

SISTEMAS CONTÁBEIS DE APURAÇÃO E CONTROLE DE CUSTOS: UMA PESQUISA DE CAMPO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS PARANAENSES – MEF14994 - IR

ANTONIO CÉSAR PITELA *

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS B. ESPEJO **

ANA PAULA CAPUANO DA CRUZ ***

ROBERT ARMANDO ESPEJO ****

1. INTRODUÇÃO

O cenário ambiental brasileiro, influenciado pela abertura comercial, estabilização da moeda e liberalização cambial, tem enfrentado um intenso processo de transformação. Esses eventos implicam uma série de alterações no fluxo de recursos empresariais, o que, por ora, tem tornado a tarefa de administrar organizações um desafio crescente. Segundo Silva (2006), uma empresa desempenha importante papel econômico e social no mundo moderno, tendo a função de coordenar os fatores de produção para a obtenção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades humanas. Assim posto, a manutenção das instituições atuantes no contexto contemporâneo requer, cada vez mais, um incremento das estratégias adotadas para a consecução de seus objetivos, demandando ações diretivas que considerarem uma série de fatores exógenos, quais sejam: necessidades de seus clientes, investimentos expressivos em diversas áreas, responsabilidade socioambiental, desenvolvimento de novos produtos e serviços, retorno, entre outros.

Uma vez reconhecida a necessidade de constante readaptação às alterações promovidas no sistema financeiro nacional e àquelas diariamente ditadas pelo mercado, as empresas precisam tomar decisões e, para tanto, é imperativo que estas sejam devidamente precedidas de amplo planejamento, considerando um expressivo número de variáveis que norteiam as ações administrativas (CRUZ *et al.*, 2008). Partindo do pressuposto de que quaisquer ações representam custos às organizações, ou seja, demandam aplicação de recursos, os caminhos seguidos no processo decisório, invariavelmente, requererão uma análise dos dispêndios associados a cada atividade.

Diante desse contexto, as empresas têm sido compelidas a dedicar especial atenção à sua própria estrutura interna como alternativa à eliminação e/ou à redução de custos inerentes às suas atividades e processos produtivos, bem como à manutenção da perenidade organizacional. Ao discorrerem acerca da importância de prover respostas às alterações características do cenário contemporâneo, Kaplan e Cooper (2000) salientam que tais mudanças estendem-se à utilização da informação, quer sejam financeiras ou não financeiras. Nesse sentido, os autores atentam à demanda por informações mais relevantes no que diz respeito aos custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Isto posto, a gestão de custos representa um instrumental de apoio à definição de diretrizes e estratégias competitivas (CHAN e LEE, 2003).

À luz dessas considerações, a questão orientadora do presente estudo é a seguinte: como estão estruturados os sistemas de custeamento das indústrias paranaenses cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná em 2006? O objetivo implícito é retratar a realidade das empresas industriais paranaenses no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades. Focalizar a investigação em torno da temática relativa à estruturação dos sistemas de apuração e ao controle de custos de indústrias do Paraná é, especialmente, importante à melhoria da compreensão e da utilização das práticas de gerenciamento de custos, bem como à visualização da aplicação prática do conhecimento gerado na academia (ESPEJO, 2008).

O presente artigo está estruturado em mais quatro seções. A seguir, apresenta-se o referencial teórico que suporta essa investigação. A seção seguinte contém os procedimentos metodológicos utilizados na condução da pesquisa. Logo após, expõe-se a análise dos dados e, por fim, na última seção, são expostas as considerações finais do estudo desenvolvido.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Em face da amplitude do tema proposto, optou-se, inicialmente, pela realização de uma breve revisão teórica acerca do Processo de Gestão de Custos e do Sistema de Controle de Custos. A seguir, exploram-se aspectos relativos a algumas Metodologias de Custeio consolidadas na academia, tendo sido destacados os métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio baseado em Atividades (ABC) e ainda Custeio Pleno (RKW).

2.1. Processo de Gestão de Custos

A abertura do mercado, contributiva ao acirramento da concorrência empresarial, tem implicado mudanças nas estratégias e nas práticas gerenciais nas organizações, promovendo também reflexos no processo de gestão de

custos (MACHADO e SOUZA, 2006). Nessa mesma linha de raciocínio, Souza, Lisboa e Rocha (2003) salientam que o reexame dos sistemas tradicionais de contabilidade de custos e dos sistemas de controle gerencial é salutar à promoção das repostas demandadas por tais alterações promovidas no cenário empresarial.

Bruni e Fama (2004) salientam que a Contabilidade Gerencial teve sua origem por meio de uma espécie de adaptação de informações financeiras, com a finalidade de possibilitar um processo mais coerente de tomada de decisões. O fornecimento de informações aos executivos, gerentes e empregados que trabalham dentro da organização é o foco da contabilidade gerencial (EDMONDS, TSAY e OLDS, 2008). Assim, para que atinja os objetivos aos quais se propõe, é salutar que a contabilidade gerencial considere as diferenças das necessidades informacionais desses usuários. Adicionalmente, os autores salientam que relatórios de caráter gerencial subsidiam o planejamento empresarial. Coerentemente a essa perspectiva, todavia mais especificamente focado na contabilidade de custos, Leone (2000) salienta que a base de sustentação de um sistema de informações gerenciais de custos demanda prévio estabelecimento de metas e parâmetros por parte da organização, uma vez que o sistema de Contabilidade de Custos deve ser capaz de fornecer informações para prover necessidades diferentes. Assim, com base nessas manifestações, depreende-se que um saudável gerenciamento das informações ligadas à contabilidade de custos, ou ainda, à gestão de custos, propriamente dita, deve representar uma prática de apoio às organizações.

Ao desenvolverem um estudo com a finalidade de identificar se a teoria da análise estatística do comportamento dos custos fere os conceitos modernos da econometria utilizados em finanças, em termos de identificação e correção da não estacionariedade das séries temporais, Silva *et al* (2007) destacam que a classificação dos custos de produção pode ser processada à luz de duas vertentes. Na primeira propõe-se que tais custos sejam apropriados ao objeto produzido, observando-se as características dessa relação (custo x produto) (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2004; MARTINS, 2003; SANTOS *et al*, 2006). A segunda vertente, também compartilhada pelos mesmos autores, considera a relação entre o comportamento dos custos e o volume produzido. Assim, os custos são comumente classificados sob as nomenclaturas de diretos ou indiretos (primeira vertente) e ainda fixos ou variáveis (segunda nomenclatura).

