

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA-FACER  
ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**

**WEDSON GONÇALVES DA SILVA**

**EVOLUÇÃO ATIVIDADES DE CUSTEIO:  
Um estudo teórico**

**RUBIATABA – GOIÁS  
DEZEMBRO / 2007**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA-FACER  
ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**

**WEDSON GONÇALVES DA SILVA**

**EVOLUÇÃO ATIVIDADES DE CUSTEIO:  
Um estudo teórico**

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Administração de Empresas sob a orientação do Prof. Wilson Luiz da Silva.

**RUBIATABA – GOIÁS  
DEZEMBRO / 2007**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Silva, Wedson Gonçalves da

Evolução atividades de custeio: um estudo teórico / Wedson Gonçalves da Silva  
– Rubiataba - GO: FACER, 2007.  
61f.

Orientador: Wilson Luiz da Silva (Especialista)

Monografia (Graduação em Administração) Faculdade de Ciências e Educação  
de Rubiataba.

Bibliografia.

1. Gestão de custos 2. Sistemas de informação 3. Administração de empresas I.  
Silva, Wedson Gonçalves da. II. Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba.  
Curso de Pós-Graduação *Lato sensu* em Docência Universitária. VI. Título.

**CDU 658.11**

Elaborada pela biblioteconomista Célia Romano do Amaral Mariano – CRB1/1528

# **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**WEDSON GONÇALVES DA SILVA**

## **EVOLUÇÃO ATIVIDADES DE CUSTEIO: Um estudo teórico**

**COMISSÃO JULGADORA  
MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE GRADUAÇÃO PELA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA**

RESULTADO: \_\_\_\_\_

Orientador: \_\_\_\_\_  
Titulação/Nome

2º Examinador \_\_\_\_\_  
Titulação/Nome

3º Examinador \_\_\_\_\_  
Titulação/Nome

**Rubiataba, 15 de janeiro de 2008.**

## **DEDICATÓRIA**

*Dedico este trabalho primeiramente a DEUS, ao meu filho HYAGO, a minha família e principalmente aos meus pais, NELSON E HELENA, por ser a fonte de inspiração e força na minha vida.*

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Nelson Gonçalves da Silva e Helena Isabel Gonçalves, pelo amor, carinho, compreensão, incentivo e ajuda, durante toda a minha vida, muito obrigado, amo vocês.

Ao meu filho Hyago, por sua compreensão nas horas em que precisei me ausentar, ou deixar de estar ao seu lado, em função do meu estudo ou por motivo do meu trabalho, obrigado por tudo, te amo.

Aos meus irmãos (a) pelo amor, carinho e apoio ao longo da minha caminhada.

A FACER por possibilitar minha formação, todos os professores (a), mas principalmente aos professores Wilson Luiz, Flávio, Carvalho, Kobayashi, Marco Abreu, Ceará, Tete, Alesândra, Patrícia, Serigne, Enoc, funcionários (a), pela amizade, dedicação e pelo tempo que estive com todos vocês, podendo guardar ensinamentos importantes para minha formação pessoal e profissional.

Aos meus familiares, amigos (a) e colegas da turma de Administração, pela amizade, convivência, parceria e ajuda em todos os momentos dentro e fora da faculdade.

A Mineração Serra Grande por possibilitar a minha formação, a todos os funcionários que direta ou indiretamente participaram deste trabalho.

Obrigado a Deus por poder estar aqui hoje dando este importante passo em minha vida.

## **RESUMO**

A conjuntura econômica faz com que as empresas tenham a necessidade de alargar seus horizontes em termos de perspectivas dos seus negócios, pois, só assim poderão posicionar-se estrategicamente e enfrentar a concorrência. Neste trabalho, será apresentada a evolução histórica da atividade empresarial, enfocando um ponto de vista histórico evolutivo, ou seja, serão apresentados os principais movimentos de custos que fundamentaram os mais importantes procedimentos e teorias de custos desenvolvidas ao longo dos séculos de história, as etapas do desenvolvimento do controle e gestão dos custos, o estudo dos custos, a evolução dos sistemas de gestão de custos e sua contribuição para o desenvolvimento das empresas, onde serão abordados aspectos conceituais e teóricos dos sistemas de informação, métodos de custeamento dos produtos, classificação e mensuração dos custos.

**Palavras-chave:** Perspectiva; Estrategicamente; Custos.

## **ABSTRACT**

The economical conjuncture make the companies need to enlarge their horizons in terms of perfectives of their businesses, because, they can only be positioned strategically and to face the competition. In this work, the historical evolution of the business activity will be presented, focusing an evolutionary historical point of view, in other words, they will be presented the main movements of costs that based the most important procedures and theories of costs developed along the centuries of history, the stages of the development of the control and administration of the costs, the study of the costs, the evolution of the costs administration systems and their contribution for the companies development, where will be approached conceptual and theoretical aspects of the information systems, expense methods of the products, classification and mensuration of the costs.

