

**FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

Programa de Pós Graduação em Administração

Mestrado

**AVALIAÇÃO DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO A  
PARTIR DA TAXONOMIA DE KAPLAN E COOPER:  
um estudo em uma grande empresa brasileira**

Denise Angélica Borges de Oliveira Rocha

**Belo Horizonte**

**2014**

**Denise Angélica Borges de Oliveira Rocha**

**AVALIAÇÃO DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO  
A PARTIR DA TAXONOMIA DE KAPLAN E COOPER:  
um estudo em uma grande empresa brasileira**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo

Linha de Pesquisa: Tecnologia de Gestão e Competitividade

Área de Concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte  
2014

Mestrado



Faculdade Novos Horizontes  
Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO  
DA FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **DENISE ANGÉLICA BORGES DE OLIVEIRA**

Matrícula: 770520

LINHA DE PESQUISA: Tecnologia de Gestão e Competitividade

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo

TÍTULO: **AVALIAÇÃO DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO A PARTIR DA  
TAXONOMIA DE KAPLAN E COOPER: um estudo em uma grande empresa  
brasileira.**

DATA: 09/05/2014

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo  
ORIENTADOR  
Faculdade Novos Horizontes

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva  
Faculdade Novos Horizontes

Prof. Dr. Antônio Artur de Souza  
UFMG

## DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da dissertação de mestrado "AVALIAÇÃO DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO A PARTIR DA TAXONOMIA DE KAPLAN E COOPER: Um estudo em uma grande empresa brasileira", de autoria de Denise Angélica Borges de Oliveira, sob a orientação do Professor Doutor Alfredo Alves de Oliveira Melo, apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes – Área de Concentração: "Organização e Estratégia".

### Dados da revisão:

- Correção gramatical
- Adequação do vocabulário
- Inteligibilidade do texto

Belo Horizonte, 19 de abril de 2014.

  
Afonso Celso Gomes  
Revisor

Registro LP9602853/DEMEC/MG  
Universidade Federal de Minas Gerais

Aos meus pais, Paulo e Maria José, maiores mestres que já conheci; e ao meu marido, Daniel, pelo apoio incondicional, pelo carinho e por me sustentar em orações.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela vida, pela força, pela proteção e por estar sempre ao meu lado durante este processo de aprendizagem, É d'Ele a vitória alcançada em minha vida.

A Jesus, ser humano com maior adiantamento intelectual que já existiu, que transformou o mundo usando apenas quatro elementos: uma túnica velha de algodão, um par de sandálias, a palavra e o amor.

A Nossa Senhora Aparecida, Santa Ana, Santa Luzia e Santa Terezinha, que cobrem o meu caminho com seus mantos e flores.

Ao meu pai, meu alicerce, minha fonte de sabedoria, fé e humildade. O que seria de mim sem as suas orações, apoio, incentivo e compreensão?

À minha mãe, minha rainha, maior professora que já conheci, de quem herdei o dom de ensinar. Obrigada pelo carinho e pelos momentos de intercessão aos pés de Jesus.

Ao Daniel, meu marido, meu porto seguro, minha pedra preciosa. Não foi por acaso que te conheci no meu primeiro dia de mestrado. Obrigada pela força, pelo amor, pela paciência com as noites de conversas intermináveis sobre os problemas do mestrado e pelas valiosas contribuições neste trabalho. Obrigada pelo carinho, pelas orações e por estar sempre ao meu lado.

Aos meus irmãos, Sebastião Daniel, grande professor, que me estimula com sua coragem; Danilo, exemplo de dedicação e amor ao que faz, pelo carinho e pelas orações; e Davi, grande empreendedor, que ensina tanto a todos nós, pelo apoio, por toda ajuda, incentivo e torcida; obrigada pela irmã que você me deu, Bia, pela torcida e por fazer parte desta história.

À tia Carmen, que me emprestou não só a cama e a casa, mas também o colo e o coração. Obrigada pelas orações.

Ao querido professor Alfredo, que sempre me recebeu com tanto carinho, por me encaminhar para o mundo da pesquisa e por me mostrar que podemos sempre ir além. Com você pude comprovar que a dúvida é o início da sabedoria.

Aos professores Gustavo e Wendel, pelas valiosas contribuições dadas na banca de qualificação do projeto de dissertação.

Aos meus alunos, que me motivam a ensinar e muitas vezes me ensinam mais do que aprendem.

A todos os meus amigos do mestrado, em especial à minha amiga Andréia, por me mostrar com tanta doçura os caminhos da pesquisa.

Às queridas Wânia e Beatriz, por toda ajuda, carinho, incentivo, e palavras reconfortantes nas horas de angústia.

À Faculdade Novos Horizontes, por intermédio de seus professores e funcionários.

A todos os gestores que me receberam de braços abertos na empresa onde foi desenvolvido este estudo de caso.

Enfim, a todos que contribuíram, de forma direta ou indireta, para a construção deste trabalho.

“Conheça todas as técnicas, domine todas as teorias, mas ao tocar uma alma humana seja apenas outra alma humana.”

Carl Jung

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi em verificar, a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998), em qual estágio de integração encontram-se os departamentos de uma grande empresa brasileira com relação ao sistema de custeio implantado. Em termos específicos, os objetivos foram descrever o método de custeio implantado na empresa; identificar em qual estágio o Departamento de Custos está; avaliar a integração e adequabilidade dos demais departamentos ao sistema de custeio já implantado, a partir de taxonomia de Kaplan e Cooper (1998); e avaliar como as informações de custos são usadas na empresa para a tomada de decisões. Esta pesquisa foi realizada nos 16 departamentos de uma empresa brasileira de grande porte e capital fechado, uma das líderes nacionais em seu segmento. A partir dessa perspectiva, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, qualitativa, nos moldes de um estudo de caso. A técnica de coleta de dados contemplou entrevistas semiestruturadas, visita *in loco* e pesquisa documental. Os dados foram submetidos à análise de conteúdo. Os resultados obtidos permitiram caracterizar em qual estágio de integração encontram-se os departamentos da empresa ao sistema de custeio implantado, a partir de taxonomia de Kaplan e Cooper (1998). Concluiu-se que 12,5% dos departamentos da empresa encontram-se no estágio I, que se caracteriza por apresentar baixa confiabilidade de relatórios financeiros e contábeis; e 87,5% no estágio II, que fornecem relatórios financeiros e contábeis com certo grau de confiabilidade. Alguns departamentos estão implantando melhorias para avançarem ao estágio III, no qual sistemas informatizados serão utilizados para a geração de relatórios financeiros e contábeis, para o controle operacional e o financeiro. Ainda que os departamentos não estejam em estágios avançados, as informações advindas da contabilidade de custos são utilizadas para a tomada de decisões.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos. Sistema de custeio. Modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper.

## **ABSTRACT**

The aim of this study was to verify, based on taxonomy Kaplan and Cooper (1998), in which stage of integration are the departments in a large Brazilian company with respect to the costing system deployed. In specific terms: describe the costing method implemented in the company; identify at what stage is the department costs; evaluate the integration and suitability of others departments to costing system already deployed based on taxonomy Kaplan and Cooper (1998) and finally evaluate how cost information is used in the enterprise for decision taking. This research was conducted in sixteen departments of a large-sized and close Brazilian company, one of the national leaders in its segment. From this perspective, a descriptive and qualitative research was developed, in line with a case study. The data collect technique used was semi-structured interviews, documentary research, and on-site visit. The data were subjected to content analysis. The results permitted us to characterize in what stage of integration are the departments of the company costing system deployed from taxonomy Kaplan and Cooper (1998). It was concluded that 12.5 % of the company's departments are in stage I, which is characterized by having low reliability of financial and accounting reports; 87.5 % of the departments are in stage II, which provide financial and accounting reports with some degree of reliability. Some departments are implementing improvements to advance to Stage III, where computerized systems are used for the generation of financial and accounting reports and use such data for operational and management control. We can also conclude that even if departments is not in advanced stages, the information derived from cost accounting are used for decision taking

### **Keywords:**

Cost accounting, costing system, model four stages Kaplan and Cooper.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Departamentos da empresa "E" .....	53
FIGURA 2 - Departamento produtivo da empresa "E" e seus principais centros de custos .....	55
GRÁFICO 1 - Porcentagem de setores das empresas em cada fase do modelo de quatro estágios .....	65
QUADRO 1 - Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento.....	35
QUADRO 2 - Autores que abordaram o modelo de Kaplan e Cooper .....	40
QUADRO 3 - Classificação dos departamentos da empresa, com base no modelo dos quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998) .....	65

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Perfil dos entrevistados .....	60
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DNP - Desenvolvimento de Novos Produtos

Dpto - Departamento

ERP - *Enterprise Resource Planning*

GGF - Gastos Gerais de Fabricação

HMAQ - Horas máquina

IR - Imposto de Renda

LIN - Leite

ME - Material de embalagem

MKT - Marketing

MO - Mão de Obra

MP - Matéria prima

PLR - Participação nos Lucros e Resultados

RH - Recursos humanos

SAP - *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung*

SIC - Sistemas de informações de custos

TI - Tecnologia da Informação

UHT - *Ultra high temperature*

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	Problema de pesquisa .....	17
1.2	Objetivos .....	18
1.2.1	Objetivo geral .....	18
1.2.2	Objetivos específicos.....	18
1.3	Justificativa.....	18
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>20</b>
2.1	O desenvolvimento da contabilidade e da contabilidade de custos .....	20
2.2	A Contabilidade de custos na tomada de decisões .....	22
2.3	Os sistemas de custeio.....	24
2.3.1	Custeio por absorção.....	24
2.3.2	Sistema de custeio direto, ou variável .....	25
2.3.3	Custeio baseado em atividades .....	26
2.3.4	Custeio por processo ou por produção contínua .....	27
2.4	A gestão estratégica de custos e suas práticas .....	27
2.5	Custos e qualidade.....	31
2.6	O modelo de quatro estágios, de Kaplan e Cooper.....	33
2.6.1	Sistemas de estágio I: inadequados para relatórios financeiros.....	36
2.6.2	Sistemas de estágio II: voltados para relatórios financeiros .....	37
2.6.3	Sistemas de estágio III: personalizados, relevantes para a gerência e independentes.....	38
2.6.4	Sistemas de estágio IV: integração do gerenciamento de custos e dos relatórios financeiros. ....	38
2.7	Pesquisas realizadas utilizando a taxonomia de Kaplan e Cooper.....	339
2.8	O sistema de informações de custo - SIC.....	40
2.8.1	Desenvolvimento e operacionalização do SIC .....	41
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>44</b>
3.1	Caracterização da pesquisa. ....	44
3.2	Unidade de análise e sujeitos de pesquisa.....	46
3.3	Coleta de dados.....	47
3.4	Análise dos dados.....	48
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>50</b>
4.1	Descrição da empresa .....	Erro! Indicador não definido.
4.1.1	Detalhes sucintos da empresa E .....	Erro! Indicador não definido.
4.1.2	Informações sobre o sistema de produção .....	54
4.1.3	Estrutura departamentalizada da empresa E.....	54
4.1.4	Atividade comercial.....	55
4.2	Descrição sobre a estimação de custos .....	56
4.2.1	Apuração do custo real na empresa.....	57
4.3	Perfil dos entrevistados.....	58
4.4	A integração dos departamentos ao sistema de custeio em uma grande empresa brasileira, de acordo com a abordagem do modelo de Kaplan e Cooper (1998).....	60
4.5	Custos para decisão .....	68

<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>75</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>79</b>
	<b>APÊNDICE.....</b>	<b>84</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com a competitividade cada vez mais acirrada e os recursos cada vez mais escassos, a gestão dos custos tornou-se uma preocupação constante para as empresas (MARTINS, 2008). Segundo o autor, a contabilidade acabou por passar nas últimas décadas de mera auxiliar no controle e avaliação de estoques para importante instrumento de controle e decisões gerenciais.

Horn gren, Foster e Datar (2000) ressaltam que a contabilidade é a fonte mais importante e confiável de informações na maioria das organizações.

Assim, entende-se que as informações da contabilidade de custos devem estar totalmente integradas em todas as áreas da organização e alinhadas com seus propósitos. A utilização dessas informações de maneira eficiente pode ser a chave para o sucesso de um empreendimento, já que por meio dela ocorre a melhoria da qualidade das decisões estratégicas tomadas pelas empresas, permitindo a seus gestores traçar objetivos e metas com base em uma visão mais apurada de sua realidade financeira.

Leone (1997) enfatiza que a contabilidade de custos produz informações para os diversos níveis gerenciais nas organizações, subsidiando as funções de avaliação de desempenho, planejamento e controle das operações, podendo, assim, auxiliar na elaboração de estratégias.

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009) afirmam que a contabilidade existe nas empresas principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação de estratégias. Sob esse prisma, os autores destacam que a administração da empresa é um processo cíclico contínuo, que consiste em: formular estratégias e comunicá-las a toda a organização; desenvolver e colocar em prática táticas para implementá-las; e desenvolver controles e aprimorar as etapas de sua implementação, para o alcance das metas estratégicas.

Sistemas de custos bem desenvolvidos servem de apoio aos gestores suas decisões sobre a formulação de estratégias, auxiliando-os com investimentos, eficiência e produtividade, na busca de melhores resultados (KAPLAN; COOPER, 1998).

Dentre as informações necessárias para administrar uma organização, as de custos, desde que bem projetadas e contando com o envolvimento de todas as áreas integradas, são essenciais, dada a sua amplitude de uso. Por meio delas, os gestores podem mensurar, controlar e analisar os recursos financeiros para melhor aproveitá-los.

Esta pesquisa pretende verificar a integração dos departamentos de uma grande empresa brasileira a seu sistema de custeio, a partir da abordagem do modelo de quatro estágios, desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998).

Tal modelo trata dos aspectos dos sistemas, relacionando-os ao controle e à gestão de custos.

O sistema de estágio I trata de sistemas de custeio inadequados até para a geração de relatórios financeiros, com dados falhos. O estágio II trata de sistemas voltados principalmente para a geração de relatórios financeiros. No estágio III, as empresas mantêm o sistema financeiro existente (estágio II) para preparar relatórios financeiros, porém com banco de dados compartilhados e sistemas independentes. No estágio IV, os sistemas são totalmente integrados, sendo reconhecido como o mais avançado, com informações geradas com confiabilidade (KAPLAN; COOPER, 1998).

Nessa visão, espera-se que os aspectos a serem desenvolvidos na pesquisa possam contribuir, no intuito de se perceber, integrar e aproveitar melhor as informações de custos na empresa estudada.

Esta pesquisa esta estruturada em cinco capítulos, incluindo esta Introdução, em que se apresentam o problema de pesquisa, os objetivos e a justificativa. No segundo capítulo, desenvolve-se o referencial teórico. No terceiro capítulo,

descreve-se a metodologia. No quarto precede-se à apresentação e análise dos resultados. No quinto capítulo formulam-se as considerações finais.

### **1.1 Problema de Pesquisa**

A contabilidade de custos teve sua origem na Revolução Industrial. Nas últimas décadas, passou de mera auxiliar no controle e avaliação de estoques a importante instrumento de controle e decisões gerenciais (MARTINS, 2008).

A competitividade, cada vez mais acirrada, e a velocidade com que mudanças passaram a ocorrer levaram as empresas à necessidade de ter em mãos informações mais apropriadas sobre seus produtos, processos e serviços, como ressaltam Kaplan e Cooper (1998):

Muitas empresas [...] não estão obtendo vantagens competitivas [...]. Seus gerentes baseiam-se em informações provenientes de um sistema de custeio projetado para uma era tecnológica mais simples, quando a competição não era global [...] e quando a rapidez, qualidade e desempenho eram menos essenciais para o sucesso. Esses gerentes não dispõem de informações que orientem suas atividades de aprimoramento operacional ou influenciam suas decisões estratégicas (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 23).

As inovações nos atuais sistemas de custeio são essenciais e têm impacto na gestão estratégica das empresas. Assim, espera-se que seu sistema de informações de custos seja bem implantado e integrado a todos os setores da empresa, tornando-se importante ferramenta no auxílio à tomada de decisões junto às empresas.

