negócio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLORA, Franz; ALLORA, Valério. *UP': unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações*. São Paulo: Pioneira; Blumenau – SC: Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1995.

ALVES, Naldo Ferreira. *Relevância da contabilidade para o processo decisório: estudo de caso do Grupo Zema*. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

ANTHONY, Robert Newton. *Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1976.

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Administração do capital de giro*. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

AURÉLIO, B. H. F. *Dicionário Aurélio*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

BARROS, Vaine de Magalhães. *O novo e velho enfoque da informação contábil*. Revista de Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo, São Paulo, nº 38, p. 102-112, mai./ago. 2005.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A.; tradução de José Luiz Bassetto. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo: T.A. Queiroz: Fundação Salim Farah Maluf, 1992.

- BERNARDO, Mauro Santo. *Desenvolvimento da Contabilidade de Custos e o progresso tecnológico: origens e desenvolvimentos até 1914*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BEUREN, Ilse Maria. et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria. *Evolução histórica da contabilidade de custos*. Revista de Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte - MG. Contabilidade Vista & Revista, v. 5, nº 1, p. 61-66, fev/1993.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel*. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. *A Ciência Contábil e sua base de sustentação: uma discussão em torno dos fundamentos do conhecimento*. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- CEREALI, Valdir. *Mensuração do resultado: lucro contábil versus lucro econômico*. Revista de Contabilidade. São Paulo: CRC-SP, ano VII, nº 24, junho de 2003, p. 42-52.

COGAN, Samuel. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso sobre contabilidade de custos – volume 5*. São Paulo: Atlas, 1992.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial – volume 8*. São Paulo: Atlas, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custos: ferramentas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2000.

CORBETT NETO, Thomas. *Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições*. São Paulo: Nobel, 1997.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.

DE ROCHI, Carlos Antonio. *O método GP é um sistema de custeamento?* Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. nº 75, p. 12-25, out-dez/1993.

DE ROCHI, Carlos Antonio. *Os precursores do sistema de custeamento baseado em atividades: as técnicas PERT & CPM*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. nº 78, p. 39-48, jul.-set./1994.

DE ROCHI, Carlos Antonio. *Comparação das atuais doutrinas e práticas operativas da Contabilidade de Custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. nº 92, p. 10-18, jan.-mar./1998.

DE ROCHI, Carlos Antonio; LUZ, Odone Santos da. *Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. nº 93, p. 21-30, abr.-jun./1998.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1992.

FIPECAFI; ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FONSECA, Eduardo Giannetti da. *Auto-engano*. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

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

FRANCO, Hilário. *A contabilidade na era da globalização: temas discutidos no XV congresso mundial de contadores, Paris, 1997*. São Paulo: Atlas, 1999.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. Tradução de José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

- GASPARINI, Yatyr. *Contribuição ao estudo dos métodos de custeio utilizados na gestão de preços*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- GELBCKE, Ernesto; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GONÇALVES, R. C. M. G.; PROCÓPIO, A. M.; CONCENZA, V. A. *Diferentes métodos de custeio e a utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano II, n^o 4, p. 5-10, mar/1998.
- GORINI, Ana Paula F. *A indústria de móveis no Brasil*. São Paulo: ABIMÓVEL, 2000.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas, 1996.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos – contabilidade e controle*. Tradução de Robert Bryan Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR., Frederico. *Contabilidade superior: Teoria econômica da Contabilidade*. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1946.

HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. *O crepúsculo do lucro contábil*. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: FGV, vol. 28, n^o 4, p. 55-63, outubro – dezembro, 1988.

HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 5^a ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. 9^a ed. São Paulo: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Lucro contábil: crepúsculo ou ressurgimento?* Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n^o 72, p. 20-21, agosto 1990.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *A gestão estratégica de custos e sua interface com contabilidade gerencial e teoria da contabilidade: uma análise sucinta*. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF.: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXV, n^o 100, p. 30-31, jul-ago/1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial: novos paradigmas*. Revista Brasileira de Custos, São Leopoldo, v.1, n^o 1, p. 13-19 – 1^o semestre, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *A Contabilidade no meio econômico e administrativo*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo. ano IV. v. 4. n^o 13, p. 18-23, set./2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *É a contabilidade “estratégica” ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica?* IOB – A Thompson Company, caderno Temática Contábil e Balanços, boletim 29/2001, p. 1-6, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. *De volta para o futuro: óbito presumido e outros mitos que habitam o castelo da contabilidade*. Revista UnB Contábil / Departamento de ciências contábeis e atuariais da Universidade de Brasília – Brasília: Departamento, 1998. v. 6, n^o 2, p. 53-60. Segundo semestre 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel, (coordenadores). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. 2^a ed. *Introdução à teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. 2^a ed. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; OLIVEIRA, A. *Por uma nova estrutura conceitual básica da Contabilidade*. Boletim do IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, São Paulo, v. 1, p. 3-14, 2003.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Relevance Lost: the rise and fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business Press, 1987.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KOLIVER, Olivio. *A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol?*. Revista Brasileira de Contabilidade, do Conselho Federal de Contabilidade – Brasília, DF. Ano XXIII, nº 88, p. 37-51, out/1994.