**Key-words:** Perspective; Strategically; Costs.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Custo das Mercadorias Vendidas -----	26
Figura 2 - Posição Contabilidade Custo dentro Amb.Contabilidade Geral-----	28
Figura 3 - Método Custeio Absorção aplicado Empresa Manufatura-----	32
Figura 4 - Esquema do Custeio por Atividades-----	51
Tabela 1 – Custo Padrão Ideal x Corrente-----	48

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ABC – Activity – Based Costing

CMV – Custo das Mercadorias Vendidas

RC - Responsibility Centers

SIG – Sistema de Informação Gerencial

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
<b>1 DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>16</b>
1.1 Problema a ser estudado.....	16
1.2 Pergunta do problema.....	16
<b>2 OBJETIVO GERAL.....</b>	<b>17</b>
<b>3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....</b>	<b>18</b>
<b>4 JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>19</b>
<b>5 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>20</b>
5.1 A Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos.....	20
5.1.1 O impacto do dinheiro sobre a vida civil.....	20
5.1.2 Do mercantilismo à Revolução Industrial.....	23
5.2 Históricos da Contabilidade de Custos.....	25
5.2.1 Origem e Evolução da Contabilidade de Custos.....	25
5.2.2 Da Contabilidade Financeira a de Custos.....	25
5.3 Escola Americana.....	26
5.3.1 Controle das Operações Industriais.....	26
5.4 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial.....	27
5.5 Importância dos Sistemas de Custeio nas empresas.....	29
<b>6 FUNDAMENTOS DE CUSTOS.....</b>	<b>31</b>
6.1 Sistema de Custeio.....	31
6.2 Custeio por Absorção.....	31
6.3 Custo direto ou variável.....	32
<b>7 A DEFINIÇÃO DE TERMOS.....</b>	<b>34</b>
<b>8 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....</b>	<b>37</b>
8.1 Custos totais e custos unitários.....	37
8.2 Classificação em função da variabilidade dos custos.....	38
8.3 Custos variáveis.....	39
8.4 Custos fixos.....	40
8.5 Classificação quanto à forma de apropriação aos produtos.....	40
8.6 Custos diretos.....	40
<b>9 DEPARTAMENTALIZAÇÃO.....</b>	<b>42</b>
9.1 Centros de custos.....	42
9.2 Centros de responsabilidade (Responsibility Centers).....	43
<b>10 SISTEMAS DE CUSTOS.....</b>	<b>44</b>
10.1 Princípios de custeio.....	45
10.2 Custeio variável.....	45
10.3 Custeio por absorção integral.....	45
10.4 Custeio por absorção ideal.....	45
10.5 Custo padrão.....	46
10.7 A utilização do custo padrão.....	49
10.8 Custeio baseado em atividades (ABC).....	49
10.8.1 Importância do Custeio Baseado em Atividades.....	49
10.9 Conceitos básicos do custeio baseado em atividades.....	50
<b>11 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO.....</b>	<b>53</b>
11.2 Gerencial.....	54
11.3 Sistemas de informações gerenciais (SIG).....	54

11.4	Importância dos sistemas de informações gerenciais para as empresas .....	55
12	METODOLOGIA .....	56
12.1	Concepção da pesquisa .....	56
12.2	Método de Pesquisa .....	57
12.3	Procedimentos dos instrumentos coleta de dados .....	58
	CONCLUSÃO .....	59
	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA .....	61

## INTRODUÇÃO

Nenhum século na história humana passou por tantas transformações sociais radicais como o século XX e em continuidade no início deste novo século. A crise estrutural da década de oitenta demarcou o fim do modelo vigente no pós-guerra aumentando a instabilidade no comportamento dos investimentos e a transição de um regime tecnológico para outro período conhecido como mudança de paradigma, numa transformação radical do senso comum prevalecendo na engenharia e nas práticas gerenciais em busca de melhorar a produtividade na produção de bens e serviços.

O cenário mundial tem passado por várias transformações, tanto na perspectiva político-econômica, quanto na gestão das organizações. Como consequência, as empresas se deparam com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência<sup>1</sup>.

As organizações não só precisam buscar a flexibilidade em termos de estrutura organizacional, para responderem mais rapidamente às mudanças do mercado, como também deverão antecipar-se às necessidades dos consumidores, procurando, inclusive, surpreendê-los com soluções cada vez mais personalizadas.

Segundo Ching (1995), dada a importância dos processos e das atividades pelos quais se agrega valor aos clientes e como eles são consumidores de recursos da organização, é importante dispor de mecanismos que assegurem uma gestão destes processos e atividades.

Estes mecanismos devem questioná-los e avaliá-los de forma a conduzi-los mais eficientemente para atingir quatro objetivos: reduzir custos, diminuir o ciclo de tempo do processo, melhorar a qualidade e agregar valor ao cliente.

Portanto, faz-se necessário que os gestores tenham a sua disposição informações relevantes e tempestivas, pertinentes aos custos da empresa, de modo que estas se configurem em subsídios para aperfeiçoar o desempenho empresarial. Estas informações são fornecidas pela Contabilidade de Custos, que apresenta relatórios que auxiliam na gestão dos custos, com

---

<sup>1</sup> Citado no artigo do Congresso Internacional de Custo 2003, em relação ao Estudo sobre a Utilização de Sistemas de Custeio em Empresas Brasileiras.