Tendo como escopo a integração do sistema de custeio de uma grande empresa brasileira, formulou-se a seguinte questão orientadora desta pesquisa:

Em quais estágios de integração, a partir da abordagem de Kaplan e Cooper (1998), estão os departamentos de uma grande empresa brasileira, em relação ao sistema de custeio já implantando?

## **1.2 Objetivos**

Para responder à pergunta norteadora, foram elaborados os seguintes objetivos:

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo deste trabalho é verificar, a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998), em qual estágio de integração encontram-se os departamentos de uma grande empresa brasileira com relação ao sistema de custeio implantado.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Para o cumprimento do objetivo geral, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- . Descrever o método de custeio implantado na “empresa E”;
- . Identificar o estágio no qual o Departamento de Custos está, de acordo com a abordagem do modelo de gerenciamento em quatro estágios, desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998), para sistemas de custeio;
- . Avaliar a integração e adequabilidade de todos os departamentos da empresa ao sistema de custeio já implantado, a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios, desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998).
- . Avaliar como as informações de custos são usadas na empresa para a tomada de decisões.

## **1.3 Justificativa**

A contabilidade de custos tem por objetivo planejar, controlar e elaborar relatórios para a tomada de diversas decisões, podendo, assim, avaliar estoques e determinar lucros (LEONE, 1972).

Entende-se que um bom sistema de custeio, capaz de integrar os diversos departamentos, é de grande importância para as organizações, na medida em que

permite aos gestores dispor de importantes ferramentas no auxílio à tomada de diversas decisões, mediante a redução do custo dos produtos, o aperfeiçoamento do mix, e a maximização de resultados.

Em outra pesquisa realizada pela autora desta dissertação na “empresa E”, detectou-se que não havia total integração entre seus departamentos com a contabilidade de custos da empresa, nem eram utilizadas as ferramentas de custos para a tomada de decisões.

Esta pesquisa justifica-se, portanto, pelo fato de, ao identificar em qual dos quatro estágios encontram-se os departamentos da empresa com relação ao sistema de custeio implantado, será produzida uma reflexão sobre a importância de contar com informações de custos bem implantadas e integradas, que sirvam de base para a tomada de diversas decisões.

Nessa visão, espera-se que os aspectos a serem desenvolvidos nesta pesquisa possam contribuir, no intuito de se perceber, integrar e aproveitar melhor as informações de custos na empresa estudada, de modo a extrair delas o melhor benefício.

Pretende-se também contribuir com a comunidade, em especial com os profissionais de contabilidade e de administração, ao ressaltar a importância de um sistema de custeio para as empresas, integrando todas as áreas e servindo de suporte para a tomada de decisões.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Tendo em vista o objetivo da pesquisa, o referencial teórico contemplará os seguintes tópicos: “Desenvolvimento da contabilidade e da contabilidade de custos”; “Os sistemas de custeio”; “A gestão estratégica de custos e suas práticas”; “A contabilidade de custos na tomada de decisões”; “Custos e Qualidade”; “O modelo de quatro estágios, de Kaplan e Cooper”.

### **2.1 O Desenvolvimento da Contabilidade e da Contabilidade de Custos**

A primeira atuação da contabilidade consistia somente em registrar os fatos contábeis e apurar o lucro ou o prejuízo. Somente após a Revolução Industrial é que foi-se desenvolvendo. Surgiram, então, suas “divisões”, como a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial (MARTINS, 2008).

No Brasil, o desenvolvimento industrial, na década de 1960, exigiu mudanças no sistema tributário. Com isso, surgiram decretos e leis que causaram impactos nos procedimentos contábeis (FAZAN; COSTA, 2005).

Na década de 1970, a contabilidade passou a apresentar uma quebra de paradigmas com as doutrinas italianas, ao introduzir os conceitos de contabilidade americana (FAZAN; COSTA, 2005). Em meados da década de 1990, a cultura da informação para a tomada de decisões foi propagada nas entidades. Assim, a contabilidade voltou-se para as necessidades dos usuários. No final do século XX, a contabilidade consolidou as metodologias de sistema de informações, a análise de resultados, as práticas uniformizadas, os indicadores de desempenho e a avaliação de negócios (FAZAN; COSTA, 2005).

A contabilidade possibilita o acesso a informações de natureza tanto quantitativas quanto qualitativas, servindo de base para a tomada de decisões e a estruturação de planos e políticas da organização (HORNGREN, 1986).

A partir da necessidade de se avaliar estoques nas indústrias, tarefa que era fácil na era mercantilista, surgiu a contabilidade de custos, derivada da contabilidade financeira (MARTINS, 2008).

Conforme Horngren, Datar e Foster (2004), a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira têm objetivos diferentes. A primeira trabalha com informações financeiras e não financeiras, auxiliando os administradores a tomar decisões para alcançar objetivos de uma organização; a segunda concentra-se nos demonstrativos contábeis para usuários externos, registrando, medindo e elaborando demonstrativos contábeis, com base em princípios fundamentais de contabilidade. Ainda segundo os autores, a contabilidade de custos trabalha tanto para a contabilidade gerencial como para a contabilidade financeira, sendo utilizada para medir e relatar informações financeiras e não financeiras relacionadas aos custos de aquisição ou informações referentes à utilização de recursos em uma organização, incluindo a coleta e a análise de custos.

Para Leone (2000), a contabilidade de custos produz informações para os diversos níveis gerenciais, auxiliando nas funções de desempenho, planejamento, controle das operações e tomada de decisões.

Como se pode constatar em Leone (1972), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade responsável por registrar, mensurar, analisar, organizar, analisar e relatar diversas informações sobre custo do produto, custo do serviço e determinação do lucro, traduzindo-as e dando suporte aos administradores e gestores para a tomada de decisões.

De acordo com o referido autor, a contabilidade de custos tem por objetivos principais: promover as atividades planejamento e controle; e elaborar relatórios para a tomada de decisões e custeio de produtos, para avaliar estoques e determinar lucros, sendo útil, portanto, para gerar informações de usuários tanto internos quanto externos (LEONE, 1972).

As novas funções atribuídas à contabilidade de custos vem ao encontro das necessidades dos gestores, conforme destacado por Leone (1997), ao proporcionar: informações que mensuram a rentabilidade dos produtos e o desempenho das atividades e processos; informações que auxiliam no planejamento e controle; informações que apoiam a tomada de decisões.

Souza, Schnorr e Ferreira (2011) ressaltam que a contabilidade de custos oferece às empresas o suporte econômico e financeiro para identificar, coletar, classificar, mensurar e analisar os eventos econômicos de seu interesse, a fim de auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Ao estabelecer padrões, como custo planejado, orçamentos e outras formas de previsão, comparando o ocorrido com os valores previamente definidos, a contabilidade de custos volta-se ao sistema controle (MARTINS, 2008). A função de decisão serve de base para os gestores decidirem pela introdução ou corte de produtos, preço de venda, compra ou produção e informações de curto e de longo prazo.

Conforme ressalta Martins (2008), a contabilidade de custos passou nas últimas décadas de simples auxiliar na avaliação de estoques e mensuração de lucros ou prejuízos gerais a uma importante ferramenta de controle e decisão gerencial. Dessa forma, percebe-se a necessidade de integrar todas as áreas da organização para sua utilização na tomada de decisões.

## **2.2 A contabilidade de Custos na Tomada de Decisões**

Conforme ressalta Teixeira (2002), no passado a contabilidade de custos era influenciada pela contabilidade financeira. À medida que os produtos eram processados, os custos iam sendo agregados em uma única conta. Assim, não era possível apurar a real participação da mão de obra, dos materiais e de outros custos de fabricação.

Johnson e Kaplan (1996, p. 133) enfatizam que a contabilidade de custos deve desempenhar as seguintes funções: determinar o preço mínimo dos produtos a serem vendidos; ajudar a determinar as reduções de preço; determinar quais produtos geram lucro e quais não geram; controlar os estoques e determinar seu valor; testar a eficiência de diferentes processos; testar a eficiência de diferentes departamentos; detectar perdas, desperdícios e roubos; separar o custo ocioso do custo de produção e estabelecer vínculos financeiros.

Ainda conforme Teixeira (2002), nos últimos 40 anos surgiram novas abordagens para estudar a importância dos sistemas contábeis: a economia da informação e os enfoques “teoria da decisão de uma só pessoa” e “teoria do agente”. No primeiro enfoque, busca-se analisar até que ponto as informações produzidas possuem valor para quem as utilizar, tendo em vista o custo de produzi-las. Na teoria do agente, “a firma não é vista como um indivíduo, mas meramente como um conjunto de contratos sobrepostos entre chefes e agentes, supondo-se cada um motivado só pelo auto-interesse” (TEIXEIRA, 2002, p. 48). Assim, sob esse prisma os sistemas contábeis são a “base dos contratos entre os agentes econômicos, como entre gerentes e subordinados, ou entre gerentes e acionistas” (TEIXEIRA, 2002, p. 48).

Conforme Martins (2008), a contabilidade de custos vem assumindo nas últimas décadas, outras duas funções importantes: auxílio ao controle; e fomento à tomada de decisões. As informações advindas da contabilidade de custos podem ser utilizadas em planejamento, suporte a decisões e avaliação de propostas de vendas, produção e aumento do faturamento, por exemplo.

Para Cunha (2001), a contabilidade de custos tem por objetivo gerar informações econômico-financeiras que apoiarão a gestão estratégica e o processo decisório perante os setores da empresa.

Leone (2000) afirma que a contabilidade de custos é semelhante a um processador de informações, que recebe, acumula, organiza e analisa dados, interpretando-os e produzindo informações para diversos níveis gerenciais.

A contabilidade de custos, conforme Cunha (2001), é o ramo das ciências contábeis que disponibiliza a teoria necessária para coletar, classificar, registrar, acumular, organizar, analisar e interpretar os dados operacionais coletados, com o objetivo de produzir informações necessárias para o controle financeiro e o apoio à gestão estratégica e ao processo decisório junto ao setor produtivo.

Assim, percebe-se a importância de um sistema de custeio bem implantado e integrado em toda a organização.

### **2.3 Os Sistemas de Custeio**

O custo de um produto pode ser definido como o sacrifício necessário para se adquirir um produto ou serviço. O custeio diz respeito ao método de apropriação de custos.

De acordo com Martins (2008), a base de qualquer sistema de custeio consiste em alocar os custos de produção: material direto, mão de obra direta e custos indiretos de produção.

A seguir, apresentam-se alguns métodos de custeio, à luz da contabilidade de custos.

#### **2.3.1 Custeio por Absorção**

Teve origem com a contabilidade de custos, durante a Revolução Industrial, quando as industriais, em plena expansão, passaram a exigir maior controle e métodos para mensurar valores de produção (CUNHA, 2001).

Derivado da aplicação dos princípios e das normas contábeis geralmente aceitos, neste método todos os custos de produção são apropriados aos bens elaborados, todos os gastos relativos a produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2008).

O método de custeio por absorção é “o sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custos do produto” (MAHER, 2001 a ou b, p. 360).

Com base nesta metodologia, os custos são classificados em: diretos ou indiretos.

Conforme Martins (2008), os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, enquanto os indiretos não oferecem uma maneira objetiva de alocação, devendo ser apropriados por estimativas, muitas vezes, arbitrárias.

Todos os gastos relativos a produção, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, devem ser apropriados aos produtos finais ou serviços prestados.

A principal crítica a este modelo prende-se, conforme Cunha (2001), à alocação dos custos indiretos aos produtos e aos centros de custos. Para a autora, por serem critérios inexatos a partir de bases de rateio, podem resultar em distorções, diminuindo o apoio à tomada de decisões.

Tal método é utilizado para atender aos “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, mas sua utilização pode ser limitada para fins gerenciais.

### **2.3.2 Sistema de Custeio Direto, ou Variável**

Este método de custeio surgiu para amenizar as distorções dos critérios de rateio para apropriação dos custos indiretos, utilizados no sistema por absorção (CUNHA, 2001).

Conforme citam Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009), este método fundamenta-se na separação dos custos em: variáveis e fixos. Entende-se como custos variáveis aqueles que variam conforme a produção e por custos fixos, aqueles não variam, independente do volume de produção.

Os custos fixos são tratados como despesa do período, diferentemente do método por absorção (CUNHA, 2001).

Assim, de acordo com o sistema de custeio variável, ou direto, o total do custo do produto é a soma dos custos variáveis, sendo os fixos considerados como despesas e vão direto para o resultado.

Conforme Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009), o sistema de custeio variável tem sido cada vez mais utilizado, por sua utilidade na tomada de decisões. Como este sistema não atende aos princípios gerais de contabilidade, não é permitido pelo fisco, sendo sua utilização limitada à contabilidade para efeitos internos das empresas, a chamada “contabilidade gerencial”.

### **2.3.3 Custeio Baseado em Atividades**

O custeio base em atividades (ABC) conceitua a empresa como o conjunto de atividades, entendendo por atividade a combinação de recursos para produzir bens ou serviços (CUNHA, 2001).

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009) destacam que o sistema ABC é um método de controle e alocação de custos que, independente da finalidade da empresa, (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidade sem finalidade lucrativa, etc), identifica processos e atividades dos setores produtivos, auxiliares e administrativos da organização. Assim, identifica, analisa e controla os custos envolvidos nesses processos e atividades. Para atribuir custos aos produtos, utiliza direcionadores custos para custos indiretos de fabricação (PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA; COSTA, 2009).

Segundo os autores, no custeio ABC são desenvolvidos e aplicados os seguintes conceitos:

- a) Processo = cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço.
- b) Função = conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa. As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa, podendo ser produtivas, auxiliares, administrativas, comerciais ou financeiras.

c) Atividade = são as tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou entidade.

Para Cunha (2001, p. 53), “a análise dos custos por processos permite melhor identificação e visualização dos aspectos falhos e deficientes em uma cadeia de atividades, facilitando a localização e motivos para a ocorrência de custos que não agregam valor”.

### **2.3.4 Custeio por Processo ou por Produção Contínua**

A forma de produção contínua é mais comum em empresas produtivas, caracterizando-se por manter um fluxo ininterrupto de produção (CUNHA, 2001).

Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009) o custeio por processo destina-se a acumular os custos nas empresas em que a fabricação de produtos ou a prestação de serviços caracterizam-se por produtos padronizados, produção contínua e demanda constante e previsível.

Segundo os autores, as principais características deste sistema de custeio são:

- a) Os custos são acumulados por centro de custos ou departamento.
- b) Os custos dos centros de custos auxiliares são alocados aos custos produtivos por diversos critérios de rateio.
- c) O custo unitário de cada atividade é obtido pela divisão do custo total de cada departamento pelo volume de produção.

## **2.4 A Gestão Estratégica de Custos e suas Práticas.**

Fischmann (1987), Lord (1996) e Boaventura e Fischmann (2003) veem a estratégia como um termo emprestado dos militares (SANTOS; ROCHA, 2011).

Santos e Rocha (2011, p. 23) resgatam em seu estudo a definição de estratégia de Lord (1996, p. 347) como “a arte de como mover ou eliminar tropas, navios ou

aeronaves para impor ao inimigo um lugar, tempo e condições de lutas que sejam preferidas por si mesmo”.

Conforme Horngren, Datar e Foster (2004), a estratégia diz respeito à maneira como uma organização combina seu desempenho com as oportunidades de mercado, para atingir suas metas, descrevendo e demonstrando como a empresa irá competir, quais são suas “armas” e quais oportunidades irão buscar.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2009), estratégia foi conceituada por diversos autores como sendo o processo por meio do qual os gestores, determinando um tempo médio três a cinco anos, analisam as oportunidades externas, assim como a capacidade e os recursos internos, para se decidirem sobre metas e sobre um plano de ação para realizá-las. Os referidos autores enfatizam dois aspectos nas estratégias de uma unidade de negócios:

- a) metas estratégicas; e
- b) método escolhido pela organização para competir em seu segmento e para realizar tais metas, ou seja, a “vantagem competitiva” da organização (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2009, p. 292).