KOLIVER, Olivio. *As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. v. 27, nº 94, p. 7-14, out/1998.

KOLIVER, Olivio. *Algumas questões correntes na área conceitual e terminológica*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. nº 121, p. 75-82, ago/2005.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, Antônio. *História geral e das doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

LOPES DE SÁ, Antonio. *A visão holística dos custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. v. 27, nº 92, p. 19-21, jan.-mar./1998.

- MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. *Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALVESSI, Oscar Luiz. *Gestão estratégica de custos. Material apresentado na 14^a Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo, realizada em Águas de Lindóia, São Paulo, ago/1995*.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 7^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARION, José Carlos; ROBLES JÚNIOR, Antônio. *Geração, comunicação e utilização das informações de custos*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano IV, n^o 13, p. 48-60, Setembro de 2000.
- MARION, José Carlos; SOARES, Adenilson Honório. *Contabilidade como instrumento para tomada de decisões: uma introdução*. Campinas – SP.: Alínea, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Fábio Augusto. *O processo de raciocínio da teoria das restrições na indústria moveleira de pequeno porte: um estudo de caso*. Dissertação (mestrado) – Programa de pós-graduação em engenharia de produção, Universidade federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC., 2002.
- MATARAZZO, Dante C. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MÁTTAR NETO, João Augusto. *Filosofia e administração*. São Paulo: Makron Books, 1997.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. *Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada*. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MEVELLEC, Pierre. *Custeamento integral baseado em atividades: um estudo comparativo*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, RS. v. 23, nº 79, p. 39-48, out.-dez./1994.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. Traduzido por Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Flávia Gutierrez. *Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos – SP*. Dissertação (mestrado). Programa de pós-graduação em engenharia de produção, Universidade de São Paulo, São Carlos – SP, 2000.

MOTTA, Flávia Gutierrez; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. *Métodos de custeio adotados por pequenas empresas: como esta decisão é tomada? – estudo multicasos*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano V, nº 16, p. 4-21, jun/2001.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.

- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implantação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- NEWTON, Enrique Fowler. *Contabilidad básica*. Buenos Aires: Ediciones S.A.I.C., 1984.
- NOREEN, Eric W. *A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relatório independente*. São Paulo: Educator, 1996.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. (coordenador). *Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000.
- OSTRENGA, Michael. *Guia da Ernst & Young para gestão total de custos*. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. *O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor*. Caderno de Estudos, São Paulo, n^o 21 – Maio a Agosto de 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Curso básico gerencial de custos*. 2^a ed. revista e ampliada. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. *Estruturas organizacionais e sistemas de gestão de custos: proposta de um modelo conceitual de gestão de custos para estruturas contemporâneas*. Dissertação (mestrado) – Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná, Curitiba, 2000.

PEREZ Jr., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 9^a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

RICARDINO, Álvaro. *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHA, Welington. *Custeio baseado em atividades: mitos, falácias e possíveis verdades*. Revista Brasileira de Contabilidade, do Conselho Federal de Contabilidade – Brasília, DF. Ano XXIV, nº 91, p. 56-63, jan-fev/1995.

ROCHA, Welington. *Enfoque dialético do custeio baseado em atividades*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo. nº 2, p. 40-42. 1997.

- ROCHA, Welington; SANTOS, Rodrigo Pinto dos. *Custos Diretos*. Trabalho apresentado no Congresso Internacional de Custos realizado em Paris, França. 2003.
- SANTI FILHO, Armando de; OLINQUEVITCH, José Leônidas. *Análise de balanços para controle gerencial*. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SANTOS, Carlos Werner dos, et al. *Existe de fato uma contabilidade gerencial?* Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte: Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG, vol. 13, nº 2, p. 25-36, agosto 2002.
- SANTOS, R. V. *Modelagem de sistemas de custeio*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano II, nº 4, p. 62-74, mar/1998.
- SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 8^a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SILVA, Paulo Roberto da. *Uma contribuição à Contabilidade de Custos na formação de preços de venda na indústria de bens de consumo*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

SILVA, Alexandre dos Santos; SILVA, José Dionísio Gomes da. *Reflexões a respeito de uma estrutura conceitual para a contabilidade perante a definição de seus objetivos*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano I, nº 5, p. 18-24, jul/1998.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Contextos, paradigmas e sistemas de custeio*. IN: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, V., Fortaleza, 1998. *Anais*. Fortaleza, SEBRAE/CE., 1998, v. 1, p. 141-156.

SOUZA, Marcos Antonio de. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

TESCHE, Carlos Henrique. *Objeto e objetivos da Contabilidade de Custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. v. 21, nº 68, p. 42-45, jan./mar. 1992.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WERNKE, Rodney. *Análise de custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)*. São Paulo: Saraiva, 2005.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)