ênfase na elaboração e definição de estratégias competitivas que sirvam ao controle e a tomada de decisões.

Particularmente em relação aos sistemas de custeio, observa-se a necessidade de sua utilização por qualquer tipo de empresa, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviço. Contudo, a utilização de um sistema de custeio incompatível com as características da empresa pode levar o gestor a erros ao longo do processo decisório.

Nos últimos anos, o mundo vem passando por uma verdadeira revolução. Hoje, com a transformação de uma economia localizada para uma economia globalizada, as empresas precisam ser muito mais competitivas para sobreviverem, pressionadas pela concorrência muito maior entre empresas.

Devido a essa revolução no mundo dos negócios, as empresas necessitam trabalhar cada vez mais para oferecer produtos de qualidade, úteis e funcionais, a preços de acordo com o mercado. Com essa mudança, as organizações precisaram se adequar a essa nova realidade, na qual o preço de venda é a base para se estabelecer os custos, adicionando remuneração mínima para a sobrevivência da organização.

Sendo assim, é de suma importância o estudo da história do pensamento de custos, para que se conheçam quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão alicerçando os procedimentos de custos.

Diante deste cenário será feita uma pesquisa teórica, com objetivo de investigar a perspectiva dominante das atividades de custeio acumulado pelo corpo doutrinado ao longo do século XX e as tendências para o novo século. Visa à necessidade das empresas em se organizar, através de técnicas que permitam uma melhor elaboração dos custos operacionais para um maior controle sobre os fatos financeiros das atividades.

## **1 DESENVOLVIMENTO**

### **1.1 Problema a ser estudado**

Uma grande dificuldade enfrentada pelas empresas tem sido a parte de planejamento e controle financeiro. Tem se observado que a literatura acadêmica aponta a falta de efetividade e integração dos custos dos diversos setores das empresas, ocasionam prejuízos que colocam em risco a saúde final das organizações empresariais.

Percebemos que um estudo sobre a *Evolução da Atividade de Custeio* pode contribuir para que as organizações / gestores possam analisar qual a técnica de custeio melhor para adequar a sua realidade.

### **1.2 Pergunta do problema**

Levantar a Evolução Teórica das Atividades de Custeio

## **2 OBJETIVO GERAL**

O objetivo deste trabalho é investigar a perspectiva dominante das atividades de custos acumulado, pelo corpo doutrinado ao longo do século XX, com intuito de destacar as etapas do desenvolvimento e controle da gestão de custos, sua evolução e contribuição para o controle das empresas.

### **3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- ✓ Investigar a perspectiva dominante das atividades de custos;
- ✓ Contribuir para o estudo dos sistemas e controles de custos;
- ✓ Identificar técnicas para melhorar a elaboração dos custos;
- ✓ Mostrar a importância dos sistemas de custeio para as empresas.

## **4 JUSTIFICATIVA**

A elaboração deste estudo teórico tem como objetivo principal contribuir para o estudo da história do pensamento da Contabilidade e da Gestão de Custos. Enfoca um ponto de vista histórico evolutivo, ou seja, serão apresentados os principais movimentos de custos que fundamentaram os mais importantes procedimentos e teorias de custos desenvolvidas ao longo dos séculos da história. O tema escolhido reflete a necessidade das empresas em se organizar, através de técnicas que permitam uma melhor elaboração dos custos operacionais para um maior controle sobre os fatos financeiros das atividades inerentes à mesma.

## **5 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **5.1 A Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos**

#### **5.1.1 O impacto do dinheiro sobre a vida civil**

Conforme estudos realizados no passar dos séculos, nos primeiros tempos da humanidade, havia apenas o senso do coletivo entre as tribos primitivas. Ou seja, o estabelecimento de um habitat permitiu a organização da agricultura e do pastoreio, nesse mesmo sentido, Watherford (1999 apud MOTA, 2007, p.12-13), diz:

A primeira geração começou com a invenção das moedas na Líbia há aproximadamente 3 mil anos e resultou no primeiro sistema de mercados abertos e livres. A invenção e disseminação das moedas e o mercado que as acompanharam criaram um sistema cultural totalmente novo as civilizações clássicas do Mediterrâneo. A segunda geração do dinheiro dominou desde o início da Renascença até a Revolução Industrial e resultou na criação do moderno sistema capitalista mundial.

[...]

Agora, no início do século XXI, o mundo está entrando na terceira etapa de sua história monetária – a era do dinheiro eletrônico e da economia virtual.

A moeda criou culturas singulares no mundo ocidental durante a Baixa Idade Média e a Modernidade. Analisando o período medieval, podemos inferir que, embora a vida econômica da Idade Média se baseasse principalmente na produção agrícola de subsistência, não faltaram, nesse período, habilidade técnica, economia de mercado e produção de excedentes. Isso quer dizer que o sistema feudal não se mostrou incompatível com o comércio e a indústria<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Indústria aqui entendida: Como um conjunto das atividades que participam da fabricação de produtos manufaturados a partir de matérias-primas.