Como metas estratégicas que uma unidade de negócios, Perez Júnior; Oliveira e Costa (2009, p. 292) destacam que três opções podem ser adotadas:

- a) Construir – define como meta estratégica aumentar a fatia de mercado, mesmo que à custa da redução dos ganhos de curto e de médio prazo ou do decréscimo das entradas de caixa. Esta estratégia foi amplamente utilizada pelos empresários da indústria automobilística japonesa.
- b) Manter - tem como objetos principais a manutenção, a qualquer custo, da fatia de mercado já conquistada e a posição competitiva da unidade de negócio. As organizações se valem de diversos recursos para se protegerem das ameaças dos concorrentes.
- c) Colher – implica a busca da maximização dos objetivos dos ganhos e do fluxo de caixa no curto e no médio prazo, mesmo à custa da fatia de participação de mercado.

Como ressaltado por Souza, Marengo e Jaroseski (2012), o trabalho de Simmonds (1981) tem sido reconhecido como um marco da literatura sobre essa visão estratégica na gestão de custos, derivada da definição de contabilidade gerencial estratégica dada pelo autor.

A gestão estratégica de custos surgiu a partir da perda da competitividade das empresas americanas e das críticas à visão tradicional da contabilidade de custos, especialmente nos EUA (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Shank e Govindarajan (1997) destacam que a gestão estratégica de custos (GEC) compreende os custos e as informações da contabilidade de custos, vistos de uma forma mais ampla, em que os elementos estratégicos tornam-se explícitos. Assim, a partir da ideia dos autores, as informações da contabilidade de custos auxiliam na tomada de decisões e no desenvolvimento de estratégias.

Nas últimas décadas, mudanças no ambiente organizacional têm afetado profundamente a contabilidade de custos e, conseqüentemente, a gestão de custos, visto que a GEC tem suas informações retiradas da contabilidade de custos (HANSEN; MOWEN, 2001).

Conforme enfatiza Maher (2001a), a gestão de custos está voltada para orientar o processo decisório nas organizações. Assim, percebem-se decisões fundamentais como: onde investir, quando investir, qual produto dá maior margem de contribuição, qual é o ponto de equilíbrio da empresa, se existe algum produto que deve sair de linha, métodos de custeio, análise do custo-volume-lucro e mensuração e projeção do lucro. A partir da expectativa de vendas, nasce a análise dos dados da GEC.

Para Santos (2010), ter a gestão de custos na gestão de negócios pode ser uma das melhores decisões para assegurar a sustentação de vantagem competitiva.

Conforme Diehl e Souza (2007), Shank e Govindarajan (1997), as principais práticas de GEC são: custeamento e orçamento baseado em atividades; custeamento por ciclo de vida dos produtos; custeio-alvo; análise de custos da cadeia de valor; custos

logísticos internos de distribuição; custos da qualidade; custos para o consumidor; análise dos determinantes de custos; e análise de custos dos concorrentes.

A visão estratégica e operacional da GEC permite às organizações: atuar em nível operacional, buscando o ambiente interno e a eficiência organizacional, por meio do planejamento e da melhor utilização dos recursos; e atuar em nível estratégico, na busca da eficácia, com visão para o mercado, atuando com variáveis externas (KAPLAN; COOPER, 1998).

Cooper e Slagmulder (2003) destacam que, ao mesmo tempo em que fortalece a competitividade da empresa e a sua posição no mercado, a GEC se preocupa em reduzir custos. Dessa forma, a GEC vai além da ação isolada e restrita à redução de custos, avançando para o objetivo de assegurar a continuidade sustentável da organização (SOUZA; HEINEN, 2012).

Diversos trabalhos têm se dedicado a explorar os aspectos conceituais e práticos da GEC. Conforme enfatiza Nakagawa (1991), as práticas da GEC envolvem técnicas e procedimentos adotados por empresas no que tange às novas características ambientais como forma de se manterem competitivas.

As características dessa nova realidade ambiental das empresas são destacadas por Reckziegel, Souza e Diehl (2007), a saber: menores volumes, mix mais variados, menores ciclos de vida, novas estruturas de custos, principalmente nos custos indiretos e adoção de avançadas tecnologias de produção.

Souza e Heinen (2012) discorrem sobre a análise teórico-conceitual desenvolvidas por Guilding, Cravens e Tayles (2000) sobre estratégia, tal como formulado por alguns autores considerados especialistas desses temas, como Porter (1989) e Quinn, Mintzberg e James (1988). Souza e Heinen (2012) citam a lista elaborada por Guilding, Cravens e Tayles (2000) contendo 12 práticas sobre o conhecimento da estrutura teórico-estratégica com as concepções do processo de gestão estratégica.

1. custeio dos atributos
2. avaliação/ monitoração da marca

3. orçamento do valor da marca
4. avaliação do custo dos concorrentes
5. monitoração da posição competitiva
6. análise dos concorrentes a partir das demonstrações contábeis publicadas
7. custeio do ciclo de vida
8. custeio da qualidade
9. custo estratégico
10. preço estratégico
11. custeio meta
12. custeio da cadeia de valor

## **2.5 Custos e Qualidade**

Nas empresas, além da redução de custos, deve-se levar em consideração a qualidade dos processos e dos produtos oferecidos.

A redução de custos é um importante objetivo gerencial, mas isoladamente talvez não seja suficiente, porque os clientes não desejam apenas preços e custos menores; eles valorizam também a qualidade, a capacidade de resposta e a pontualidade (KAPLAN; COOPER, 1998).

Conforme citado pelos autores, presume-se que o produto do processo cumpra as exigências de funcionalidade dos clientes, descritos com base em três parâmetros:

- 1º) Qualidade (índice de defeitos) – Quantos itens defeituosos são produzidos para cada milhão de entradas e qual é o percentual de itens acabados com zero defeito em relação ao total de itens colocados em produção?
- 2º) Pontualidade (tempo de ciclo) – Quanto tempo é necessário para produzir um item, do início do processo de produção ao item acabado? Quanto tempo se passa do momento do registro do pedido ao início da produção?
- 3º) Custo - Quais são os custos dos recursos utilizados (material, mão de obra, tempo de máquina e apoio indireto) para a produção de cada item?

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), as organizações devem introduzir uma gama de medidas não financeiras destinadas a monitorar e melhorar a qualidade dos seus produtos e processos, citando-se:

- . Índices de defeitos do processo (PPM – partes por milhão)
- . Resultado (proporção de itens aceitáveis produzidos com relação aos produtos adequados que entraram no processo)
- . Desperdício
- . Sucata
- . Retrabalho
- . Devoluções
- . Percentual de processos que passam pelo controle estatístico de processos

Assim, deve-se buscar não só gastar menos, mas gastar melhor, reduzindo os custos, mas priorizando a qualidade dos produtos e processos.

Kaplan e Cooper (1998) ressaltam que não só as indústrias, mas também as organizações prestadoras de serviços, devem identificar defeitos em seus processos que podem vir a afetar seus custos e a satisfação dos clientes, citando medidas específicas de armadilhas para a qualidade, como:

- . Longas filas de espera
- . Informações inadequadas
- . Acesso negado ou postergado
- . Pedido não atendido ou transação não realizada
- . Prejuízo financeiro para o cliente
- . Não valorização do cliente
- . Comunicação ineficaz

Assim, a empresa e os colaboradores das empresas devem estar atentos à qualidade do processo e não só ao custo da produção ou da tarefa.

Se quisermos que os funcionários reduzam o custo de seus processos, teremos que lhes fornecer indicadores que possam controlar, como índices

de defeitos ou resultado, não relatórios sobre o desempenho dos custos de produção do último período (KAPLAN; COOPER, 1998 p. 63).

Ainda conforme os autores, é certo que em um ambiente competitivo os clientes exigem alta qualidade e rapidez de resposta. Os resumos de custo de desempenho dos processos de produção e organizacionais devem ser acompanhados de medidas de qualidade, pontualidade e capacidade de resposta (KAPLAN; COOPER, 1998).

As organizações devem estar atentas à existência dos *trade-offs* citados por Kaplan e Cooper (1998) no desempenho das dimensões que devem ser consideradas na empresa: qualidade, satisfação do cliente e redução de custos.

Conforme ressaltado pelos autores as empresas devem tomar atitudes diárias para melhorar a qualidade, reduzir os tempos de ciclo, melhorar os resultados dos produtos e reduzir os custos (KAPLAN; COOPER, 1998).

Os colaboradores precisam de um misto de adequado de medidas financeiras e não financeiras, especialmente custo, qualidade, resultados e tempo de ciclo, dos processos sob seu controle (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 69).

## 2.6 O Modelo de Quatro Estágios, de Kaplan e Cooper

Surgido de estudos de Kaplan e Cooper, tal modelo utiliza, conforme Silva (2003), quatro estágios para projetar sistemas de custos e desempenho.

Assim, trata de aspectos associados a sistemas, relacionando-os ao controle e à gestão de custos (KAPLAN; COOPER, 1998).

A metodologia de custeio utilizada é o modelo ABC que avalia os custos das atividades realizadas e relaciona essas atividades à geração de receitas e despesas (CHING<sup>1</sup>, 1995; BRIMSON<sup>2</sup>, 1996), citados por ROCHA (2009).

---

<sup>1</sup> CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**, Activity Based Management ABM. São Paulo: Atlas, 1995.

<sup>2</sup> BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

Tal modelo é bastante pesquisado no setor de serviços, conforme demonstrado nos achados de Mauad e Pamplona<sup>3</sup> (2002), citados por Rocha (2009), que mostra as características da implantação do ABC nas empresas de serviços.

Martins (2008) enfatiza que a contabilidade passou nas últimas décadas, de auxiliar no controle e avaliação de estoques a importante instrumento de controle e decisões gerenciais. Entende-se que a integração de todos os setores da empresa é imprescindível.

A partir da análise da importância do gerenciamento dos custos para as empresas considerando-o como um relevante aspecto para a tomada de decisões dos gestores, pressupõe-se que o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998) é adequado para avaliar um sistema de custeio, pois tem como principais aspectos: qualidade de dados, relatórios financeiros externos, controle operacional e estratégico.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), as empresas precisam adotar sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- . Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros.
- . Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes.
- . Oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Assim, o modelo de Kaplan e Cooper (1998) apresenta quatro características que podem ser identificadas nos serviços:

- a) projeção serviços conforme as expectativas dos clientes;
- b) realização de melhoria contínua, buscando qualidade, eficiência e rapidez;
- c) utilização de sistemas de processamento de dados; e

---

<sup>3</sup> MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., São Paulo, 2002. **Anais...** São Paulo: USP, 2002.

d) estruturação de processos eficientes e adequados ao perfil dos seus clientes (KAPLAN; COOPER, 1998).

A partir dessas características, o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998) classifica as empresas com base em quatro aspectos: qualidade dos dados; relatórios financeiros externos; gastos com produto/cliente; e controle operacional e estratégico, identificados no Quadro 1:

Quadro 2 - Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento

<b>Aspectos dos sistemas</b>	<b>Sistemas de Estágio I Falhos</b>	<b>Sistemas de Estágio II Voltados para a geração de relatórios financeiros</b>	<b>Sistemas de Estágio III Especializados</b>	<b>Sistemas de Estágio IV Integrados</b>
Qualidade dos dados	Muitos erros; grandes variações.	Sem surpresas; cumpre os padrões de auditoria.	Bancos de dados compartilhados; sistemas independentes vínculos informais.	Bancos de dados e sistemas totalmente integrados.
Relatórios financeiros externos	Inadequados.	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.	Sistema de Estágio II mantido.	Sistemas de relatórios financeiros.
Gastos com produto/cliente	Inadequados.	Imprecisos, custos e lucros ocultos.	Vários sistemas ABC independentes.	Sistemas ABM integrados.
Controle operacional e estratégico	Inadequados.	Feedback limitado; feedback desatualizado.	Vários sistemas independentes de avaliação de desempenho.	Sistemas de avaliação do desempenho estratégico e operacional.

Fonte: Kaplan e Cooper (1998, p. 23)

Tal modelo de quatro estágios foi desenvolvido para projetar um sistema de custos e avaliação de desempenho a partir do qual os gestores pudessem acompanhar o desempenho das empresas ao longo dos quatro estágios.

Kaplan e Cooper (1998) constataram que as empresas precisavam evoluir de uma fase para a outra. Por isso desenvolveram essa taxonomia em quatro estágios:

Embora algumas empresas ainda conservem hoje, conceitos dos falhos sistemas de estágio I, a maioria opera com sistemas de estágio II, na nossa linha de base. As empresas devem então migrar para os estágios III, desenvolvendo sistemas personalizados e independentes de gerenciamento de custos, lucratividade e desempenho antes de se aventurarem a

mergulhar nas águas inexploradas de estágio IV (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 22).

Ao analisar as características e os aspectos dos sistemas, bem como os critérios para classificação dos estágios, esta pesquisa propõe-se a analisar o sistema de custeio implantado e sua integração às demais áreas da empresa.

Como o foco de Kaplan e Cooper (1998) é em custos, a utilização do modelo tem o intuito de ajudar os gestores a acompanhar o desempenho dos setores, a partir da análise dos estágios em que eles estão enquadrados.

De acordo com a abordagem do modelo de quatro estágios, de Kaplan e Cooper (1998), cada estágio pode ser definido e caracterizado como se segue:

### **2.6.1 Sistemas de Estágio I - Inadequados para Relatórios Financeiros**

O sistema de estágio I trata de sistemas de custeio inadequados até mesmo para a geração de relatórios financeiros e contábeis.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), tais inadequações devem-se à ineficiência no controle interno das transações, por serem registradas incorretamente.

Ainda segundo os autores, alguns sistemas de estágio I possuem cálculos incorretos para a alocação dos custos indiretos aos produtos à medida que ele passam por estágios de processamento diferentes. Tais cálculos uma vez incorretos, induzem a erros.

Podem existir, ainda, empresas maduras que continuam a usar os denominados “sistemas herdados”, elaborados há décadas e considerados obsoletos. Existem também empresas que podem estar trabalhando com sistemas inadequados devido à aquisição de novas divisões ou empresas (KAPLAN; COOPER, 1998).

Assim, as características dos sistemas de custo de estágio I são:

- . Enorme demanda de tempo e recursos para a consolidação de diferentes fontes de relatórios dentro da empresa e para o fechamento final do período contábil.
- . Variações inesperadas no final de cada período contábil, quando ocorre a conciliação dos estoques físicos com os valores contábeis.
- . Grandes reduções do valor nominal do estoque após auditorias internas e externas.
- . Muitos lançamentos de ajustes nas contas financeiras após o fechamento.
- . Inconsistências e impossibilidade de auditorias de sistemas (KAPLAN e COOPER, 1998).

Conforme os autores, a maioria das empresas não possui sistemas de custeio de estágio I e aquelas que possuem estão adquirindo e instalando sistemas contábeis que evitem os problemas acima.

### **2.6.2 Sistemas de Estágio II - Voltados para Relatórios Financeiros**

Os sistemas de estágio II, voltados para relatórios financeiros e contábeis, têm como características:

- . Suprem as exigências da geração de relatórios financeiros.
- . Coletam custos por centro de responsabilidade, mas não por atividade e processo de negócio.
- . Relatam custos de produtos altamente distorcidos.
- . Não apresentam os gastos com a obtenção de clientes ou os apresentam com grandes distorções.

O *feedback* oferecido aos gerentes não chega a tempo e é demasiadamente agregado e limitado à área financeira (KAPLAN; COOPER, 1998).

Segundo os autores, os sistemas financeiros de estágio II são adequados à avaliação dos estoques para propósitos de geração de relatórios financeiros e para a preparação de relatórios financeiros periódicos. Porém, o primeiro defeito dos sistemas de estágio II, conforme Kaplan e Cooper (1998), provém da atribuição de

custos aos produtos. Muitos sistemas de custeio de estágio II alocam custos indiretos e de apoio utilizando avaliações de mão de obra direta. Tal sistema pode não ser o mais indicado para algumas empresas, uma vez que, com processos automatizados, tal critério distorce os custos.