Ainda que o acompanhamento dos custos de produção ou de serviços deva representar uma prática inerente a quaisquer organizações, deve-se considerar a possibilidade de que empresas de um mesmo segmento econômico apresentem estruturas de custos distintas, dependendo da tecnologia adotada, do grau de terceirização das atividades, bem como dos recursos disponíveis à utilização. Desse modo, o gerenciamento dos custos empresariais não pode se dar de forma isolada, ou seja, deve-se ter uma visão ampla e abrangente da organização e do inter-relacionamento entre todos os setores em busca de uma lucratividade crescente e conjunta. Nesse sentido, a visualização da amplitude e de profundidade demandada à gestão empresarial requer o reconhecimento de que a “contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial” (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997) e que a Contabilidade Gerencial configura-se como um processo que identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica informações aos gestores contribuindo à consecução dos objetivos organizacionais e à sua perenidade (HORNGREN, SUNDEN e STRATTON, 1996).

2.2. Sistemas de Custos

As empresas definem como coletar os dados necessários à consecução das suas atividades e, ainda, a forma de ordená-los, de modo a produzir informações gerenciais para outros setores da administração (LEONE, 2000). Esse processo é denominado sistema de custos. Assim, a gestão de custos constitui-se em uma ferramenta para o controle gerencial, enquanto que o sistema de custos apresenta-se como uma fonte de informações para auxiliar as tomadas de decisão. Esse conjunto de informações representativo do sistema de custos subsidia a apropriação dos custos aos produtos; procedimento denominado custeio (MARTINS, 2003).

A apropriação de custos aos produtos ou serviços tem sido explorada sob diversas metodologias. Segundo Machado e Souza (2006), alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais e outros se mostram mais contributivos à divulgação em relatórios externos. Segundo os autores, ainda há aqueles mais conservadores e, até mesmo, alguns mais e outros menos abrangentes.

2.2.1. Métodos de Custeio

Há inúmeras metodologias para a apropriação dos custos ou dos seus respectivos objetos. Quatro métodos de custeamento são explorados na presente investigação - Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio baseado em Atividades e Custeio Pleno.

2.2.1.01. Custeio por Absorção

A modalidade de custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos” (MARTINS, 2003, p. 36). Segundo o autor, esse método deriva da aplicação dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos. O custeio por absorção é uma medida passível de utilização para

fins gerenciais e também é aceita pela legislação fiscal brasileira. Em face da proposta de alocação de todos os custos aos produtos, alguns elementos são distribuídos de maneira arbitrária, por meio de rateio.

Na visão de Leone (1991), o método de custeio por absorção faz a alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade. Segundo o autor, quando tais informações são utilizadas com finalidade gerencial, não há justificativa para aceitação de arbitrariedade. Todavia, apesar das limitações ressaltadas por Leone (1991), estudos empíricos têm sinalizado predominância da utilização dessa metodologia no processo de gestão empresarial (SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003; LIMA, EGITO e SILVA, 2004).

2.2.1.02. Custeio Variável ou Direto

O sistema de custeio variável, também denominado direto, propõe a segregação dos custos fixos e variáveis. Contrariamente ao custeio por absorção, o custeio variável considera apenas os custos variáveis à apropriação aos produtos. Assim, nessa modalidade de custeamento, eliminam-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, eventuais distorções deles decorrentes. Os custos variáveis são aqueles que apresentam variações proporcionais ao volume de produção e vendas, ou seja, acompanham as oscilações de volume de produção e vendas, mantendo-se, todavia, constantes em relação à unidade de produto produzida. Os custos fixos, por representarem custos estruturais, relacionados ao processo produtivo e, não, especificamente aos produtos, independem, em termos absolutos, do volume de produção e vendas. Assim, por representarem gastos incorridos a cada período, sem vinculação direta com os produtos fabricados, são considerados sempre por seus valores totais. Entretanto, os custos fixos variam em relação à unidade de produto, pois são diluídos à medida que o volume de produção aumenta.

A principal característica do custeio variável é a sua aplicabilidade gerencial, pois, como afirma Wernke (2001), esse sistema apropria apenas os custos claramente identificados com os produtos ou serviços e desconsidera os custos indiretos, transferindo-os como despesas para a apuração do resultado. Assim, o método de custeio variável é indicado àquelas situações em que se deseja apurar as margens de contribuição unitárias geradas pelos diferentes produtos da empresa (MACHADO e SOUZA, 2006).

2.2.1.03. Custeio baseado em Atividades (ABC)

O custeio baseado em atividades (ABC - *Activity Based Costing*) pode ser considerado como um aprofundamento do sistema de custeio por absorção, desenvolvido com a finalidade de reduzir sensivelmente as distorções provenientes da arbitrariedade contida no rateio dos custos indiretos (MARTINS, 2003). O fundamento básico do ABC é a identificação, por meio de rastreamento, do agente causador do custo, para lhe imputar tal valor. A ideia é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente aos produtos. Souza e Clemente (2007, p. 229) acrescentam que “[...] Do ponto de vista conceitual, o custeio ABC entende o negócio como um conjunto de processos, cada processo envolvendo uma série de atividades. O objeto de custeio deixou de ser o produto e passou a ser a atividade, pois são estas que consomem recursos”.

Ao discorrerem acerca da flexibilidade do método de custeio ABC, Bertó e Beulke (2006) classificam-no num patamar intermediário entre o custeio por absorção e variável, expondo que não possui a rigidez do primeiro, tampouco a flexibilidade do segundo. Assim, pode-se dizer que é uma metodologia medianamente flexível. Segundo Souza e Clemente (2007), o custeio baseado em atividade é indicado para empresas com elevados custos indiretos e processo de produto dotado de alta complexidade. Herculano e Cavalcante (2007) salientam que a metodologia de custeamento ABC mostra-se contributiva à indicação daqueles produtos e tipos de produtos mais lucrativos à empresa, podendo ser explorado à indicação do curso de ação que deve ser delineado às atividades produtivas.