Ao contrário, desde os primórdios do período medieval, comerciantes e artesãos já asseguraram, em bases precárias, a produção e a circulação de bens entre os domínios senhoriais.

Em meados do século XIII, as transformações oriundas da maneira de distribuir os produtos e da maneira de como a sociedade civil se subsidiavam fez com que surgisse um sistema bancário e de escrituração contábil que são utilizados até hoje. Tais atividades tiveram início com os Cavaleiros da Ordem dos Templários<sup>3</sup>. Por volta do século XI, era a Ordem dos Templários (Ordem Militar dos Cavaleiros do Tempo de Salomão) que administra a maior corporação bancária internacional. Suas propriedades, verdadeiras fortificações, foram transformadas em locais ideais para depositar dinheiro e bens de valor. Além disso, os Templários garantiam transporte seguro para objetos de valor por longas distâncias, efetuavam o câmbio, administravam fundos e concediam empréstimos aos reis. O mundo do trabalho também assistiu a transformações importantes durante a Baixa Idade Média. Nos domínios dos senhores, foram abolidas algumas obrigações servis e os camponeses, principalmente após o século XII, passaram a exigir pagamento em dinheiro ou em parte do excedente agrícola.

Nos burgos, desenvolveram-se as corporações de ofício, instituições responsáveis pela organização e distribuição de determinados produtos manufaturados. Essas associações típicas da sociedade medieval reuniam profissionais do mesmo ramo, desde os mestres de perícia reconhecida até os aprendizes.

Entre as atribuições das corporações de ofício estava a de evitar a concorrência entre os artesões locais e os de outras cidades. Para tal, fixavam o preço do produto, controlavam a qualidade das mercadorias, a quantidade de matérias-primas necessárias à indústria e aos salários dos produtores.

Percebemos que todas estas mudanças foram provocadas pelo comercial, industrial e urbano que provocaram os confrontos entre as visões de mundo dos senhores feudais, por um lado, e os comerciantes e artesãos, por outro lado. A questão da riqueza talvez tenha sido um

---

<sup>3</sup> A Ordem dos Cavaleiros do Templo de Jerusalém - TEMPLÁRIOS - nasceu da idéia de cruzada, que justificou e legitimou uma instituição ao mesmo tempo religiosa e militar, votada à "guerra santa". – Retirado do site: <http://netideia.blogspot.com/2007/08/ordem-dos-templarios.html> as 11:56 24/11/07.

dos maiores pontos de controvérsia. A riqueza, para um senhor feudal, apesar de não estar unicamente relacionada à terra, se associava ao número de seus vassalos diretos, isto é, dependentes e agregados que viviam dentro de suas propriedades. Já para a burguesia, riqueza significava poupança e investimentos adquiridos com a administração de seus bens.

Conforme relatado anteriormente, vimos que o comércio e a indústria não eram atividades incompatíveis com o feudalismo. Mesmo assim, a expansão econômica na Baixa Idade Média encontrou vários obstáculos, tais como as divergências entre os mercadores e as corporações de ofício, o precário sistema de transportes, a falta de moedas e de capital circulante e a distribuição desigual da renda. Outro entrave à expansão das relações econômicas diz respeito à natureza da economia de mercado, expressão que o economista Singer (1987, p. 7) define da seguinte maneira

(...) a economia de mercado é muito antiga. Desde os pré domos da história, diferentes sociedades organizavam sua vida econômica sob a forma de reprodução especializada de bens que eram intercambiados em feiras sazonais ou mercados permanentes. Nas formações sociais anteriores ao capitalismo, a economia de mercado só ia coexistir com uma economia de subsistência mais ou menos extensa.

Alguns bens eram produzidos como mercadorias, e muitos outros eram produzidos como valores de uso, para consumo dos próprios produtores ou de outros membros de seu círculo doméstico. (...)

Assim, no momento em que os indivíduos passaram a depender fundamentalmente do mercado é que se consolidou o sistema econômico capitalista. Mas a mudança não ocorreu de repente, da noite para o dia. Foi preciso que uma série de fatores desencadeasse um processo de políticas favoráveis ao pleno desenvolvimento do capitalismo, políticas estas que ficaram conhecidas como mercantilismo.

Aos poucos e de maneira desigual, iniciou-se, principalmente na Europa Ocidental, uma centralização da autoridade política, fundamental ao desenvolvimento econômico. Nesse sentido, diversos Estados nacionais optaram por diferentes práticas mercantilistas, responsáveis por uma expansão sem precedentes e por uma competição predatória. Nessa selva econômica, saíram vencedores aqueles países que demonstraram capacidade de adaptação e competitividade. Algumas práticas que emergiram desse universo econômico

tiveram como diretrizes o metalismo, a balança comercial credora, o cameralismo e o colonialismo. (MOTA, 2007)

### **5.1.2 Do mercantilismo à Revolução Industrial**

A industrialização na Grã-Bretanha teve início por volta de 1760. As causas desse processo não devem ser creditadas unicamente à superioridade tecnológica e científica, mas também a condições favoráveis que já existiam no país antes do século XVIII.