### **2.6.3 Sistemas de Estágio III - Personalizados, Relevantes para a Gerência e Independentes**

Os sistemas de estágio III abrangem:

- . Sistema financeiro tradicional, mas funcional, que executa as funções contábeis e de captura de transações básicas e prepara demonstrações financeiras mensais ou trimestrais para usuários externos, usando métodos convencionais de alocação de custos de produção periódicos às contas do custo das mercadorias vendidas e do estoque.
- . Um ou mais sistemas de custeio baseados na atividade que extraem dados do sistema financeiro “oficial”, bem como de outros sistemas operacionais e de informações, a fim de avaliar com precisão os custos de atividades, processos, produtos, serviços, clientes e unidades organizadoras.
- . Sistemas de *feedback* operacional que oferece aos operadores e funcionários da linha de frente, no tempo adequado, informações precisas, tanto financeiras quanto não financeiras, sobre eficiência, qualidade e tempo de ciclo dos processos do negócio (KAPLAN; COOPER, 1998).

Conforme os autores, no estágio III as empresas mantêm o sistema financeiro existente (estágio II) para preparar relatórios financeiros para pessoas de fora, como acionistas, reguladores e autoridades tributárias.

### **2.6.4 Sistemas de Estágio IV - Integração do Gerenciamento de Custos e dos Relatórios Financeiros**

É o estágio mais avançado. Oferece informações geradas com confiabilidade. Neste estágio, os sistemas de *feedback* operacional e o ABC são integrados e formam o

alicerce para a preparação das demonstrações financeiras externas (KAPLAN; COOPER, 1998).

Kaplan e Cooper (1998) explicam que as despesas reais necessárias à preparação de demonstrações financeiras podem ser encontradas nos sistemas de feedback, capturando os dados a partir de operações reais. Ainda conforme os autores, este estágio, além de preparar demonstrações periódicas de sistemas gerenciais, integra informações dos sistemas de custeio baseados na atividade e dos sistemas de feedback operacional.

A classificação dos quatro estágios confirma sua contribuição como ferramenta de análise para o desempenho dos diversos setores da empresa e, conseqüentemente, para o aumento da lucratividade.

## **2.7 Pesquisas Realizadas Utilizando a Taxonomia de Kaplan e Cooper**

As primeiras publicações abordando a taxonomia ocorreram em 1990, em artigo do próprio Kaplan, publicado na Revista *Management Accounting*, sob o título “*The Four-stage Model of cost System Design*” (SILVA, 2003).

Após este período, diversos estudos utilizaram o modelo de Kaplan e Cooper em diferentes setores, como grandes indústrias de transformação (Silva, 2003) e prestação de serviços em hospitais (Oliveira *et al.*, 2006). Foi utilizado também no setor de serviços educacionais (BRUNI *et al.*, 2007), sobre gestão de custos em IES.

O resumo dos autores que abordaram esse modelo está evidenciado no Quadro 2, a partir de suas contribuições teóricas:

Quadro 2 - Autores que abordaram o modelo de Kaplan e Cooper

Autores	Conceitos da pesquisa
Kaplan (1990)	<i>The Four-stage Modelo of cost System Design.</i>
Silva (2003)	Sistemas de gerenciamento de custos e desempenho, aplicando o modelo de Kaplan e Cooper, em grandes indústrias de transformação do estado de Pernambuco.
Bruni <i>et al.</i> (2007)	Informações e sistemas de gestão de custos em instituições de ensino superior: um estudo na região metropolitana de Salvador/BA.
Oliveira, Bruni, Paixão, Carvalho Júnior (2006)	Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia.
Rocha (2009)	Uma análise do sistema de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana.

Fonte: Dados da pesquisa

## 2.8 O Sistema de Informações de Custos - SIC

A contabilidade de custos é vista como um dos subsistemas que compõe o sistema contábil, e pode ser analisada como um sistema de informações, assim como a própria contabilidade (CUNHA, 2001).

Entende-se que a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que possui ferramentas para coletar, registrar, analisar, interpretar dados coletados nos sistemas, com o objetivo de produzir informações para a tomada de decisões estratégicas dos gestores.

Conforme corrobora Leone (2000),

[...] a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe dados, acumula-os, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais (LEONE, 2000, p. 21)

Segundo Cunha (2001, p. 30), “a contabilidade de custos possui a base teórica contábil que somada à estrutura de recursos humanos e materiais coordenados, dá

origem ao sistema de informações de custos, sendo, portanto, o meio pelo qual a contabilidade de custos se torna aplicada”.

As informações econômicas e financeiras produzidas pela contabilidade de custos devem ser criadas para atender as diferentes necessidades dos usuários do sistema de informações de custos, tendo assim, várias destinações (LEONE, 2000).

Conforme este autor é essencial que o sistema de informações de custos esteja em perfeita harmonia com os objetivos e metas traçados pelos usuários do sistema, garantido sua finalidade de apoio à gestão e à tomada de decisões.

Entende-se que a informação produzida pela contabilidade de custos dependerá do tipo de informação almejada pelos usuários e traçadas em seus objetivos e metas, podendo ser informações de natureza financeira (ou fiscal) ou ainda gerencial.

“A contabilidade de custos, dada sua natureza, é um subsistema que desempenha, principalmente, atividades de natureza gerencial, visando atender aos usuários internos do sistema empresarial” (CUNHA, 2001, p. 33).

### **2.8.1 Desenvolvimento e Operacionalização do SIC**

Na contabilidade de custos, o sistema de informações deve ser desenvolvido considerando as características e peculiaridades do setor produtivo da empresa onde será implantado (LEONE, 2000).

Entende-se assim que, no desenvolvimento do SIC, deve ser considerado além dos objetivos e metas traçados a partir das necessidades dos usuários, as características do setor produtivo da empresa.

Como corrobora Perez Junior, Oliveira e Costa (2009), algumas informações são essenciais para o desenvolvimento do SIC, entre elas:

- . estrutura organizacional da empresa;
- . tipos de informações desejadas pelos usuários do sistema;

- . sistema utilizado para acumulação de custos nos períodos e produtos (ou serviços);
- . procedimentos operacionais utilizados;
- . controles físicos geral e por departamento.

Conforme Cunha (2001):

[...] a arquitetura de sistemas de informações de custos não existe por si só, e sim advém da necessidade de viabilizar a aplicação da contabilidade de custos através de um modelo de sistema de informações desenvolvido para a empresa produtiva (CUNHA, 2001, p. 31).

Após o desenvolvimento, deve-se atentar para a operacionalização do SIC, que pode ser melhor analisada se baseada nas etapas de um sistema de informações, que conforme citado por Leone (2000), compreende na coleta de dados, processamento e geração de informações, a saber:

- . Coleta de dados: Consiste na coleta de informações necessárias à produção de informações definidas pelo SIC, podendo ser de origem monetária, não monetária, interna ou externa. Nesta fase de entrada, ocorrem tarefas de registro, agrupamento em lotes, verificação e transcrição, que são as fases de observação, codificação e transmissão (GIL, 1999b).
- . Processamento: Onde ocorre a transformação dos dados capturados na coleta, em informações necessárias aos usuários. Para Gil (1999b, p. 13), “as tarefas de transformação de dados em informações compreendem o processamento que deve incorporar a característica de sequencia lógica em face do interesse existente de otimização dos sistemas de informações empresariais”.
- . Geração de informações: Na saída ou após o processamento, tem-se, conforme Gil (1999b, p. 27): “tarefas de emissão de pré-impresos e de relatórios, além da exibição de telas componentes da fase de apresentação da informação”. Desta forma, o SIC produzirá relatórios contábil-financeiros que servirão de base para tomada de decisões de seus usuários.

Entende-se que para que o SIC seja eficiente, as informações da contabilidade de custos devem estar alinhadas com os objetivos e os propósitos da organização, produzindo assim, informações adequadas e tempestivas para os seus usuários.

Desse modo, acredita-se que as informações fornecidas pelo SIC a partir de dados da contabilidade de custos, contribuem para o gerenciamento do desempenho operacional e estratégico das empresas. Rocha (2009), afirma que os sistemas de avaliação de desempenho são úteis para prover informação que possa contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão do período corrente.

O detalhamento da metodologia adotada para a realização da pesquisa encontra-se no próximo capítulo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia é o percurso para alcançar os objetivos da pesquisa. Será detalhada nos seguintes tópicos: Caracterização da pesquisa, Unidades de análise e sujeitos, Coleta de dados e Análise dos dados. A definição da metodologia baseou-se nos objetivos geral e específicos, tratados na seção 1.

#### 3.1 Caracterização da pesquisa

Esta pesquisa é descritiva, com abordagem qualitativa, de campo, nos moldes de um estudo de caso, pois está circunscrita a uma empresa, tendo carácter de profundidade e detalhamento (VERGARA, 2011).

O carácter descritivo da pesquisa pautou-se em Gil (2002), Vergara (2011) e Godoy (1995), que definem pesquisa descritiva como aquela que expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno, estabelece correlação entre as variáveis e define sua natureza, servindo de base para as explicações dos fenômenos, não tendo, porém, o compromisso de explicá-los.

Procurou-se, por meio de técnicas padronizadas, coletar dados, traçar o perfil e estabelecer relações entre variáveis (GIL, 2002). No caso específico pretende-se verificar em qual estágio de integração encontram-se os departamentos de uma grande empresa brasileira com relação ao sistema de custeio já implantado.

Em função do método utilizado para o desenvolvimento dessa pesquisa, o estudo de caso, adota-se aqui a abordagem qualitativa para as análises.

De acordo com Goldenberg<sup>4</sup> (1997), citado por Dias (2009), os dados provenientes de métodos qualitativos exigem criatividade e flexibilidade do pesquisador no momento da coleta e análise dos dados, já que este método consiste em descrições detalhadas de situações com o objetivo de compreender os indivíduos em seu

---

<sup>4</sup> GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. Rio de Janeiro: Record, 1997.

próprio termo. Assim, a “finalidade real da pesquisa qualitativa não é contar opiniões ou pessoas, mas, ao contrário, explorar o espectro de opiniões, as diferentes representações sobre o assunto em questão” (GASKELL, 2010, p. 68).

Conforme destacado por Godoy (1995) e Deslauriers e Kérisit (2010), os pesquisadores qualitativos são indutivos na análise dos dados, pois não partem de hipóteses estabelecidas, mas de questões amplas que tornam-se específicas no decorrer da pesquisa. Por sua vez, Creswell (2010, p. 52) destaca que “os investigadores usam a literatura de maneira consistente com as suposições de aprendizado do participante, e não para prescrever as questões que precisem ser respondidas pelo ponto de vista do pesquisador”.

A investigação desenvolvida junto à empresa “E” foi conduzida por meio da técnica de estudo de casos. Tal técnica justifica-se por seu caráter de detalhamento do contexto, à busca da profundidade no tratamento com os sujeitos (GIL, 1999a; VERGARA, 2011).

Conforme enfatizado por Yin (2005, p. 20), o estudo de caso “surge do desejo de compreender fenômenos sociais complexos”. Conforme o autor:

O estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidências são utilizadas (YIN, 1989, p. 23).

Dentre dessa ótica, o caso foi em uma empresa brasileira, de grande porte e capital fechado, localizada no interior de Minas Gerais. Sendo uma das líderes no seu segmento, produz lácteos e produtos de confeitaria para o Brasil e para o exterior, com mais de 70 anos de existência.

Duas observações feitas por Yin (1989) acerca da utilização dos estudos de casos é a influência do investigador nos resultados levantados e ainda o fornecimento de pouca base para generalizações, uma vez estudando um ou alguns casos, não se constitui amostra da população e portanto, não se pode generalizar.

Bonoma (1985) ressalta que o estudo de Casos é útil quando o fenômeno a ser estudado é amplo e complexo e nos casos em que o fenômeno não pode ser estudado fora do contexto onde naturalmente ocorre.

Com o objetivo de obter os dados para o desenvolvimento da pesquisa, foi utilizada a pesquisa de campo, conceituada por Lakatos e Marconi (1999, p. 85) como: “aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese que se queira comprovar”.

Segundo Vergara (2011), a pesquisa de campo é a investigação empírica realizada onde ocorre o fenômeno, que dispõe de elementos para explicá-lo, podendo incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não. No caso da pesquisa, ocorreu por meio de entrevistas.

A entrevista semiestruturada favorece não só a descrição dos fenômenos sociais, como também sua explicação e a compreensão de sua totalidade (TRIVIÑOS, 1987).

As entrevistas foram estruturadas a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998) e foram realizadas com o responsável de cada um dos 16 departamentos da empresa pesquisada, com o objetivo de verificar, a partir do modelo proposto pelos autores do modelo, em qual estágio de integração encontram-se tais departamentos, com relação ao sistema de custeio implantado.

### **3.2 Unidade de Análise e Sujeitos de Pesquisa**

Para determinar a unidade de análise, deve-se decidir o que se vai pesquisar: a organização, o indivíduo ou a comunidade, podendo ser utilizada mais de uma unidade em um estudo (ALVES-MAZZOTTI; GEWANDSZNAJDER, 2001).

A unidade de análise desta pesquisa compreende todos os departamentos envolvidos com o sistema de custeio da empresa do setor de laticínios, de grande

porte e capital fechado, sediada no interior de Minas Gerais, doravante denominada “empresa E”.

A escolha da empresa decorreu do critério de acessibilidade (VERGARA, 2011), e por permitir o acesso aos dados necessários à pesquisa.

Os sujeitos da pesquisa totalizam 16 pessoas, compreendendo: o responsável pelas informações de custos e os principais responsáveis por cada departamento da empresa: quatro diretores, um assessor, seis gerentes e quatro coordenadores, escolhidos por serem os principais envolvidos com a gestão de custos da empresa, pela disponibilidade em particular e também pelo critério de acessibilidade (VERGARA, 2011).

### **3.3 Coleta de Dados**

Coleta de dados é processo em que o pesquisador elabora um plano que especifique os pontos de pesquisa e os critérios para a seleção dos possíveis entrevistados (ANDRADE, 1999).

Conforme Vergara (2011), as fontes de evidências utilizadas na pesquisa de campo devem incluir:

- . Pesquisa documental – em que são analisados documentos internos da empresa e os controles internos utilizados, como: documentos da contabilidade, documentos de custos e documentos da estrutura produtiva da empresa.
- . Visita *in loco* - visitas realizadas aos departamentos produtivos, não produtivos e na contabilidade de custos da empresa em questão.
- . Entrevistas – do tipo semiestruturada, que conforme Triviños (1987), tem como característica questionamentos básicos apoiados em teorias e hipóteses que se relacionam ao tema da pesquisa.

O processo de coleta de dados ocorreu em três fases, por meio de entrevistas semiestruturadas.

Na primeira fase, realizou-se a pesquisa documental, seguindo-se a visita *in loco* à empresa. Realizou-se ainda uma entrevista com um dos diretores para fazer um levantamento geral, com detalhes sucintos da empresa: histórico, ampliações, registros de crescimento, planos, informações sobre o sistema de produção e atividade comercial.

Na segunda fase, por meio de entrevistas ao gestor de custos e pesquisa documental, foi feito um levantamento profundo do sistema de custeio da empresa. Obteve-se um levantamento sobre a contabilidade de custos, bem como a estimação de custos nos principais departamentos da empresa: arquitetura da estimação de custos, tipo de custeio e sistema de TI utilizado, relatórios e periodicidade da revisão dos custos, entre outros.

Na terceira fase, foram feitas entrevistas com um gestor de cada departamento da empresa, buscando, a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998), verificar a integração destes setores ao sistema de custeio implantado. Os conteúdos analisados foram: Sistemas de Relatórios Financeiros; Qualidade dos dados; Sistemas Gerenciais; e Controle Operacional e Estratégico.

### **3.4 Análise dos Dados**

O tratamento dos dados está intimamente ligado à sua análise (MELO *et al.*, 2007). Para a análise das entrevistas da fase I – Levantamento geral da empresa e da fase II – Detalhes do processo de custeio e estimação de custos nos principais departamento da empresa, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, para o tratamento de dados, que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema, por meio de técnicas de análise de comunicações (BARDIN, 2009).

Conforme a autora, tal técnica utiliza procedimentos sistemáticos de descrição de conteúdo de mensagens.

Bardin (2009, p. 37) enfatiza que essa técnica “consiste em apurar questões de conteúdo muito aproximativas, subjetivas, para pôr em evidência com objetividade a natureza e as forças relativas aos estímulos a que o sujeito é submetido”.