2.2.1.04. Custeio Pleno (RKW)

O custeio pleno, também denominado RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) é uma metodologia originária da Alemanha por meio da qual são rateados não só de custos de produção, mas também todas as despesas, inclusive financeiras, da empresa. (MARTINS, 2003). A apropriação dos gastos, segundo a “filosofia do custeio absorção e o método de custeio RKW é praticamente a mesma, divergindo no que diz respeito à apropriação das despesas, por meio de critérios de alocação, que no custeio por absorção não são apropriadas aos objetos de custeio”. (BACKES *et al*, 2007, p. 25).

2.2.1.05. Sumário dos Métodos de Custeio Explorados

O Quadro 1 apresenta um sumário das principais características de cada um dos métodos de custeio abordados na presente investigação.

Quadro 1 - Sumário dos Métodos de Custeio

Método	Características do método
--------	---------------------------

Custeio por Absorção	Atribui todos os gastos relativos ao esforço de fabricação aos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente ao demonstrativo de resultados.
Custeio Variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto, evitando as distorções causadas pela arbitrariedade inerente ao rateio de custos fixos aos produtos. Evidencia a margem de contribuição e trata os custos variáveis como relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período.
Custeio baseado em Atividades	Atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. Utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.
Custeio Pleno	Conhecido como RKW; atribui todos os gastos da empresa aos produtos, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade). Objetiva fornecer o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Contribui à evidência do valor adicionado.

Fonte: Adaptado de Machado e Souza (2006) e Martins (2003)

Na próxima seção, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados à condução da presente investigação.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Não há uniformidade quanto às nomenclaturas de tipologias metodológicas por parte dos autores dessa área. Assim, a orientação que conduz à resposta da questão norteadora do presente estudo apresenta-se sob a égide metodológica de Cooper e Schindler (2003). Para o processo de tipificação da pesquisa contábil, identifica-se a aplicabilidade de sete categorias entre aquelas exploradas pelos autores que subsidiam a orientação metodológica. Com relação à cristalização da questão pesquisada, classifica-se como um estudo de natureza formal, tendo em vista a pretensão de respondê-la mediante conjugação de “procedimentos precisos e especificação de fonte de dados” (COOPER E SCHINDLER, 2003, p. 128). Com relação ao método de coleta de dados, configura-se como uma pesquisa de caráter comunicativo, tendo em vista a aplicação de um questionário autoadministrado, previamente submetido a um pré-teste. Ressalta-se que, na visão de Sampieri, Collado e Lucio (2006), o instrumento mais utilizado para coletar dados, provavelmente, é esse conjunto de questões relacionadas com as variáveis estudadas.

No que diz respeito ao poder de produzir efeitos sobre as variáveis pesquisadas, caracteriza-se como um estudo *ex post facto*. Quanto ao objetivo pretendido, a investigação tem natureza descritiva. No tocante à dimensão temporal, a realização de um corte instantâneo, representativo das indústrias paranaenses cadastradas na FIEP, conduz à sua classificação na modalidade transversal (COOPER e SCHINDLER, 2003). Com relação à amplitude e profundidade, caracteriza-se como um estudo estatístico. Cooper e Schindler (2003) salientam que essa modalidade investigativa estima a amplitude, em detrimento da profundidade, no processo de captação de características da amostra objeto de estudo. Por fim, a aplicação de questionários nas empresas selecionadas, cuja finalidade é constatar um fenômeno dentro de seu contexto real, configura a presente investigação, quanto ao ambiente de pesquisa, como um estudo de campo, operacionalizado em 2007. Segundo Ittner e Larcker (2002), a realização de pesquisas de campo pode configurar-se como a única alternativa à promoção de um verdadeiro entendimento da relação entre determinadas variáveis e as consequências das práticas em Contabilidade Gerencial.

A população, objeto dessa investigação, corresponde a 674 empresas, identificadas como indústrias paranaenses cadastradas na FIEP, em 2006, que possuem número de funcionários superior a 99, tratando-se de indústrias de médio e grande portes (SEBRAE, 2007). A amostragem foi estabelecida de forma probabilística tendo sido obtido retornos válidos de 80 empresas (amostra utilizada). Todavia, os resultados da presente investigação não podem ser generalizados, tendo em vista que o número de empresas integrantes da amostragem realizada não satisfaz à quantidade mínima (88 companhias seriam necessárias) apontada por Cooper e Schindler (2003) e Mattar (2004) como aquela necessária à condução de amostragem probabilística sistemática para uma população finita de 674 companhias a um nível de significância de até 10%. O corte relativo ao número de funcionários foi efetuado uma vez que se observa, no Brasil, uma tendência de micro e pequenas empresas não utilizarem instrumentos de Contabilidade Gerencial, “[...] possuindo registros contábeis pouco adequados”. (SALES e SOUZA NETO, 2006, p. 104).

Os questionários foram respondidos pelos responsáveis pela controladoria ou área afim. Inicialmente, foi realizado contato telefônico com a finalidade de expor a intenção da pesquisa. Após o aceite, foi solicitado o e-mail do potencial respondente para que fosse enviada uma correspondência eletrônica. Naqueles casos em que não foi obtido retorno em aproximadamente 7 dias, por medida de precaução e ainda como uma tentativa de reunir o maior número de respostas possível, foram endereçadas cartas com envelope de carta-resposta e questionário inclusos para as mesmas empresas em que foram encaminhados os e-mails e que não haviam respondido ao questionário eletrônico

prontamente.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção apresenta um sumário estruturado dos dados coletados para subsidiar a identificação dos sistemas contábeis de apuração e controle de custos adotados pelas indústrias paranaenses cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), em 2006.

Os resultados apresentados a seguir refletem a situação e as condições das empresas pesquisadas, no que diz respeito ao objeto desse estudo, ou seja, à estrutura dos seus sistemas de apuração e controle de custos.

Para facilitar a compreensão dos resultados, as respostas para cada questão formulada são apresentadas por meio de tabelas e, em seguida, da sua respectiva interpretação.

No primeiro grupo de questões foram solicitadas informações sobre a atividade econômica das empresas, como segmento, origem do capital, faturamento anual e quantidade de produtos fabricados.

A primeira questão tratou da atividade econômica explorada, ou do segmento econômico em que as empresas se enquadram. A Tabela 1 apresenta as respostas.