A consolidação da monarquia parlamentar alterou profundamente os rumos da economia britânica. O lucro privado e o desenvolvimento industrial tornaram-se prioridades para as iniciativas governamentais.

Na agricultura, a modernização dos processos de produção e colheita era urgente. Os proprietários particulares investiram capital na melhoria da produção. O movimento de cercamento ou demarcação<sup>4</sup> (*Enclosure Acts*), retoma com vigor entre 1760 e 1830, foi responsável pela expropriação maciça dos camponeses e pela transformação da terra em mercadoria, um bem lucrativo monopolizado por grupos privados. Utilizava-se o sistema de arrendamento, com a contratação de camponeses ou pequenos proprietários, que se dedicavam a uma produção efetivamente voltada para o mercado. As transformações das propriedades e da exploração agrícola disponibilizaram uma mão-de-obra numerosa, que pode ser aproveitada no trabalho das minas e na produção manufatureira. O esvaziamento dos campos devido aos avanços do capitalismo despertou comoções.

O mercado consumidor da nascente indústria britânica foi, no princípio, a própria Grã-Bretanha, uma vez que os fabricantes se preocuparam em produzir mercadorias socialmente úteis, tais como produtos da indústria de cerâmica para a construção ou utilidades domésticas. Posteriormente, o Estado incentivou uma política econômica mais agressiva e partiu para a conquista de mercados fora de seus limites territoriais, acelerando a arrancada imperialista.

---

<sup>4</sup> Cercamento ou Demarcação: Destinavam - se à criação de ovelhas para a obtenção de lã, utilizada como matéria prima na manufatura de tecidos. Conceito foi retirado do site: <http://www.higieneocupacional.com.br/download/seguranca-no-trabalho.ppt#281.8>, Slide 8 dia 13/10/2007 as 13:10hs

A produção lanígera e a algodoeira foram responsáveis pela multiplicação das manufaturas têxteis e pela supremacia no setor. A indústria da lã estava ligada à economia camponesa, associada desde muitas gerações à criação de ovelhas. Já a indústria algodoeira vinculava-se ao comércio ultramarino, tanto pelo fornecimento de aproveitamento de matérias-primas (como o fustão e a chita dos mercados orientais), como pelo aproveitamento do algodão cultivado em algumas áreas coloniais inglesas da América. No curso da revolução industrial desenvolveu-se a indústria de base, representada principalmente pela metalurgia e, em especial, pela siderurgia.

Sua demanda estava ligada ao setor militar, em menor escala, e posteriormente às ferrovias, construídas durante o primeiro quartel do século XIX e responsável pelo transporte de mercadorias e de um enorme contingente de pessoas.

O desenvolvimento do setor de transportes ferroviários só se tornou possível graças à *pudlagem*<sup>5</sup> e à mineração do carvão, utilizado como fonte de energia para a indústria, uso doméstico e importante combustível para as locomotivas. O domínio desses processos permitiu que a burguesia britânica acumulasse bens de capital, fundamentais para a consolidação da economia industrial.

Cabe destacar o setor técnico - científico que alguns historiadores apontam como um dos fatores determinantes do setor britânico no setor industrial. Trata-se de um tema polêmico, uma vez que não existe uma unanimidade quanto à superioridade industrial na Grã-Bretanha. Assim, podemos dizer que a industrialização na Grã-Bretanha foi muito mais do que o fruto de uma revolução técnica e científica. Ela representou uma mudança social profunda na medida em que transformou a vida dos homens, sem preocupar com os custos sociais e ambientais dessa mudança.

---

<sup>5</sup> Pudlagem aqui entendida: como uma operação com a qual se apura a gusa, separando o carbono e transformando-a em ferro forjável. Definição retirada do Dicionário [www.kinghost.com.br](http://www.kinghost.com.br) dia 14/10/07 as 10h21min

## 5.2 Históricos da Contabilidade de Custos

### 5.2.1 Origem e Evolução da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos teve sua origem na era Mercantilista, no século XVIII, e utiliza como principal fonte de dados a Contabilidade Geral ou Financeira.

Quando nos deparamos com as expressões Contabilidade de Custos<sup>6</sup>, Contabilidade Financeira<sup>7</sup> e Contabilidade Gerencial<sup>8</sup> surgem dúvidas quanto à diferença entre elas, como surgiu e qual a contribuição que podem trazer para a empresa. Através de uma análise histórica sobre elas, são esclarecidas essas e outras dúvidas, nos dando uma visão mais ampla dos conceitos em questão.<sup>9</sup>

### 5.2.2 Da Contabilidade Financeira a de Custos

No século XVIII, antes da Revolução Industrial, só existia a Contabilidade Financeira (ou Contabilidade Geral), que atendia bem as empresas comerciais.

Para a apuração do resultado do período, bem como para o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos Estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples.

---

<sup>6</sup>George Sebastião Guerra Leone. **Custos: Planejamento, implantação e controle**. 2000, p.21. Contabilidade de Custo é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerencias.