Mozzato e Grzybovski (2011) ressaltam que a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que objetiva enriquecer a leitura dos dados coletados, esclarecendo as incertezas.

Para a fase III, avaliou-se, a partir do modelo de Kaplan e Cooper (1998), a integração de todos os departamentos da empresa ao sistema de custeio implantado. Além da análise de conteúdo, foi feita a quantificação dos dados dominantes das entrevistas, em forma de tabelas.

A seção seguinte traz a apresentação, análise e interpretação dos resultados junto à empresa pesquisada.

## **4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

Nesta seção, apresentam-se os principais resultados obtidos a partir das entrevistas realizadas referentes a aspectos gerais da empresa estudada, histórico, atividade comercial, sistema de produção, sistema de custeio, controle interno e integração das informações de custo com as demais áreas da empresa, a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios, de Kaplan e Cooper (1998).

Pelo fato de as informações sobre a empresa estudada se constituírem de natureza interna, não será citado seu nome real, adotando-se o nome fictício de “empresa E”.

Primeiramente, descreve-se a empresa pesquisada, evidenciando seus objetivos, área de atuação e características operacionais e de produção. Apresentam-se ainda, um organograma constando todos os seus setores e o sistema de custeio implantado na empresa.

Na sequência procede-se à análise da integração e utilização das informações de custos em todos os setores, a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios, de Kaplan e Cooper (1998).

A descrição da empresa e a análise dos resultados são feitas a partir de dados obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas. Assim, em função do método utilizado para o desenvolvimento deste trabalho, o estudo de caso e as análises foram feitos de forma qualitativa, não se aplicando estudos quantitativos, mas apenas demonstrando em tabelas os conteúdos dominantes das entrevistas.

As perguntas que orientaram as entrevistas encontram-se no APÊNDICE A.

### **4.1 Descrição da Empresa**

#### **4.1.1 Detalhes Sucintos da Empresa E**

A empresa pesquisada atua como uma firma industrial de grande porte e capital fechado, localizada no interior de Minas Gerais. Conta atualmente mais de 19.000

mil metros quadrados de área construída, tem presença marcante nos cinco continentes e possui mais de 1.200 colaboradores. Produz produtos lácteos e produtos de confeitaria, sendo reconhecida como um dos grandes nomes do cenário nacional de seu segmento.

Fundada em 1948, inicialmente fabricava apenas manteiga. Em 1955, iniciou a fabricação de caramelos. Em 1958, iniciou a fabricação de leite em pó. Em 1975, iniciou suas exportações. Em 1994, foi feita a ampliação da linha de *candies*, com a incorporação de equipamentos de alta produção e investimento de cerca de 6 milhões de reais na modernização dos equipamentos do segmento de doces.

Em 1998, a Administração Central foi transferida para a Capital, Belo Horizonte. Em 2000, foi adquirido moderníssimo equipamento para a fabricação de leite em pó, instalado na fábrica, tornando a empresa a nona maior produtora de laticínios do País.

Em 2003, a empresa recebeu as certificações ISO 9001 e 14001, evidenciadas pelo alto nível de sua atividade industrial e gestão ambiental. Em 2005, foram lançados o leite condensado embalagem cartonada e a bebida láctea.

Em 2011, com investimento de 24 milhões de reais, a empresa E entrou no mercado de leites longa vida, apresentando o produto nas versões integral, semidesnatado e desnatado. Atualmente, a capacidade nominal desta linha é de 540 mil litros por dia.

Em 2013, a empresa dobrou sua capacidade de produção de leite longa vida, passando a ocupar a sexta colocação entre as maiores empresas do País na aquisição de leite para industrialização.

Hoje, a empresa E tem capacidade para receber até 2,1 milhões de litros/dia de leite in natura, a principal matéria-prima da empresa. A qualidade é testada em todas as fases da produção, desde a recepção do leite até a liberação para venda. Para isso, a empresa conta com equipe técnica qualificada e com oito laboratórios próprios, reconhecidos por sua excelência.

Rigorosas normas de qualidade também são exigidas dos fornecedores de matérias-primas e de materiais de embalagens para a fabricação dos produtos. A armazenagem dos insumos é feita em salas climatizadas, com elevado padrão de higiene.

Os processos de estocagem e expedição da empresa são executados em moderno depósito, garantindo a integridade de seus produtos. Uma câmara fria para acondicionar grandes volumes de produtos refrigerados e uma ampla área de estocagem garantem a agilidade para a logística da empresa.

Hoje, a “empresa E” possui mais de 34 mil metros quadrados de área construída, tendo atingido em 2013, seu primeiro bilhão de faturamento. Para 2014, está aumentando o seu parque industrial de produtos lácteos.

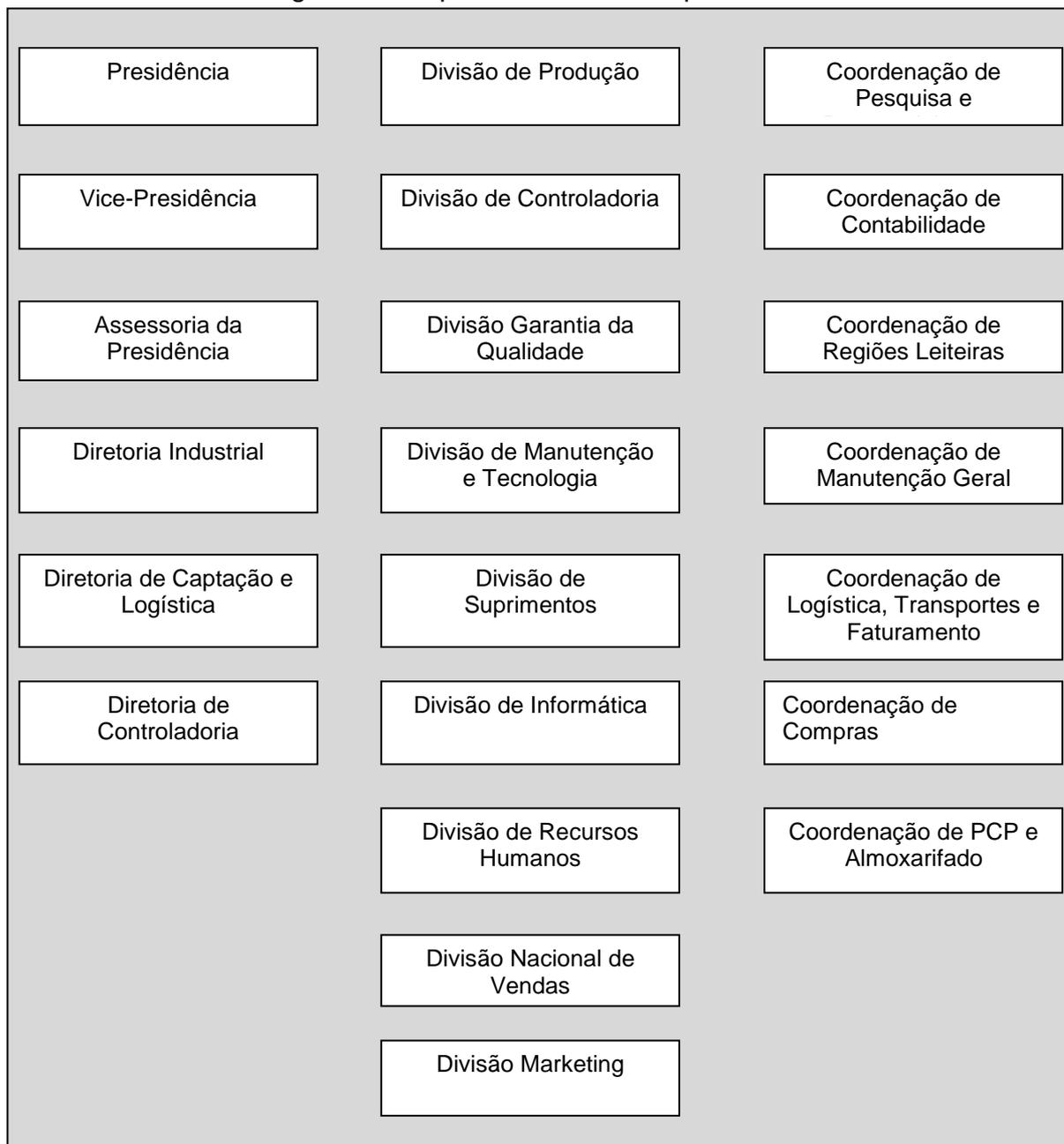
Na questão socioambiental, a empresa E mantém projetos em benefício dos seus colaboradores e da comunidade onde está inserida. As ações sociais vão desde o fornecimento de leite em pó para creches da cidade até a criação e manutenção do Centro Infantil e do Clube da empresa. Possui diversos departamentos, chamados na empresa por “divisões”: Presidência, diretorias de áreas, gerências e coordenações, conforme demonstrado na FIG. 1.

Os departamentos considerados na pesquisa foram:

- . Departamento 1 – Contabilidade de Custos
- . Departamento 2 – Diretoria Industrial
- . Departamento 3 – Assessoria da Diretoria Industrial
- . Departamento 4 – Gerência Industrial
- . Departamento 5 – Contabilidade Geral
- . Departamento 6 – Coordenação de Contabilidade
- . Departamento 7 – Diretoria de Captação e Fomento
- . Departamento 8 – DNP
- . Departamento 9 – Diretoria de Transportes
- . Departamento 10 – Gerência de Transportes
- . Departamento 11 – Gerência de RH

- . Departamento 12 – Diretoria de Administração
- . Departamento 13 – Coordenação de Compras
- . Departamento 14 – Informática
- . Departamento 15 – Vendas
- . Departamento 16 - MKT

Figura 1 – Departamentos da empresa “E”



Fonte: Dados da pesquisa

#### **4.1.2 Informações Sobre o Sistema de Produção**

Atualmente, a “empresa E” possui um variado mix de produtos, entre os lácteos e os de confeitaria: leite em pó e leite UHT, creme de leite, leite condensado, bebida láctea, manteiga e diversos caramelos e doce de leite pastoso e em barra.

Ao longo do tempo, ocorreram mudanças, para acompanhar as necessidades do mercado e as exigências dos padrões de qualidade. Foram adotadas embalagem Tetra Pak e modernizadas as embalagens de leite em pó e doce de leite, entre outros produtos.

#### **4.1.3 Estrutura Departamentalizada da Empresa E**

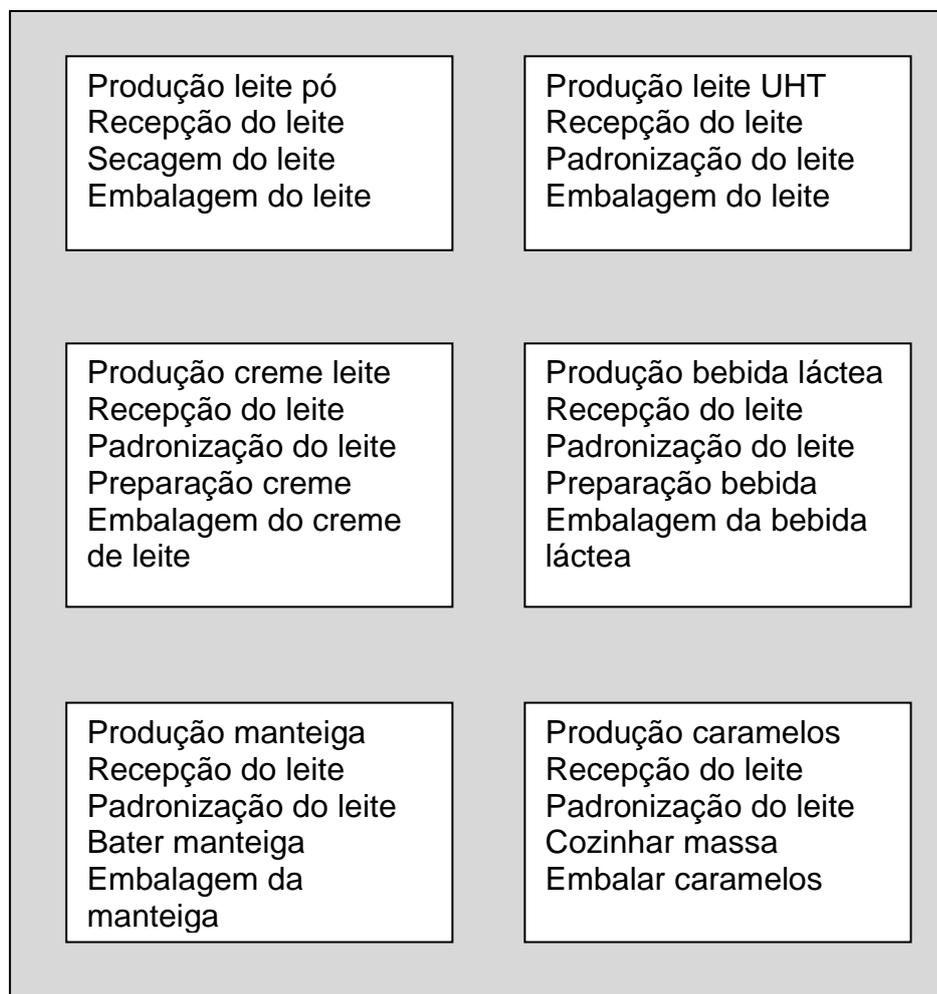
Todos os departamentos identificados - produtivos, auxiliares de produção, comerciais, de vendas, diretos e indiretos - e ainda a contabilidade de custos se localizam na sede da empresa.

Objetivando compreender a estrutura do sistema empresarial E e, principalmente, a estrutura de produção, foi feita a segmentação da empresa com base na abordagem de departamentalização. Assim, os departamentos foram identificados e classificados segundo a sua função.

Buscando maior entendimento dos setores, especialmente do setor produtivo, uma vez que este é o principal objeto do sistema de custos, foram identificados os departamentos produtivos, bem como seus centros de custos.

Apurou-se que processo produtivo da empresa E é formado pelos departamentos listados na FIG. 2. Foram identificados por linhas de produção os principais centros de custos que os compõem. Pelo fato de as informações sobre os centros de custos da empresa estudada se constituírem como de natureza interna e confidencial, optou-se por apresentar apenas os principais centros de custos, comuns a todas as empresas do ramo.

Figura 2 - Departamento produtivo da empresa "E" e seus principais centros de custos



Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.1.4 Atividade Comercial

A atividade comercial compreende as atividades de produção e venda de produtos lácteos e de produtos de confeitaria.

Conforme G5, o mercado é bem acirrado e a competitividade é forte, principalmente na Divisão de Laticínios.

Em termos de mercado, pretende-se ampliar, já a partir de 2014, a linha de laticínios, especificamente a linha de leite UHT. Nestes planos, o Setor de Custos é essencial, pois quanto menor o custo, melhor pode-se trabalhar com a margem de lucro e com a competitividade com relação aos preços (G5).

## 4.2 Descrição Sobre a Estimação de Custos

Conforme o entrevistado A1, o processo de estimação de custos ocorre obrigatoriamente uma vez por mês, ou no decorrer do mês, sempre que necessário, ou quando houver necessidade, por exemplo, aumento exagerado de umas das principais matérias-primas da empresa. A metodologia de custeio é o custo por absorção, único aceito pelo Imposto de Renda. O sistema de TI utilizado é o SAP, o mais moderno e mais utilizado no mundo.

Conforme a gestora de custos (A1), os custos de MP e ME dos produtos são revisados mensalmente, e trimestralmente são revisados os custos fixos (energia, MO e vapor) e variáveis (GGF e HMAQ), por um funcionário do setor de custos.

No processo de revisão de custos, ao final do mês, o responsável por este setor faz um levantamento mensal de todas as compras do período, alterando e discutindo posteriormente com o Setor de Compras as variações e aplicando-as para compor o custo *standard* (previsto) do mês seguinte.

Após a revisão dos custos com o Setor de Compras e a análise detalhada, prepara-se para gerar, por meio do sistema integrado SAP R3, todo o custo previsto para o mês seguinte.