Tabela 1: Atividade econômica

Alternativas	Respostas	Frequência
Produtos têxteis	1	1,10%
Artigos do vestuário e acessórios	3	3,30%
Produtos alimentícios	20	21,98%
Produtos de madeira	12	13,19%
Produtos químicos	6	6,59%
Produtos de borracha e plástico	11	12,09%
Máquinas e equipamentos	4	4,40%
Produtos eletrônicos	5	5,49%
Veículos automotores, reboques e carrocerias	6	6,59%
Móveis	5	5,49%
Metalúrgica	13	14,29%
Reciclagem	2	2,20%
Fertilizantes	1	1,10%
Açúcar e álcool	1	1,10%
Agronegócio	1	1,10%
	91	100%

Conforme se observa na Tabela 1, há uma grande diversidade entre as atividades econômicas exploradas pelas empresas pesquisadas. Apenas o setor alimentício teve uma representatividade maior que 20% (vinte por cento), com 21,98% (vinte e um vírgula noventa e oito por cento) do total de empresas respondentes. Os setores metalúrgico, de madeira e de borracha e plástico tiveram uma participação superior a 10% (dez por cento) do total, enquanto todos os demais tiveram participação inferior a 10% (dez por cento).

Essa diversidade de atividades econômicas entre as empresas respondentes contribui para o alcance dos objetivos da pesquisa, pois vai demonstrar como organizações com processos produtivos totalmente distintos tratam os seus custos.

A segunda questão tratou da origem do capital das empresas, conforme a Tabela 2.

Tabela 2: Origem do capital

Alternativas	Respostas	Frequência
Nacional	79	86,81%
Multinacional	10	10,99%
Misto	2	2,20%
	91	100%

Das 91 (noventa e uma) empresas que responderam à pesquisa, 79 (setenta e nove) têm seu capital integralmente formado por investidores nacionais, o que corresponde a 86,81% (oitenta e seis vírgula oitenta e um por cento), conforme se observa no gráfico.

Essa resposta também contribui para a compreensão da situação que se estabelece a partir das demais respostas, ou seja, a origem do capital das empresas ajuda a entender o comportamento gerencial em relação aos custos de produção.

Quanto ao faturamento anual, objeto da questão 3, as respostas foram as seguintes que estão na Tabela 3.

Tabela 3: Faturamento anual

Alternativas	Respostas	Frequência
Até R\$ 500.000	1	1,10%
Entre R\$ 500.000 e 1.500.000	1	1,10%
Entre R\$ 1.500.000 e 3.000.000	4	4,40%
Acima de RS 3.000.000	85	93,41%
Não respondeu	0	0,00%
	91	100%

Como se havia previsto, os dados e informações obtidos correspondem, na grande maioria, a empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), o que significa 93,41% (noventa e três vírgula quarenta e um por cento) do total das respostas.

A participação inexpressiva de empresas de menor porte pode indicar que: a) essas empresas não têm interesse em discutir suas práticas gerenciais, ou; b) essas empresas não responderam a pesquisa por não terem domínio e conhecimento sobre suas atividades. Entretanto, com base nas respostas obtidas é possível retirar informações importantes para os propósitos da pesquisa.

Na questão 4, a pergunta foi relativa a quantos produtos ou linhas de produtos são fabricados pela empresa. As respostas confirmaram a observação de que as empresas que se dispuseram a participar da pesquisa foram basicamente as de médio e grande portes, conforme revelam os dados da Tabela 4.

Tabela 4: Número de produtos ou linhas de produtos

Alternativas	Respostas	Frequência
1	3	3,45%
2	9	10,34%
3	7	8,05%
4	38	43,68%
Mais de 4	30	34,48%
Não respondeu	4	4,60%
	87	100%

Como se observa, aproximadamente 78% (setenta e oito por cento) das empresas que participaram da pesquisa fabricam, no mínimo, 4 produtos. Isso corresponde a 68 (sessenta e oito) das 87 (oitenta e sete) empresas, já que nessa questão 4 (quatro) participantes não responderam.

O que se pode inferir dessas respostas é que as empresas mantêm uma estrutura produtiva complexa e diversificada, que se caracteriza como um elemento fundamental de sobrevivência e desenvolvimento e que decorre da necessidade de adequação e aproveitamento da capacidade instalada e da tecnologia de produção disponível.

Da questão 5 até a questão 9, procurou-se identificar alguns elementos do processo de gestão das empresas, iniciando pela quantificação das etapas do processo de produção.

Tabela 5: Etapas de processo de produção

Alternativas	Respostas	Frequência
1	1	1,15%
2	6	6,90%
3	19	21,84%
4	34	39,08%
Mais de 4	27	31,03%
Não respondeu	4	4,60%
	87	100%

Como consequência das estruturas instaladas e, também, da quantidade e características dos produtos fabricados, 61 (sessenta e uma) das 87 (oitenta e sete) empresas que responderam à questão 6 têm um processo de produção com 4 ou mais etapas. Percentualmente essa participação é de 70% (setenta por cento) do total de respostas.

Tabela 6: Processo de gestão

Alternativas	Respostas	Frequência
Sim	56	65,21%
Não	30	34,88%
Não Respondeu	5	5,81%

	86	100,00%
--	----	---------

Mais uma vez, verifica-se que as empresas de menor porte, cujos processos produtivos são menos complexos e, portanto, têm um número menor de etapas para se obter o produto final, não tiveram participação expressiva na pesquisa.

Ainda assim, 19 (dezenove) das 87 (oitenta e sete) empresas, aproximadamente 21% (vinte e um por cento), precisam de apenas 3 (três) etapas para completar seu processo de produção e 6 (seis) empresas, que representam 6,59% (seis vírgula cinquenta e nove por cento) do total, precisam somente de 2 (duas) etapas.

A próxima questão refere-se ao processo de gestão nas empresas pesquisadas. Foi perguntado se existe um processo de gestão formalizado na empresa. As respostas apresentadas a seguir precisam ser analisadas com cautela e preocupação.

Apesar de 65,12% (sessenta e cinco vírgula doze por cento) do total das respostas obtidas para essa questão serem positivas, o dado importante é que 30 (trinta) das 86 (oitenta e seis) empresas não têm um processo de gestão formalizado, ou seja, não existe um processo formal de planejamento, execução e controle das atividades.