<sup>7</sup> Contabilidade Financeira: Definida como aquela praticada especialmente pelos gestores financeiros das empresas, baseada especialmente no fluxo de caixa, onde são computadas as Disponibilidades, as contas a Receber e a Pagar da empresa – Definição retirada do endereço <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilfinanceira#definicao> as 09h42min

<sup>8</sup> Contabilidade Gerencial: É a denominação dada ao estudo das formas de gerenciamento empresarial com a utilização de demonstrações contábeis em que estejam consolidadas as atividades formais e informais da empresa e mediante a prática do chamado Planejamento Tributário Nacional e Internacional, como forma de redução da chamada carga tributária. Definição retirada do Site: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilfinanceira#definicao> as 09h42min

<sup>9</sup> Comentário Citado no Artigo sobre o: Estudo da Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos.

Martins (2003, p. 19). “As mercadorias eram valorizadas pelo montante pago por item estocado. Dessa operação, resultava o custo das mercadorias vendidas, até hoje representado pela seguinte fórmula:”

$$\text{CMV} = \text{Estoques iniciais (+) Compras (-) Estoques finais}$$

**Figura: 1** – Custo das Mercadorias Vendidas:

**Fonte:** Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9º. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 19

O valor encontrado era confrontado com as receitas obtidas das vendas dos bens, chegando-se ao lucro bruto, e deste, deduzia-se “as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades (MARTINS, p. 19).” Surgiu daí a Demonstração do Resultado do Exercício, utilizada até hoje pelas empresas.

Com a chegada da Era Industrial<sup>10</sup>, ficou mais difícil atribuir valor aos estoques; “seu valor de compras na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados” (MARTINS, p. 19).

## 5.3 Escola Americana

### 5.3.1 Controle das Operações Industriais

No período de 1900 a 1920, ocorreu o auge do movimento científico – administrativo e de crescimento das necessidades por informações gerenciais, que foi marcado pela preocupação fundamental de controlar os custos da fabricação.

---

<sup>10</sup> A Era Industrial (1780 a 1950) foi à era responsável por mudanças radicais na relação capital versus trabalho e, no limite, na mudança no comportamento emocional dos trabalhadores e em sua subjetividade – retirado do site: [http://internativa.com.br/artigo\\_rh\\_11\\_06.html](http://internativa.com.br/artigo_rh_11_06.html) dia 21/11/2007 as 02:21

## 5.4 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial

A princípio a Contabilidade de Custos foi criada para solucionar os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não como um instrumento de Administração. (MARTINS, 2003, p. 21), diz:

A preocupação dos Contadores, Auditores e Fiscais foi fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos Estoques e do Resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração.

Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

De acordo com Martins (2003, p. 21),

devido ao crescimento das empresas, como o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, que seria a gerencial.

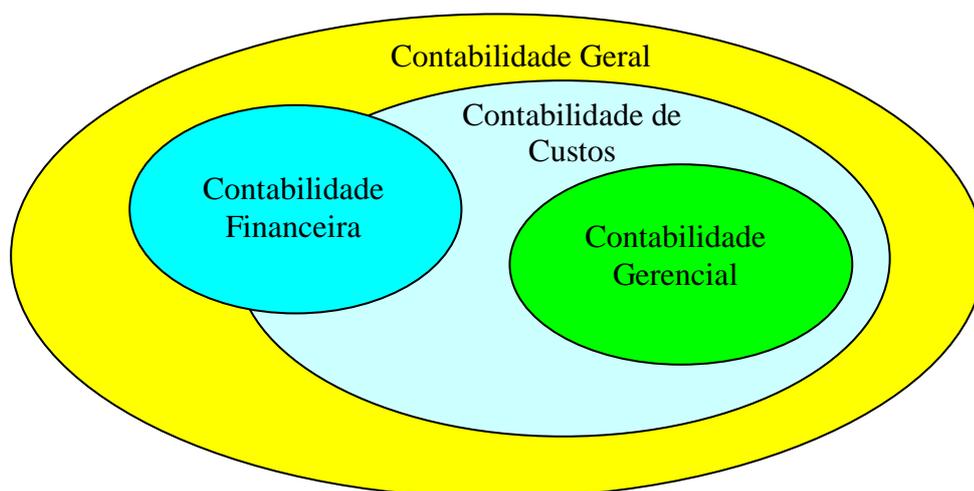
Por se tratar de uma nova visão, de apenas algumas décadas, ainda está em fase de desenvolvimento, são necessárias efetuar certas adaptações a estes princípios e às regras geralmente aceitas na contabilidade de custos, pois a sua finalidade era apenas avaliar os estoques e não para fornecer dados a administração.

Martins (2003, p.22) destaca também que:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange a decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação, etc.

Assim, podemos afirmar que um sistema de custos contribui para que se tenha um controle mais preciso dos mesmos, pode diminuir ou substituir os itens mais onerosos na composição dos custos, permitir uma melhor análise da lucratividade.