Os dados são embutidos no sistema integrado a partir de planilhas do *excel*. Posteriormente, estas planilhas são importadas pelo sistema, mediante uma transação específica. Tais dados são utilizados para o controle gerencial das áreas administrativas, financeira e contábil (A1).

A partir desses dados inseridos no sistema e após a montagem do cálculo de custos do mês, o próprio sistema gera, automaticamente, relatórios financeiros no sistema, que servirá de base e análise para diversas decisões dos principais gestores da empresa.

Assim, são gerados, além do cálculo dos custos, diversos relatórios, que servirão de informação e de apoio não só para a área de custos, como também para a tomada de decisões de todas as áreas envolvidas no sistema de custeio.

O processo de estimação de custos é complexo, dada a variação e, também, a complexidade do mercado. Algumas de nossas matérias-primas são *commodities*, variando conforme o mercado, e, às vezes, nos surpreendendo. Tal processo é de extrema importância, pois a partir daí, elabora-se a preço de venda dos produtos e toma-se diversas decisões, como: excluir ou incluir algum produto na linha de produção, mensuração do desempenho por linhas e produtos, rentabilidade de linhas e produtos, margem de lucro, dentre outras (G5).

Os relatórios de custos produzidos pela contabilidade de custos são: Variação de custo por grupo e variação de custo analítico; Variação de MP e ME; Lista Técnica de Produtos; Relatórios de Informações para PLR; Relatórios de Ajuste de MP e ME; Relatório de Comparação do Custo Standard e Custo Real; Mix de produtos; e Relatório de PE, dentre outros.

A utilidade desses relatórios são as mais diversas. Auxiliam, principalmente, os gestores na tomada de decisões do tipo: elaboração do preço de venda, corte ou incentivo de produção de algum produto, verificação da margem de contribuição por produto/ linha, entre outros (A1).

Tais achados corroboram com o exposto por Martins (2008), que enfatiza que a contabilidade de custos vem assumindo nas últimas décadas outro importante papel: auxiliar na tomada de decisões.

Na formação do preço de venda, a estimação correta e tempestiva dos custos é essencial, pois não se pode trabalhar com o preço abaixo do custo, obviamente. O preço de venda é elaborado a partir da estimação do preço de custo. Os custos são elaborados a partir da MP, ME, custos fixos e variáveis. Assim, fatores externos, como demanda, oferta, dentre outros, afetam muito o custo dessas MPs e MEs.

Os custos de MP e ME são revisados mensalmente ou quando necessário. Os custos fixos e variáveis são revisados trimestralmente (A1).

#### **4.2.1 Apuração do Custo Real na Empresa**

Segundo A1, ao final do mês ocorre o fechamento contábil, que abarca também o fechamento da contabilidade de custos. Assim, por meio do sistema ocorre o fechamento do custo real, comparando-o com os custos previstos inicialmente. Para isso, o responsável pelo Setor de Custos procura certificar-se de que todas as notas fiscais do período em questão já tenham sido contabilizadas e começa tal fechamento, que requer extremo cuidado, uma vez que todos os custos devem ser alocados.

Conforme A1, a partir das várias transações utilizadas, o sistema aloca todos os custos aos Centros de Custos, individualizados por produto e por cliente. Aloca, também, receitas e despesas, de forma a permitir um resultado dos Centros de Lucro.

Para A1:

O critério para alocação de custos é o mesmo para toda a área produtiva e para toda a empresa, a partir do custeio por absorção. Assim, através dos centros de custos já parametrizados no sistema SAP R3, os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e os custos indiretos são associados aos produtos mediante o uso de múltiplas bases de rateio predefinidas.

Os retrabalhos e as perdas ocasionados por erros, falhas ou pelo próprio sistema produtivo são assumidos pela empresa.

Após alocados todos os custos diretos e indiretos aos produtos, bem como todas as despesas do período, são elaborados em *excel*, a partir de dados do sistema R3, relatórios comparativos de custo *standard* e de custo real dos principais produtos da empresa.

Conforme o A1, é feita uma análise detalhada das variações do período. Ao responsável do Setor de Custos cumpre analisar e explicar aos demais gestores as variações de custos dos produtos.

### **4.3 Perfil dos Entrevistados**

Na empresa E, foram entrevistadas 16 pessoas, sendo quatro diretores, quatro coordenadores, um assessor, seis gerentes e o responsável pelas informações de custos da empresa.

Foi entrevistado um responsável de cada setor da empresa (produtivo e não produtivo), com exceção do Setor de Manutenção, cujo responsável não se manifestou, e do Setor de Garantia de Qualidade (GQ), cujo responsável afirmou não trabalhar com as informações de custeio.

Para preservar a identidade dos respondentes e garantir sua não identificação, estes foram assim classificados:

- . Gestor custos (A1)
- . Diretor 1 - (D1)
- . Assessor (AS1)
- . Gerente 1 - (G1)
- . Gerente 2 - (G2)
- . Coordenador 1 - (C1)
- . Diretor 2 - (D2)
- . Coordenador 2 - (C2)
- . Diretor 3 - (D3)
- . Gerente 3 - (G3)
- . Gerente 4 - (G4)
- . Diretor 4 - (D4)
- . Coordenador 3 - (C3)
- . Coordenador 4 - (C4)
- . Gerente 5 - (G5)
- . Gerente 6 - (G6)

Todos os respondentes são do sexo masculino, com exceção da gerente de marketing e da gestora de custos da empresa.

Os diretores, ambos com larga experiência no mercado, estão na empresa há mais de 20 anos. Conhecem a fundo o segmento e o mercado em que estão inseridos. Os gerentes e os coordenadores estão na função há mais de 10 anos e o assessor há pelo menos dois anos. A gestora de custos está na empresa há 15 anos.

A análise da qualificação e da formação dos entrevistados apurou-se que as formações são variadas, indo desde técnicos em laticínios até engenheiros, contadores, administradores e advogados.

Tabela 1 – Perfil dos entrevistados

<b>Cargo</b>	<b>Quantidade respondentes</b>	<b>Tempo médio de empresa</b>
Diretoria	4	20
Assessoria	1	2
Gerência	6	10
Coordenação	4	10
Responsável Contab. Custos	1	15
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>-</b>

Fonte: Dados da pesquisa

#### **4.4 A Integração dos Departamentos ao Sistema de Custeio em Uma Grande Empresa Brasileira de Acordo com a Abordagem do Modelo de Kaplan e Cooper (1998)**

Para finalizar a análise dos resultados, foi realizada na etapa 3 (FIG. 3), por meio de entrevistas com os responsáveis pelos departamentos, a adaptação da abordagem do modelo de quatro estágios, desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998), para categorizar os estágios ou os níveis de integração de todos os setores da empresa pesquisada com o sistema de custeio implantado. Da amostra constituída de 16 setores, 12,5% estão no estágio I, que se caracteriza por conter empresas que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis; 87,5% estão no estágio II, que define as empresas que fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com certo grau de confiabilidade, sendo que alguns setores apresentam características do estágio III, que define as empresas que utilizam sistemas informatizados para a geração dos relatórios financeiros e contábeis e utilizam esses dados para o controle operacional e gerencial. Nenhum dos setores da empresa pesquisada encontra-se no estágio IV, que indica a utilização de sistemas de informações integrados para a elaboração de todos os relatórios financeiros e contábeis utilizados para a tomada de decisão (KAPLAN; COOPER, 1998).

As entrevistas revelaram que a integração do sistema de custeio com os demais setores da empresa encontra-se principalmente no estágio II, alguns, inclusive, em fase de transição para o estágio III. O restante está no estágio I (12,50%), em fase

de transição para o estágio II. Esses resultados demonstram que a integração do sistema de custeio com os demais setores da empresa pesquisada possui as mesmas características dos outros tipos de empresas, de acordo com premissas do modelo de gerenciamento de Kaplan e Cooper (1998), bem como corrobora com os resultados da pesquisa de Silva (2003) na aplicação deste modelo em indústrias de transformação do estado de Pernambuco, que apresentou 80% das empresas entre o estágio I e o estágio II, e da pesquisa de Rocha (2009), analisando o sistema de gerenciamento dos escritórios de contabilidade na cidade de Belo Horizonte, Minas Gerais.

A classificação dos sistemas de custos e desempenho com base na taxonomia de Kaplan e Cooper foi feita a partir da análise das principais informações coletadas nos setores da empresa estudada. Os entrevistados foram inquiridos sobre aspectos dos sistemas de custos envolvendo relatórios financeiros, informações gerenciais para a tomada de decisões e controle operacionais, além de aspectos do sistema de informática em uso.

Primeiramente, os respondentes foram questionados com relação ao sistema de relatórios financeiros da contabilidade de custos: se o sistema implantado supre as exigências da geração de relatórios financeiros, se coleta custos por centro de responsabilidade, se relata custos de produtos altamente distorcidos e, ainda, se captura e executa transações básicas e prepara demonstrações financeiras.

Constatou-se que na maioria dos setores tais relatórios são adequados, que em alguns casos necessitam de melhorias e que no Setor de Transportes faltam informações, tais relatórios não existem ou estão sendo implantados.

A apropriação do custo de transporte é falho, não apresentando informação, nem relatórios. O sistema sap é apenas um transformador, um agente de informações. Precisa de mais informações, precisa ser mais alimentado para ser mais confiável (D3).

De acordo com C4, está sendo providenciada a implantação do módulo *LES-Transportation* do SAP, que trata de custos de frete da frota própria, para, assim, suprir a exigência de relatórios.

Ainda para C4, de maneira geral, os relatórios e as informações do sistema precisam ser melhorados. Faltam alguns itens de custo e despesas, que ainda não são contempladas no sistema SAP.

Para D1, com relação a relatórios gerenciais, a parte do leite satisfaz. Para a parte do LIN, o sistema é adequado.

Conforme AS1, os relatórios também são adequados:

A empresa segue à risca todos os princípios contábeis e as normas editadas pelos órgãos reguladores. Com o sistema utilizado na empresa (SAP) e todos os dados contábeis bem parametrizados o tempo e o recurso utilizado são curtos, com aproximadamente cinco dias úteis de fechamento. Assim, as coletas dos Centros de Custos abrangem tanto por responsabilidade quanto por atividades e processos de negócios, já que cada Centro exige sua identificação da atividade quanto a seu responsável. O sistema ainda produz inúmeros relatórios existentes para informações de custos de atividades, processo e produtos (AS1).

Para G2, as informações de custos suprem as exigências quanto à geração de relatórios financeiros, pois se utiliza o SAP, que é o melhor sistema de gestão do mundo. Os dados são coletados por Centro de Custo e Centro de Responsabilidade. São produzidas demonstrações financeiras, como balancete e DRE, no qual está imputado o CPV para diversos usuários externos, como bancos, cadastros e qualquer interessado externo.

Conforme D4, as informações e os relatórios ainda precisam ser melhorados:

Os relatórios suprem em parte. O sistema precisa ser melhor integrado entre as diversas áreas da empresa. Para muitas informações deveria ter relatórios de custos mais adequados, que ainda são deficientes (D4).

Os entrevistados foram questionados, ainda, sobre a qualidade dos dados advindos da contabilidade de custos. Neste ponto, com exceção do Departamento de Transportes, os respondentes afirmaram que os dados são adequados e com poucos erros, porém em alguns departamentos necessitam de melhorias.

No transporte, o sistema está sendo montando. As informações precisam ser melhoradas, pois há discrepância nas informações (D3).

Para C4, “as informações precisam ser melhoradas. Faltam alguns itens de custo e despesas que ainda não são contempladas no sistema SAP”.

Na parte da captação de leite, as informações atendem às necessidades e apresentam poucos erros (D2).

Para D1, as informações apresentam poucos erros e são suficientes, mas devem ser checadas e atualizadas mais rotineiramente.

Conforme G2, as informações não apresentam erros, pois o sistema busca no banco de dados, que apresenta informações corretas e confiáveis. “Assim, não há grandes variações ou diferenças significativas” (G2).

Tais informações apresentam erros, mas dentro do normal. Os relatórios suprem em parte. O sistema precisa ser melhor integrado entre as diversas áreas da empresa (D4).

Para C1, podem ocorrer erros por inconsistência de parâmetros do sistema ou qualitativos, mas não ocorrem com muita frequência. Para G4, não ocorrem muitos erros.

Foram analisados, ainda, os sistemas gerenciais e o controle operacional e estratégico da organização.

Com relação aos sistemas gerenciais, todos os respondentes afirmaram que os sistemas são adequados para fins de relatórios financeiros, à execução do Setor de Transportes, que “está implantando melhorias e apresenta erros e variações (D3).

Com relação ao controle operacional e estratégico, todos os respondentes afirmaram trabalhar com o orçamento, porém sua utilização é limitada ao orçamento flexível e ao custo padrão. No Departamento de Transportes, está sendo implantado o custo-padrão.

A diretoria possui políticas estratégicas, mas não são públicas (D2).

A área tem que ter uma sistemática de planejamento estratégico. Tudo é planejado (G2).

Na nossa área existem diversos procedimentos que são aplicados que, indiretamente, fazem parte do planejamento estratégico da empresa como um todo (C1).

Entre os principais resultados obtidos, destacam-se:

- . Atendimento adequado e rápido das exigências legais por parte da contabilidade de custos da empresa no que tange à elaboração dos relatórios financeiros externos. Esta constatação advém do fato de a empresa trabalhar com o custeio por absorção.
- . Utilização das informações geradas pela contabilidade para subsidiar o processo de tomada de decisões em grande parte dos setores pesquisados.
- . Acompanhamento do desempenho operacional com base em orçamentos mensais em todos os setores, cujos padrões são determinados pela alta gerência.
- . Sistema de informática não integrado, que executa, essencialmente, as funções financeiras na contabilidade de custos e nos demais setores.

Outra característica do modelo de Kaplan e Cooper (1998) percebida na amostra estudada é que devido às ações de melhoria que estão sendo implementadas, existe a tendência de migração dos setores e da empresa como um todo para o estágio III e, em seguida, para buscar a situação ideal, que é o estágio IV, no nível de integração de informações via sistema integrado, quanto aos aspectos qualidade dos dados, relatórios financeiros externos, gastos com clientes e controle operacional e estratégico.

De acordo com o GRÁF. 1 da amostra constituída de 16 setores, 12,5% estão no estágio I, que se caracteriza por conter empresas que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis e 87,5% estão no estágio II, que define as empresas que fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com certo grau de confiabilidade, conforme demonstrado na legenda:

1 – 87,5% dos setores encontram-se no Estágio II.

2 – 12,5% dos setores encontram-se no Estágio I.

Gráfico 1 - Porcentagem de setores das empresas em cada fase do modelo de quatro estágios



Fonte: Dados da pesquisa

Após o estudo analítico do sistema de custeio adotado pela empresa e sistema gerencial e de controle dos demais setores pesquisados, foi possível evidenciar os principais pontos relacionados aos conceitos definidos no modelo em quadro estágios, de Kaplan e Cooper (1998). A síntese da classificação é apresentada no Quadro 3.

Quadro 3 - Classificação dos departamentos da empresa com base no modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).

(Continua...)

Descrição	Sistemas de Relatórios Financeiros	Qualidade dos dados	Sistemas Gerenciais	Controle operacional e estratégico	Classificação no modelo de 4 estágios
Dpto 1 Contabilidade de Custos	- Adequados - Bancos de dados compartilhados - Sistemas independentes - Vínculos informais	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Implantando melhorias.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e Custo-padrão	- Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III
Dpto 2 Diretoria Industrial	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III

Quadro 3 - Classificação dos departamentos da empresa com base no modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).

(Continua...)

Descrição	Sistemas de Relatórios Financeiros	Qualidade dos dados	Sistemas Gerenciais	Controle operacional e estratégico	Classificação no modelo de 4 estágios
Dpto 3 Assessoria Diretoria Industrial	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 4 Gerência Industrial	- Adequados - Necessita de melhorias, requer informações mais detalhadas	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Necessita de melhorias.	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Necessita de melhorias.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 5 Contabilidade Geral	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III
Dpto 6 Coordenação de Contabilidade	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Necessita de melhorias.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III
Dpto 7 Diretoria de Captação e Fomento	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III
Dpto 8 DNP	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 9 Diretoria Transportes	- Inadequados	Inadequados. - Implantando melhorias.	- Implantando melhorias.	Implantando sistema de Custo padrão	- Estágio I. - Em fase de transição para o Estágio II
Dpto 10 Gerência de Transportes	- Inadequados. - Necessita de melhorias, requer informações mais detalhadas	- Inadequados. - Implantando melhorias.	- Necessita de melhorias: há erros e variações	Implantando sistema de custo padrão	- Estágio I. - Em fase de transição para o Estágio II

Quadro 3 - Classificação dos departamentos da empresa com base no modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).