Além disso, 5 (cinco) empresas não responderam a essa questão. Esse fato pode indicar que elas também não têm um processo de gestão, ou que o seu processo de gestão ocorre informalmente.

Verifica-se aqui uma contradição em relação às respostas anteriores. Constata-se, de acordo com os dados obtidos, que são empresas de médio e grande portes, com estruturas produtivas complexas e um número significativo de produtos. Porém, mesmo com tais características, boa parte dessas empresas prescinde de um processo formal de gestão.

A próxima questão, a de número 7, foi elaborada como um complemento da questão anterior. Considerando-se que exista um processo de planejamento, execução e controle, presume-se consequente a existência de um sistema de informação gerencial.

Tabela 7: Sistema de informação gerencial

Alternativas	Respostas	Frequência
Sim	44	52,38%
Não	40	47,62%
Não Respondeu	7	7,69%
	84	100,00%

Na questão anterior, 65% (sessenta e cinco por cento) das respostas foram positivas, ou seja, 56 (cinquenta e seis) empresas afirmaram ter um processo de gestão formal. Mas, conforme se observa nessa questão, apenas 44 (quarenta e quatro) empresas afirmam ter um sistema de informação gerencial, o que representa 52,38% (cinquenta e dois vírgula trinta e oito por cento) das respostas válidas.

De outro ponto de vista, talvez mais importante e emblemático, praticamente a metade dos respondentes (47,62%) não usam sistemas de informação gerencial, isto é, gerenciam seus processos e atividades sem o auxílio de uma ferramenta básica e imprescindível.

Considere-se, ainda, que, além das que responderam negativamente à questão ocorreram também 7 (sete) abstenções. Em termos percentuais, se tomadas as 91 (noventa e uma) empresas, essas abstenções representam 7,69% (sete vírgula sessenta e nove por cento) do total.

Além de ser expressiva, essa participação pode ser entendida como um acréscimo às respostas negativas, ou seja, nessas empresas também não deve haver um sistema de informação gerencial suportando o processo decisório.

Também no sentido de identificar a forma como a informação é gerada e administrada pelas empresas, a questão 8 perguntou onde a contabilidade é realizada.

Tabela 8: Contabilidade

Alternativas	Respostas	Frequência
Pela própria empresa	74	85,06%
Por escritório de contabilidade	13	14,94%
Não Respondeu	4	4,40%
	87	100,00%

Em 74 (setenta e quatro) das 87 (oitenta e sete) respostas válidas, que correspondem a 85% (oitenta e cinco por cento), houve a afirmação de que a escrituração contábil é realizada pela própria empresa. Porém, isso não significa nem garante que a contabilidade tenha a finalidade de gerar informações gerenciais, já que 48% (quarenta e oito por cento) dessas empresas afirmam não ter um sistema de informação gerencial e 35% (trinta e cinco por cento) delas não adotam um processo de gestão formal.

Apesar de manter a escrituração contábil em suas dependências, algumas dessas empresas podem estar

gerando apenas informações de natureza fiscal, assim como aquelas 13 (treze) que terceirizaram a contabilidade e, portanto, abriram mão dos dados e informações que um sistema contábil pode oferecer.

Quando a pergunta (questão 9) vinculou a contabilidade ao sistema de gestão, as respostas evidenciaram, mais uma vez, certa contradição, conforme se observa na Tabela 9.

Tabela 9: Sistema contábil x sistema de gestão

Alternativas	Respostas	Frequência
Sim	63	72,41%
Não	24	27,59%
Não Respondeu	4	4,40%
	87	100,00%

Conforme já foi comentado, 91 (noventa e uma) empresas responderam aos questionários da pesquisa. Mas, assim como em outras questões, nessa houve um total de 87 (oitenta e sete) respostas efetivas, já que 4 (quatro) respondentes deixaram em branco.

Dessas 87 (oitenta e sete) empresas, 63 (sessenta e três) afirmaram que o sistema contábil está integrado ao sistema de gestão. Esse número representa 72,41% (setenta e dois vírgula quarenta e um por cento) do total.

Entretanto, com base nas respostas anteriores, somente 44 (quarenta e quatro) empresas utilizam sistemas de informação gerencial. Como não pode haver integração entre elementos inexistentes, verifica-se aqui uma contradição no que afirmam alguns respondentes, principalmente ao se analisarem as respostas da questão 10.

Tabela 10: Como são controlados os custos de produção

Alternativas	Respostas	Frequência
Manualmente	1	1,11%
Planilhas eletrônicas (EXCEL)	22	24,44%
Sistema informatizado, porém não integrado	20	22,22%
Sistema integrado (ERP)	47	52,22%
Não respondeu	1	1,10%
	90	100,00%

Como se verifica, somente 47 (quarenta e sete) empresas utilizam sistemas de informação integrados, o que representa 52,22% (cinquenta e dois vírgula vinte e dois por cento) das respostas efetivas.

Por outro lado, 42 (quarenta e duas) empresas responderam que controlam seus custos de produção por meio de planilhas eletrônicas (24,44%) ou de sistemas informatizados não integrados (22,22%).

Se o sistema contábil das empresas está integrado ao sistema gerencial, conforme as respostas anteriores, pode-se inferir que o controle dos custos de produção não seja considerado como parte do sistema contábil. Mas essa constatação fica mais clara a partir da análise das questões seguintes.

Quando se trata da maneira como são tratados os custos de produção, as empresas revelaram, por meio das respostas para a questão 11, que sua maior preocupação não é manter um sistema de apuração e controle que ofereça informações detalhadas sobre o consumo de recursos e insumos e seu efeito na composição dos custos de seus produtos e serviços, mas, sim, manter um sistema que permita custear estoques e apurar resultados de acordo com as determinações legais e fiscais.

Essa constatação decorre da observação da distribuição das respostas, evidenciada pelos dados sintetizados na Tabela 11 e no Gráfico 11. Conforme as respostas obtidas, 13 (treze) empresas utilizam o custeio pleno; 57 (cinquenta e sete) utilizam o custeio por absorção, o que corresponde, respectivamente, a 15,12% (quinze vírgula doze por cento); e 66,28% (sessenta e seis vírgula vinte e oito por cento) do total de respostas efetivas, ou seja, 86 (oitenta e seis) respostas. Portanto, 81,4% (oitenta e um vírgula quatro por cento) das empresas industriais participantes da pesquisa utilizam métodos de custeamento pouco eficazes para a sua gestão econômica e financeira.