Conforme Martins (2001, p.18), a Contabilidade de Custo é um elemento da gerência financeira que gera informações sobre os custos de uma organização e seus componentes. Como tal, a contabilidade de custos é um subconjunto da Contabilidade Geral.



**Figura: 2** - Posição da Contabilidade de Custos dentro do ambiente da Contabilidade Geral.

**Fonte:** Adaptada para o texto pelo autor retirado do Artigo sobre o Estudo da Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos – Posição da Contabilidade de Custo dentro do ambiente da Contabilidade Geral , 2001, p.18.

A Contabilidade Gerencial (MOTA, 2007) por outro lado, tem mais uma utilização interna e fornece informações aos administradores a fim de melhor gerenciar a instituição. Os relatórios elaborados por esta área não tem formato predefinidos e podem ter informações sobre custo em âmbito departamental, negociações sobre preços e taxas a cobrar, normalmente são direcionados para o planejamento estratégico e análise da rentabilidade da organização.

A Contabilidade de Custos inclui a Contabilidade Gerencial, mas focaliza também certos elementos da Contabilidade Financeira que estão intimamente relacionados com “a medição e o registro de custos”, que precisam ser encaminhados a entidades externas reguladoras.

## 5.5 Importância dos Sistemas de Custeio nas empresas

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade a avaliação de estoques na indústria. Segundo Martins (2001, P. 21) “seus princípios derivam desse propósito e, por este motivo, nem sempre conseguem atender as mais recentes atribuições: o controle dos custos e o suporte na tomada de decisão”.

No atual contexto empresarial, são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas. Assim sendo, as empresas estão se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: melhor desempenho de produtos e processos, maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidades.

Lopes de Sá (1992 apud LEONE, 2000, p.20) afirma que “o custo está inserido em uma importante função patrimonial e que é a da resultabilidade, e, como tal, precisa ser encarado, objetivando-se seu caráter amplo e realístico”. Entende que o essencial é ensejar a visão holística e concretizada do que se passa com a riqueza, quando esta tem por objetivo a obtenção de lucro compatível com as amplas necessidades ambientais e endógenas e exógenas de uma célula social.

Podemos afirmar que a análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações, tanto no momento da definição do preço de venda, como na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos produtos mais rentáveis. Em um ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e apreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento e controle de seus custos.

De acordo com Santos e Marion (1993) define:

para que a administração alcance a maximização dos resultados, através da análise de custos como instrumentos de avaliação de desempenho e para a tomada de decisão, os seguintes objetivos básicos deverão ser levados em consideração: custo por produto, resultado de vendas por produto, custo fixo da infra-estrutura instalada, nível mínimo de vendas desejado, formação do preço de venda, planejamento e controle das operações.

No atual contexto organizacional para alcançar os objetivos, percebe-se que as empresas a cada dia estão preocupadas com a competitividade global. Ou seja, não dispensam mais a contabilidade de custos em seu processo decisório, utiliza as informações geradas por ela em todas as etapas do processo, no planejamento, na execução e no controle das atividades da empresa.

Dado a importância das informações de custo no meio empresarial, deve-se primeiramente buscar o aprimoramento da contabilidade que é responsável pela análise e gerenciamento destas informações.

Portanto, a partir das informações de custos, os gestores poderão tomar decisões necessárias à organização, voltadas para a busca das vantagens competitivas para a empresa.

## **6 FUNDAMENTOS DE CUSTOS**

Dentre as definições de custo, podemos fundamentar que o custo tem um sentido popular que é o que contabilmente chamamos de gasto, mas na verdade o significado da palavra custo em contabilidade é a ação de consumo dos ativos na elaboração de um produto. Segundo Santos e Marion (1993, p. 33) o sistema de custos é: “é um conjunto de procedimentos de controle administrativo, onde é registrado toda a estrutura, de forma contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais”.

Sob o ponto de vista econômico podemos entender que custo é qualquer aplicação de recursos, sob diferentes formas e expressa em seu valor monetário, para a produção e distribuição de mercadorias até ao ponto em que se possa receber o preço convencionado.

Pois a regra fundamental de um sistema de custos é a de que cada produto deve receber a carga de custo proporcional a sua participação, em termos quantitativos, na realização de cada um dos componentes de gastos da empresa.