(Conclusão)

Descrição	Sistemas de Relatórios Financeiros	Qualidade dos dados	Sistemas Gerenciais	Controle operacional e estratégico	Classificação no modelo de 4 estágios
Dpto 11 Gerência de RH	- Adequados - Necessita de melhorias, requer informações mais detalhadas	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	-Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 12 Diretoria de Administração	- Adequados - Necessita de melhorias, requer informações mais detalhadas	- Adequado para fins de relatórios financeiros. financeiros. - Necessita de melhorias.	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Necessita de melhorias.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II. - Implantando melhorias para alcançar o Estágio III
Dpto 13, Coordenação de Compras	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 14 Informática	- Adequados - Necessita de melhorias, requer informações mais detalhadas	- Adequado para fins de relatórios financeiros. financeiros. - Necessita de melhorias.	- Adequado para fins de relatórios financeiros. - Necessita de melhorias.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 15 Vendas	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II
Dpto 16 MKT	- Adequados	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Adequado para fins de relatórios financeiros.	- Limitado: Uso do orçamento flexível e custo-padrão	Estágio II

Fonte: Adaptado pela autora (SILVA, 2003)

#### 4.5 Custos para Decisão

Quando perguntados sobre a frequência de utilização dos relatórios advindos da contabilidade de custos, todos os entrevistados afirmaram que utilizam tais informações em seus processos decisórios diariamente, semanalmente ou mensalmente, apesar de apontarem enfoques diferentes. Isso vem corroborar com Martins (2008) quando enfatiza que nas últimas décadas a contabilidade de custos vem assumindo outras funções importantes, como auxílio ao controle e fomento à tomada de decisões.

Para D1, tais informações são utilizadas “para formação do preço de venda e avaliação de viabilidade do produto”.

Já para D4:

Contribui para tomada de decisões como: negociação de compras – MP e ME; alteração de matriz energética; prestação de serviços, etc.

As informações de custos são utilizadas para comparar os preços dos produtos (C3).

Na produção, G1 utiliza tais informações para eliminar, lançar e priorizar produtos.

Há utilização das informações de custos durante todo o processo de elaboração de um novo produto. Há uma busca constante de controle de custo a ser trabalhado. (C2).

Conforme G4, as informações de custos são utilizadas, embora ainda de maneira tímida, em função de não haver um orçamento de pessoal mais detalhado e apurado (G4).

As respostas dos entrevistados corroboram com Leone (2000), quando o autor explica que a contabilidade de custos produz informações para os diversos níveis gerenciais, auxiliando nas funções de desempenho, planejamento, controle das operações e tomada de decisões.

As atividades desenvolvidas pelos entrevistados são diferentes, indo desde o gerenciamento das operações industriais, liderando e traçando estratégias industriais, até o cumprimento dos programas de produção nas linhas de laticínios e doces, conforme os padrões de qualidade, quantidade e tempo estabelecidos. Além disso, eles coordenam, controlam e orientam as atividades operacionais das áreas de embalagem (Gerente 1 - G1).

Na minha área, coordeno as compras e atividades dos demais compradores, além de negociar materiais críticos (C3).

Para D1, as principais atribuições são:

Coordenar a indústria principalmente no tocante à produção; garantir a qualidade, manutenção e tecnologia, em paralelo com a área administrativa; captação e fomento de leite; definir sobre novos investimentos e ampliações (D1).

Já para D4:

Decidir e negociar sobre compras; autorizar compras e contratação de terceiros; acompanhar o dia a dia dos trabalhos desenvolvidos no RH; elaborar e autorizar contratos e convênios de quaisquer espécies; negociar acordos coletivos e outros de interesse da empresa; contratar advogados e outros profissionais liberais; cuidar da parte institucional da empresa etc. (D4).

Na minha área, devo coordenar o desenvolvimento de novos produtos, acompanhando lançamento e produção, alterando ou substituindo ingredientes e matérias-primas, visando alternativas de aplicação (C3).

Já a função de G4 é “reter os talentos e definir políticas compatíveis com a empresa e sua cultura”.

Mesmo com atividades diferentes, os entrevistados afirmaram utilizar as informações da contabilidade de custos para a tomada de decisões.

A maioria ressaltou, porém, que as informações podem e devem ser melhoradas.

Destacou G5 :

O mercado é bem acirrado e a competitividade é forte, principalmente na Divisão de Laticínios. Nestes planos, o Setor de Custos é essencial, pois,

quanto menor o custo, melhor pode-se trabalhar com a margem de lucro e com a competitividade com relação aos preços.

Na empresa, os relatórios produzidos pela contabilidade de custos são: “Variação de custo por grupo e Variação de custo analítico”, “Variação de MP e ME”, “Lista Técnica de Produtos”, “Relatórios de Informações para PLR”, “Relatórios de Ajuste de MP e ME”, “Relatório de Comparação do Custo Standard e Custo Real”, “Mix de produtos” e “Relatório de PE”, dentre outros (A1).

Conforme D1, a contabilidade de custos contribui para os processos decisórios ao fornecer informações confiáveis sobre custos operacionais e de produtos. Enfatiza, ainda, que utiliza as informações de custos para custear produtos, orientar os departamentos comerciais e buscar soluções que possam trazer melhores resultados para a empresa.

Declara o Diretor 2:

Na contabilidade de custos resume-se todos os Centros de Custos. O embasamento para tomada de decisões vem da contabilidade e da contabilidade de custos (D2).

Esclarece o G1:

O Grupo de Informações gerado através da análise de custos fornece embasamento para inúmeros processos decisórios. Por isso, o método criado para alocação de custos é de suma importância e deve refletir ao máximo os processos reais. Do ponto de vista operacional, as informações podem ser utilizadas para evidenciar falhas de processo, identificar pontos de melhoria, identificar recursos que estão impactando fortemente na formação de custo (mão de obra ociosa, matérias-primas com oscilação de preço, impactos da relação entre capacidade produtiva e capacidade instalada).

Para o G2, a contabilidade de custos pode cumprir o processo decisório a partir da exatidão dos números:

Em qualquer decisão, precisamos de números corretos. Se os custos estão perfeitos, facilita a decisão. Assim, a contabilidade de custos contribui com a velocidade e qualidade das informações (G2).

Conforme AS1, podem-se monitorar as variações de custos dos produtos, verificar as margens e tomar as devidas decisões para a venda direcionada e o aumento ou

redução da produção, para maximizar lucro e minimizar custos, acarretando melhor rentabilidade para a empresa.

Assim, pode-se enfatizar, conforme Cunha (2001) que a contabilidade de custos é o ramo das ciências contábeis que disponibiliza dados necessária para coletar, classificar, registrar, acumular, organizar, analisar e interpretar os dados operacionais coletados, com o objetivo de produzir informações necessárias para o controle financeiro e o apoio à gestão estratégica e ao processo decisório perante o setor produtivo.

Quando perguntados sobre a confiabilidade das informações de custos, todos afirmaram confiar nas informações passadas. D2 disse confiar nas informações passadas pela contabilidade de custos e que sempre as verifica, questionando em caso de dúvidas.

Para G1,

[...] as informações de custos são altamente confiáveis e se encontram disponíveis em tempo real. Todos os assuntos referentes são tratados com os profissionais das diversas áreas envolvidas. O ERP utilizado transmite ainda mais confiança e credibilidade, por se tratar de um líder de mercado.

G3 enfatizou que as informações são de total confiança, pois é utilizado o melhor sistema de TI do mundo, o SAP, que dá muita confiança, reconhecido como um sistema rígido e em termos de informação, não tem como manipular dados, histórico, etc.

AS2 declarou que confia nas informações de custos, principalmente pelo conhecimento adquirido no setor de contabilidade no decorrer de quatro anos de trabalho no setor contábil e pela disponibilidade dos colaboradores do setor em discutir alguns pontos de dúvidas.

Quanto perguntados sobre a frequência com que utilizam as informações advindas da contabilidade de custos, todos os entrevistados afirmaram que utilizam essas informações, no mínimo, mensalmente.

Para G1,

[...] as informações de custos são utilizadas praticamente em todas as decisões tomadas”. Processos decisórios rotineiros, como, programação da produção, devem levar em consideração os impactos no custo da produção.

G3 afirmou que utiliza tais informações diariamente.

Perguntados se os custos estão bem explicitados, a maioria dos entrevistados respondeu que sim.

Explicou G1:

A análise de custos abrange uma grande amplitude de informações, sendo alguns extremamente importantes para uma área e desnecessários para outras. Partindo deste ponto de vista, as informações que são de interesse da área de produção estão claras e disponíveis. O ERP utilizado pela empresa permite acesso rápido e eficiente aos dados de interesse.

Para D1, as informações recebidas são suficientes para a análise de que ele precisa. AS 1 também concorda que estão claros, inclusive, com detalhamento dos componentes de custos por produto.

Conforme G3, os custos estão muito bem explicitados. Com o melhor sistema em TI do mundo, o SAP, e auditorias periódicas, é grande a confiabilidade.

Para D2, no Setor de Faturamento e no de Transporte os custos não estão bem explicitados.

Afirmou AS1:

Os custos estão disponíveis no sistema e são fornecidos aos diretores, gerentes e presidente quando são solicitados. Os outros cargos também podem ter acesso às informações mediante autorização do seu superior.

Ainda conforme AS1, muitos colaboradores já utilizam estas informações para auxiliar a tomada de decisão.

Com a implantação do planejamento estratégico, reforçou a ideia de que a análise dos custos é fundamental para definirmos e perseguirmos nossos objetivos. Porém, o sistema que utilizamos e a estrutura muito grande do

nosso centro de custo demandam muito tempo de análise para que se tenha um bom entendimento das contas contábeis. Algumas vezes, sinto que as decisões podem ser tomadas com atraso (AS2).

Quando perguntados se atualmente a contabilidade de custos supre suas necessidades, D1 declarou que sim, reconhecendo que hoje tem todas as informações de que necessita.

Na parte de compra de leite, as informações passadas pela contabilidade de custos atendem totalmente, já na parte de fomento e transporte deixam muito a desejar (D1).

Para G1, as informações são suficientes. Enfatiza que o que está em excesso para uma área pode ser necessário para outra e que deveriam ser atualizados mais rotineiramente e mais explicitamente os custos com gastos indiretos (GGF).

Explicou G3:

Em excesso, as informações nunca estão, e melhorias devem haver sempre; por exemplo, nas fichas de custos, que sempre estão sendo revisadas. Como as mudanças são constantes, devemos também estar constantemente melhorando.

Sugeriu AS1:

A atual estrutura de custos atende a nossa necessidade, mas pode ser melhorada com a implantação de alguns relatórios. Pode-se gerar informações complementares que ajudariam na tomada de decisão.

A partir da opinião de que a atual estrutura não atende totalmente, foi perguntado em que não atende e quais mudanças seriam necessárias à contabilidade de Custos.

Conforme D1,

[...] não existe a necessidade de outras informações, mesmo porque sempre que as necessito o departamento me supre. No momento, atendem totalmente.

Já para G1 não atende especificamente em dados para a análise de metas para custos indiretos (como água, vapor e energia elétrica). Para promover essa

adequação, seria satisfatória a criação de um relatório bem detalhado. Deveriam ser introduzidas informações com resultados positivos e negativos de todo o processo, para uma análise ampla de todos os envolvidos nas tomadas de decisão.

AS 1 destacou como principal mudança a necessidade de atualizar e monitorar os custos implementados por produto, já que os índices utilizados foram incluídos na implantação do sistema operacional e houve diversas mudanças na estrutura da empresa. Sugeriu a introdução de relatório de ponto de equilíbrio para o mix básico de produtos por linha. Isso seria ideal para monitorar a produção mínima satisfatória e viabilizar o aumento na demanda de produção.

Acrescentou AS1:

Com o aumento das vendas, e, conseqüentemente, o maior volume de caminhões e transportadoras, surgiu a necessidade de informações mais precisas no Setor de Transportes, vindas a partir da contabilidade de custos.

Para este entrevistado, surge a necessidade de informações mais precisas, à medida que a empresa cresce.

Percebe-se que em alguns setores, como de Transportes, as informações de custos precisam ser aprimoradas, com informações corretas, tempestivas e mais detalhadas. Mas, de maneira geral, as informações advindas da contabilidade de custos são suficientemente claras, e de grande importância e utilidade para os processos decisórios da empresa pesquisada.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de estudo desta pesquisa consistiu em verificar quais os estágios de integração, a partir da abordagem de Kaplan e Cooper (1998), estavam os departamentos de uma empresa brasileira com relação ao sistema de custeio implantado.

Para construir o problema de pesquisa, procedeu-se à revisão bibliográfica em artigos e livros, além da própria vivência da pesquisadora na empresa.

A partir dessa perspectiva, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, qualitativa, nos moldes de um estudo de caso, cuja unidade de análise foram os dezesseis departamentos da empresa pesquisada, incluindo a contabilidade de custos. Foi possível conhecer a fundo o sistema de custeio implantado na empresa, a atividade desenvolvida por ela, seus departamentos, e a integração destes ao sistema de custeio implantado, assim como classificar a integração destes departamentos em um dos quatro estágios de gerenciamento do modelo desenvolvido com base na abordagem de Kaplan e Cooper (1998). Os sujeitos da pesquisa foram os gestores de cada um dos departamentos, escolhidos pelo critério de acessibilidade.

Com apoio na técnica de coleta de dados, optou-se por realizar a pesquisa em três fases. Na primeira, foi realizada a pesquisa documental, incluindo a visita *in loco* à empresa, para levantar detalhes sucintos, como histórico, ampliações, planos futuros, sistema de produção e atividade comercial. Na segunda, realizada com base em entrevistas e pesquisa documental, obteve-se um levantamento da contabilidade de custos da empresa, em que se procurou entender o sistema de custeio implantando. Na terceira, por meio de entrevistas semiestruturadas, procurou-se verificar, a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998), em qual estágio de integração encontravam-se os departamentos da empresa em relação ao sistema de custeio implantado.

O tratamento dos dados contemplou duas etapas: a) análise das entrevistas da fase I e da fase II, em que dados foram submetidos à análise de conteúdo, a qual

permitiu aprofundar as questões inicialmente delineadas, como escopo do estudo; e b) a tabulação quantitativa dos conteúdos dominantes das entrevistas, e também a análise de conteúdo.

Considerando-se os objetivos geral e específicos, apresentam-se a seguir as conclusões deste estudo.

Com relação ao primeiro objetivo específico - Descrever o método de custeio implantado na empresa E – verificou-se que a empresa adota o sistema de custeio por absorção, apropriando aos produtos finais todos os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Constatou-se que a empresa estudada tem como prioridade o registro das informações para o levantamento dos demonstrativos contábeis obrigatórios. Os critérios de rateio dos custos indiretos utilizados são coincidentes com os divulgados na literatura, como matéria-prima, horas-máquina e volume de produção e vendas. Constatou-se, ainda, que uma das novas práticas de gerenciamento de custos, que é o custeio ABC, apesar de ter uma divulgação cada vez maior, inclusive por Kaplan e Cooper (1998), ainda não é usada pela empresa em questão. De outro lado, o estudo revelou a utilização significativa do custo padrão versus custo real para o atendimento da função de apoio ao processo de gestão. Assim, foi possível notar que o custo-padrão e o orçamento são as ferramentas utilizadas para a função de controle das atividades operacionais desta grande empresa.