Tabela 11: Método de custeamento adotado

Alternativas	Respostas	Frequência
Custeio pleno	13	15,12%
Custeio por absorção	57	66,28%
Custeio variável	13	15,12%

Custeio baseado em atividades (ABC)	3	3,49%
Não respondeu	5	5,49%
	86	100,00%

Entre as poucas empresas que demonstraram preocupação em relação à gestão dos seus custos de produção, 13 (treze) utilizam o custeio variável e apenas 3 (três) utilizam o custeio baseado em atividades ou ABC. Isso representa 18,61% (dezoito vírgula sessenta e um por cento) do total de respondentes, ou seja, menos de 20% (vinte por cento) das empresas mantêm um sistema de apuração e controle gerencial de custos.

As respostas para a questão 12 confirmam as constatações de que as empresas mantêm sistemas de contabilidade e de custos principalmente para atender às determinações legais, societárias e fiscais.

Tabela 12: Sistema de custos integrado ao sistema contábil

Alternativas	Respostas	Frequência
Sim	54	62,07%
Não	33	37,93%
Não Respondeu	4	4,40%
	87	100,00%

Segundo 62% (sessenta e dois por cento) delas, o sistema de custos integra o sistema contábil, o que justifica a opção pelo custeio por absorção. Porém, aproximadamente 38% (trinta e oito por cento) das empresas participantes da pesquisa não têm o seu sistema de apuração e controle de custos integrado ao sistema contábil.

Se somado ao número de respondentes que deixaram essa questão em branco, pode-se concluir que mais de 40% (quarenta por cento) do total das empresas que participaram da pesquisa apuram seus custos de produção independentemente da contabilidade. Esse fato é preocupante, pois se tratam de empresas de médio e grande portes que deveriam, presumivelmente, utilizar um banco de dados comum para gerar informações para todos os níveis gerenciais.

Curiosamente, para a grande maioria dos respondentes (95,40%), as informações sobre os custos de produção são utilizadas no seu processo decisório, ainda que tais informações sejam limitadas pelo tipo de sistema utilizado ou pela metodologia de apuração e controle adotada.

Tabela 13: Custos x processo decisório

Alternativas	Respostas	Frequência
Sim	83	95,40%
Não	4	4,60%
Não Respondeu	4	4,40%
	87	100,00%

De qualquer forma, é importante destacar que há uma preocupação em monitorar os custos, mesmo que esses não reflitam adequadamente o consumo de recursos ao longo do processo de produção.

Quando a análise recai sobre os tipos de decisões tomadas nas empresas, com base nas informações de custos, observa-se que o controle de custos é a grande preocupação. Tanto assim que 79 (setenta e nove) das 91 (noventa e uma) respostas obtidas indicam para decisões sobre o controle de custos. Esse número representa 86,81% (oitenta e seis vírgula oitenta e um por cento) do total.

Tabela 14: Tipos de decisões baseadas nas informações de custos

Alternativas	Respostas	Frequência
Avaliar estoques	59	64,84%
Controlar custos	79	86,81 %
Precificar produtos	55	60,44%
Planejar a produção	55	60,44%
Analisar segmentos de mercado	31	34,07%
Analisar margens de contribuição	58	63,74%
Descontinuar um segmento não lucrativo	45	49,45%

Fabricar ou comprar determinado material	53	58,24%
Substituir ativos fixos em uso	23	25,27%
Processar um produto acabado ou vender um produto intermediário	28	30,77%
Aceitar contratos adicionais por preços especiais	38	41,76%
	91	100,00%

Como decorrência dessa preocupação, verifica-se que as respostas com maior frequência, depois do controle de custos, foram a avaliação de estoques, a precificação de produtos, o planejamento da produção e a análise de margens de contribuição.

Porém, nessa questão, as respostas evidenciam que há algo inconsistente entre a forma como as informações são geradas e o uso declarado pelos respondentes, pois se mais de 80% (oitenta por cento) deles utilizam o custeio pleno ou o custeio por absorção, como podem decidir sobre planos de produção, margens de contribuição, segmentos de mercado, etc.?

Tabela 15: Importância do controle de custos

Alternativas	Respostas	Frequência
Muito importante	82	93,18%
Importante	6	6,82%
Pouco importante	0	0,00%
Não importa	0	0,00%
Não respondeu	3	3,30%
	88	100,00%

Talvez, por desconhecimento ou falta de orientação, essas empresas estejam utilizando dados e informações inadequados ao seu processo decisório.

De qualquer maneira, ainda que a metodologia não seja a melhor, ou que as informações geradas pelos sistemas existentes não reflitam exatamente a composição e o comportamento dos custos de produção, todos admitem que o controle de custos é muito importante para o desenvolvimento da empresa.

O que os responsáveis pela gestão das empresas talvez não saibam é que existem ferramentas mais eficazes para controlar custos e que poderiam lhes oferecer maior segurança em suas decisões.

Para complementar a análise e encerrar os questionamentos referentes aos sistemas de apuração e controle de custos das empresas, a questão 16 solicitou a opinião dos respondentes a respeito das suas dificuldades na obtenção de informações sobre a estrutura e o comportamento dos custos dos produtos fabricados.

Para 27 (vinte e sete) dos 91 (noventa e um) respondentes, não existem dificuldades na obtenção de informações. Mas, para a maioria deles (64), existem dificuldades, conforme demonstrado a seguir.

Em algumas respostas, o que se observa é que as empresas, realmente, não têm um sistema de informação que propicie a geração das informações necessárias, como, por exemplo, nos seguintes depoimentos:

- “As vezes a maior dificuldade está na atualização dos dados, chega a durar 1 hora (abrimos um chamado ao I/T para solucionar este problema no processo)”.

- “falta sistema integrado ERP”.

- “implantação do sistema ERP”.

- “Desenvolver um ERP que atenda às necessidades da empresa”.

- “Falta de sistema de custos integrado com a contabilidade”.