O segundo e o terceiro objetivos específicos consistiram em verificar em qual estágio de integração se encontra o departamento de custos, bem como verificar a integração dos demais departamentos ao sistema de custeio, a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper. Para realizar a classificação, foram comparadas as características principais de cada estágio do modelo e os aspectos dos sistemas de custos de cada setor da empresa em questão. Destacaram-se os aspectos predominantes identificados em cada caso. Apurou-se que dos 16 setores pesquisados, 12,5% encontra-se na fase I, com informações de custo não integradas ao sistema. O restante da empresa como um todo possuem sistemas de custos de estágio II, como era esperado, de acordo com os propositores do modelo de Kaplan e Cooper (1998). No que se refere ao compartilhamento de dados dos

sistemas financeiro, gerencial e de controle, percebeu-se que, apesar de o sistema implantado na empresa ser o sistema R3, com diversas funções e métodos de controle e compartilhamentos, não há total integração do sistema entre as áreas. Assim, na empresa o uso dos programas de informática é parcial ou possui seu foco nos registros e na emissão de relatórios financeiros. Especificamente no Setor de Transportes, não há a implantação do sistema de custeio voltado para esta área, mas já está sendo implantado o módulo *Transportation*.

Com relação ao quarto objetivo específico, de avaliar como as informações de custos são usadas na empresa E para a tomada de decisões, verificou-se que todos os gestores utilizam tais informações em seus processos decisórios. Notou-se, ainda, que as informações advindas da contabilidade de custos são utilizadas para fins internos, sobretudo para subsidiar o processo decisório (MARTINS, 2008), apesar de a academia, a partir de estudos divulgados em livros, anais de congressos e outros textos científicos, defender que o sistema financeiro é adequado apenas ao atendimento das determinações de órgãos regulamentares. Há, portanto, a necessidade de adotar sistemas específicos para fins gerenciais e de controle.

Assim, percebem-se as contribuições desta dissertação em três principais frentes:

- a) na oportunidade de identificar uma lacuna existente no sistema de custeio implantado da “empresa E”, partindo da abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).
- b) na constatação de que na empresa, apesar do sistema implantado ser o R3, com diversas funções e métodos de controle e compartilhamentos, o uso dos programas de informática é parcial ou possui seu foco na contabilidade financeira.
- c) na possibilidade de contribuir, no intuito de se perceber, integrar e aproveitar melhor as informações de custos na empresa estudada.

Dentre as limitações desta pesquisa, pode-se citar:

- a) Utilização de apenas uma empresa industrial e restrição a apenas um estado brasileiro, o que impossibilita a generalização para outras empresas do setor ou de outras localidades;
- b) Necessidade de confidencialidade na coleta de informações, o que limitou o grau de detalhamento dos estudos apresentados, mesmo com a garantia de que o nome da empresa não seria mencionado. Alguns dados, pelo caráter de confidencialidade da pesquisa, não foram divulgados.

Diante dos achados, das contribuições e das limitações do estudo, sugere-se:

- a) Aplicação da pesquisa a um número maior de empresas e utilização de uma amostra mais representativa das empresas brasileiras, para que se alcance maior robustez nos resultados;
- b) Realização de outra investigação na empresa, visando a uma comparação a partir da implantação das práticas que serão implementadas;
- c) Investigação mais profunda em outras fontes bibliográficas nacionais e internacionais, para identificar possíveis pesquisas que tenham abordado o modelo em quatro estágios, de Kaplan e Cooper (1998).

## REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais**. São Paulo: Thomson, 2001.

ANDRADE M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009. 223p.

BOAVENTURA, J. M. G; FISCHMANN, A. A. Estudo dos conceitos sobre o conteúdo da estratégia: uma ilustração no campo da tecnologia da informação. In: INTERNATIONAL CONFERENCE OF IBEROAMERICAN ACADEMY OF MANAGEMENT, 30., 2003, São Paulo. **Anais...**, 2003. v. 01.

BONOMA, T. V. Case research in marketing: opportunities, problems an process. **Journal of Marketing Research**, v. 22, may 1985.

BRUNI, A. L. *et al.* Informações e sistemas de gestão de custos em instituições de ensino superior: um estudo na região metropolitana de Salvador/BA. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓSGRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, 2003, p. 23-31.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativo e misto**. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CUNHA, Fernanda Rodrigues. **A aplicabilidade do sistema de informações de custos ao setor agropecuário**: estudo de casos. Dissertação (Mestrado da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais). Belo Horizonte, 2001. Disponível em: <<http://cepead.face.ufmg.br/btd/files/30/a30t1.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

DESLAURIERS, J. P.; KÉRISIT, M. O delineamento da pesquisa qualitativa. In: POUPART, J. *et al.* **A pesquisa qualitativa**: enfoques epistemológicos e metodológicos. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

DIAS, H. C. V. B. **Competências do enfermeiro**: estudo em um hospital privado de Belo Horizonte. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade Novos Horizontes. Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <[http://www.unihorizontes.br/novosite/teses\\_dissertacoes.php](http://www.unihorizontes.br/novosite/teses_dissertacoes.php)>. Acesso em: 18 out. 2012.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas head hunters. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 4, n. 3, p. 233-248, set./dez. 2007.

FAZAN, E.; COSTA, J. C. D. A contabilidade, a pesquisa de custos e o contexto brasileiro: uma abordagem sobre a realização de pesquisas de custos e o desenvolvimento político e econômico dos anos 70 ao início do século XXI. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005 **Anais....** Disponível em: [http://www.intercostos.org/documentos/custos\\_638.pdf](http://www.intercostos.org/documentos/custos_638.pdf). Acesso em 22 out. 2012.

FISCHMANN, A. **Implementação de estratégias**: identificação e análise de problemas. 1987. 207 f. Tese (Livre-docência em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GASKELL, G. Entrevistas individuais e grupais. In: BAUER, M. W.; GASKELL, G. (orgs). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som**: um manual prático. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 2010. p. 64-89.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999a. 206p.

GIL, A. L. de. **Sistemas de informações contábil/financeiros**: integrados a sistemas de gestão empresarial tecnologia ERP. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999b.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresa**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. Introdução à Contabilidade de custos e à gestão de custos. In: HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G., DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**. Boston: HBSP, 1987.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R.. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, E. V.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação dos dados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LEONE, G. S. G. Conceitos básicos, sistemas e critérios. In: LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, G. S. G.. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Custos**: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

LORD, B. R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? **Management Accounting Research**, v. 7, n. 3, pp. 347-366, sep. 1996.

MAHER, M. Contabilidade de custos: como administradores utilizam informações sobre custos. In: MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001a. p.37-61.

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

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

MELO, M. C. O. L. *et al.* Em busca de técnicas complementares em pesquisa qualitativa no campo da administração. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - EnEPQ, 1., Recife, 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da Administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 4, p. 731-747, 2011.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, A. *et al.* **Estratégia, custos e hospitais**: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa, 2006.

PEREZ JÚNIOR, H. J.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTER, M. I. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

QUINN, J. B.; MINTZBERG, H.; JAMES, R. M. **The strategy process**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1988.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p. 14-27, 2007. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/6493/praticas-de-gestao-de-custos-adotadas-por-empre--->>. Acesso em: 22 out. 2012.

ROCHA, A. M. **Uma análise do sistema de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana**. 2009. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade Novos Horizontes. Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <[http://www.unihorizontes.br/novosite/teses\\_dissertacoes.php](http://www.unihorizontes.br/novosite/teses_dissertacoes.php)>. Acesso em: 23 maio 2013.

SANTOS, R. P. **Análise de custos de concorrentes: um estudo exploratório entre teoria e prática**. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Atuária) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <[www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../RPS\\_dissertacao.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../RPS_dissertacao.pdf)>. Acesso em: 22 out. 2012.

SANTOS, R. P.; ROCHA, W. Contabilidade focada nos concorrentes: um estudo exploratório no setor de agronegócios. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, 2011. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3217](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3217)>. Acesso em: 22 out 2012.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, F. F. **Sistemas de gerenciamento de custos e desempenho aplicando o modelo de Kaplan e Cooper em grandes indústrias de transformação do estado de Pernambuco**. 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFPE, Recife, 2003.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, p. 26- 29, apr. 1981.

SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 2, p. 23-40, 2012. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8342/praticas-de-gestao-estrategica-de-custos--uma-analise-de-estudos-empiricos-internacionais/i/pt-br>>. Acesso em: 22 out. 2012.

SOUZA, M. A.; MARENGO, S. T.; JAROSKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7597/adocao-de-praticas-de-gestao-externa-de-custos--um-estudo-multicaso-em-empresas-da-regiao-da-serra-gaucha/i/pt-br>>. Acesso em: 22 out. 2012.

SOUZA, M. A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do rio grande do sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, art. 6, p. 109-134, 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/4938/analise-das-relacoes-custo-volume-lucro-como-instrumento-gerencial--um-estudo-multicaso-em-industrias-de-grande-porte-do-rio-grande-do-sul/i/pt-br>>. Acesso em: 22 out. 2012.

TEIXEIRA, A. J. C. **A utilização de informações contábeis no processo decisório de gestores de médias empresas industriais no estado do Espírito Santo**: uma abordagem multidisciplinar. Tese (Doutorado em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <[http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/6/Tese%20Professor%20Aridelmo.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/6/Tese%20Professor%20Aridelmo.pdf)>. Acesso em 29 nov. 2012.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, R. K. **Case study research**: design and methods. Sage Publications., 1989.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Brookman, 2005.

## APÊNDICE A

### Roteiro de Entrevistas

#### I. INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA

##### 1.1 Detalhes sucintos sobre a empresa:

- Histórico
- Tamanho
- Registro de crescimento recente
- Planos futuros (econômicos e financeiros)
- Desenho dos setores da empresa (organograma simplificado)

##### 1.2 Informações sobre o sistema de produção

- Quais são os tipos ou variedades atuais de produtos ou serviços?
- Que mudanças ocorreram nos produtos ao longo de tempo?
- Estão sendo desenvolvidos novos produtos?
- Quais são os departamentos da empresa (administrativos, produção etc. ), bem como os responsáveis por eles?
- Qual é a rotina de cada um desses departamentos?

##### 1.3 Atividade Comercial

- Quais são as atividades comerciais da empresa?
- Como é o mercado?
- A competitividade é forte ou fraca?
- Quais são os planos da empresa em termos do mercado?
- Qual é a influência destes planos na produção/sistemas de custos?

## **II. DESCRIÇÃO SOBRE A ESTIMAÇÃO DE CUSTOS NA EMPRESA**

### 2.1 Descrição sobre a estimação de custos na empresa

- Qual é arquitetura do processo de estimação de custos?
- Qual é a metodologia de custeio? E o tipo de custeio adotado pela contabilidade de custos?
- Qual é o sistema utilizado no processo da composição de custos? Este sistema é adequado às necessidades da organização?
- Elabore uma representação gráfica (fluxograma) para este processo.
- Faça descrições detalhadas para cada etapa deste processo.
- Qual é a importância de cada parte do processo de estimação de custos? E a complexidade?
- Quais são os relatórios produzidos pela contabilidade de custos?
- Quais são as utilidades desses relatórios?

- Qual é o papel da estimativa de custos no processo de formação de preços?
- Quais são as variáveis ou fatores externos que afetam o processo de estimulação de custos (mercado, concorrência, demanda, oferta...)?
- Com que periodicidade os custos estabelecidos são revistos?
- Os dados do sistema informatizado são utilizados para o controle gerencial das áreas administrativa e financeira?
- Os relatórios financeiros são gerados automaticamente pelos sistemas?
- São alocados todos os custos aos centros de custos individualizados por produto?
- O sistema de custeio, além dos custos, também aloca as receitas de forma a permitir uma análise de resultados dos centros de lucros?
- Os custos diretos são alocados a cada tipo de produto?
- Os custos indiretos são associados a cada tipo de produto mediante o uso de base de rateio subjetivas?
- Os custos indiretos são associados a cada tipo de produto mediante o uso de múltiplas bases de rateio?
- As informações de custos são controladas em planilhas ou sistemas independentes não Integrados?
- Os retrabalhos ocasionados por erros ou falhas no processo de escrituração fiscal, pessoal e contábil são assumidos pela empresa?

- A empresa orça e acompanha o custo de departamentos e avalia o desempenho dos mesmos?

### **III. IDENTIFICAÇÃO DOS ENTREVISTADOS E AVALIAÇÃO DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO AOS DEMAIS DEPARTAMENTOS, A PARTIR DA TAXONOMIA DE KAPLAN E COOPER**

#### 3.1 Identificação dos entrevistados

- Nome
- Função/Cargo/
- Principais atribuições
- Há quanto tempo está na função?
- Qual é sua formação técnica?
- Você tem experiência anterior nesta função em outra organização? Quanto tempo?
- Principais responsabilidades/atribuições
- Principais tarefas (atividades/procedimentos) que executa.

#### 3.2 Avaliação dos sistemas de custeio a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper (1998).

- Há grande demanda de tempo e recursos para a consolidação de diferentes fontes de relatórios dentro da empresa e para o fechamento final do período contábil?

- Existem variações inesperadas no final de cada período contábil quando ocorre a conciliação dos estoques físicos com os valores contábeis?
- Há grandes reduções do valor nominal do estoque após as auditorias internas e externas?
- Existem lançamentos de ajustes nas contas financeiras após o fechamento?
- Suprem as exigências da geração de relatórios financeiros?
- Coletam custos por centro de responsabilidade, mas não por atividade e processos de negócios?
- Relatam custos de produtos altamente distorcidos?
- Não apresentam os gastos com obtenção de clientes ou os apresentam com grandes distorções?
- O sistema executa e captura transações básicas e prepara demonstrações financeiras mensais ou trimestrais para usuários externos, usando métodos convencionais de alocação de custos de produção periódicos às contas do custo das mercadorias vendidas e do estoque?
- O sistema de custeio extrai dados do sistema financeiro a fim de avaliar, com precisão, os custos de atividades, processos, produtos, serviços, clientes e unidades organizadoras?
- Existem sistemas de feedback operacional que oferecem aos operadores e funcionários da linha de frente, no tempo adequado, informações precisas, tanto financeiras quanto não financeiras, sobre a eficiência, qualidade e tempo de ciclo dos processos do negócio?
- A partir do sistema de custeio, são utilizadas informações gerenciais para a

tomada de decisão?

- As informações gerenciais são elaboradas a partir dos dados do sistema integrado de custeio?
- As informações gerenciais são elaboradas por meio de planilhas de controles desenvolvidas pela contabilidade de custos?
- Os sistemas custeio são adequados às necessidades de geração de relatórios?
- Os relatórios financeiros apresentam detalhadamente as contas de resultados: Receitas, Despesas e Custos?
- As informações de custos são controladas em planilhas ou sistemas independentes não integrados?
- A margem de contribuição (receita menos gastos diretos ou variáveis) dos diferentes produtos é rotineiramente acompanhada?
- Mensalmente, é realizado um fechamento para confrontar o custo previsto e realizado?
- É utilizado controle de custo individualizado por produto para mensurar o material utilizado em cada um?
- A empresa utiliza informações do sistema de custos na avaliação do desempenho operacional e estratégico?
- Em sua percepção, o sistema de custeio implantado na empresa contribui para o seu processo decisório? Como e para que você utiliza as informações de custos?

- Com que frequência você utiliza as informações de custos em seu processo decisório?
- As informações produzidas pelo sistema de custos são suficientes, precisam ser melhoradas ou estão em excesso?
- Devem ser introduzidas novas/outras informações de custos para o suporte na tomada de decisões?
- As informações gerenciais disponíveis nas planilhas de controles gerenciais apresentam muitos erros?
- O escritório de contabilidade possui e mantém atualizada uma sistemática de planejamento estratégico?

R672a Rocha, Denise Angélica Borges de Oliveira  
Avaliação da integração do sistema de custeio a partir da  
taxonomia de Kaplan e Cooper: um estudo em uma grande  
empresa brasileira. / Denise Angélica Borges de Oliveira  
Rocha – Belo Horizonte: FNH, 2014.  
91 f.

Orientador: Profº Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo

Dissertação (mestrado) – Faculdade Novos Horizontes,  
Programa de Pós-graduação em Administração

1. Contabilidade de custos. 2. Taxonomia. I. Melo, Alfredo  
Alves de Oliveira. II. Faculdade Novos Horizontes, Programa  
de Pós-graduação em Administração. III. Título

CDD: 657