- “A abertura por item em nível de ERP dos GGFs e da mão-de-obra e a projeção destes custos no ERP para a capacidade instalada”.

- “Obtenção dos CIFs por produto”.

- “Integração do sistema com a contabilidade”.

Como se verifica, ainda que possa existir, nessas empresas, algum tipo de controle de custos de produção, a inexistência de um sistema contábil de informação gerencial dificulta e atrapalha o seu desempenho.

Em algumas respostas, as dificuldades apontadas se referem a fatores externos ou de mercado, como “as oscilações das *commodities*”, ou “variação no preço e oferta de matéria-prima”. Em outras, o volume e a quantidade de informações a serem analisadas são os fatores causadores de dificuldades.

Entretanto, 28 respostas apontaram falhas nos processos de produção, de coleta dos dados e alimentação do sistema de custos, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Depoimentos relativos ao Sistema de Gestão

SUMÁRIO DAS FALHAS NOS PROCESSOS DE PRODUÇÃO, DE COLETA DE DADOS E ALIMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS	
Questão: Qual (ou quais) a sua maior dificuldade em relação à obtenção de informações sobre a estrutura e o comportamento dos custos dos produtos fabricados por sua empresa?	
1.	“certificar que a origem das informações primárias para obtenção dos custos estejam corretas”.
2.	“envio de informações precisas”.
3.	“as informações alocadas no <i>software</i> de gestão não têm 100% de confiabilidade, menos erros humanos, operacionais”.
4.	“controle efetivo da produção, por um sistema seguro de informações”.
5.	“grande volume de produção de produtos especiais e consequente aumento no volume de erros e dificuldades de produção”.
6.	“controle de perdas operacionais”.
7.	“mudanças de processos”.
8.	“valorização do processo de fabricação”.
9.	“mão-de-obra”.
10.	“desperdício de matéria-prima”.
11.	“alterações nos projetos de engenharia de produtos”.
12.	“nossa maior dificuldade é efetuar a manutenção das listas técnicas dos produtos, ou seja, conferência física dos consumos, bem como alimentar o sistema”.
13.	“formação profissional, onde primeiro tivemos que reeducar os funcionários para a participação e envolvimento no processo”.
14.	“os reportes de produção”.
15.	“receber e ajustar dados”.
16.	“melhorar a qualidade de informações na linha de produção; falta de empenho para melhora dos controles antes do envio à produção”.
17.	“mudanças no processo e no produto; capacidade ociosa de produção; produtividade”.
18.	“estabelecer e controlar o tempo de processo de cada produto, na linha de produção”.
19.	“perdas da produção”.
20.	“falta de apontamento no processo produtivo”.
21.	“variação do custo da produção, devido ao índice de rendimento da matéria-prima”.
22.	“apontamentos”.
23.	“gerenciar mudanças técnicas e os lançamentos de novos produtos”.
24.	“mudanças constantes nos produtos, muitas mudanças nos processos de fabricação, falta de atualização tempos de processos”.
25.	“a dinâmica de produção muitas vezes não é refletida na estrutura de produtos e custos ... assim, muitas vezes, produtos com uma boa margem acabam pagando pelos custos dos produtos que dão muito trabalho e pouca margem”.
26.	“o planejamento de quantidades é o fator decisivo no comportamento dos custos”.
27.	“o apontamento das ordens de produção”.
28.	“apontamento de horas pelos profissionais de desenvolvimento”.

Os depoimentos constantes do Quadro 2 sinalizam uma situação bastante preocupante. As informações reunidas demonstram que, apesar de os profissionais reconhecerem a importância inerente ao sistema de controle de custos para o desenvolvimento econômico e financeiro da instituição, empresas industriais de médio e grande portes têm enfrentado problemas elementares no gerenciamento de seus custos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo foi desenvolvido com a finalidade de retratar a realidade das empresas industriais cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná, em 2006, no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades. Para tanto, procedeu-se à realização de uma pesquisa de caráter comunicativo, por meio da utilização de questionários autoadministrados.

O que se constatou, a partir das respostas obtidas, foi que:

a) Independentemente do porte, são poucas as empresas que mantêm sistemas de informação gerencial, ou seja, sistemas onde há um único banco de dados que gera informações para todos os níveis gerenciais e que dá

suporte a todos os tipos de decisões.

b) Boa parte das empresas industriais ainda não utiliza sistemas de apuração e controle de custos, processando ou acumulando os dados relativos aos seus processos produtivos por meio de planilhas eletrônicas ou sistemas isolados.

c) Infelizmente, a realidade das empresas industriais consultadas pela pesquisa revela que a contabilidade é mantida apenas para fins legais (fiscais e/ou societários).

d) Mesmo nas empresas em que a apuração e o controle dos custos de produção são efetuados através de sistemas integrados à contabilidade, verificou-se que a metodologia de custeamento ainda está baseada na atribuição de custos aos produtos e, conseqüentemente, na avaliação de estoques. O número de empresas que utilizam metodologias voltadas para a gestão de custos é muito pequeno.

e) Considerando as respostas para as questões sobre a importância do controle de custos e sobre os tipos de decisões tomadas com base nas informações de custos, surge uma dúvida quanto ao nível de conhecimento dos profissionais (contadores, administradores, engenheiros, etc.), em relação aos instrumentos de apuração e controle de custos existentes e sua capacidade de contribuição para a gestão eficaz das atividades empresariais. Será que as pessoas desconhecem as metodologias mais adequadas ao gerenciamento de custos? Ou será que a apuração de custos de produtos, mais ou menos corretos, é a única forma de gestão de custos conhecida e assimilada pelos profissionais da contabilidade?

Para aprofundar as conclusões dessa pesquisa, faz-se necessário formular os seguintes questionamentos, a serem respondidos por futuras pesquisas e estudos:

- Empresas que mantêm estruturas e processos produtivos complexos e tecnologicamente avançados e que adotam sistemas de apuração e controle de custos baseados no custeio por absorção ou no custeio pleno conseguem realmente orientar seu processo decisório e obter os melhores resultados?

- Os gestores dessas empresas têm consciência de que existem outras metodologias de apuração e controle de custos que poderiam lhes oferecer informações mais claras e seguras em relação às suas atividades produtivas ou acreditam que o tipo de informação que recebem é o único possível?

- Qual tem sido e qual deve(ria) ser a participação das universidades e faculdades no que se refere aos sistemas de informação utilizados e mantidos pelas empresas?

Diante dessas constatações e tendo em vista a importância do aprofundamento dos estudos e das pesquisas sobre esse tema e, principalmente, da disseminação dos resultados tanto no meio acadêmico como no meio empresarial, por meio das entidades de classe, estão apresentadas algumas recomendações importantes.

Em primeiro lugar, é fundamental que a universidade estabeleça um canal de comunicação com as empresas de todos os segmentos econômicos e de quaisquer tamanhos ou portes, firmando parcerias e oferecendo apoio para o desenvolvimento e implementação de ferramentas gerenciais.

Aproveitando essas parcerias, a universidade pode melhorar o nível de formação profissional dos alunos, oferecendo-lhes a oportunidade de aplicar as teorias e os conceitos apreendidos em sala de aula e vivenciar experiências em ambientes reais, diminuindo assim, a distância entre o ambiente acadêmico e o dia-a-dia das empresas.

Para as empresas, a recomendação é que reavaliem suas práticas gerenciais, particularmente no que se refere à apuração e ao controle dos custos de produção, pois, conforme ficou evidenciado pelas respostas de seus próprios representantes, existem falhas em todas as etapas do processo, desde a coleta até a comunicação das informações sobre a produção e, conseqüentemente, nas decisões tomadas com base nessas informações.

Como limitação presente nesse estudo, destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados à população investigada, bem como para outros estados do país. Todavia, acredita-se que os resultados expostos, obtidos em contexto real, contribuem à visualização de que as potencialidades das práticas de Contabilidade Gerencial, mais precisamente àquelas relacionadas ao gerenciamento do sistema de controle de custos, não são satisfatoriamente exploradas por algumas empresas industriais estudadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BACKES, Rosemary Gelatti; KUHN, Claudia Mares Scherer; PERLEBER, Cesar Roberto; DALBEN, Luis Carlos; ALBERTI, João Aloísio; WIEST, Lisandro. *Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola. Custo e Agronegócio On Line*. v. 3. Edição Especial. p. 18-39. Mai. 2007

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

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHAN, Siu Y.; LEE, Dominica Suk-Yee. *An Empirical Investigation of Symptoms of Obsolete Costing Systems and Overhead Cost Structure*. *Managerial Auditing Journal*. v. 18, p. 81-89, 2003.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de Pesquisa em Administração*. 7ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRUZ, Ana Paula Capuano da; MENDES, Roselaine da Cruz; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; DAMEDA, André das Neves. *Avançamento Financeira e Rentabilidade: Uma Discussão sobre o Comportamento de Empresas do Sul do Brasil à Luz das Teorias Financeiras*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE

CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado ... Anais ... Rio Grande do Sul.

EDMONDS, Thomas P.; TSAY, Bor-Yi; OLDS, Philip R. *Fundamental Managerial Accounting Concepts (Hardcover)*. 4ª. ed. New York: McGraw Hill Irwin, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada*. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HERCULANO, Harlan de Azevedo; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. *O Uso de Métodos de Custeio para os Acertos das Decisões de Negócios: um Estudo de Caso em uma Empresa Industrial de Plásticos Flexíveis*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa ... Anais ... Paraíba.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos*. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

____; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Introduction to Management Accounting*. 10ª ed. Prentice Hall: Upper Saddle River, 1996.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. *Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice?* The European Accounting Review. v. 11, nº 3, p. 787-793. Out. 2002.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

____. *Custos: um Enfoque Administrativo*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de.; EGITO, Meline. OLIVEIRA Tabosa do; SILVA, José Dionísio Gomes da. *Utilização de Informações do Custo no Processo Gerencial: Estudo Comparativo entre a Hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste, sob a Ótica da Gestão Econômico-Financeira*. Revista Contabilidade & Finanças - RCF. São Paulo. Edição Especial. p. 106-116. Jun. 2004.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. *Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: um Estudo das Práticas adotadas por Empresas Industriais Conserveiras estabelecidas no RS*. Revista Universo Contábil. Blumenau: v. 2, nº 1, p. 43-60, Jan./Abr. 2006.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. São Paulo. Atlas: 2003.

MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SALES, A. H. L.; SOUZA NETO, S. P. *Empreendedorismo nas micro e pequenas empresas brasileiras*. In PREVIDELLI, J. J. e SELA, V. M. (Org.) *Empreendedorismo e Educação Empreendedora*. Maringá: Editora UNICORPORE, 2006.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. *Metodologia de Pesquisa*. 3ª ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marco Santos. *Fundamentos de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE. *Critérios de Classificação do Porte da Empresa*. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>. Acesso em 14 de março de 2007.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN. *A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da; SILVA, Alexandre César Batista da; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro; CAMPELO, Sebastião Marcos. *Comportamento dos Custos: Uma Investigação acerca dos Conceitos Econômicos sobre a Teoria Tradicional da Contabilidade de Custos*. Revista Contabilidade & Finanças - RCF. São Paulo: nº 43. p. 61-72, Jan./Abr. 2007.

SILVA, José Pereira da. *Análise Financeira das Empresas*. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas: Exercícios Resolvidos e Propostos com Utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Marcos Antônio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Wellington. *Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais*. Revista Contabilidade & Finanças - RCF. São Paulo: nº 32, p. 40-57, Mai./Ago. 2003.

WERNKE, Rodney. *Gestão de Custos: uma Abordagem Prática*. São Paulo: Atlas, 2001.

* Graduado em Ciências Contábeis e em Administração pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG), Especialista em Gestão Contábil Financeira e Auditoria pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG),

Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade do Norte do Paraná (UNOPAR), Professor da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

** Graduada em Administração pela Universidade Estadual de Maringá (UEM) e em Processamento de Dados pelo Centro Universitário de Maringá (CESUMAR), Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Professora da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

*** Graduada com Especialização em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG), Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

**** Graduado em Ciências Contábeis com Especialização em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Estadual de Maringá (UEM), Coordenador do Curso de Ciências Contábeis e Professor da Faculdade de Ciências e Tecnologia do Paraná (FACET), Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

(Fonte: RBC nº 181)

BOIR4183—WIN
REF_IR