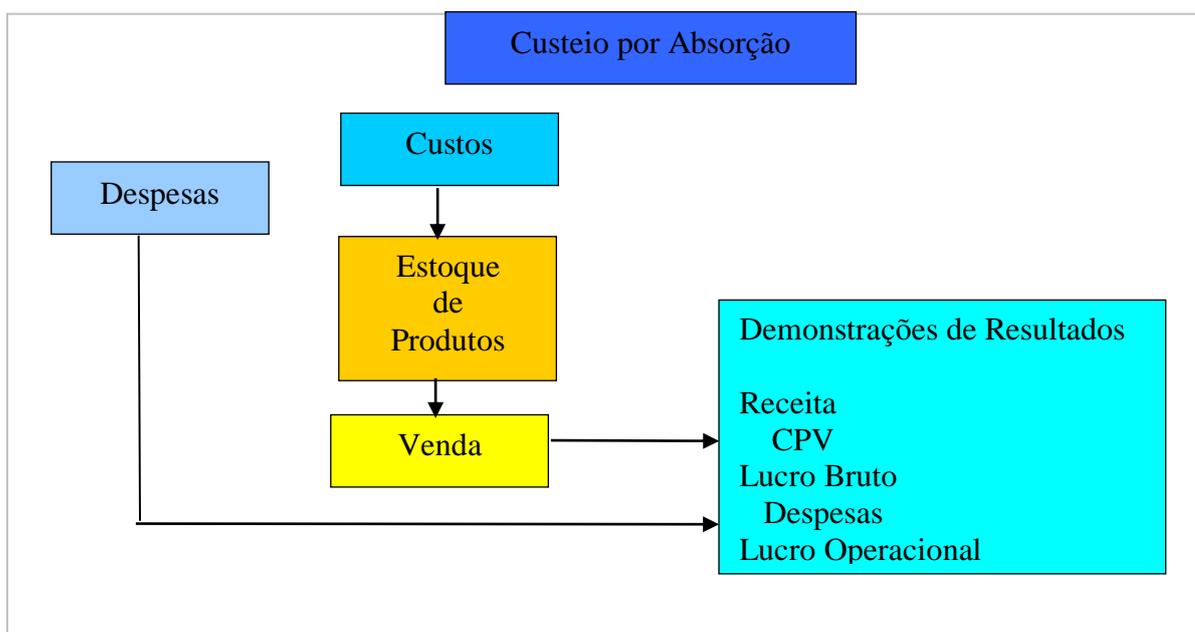
### **6.1 Sistema de Custeio**

As empresas podem apropriar os custos aos produtos por meio de escolha entre os diversos sistemas abordados na literatura. Destacamos entre eles: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio pleno ou integral, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção, o custeio em atividades.

### **6.2 Custeio por Absorção**

O sistema de custeio por absorção, além de ser um dos mais antigos sistemas, é o único aceito para fins fiscais. Segundo Martins (2003, p.37), este sistema: “consiste na

apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.



**Figura: 3** - Método Custeio Absorção aplicado Empresa Manufatura

**Fonte:** Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.37

Neste sentido, pode-se afirmar que o sistema de custeio por absorção não está preocupado em fazer a separação (distinção) entre os custos fixos e variáveis. A sua premissa (conclusão) é separar os custos e despesas.

Sendo que os custos são apropriados aos produtos, para no momento da venda ser confrontados com as receitas geradas, e as despesas serão lançadas diretamente no resultado do período.

### 6.3 Custo direto ou variável

Martins (2003, p.198) define o custeio direto ou variável como aquele em que: “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

É importante ressaltar que, diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável é parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir diretamente para o resultado.

Portanto, podemos dizer que este sistema só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo, sendo assim, os custos fixos são considerados como se fossem despesas do período, pois estes custos independem do volume de produção.

## 7 A DEFINIÇÃO DE TERMOS

Este item tem a finalidade de apresentar uma definição adequada dos termos utilizados na pesquisa, objetivando um bom entendimento do assunto estudado, como pode ser entendido por Lakatos (1991, p.160), onde afirma que “É importante definir todos os termos que possam dar margem a interpretações errôneas. O uso de termos apropriados, de definições corretas, contribui para a melhor compreensão da realidade observada”.

Diante as definições, Santos e Marion (1993, p.34-35), definem um conjunto de termos que são aceitos pela maioria dos autores e estudiosos e que são de fundamental importância para o entendimento do assunto.

Encontramos na contabilidade termos com significados diferentes que muitas vezes não apresentam formas adequadas. De acordo com Santos e Marion, (1993, p.34-35), citaremos alguns significados dos termos assim utilizados.

✓ **Desembolsos:** Representam a saída de dinheiro do caixa da empresa para o pagamento de compras à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente em transações, como por exemplo: compra de matéria-prima à vista, pagamento de salários aos funcionários, pagamento de empréstimo bancário e pagamento de despesas provisionadas no período anterior.

✓ **Gastos (ou Dispêndio):** É todo sacrifício para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (cria uma dívida). Assim, a empresa tem gasto na compra de imobilizado, na compra de matéria-prima na produção, etc.

Num primeiro estágio, todo o sacrifício para aquisição de bem ou serviço é um gasto (é um conceito consideravelmente amplo). Portanto, no momento em que a empresa adquire um bem ou serviço defrontamo-nos com um gasto.

✓ **Custos:** Consumo de bens ou serviços no processo produtivo com o objetivo da produção de novos bens ou serviços, não existindo despesas de produção, pois todos os gastos incorridos no processo produtivo são classificados como custos.

- ✓ **Despesas:** São todos os gastos que estão diretamente ou indiretamente associados à realização de receitas. É o consumo de bens ou serviços no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa.
  
- ✓ **Investimento:** Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.
  
- ✓ **Perdas:** São gastos decorrentes de vazamento de materiais líquidos ou gasosos, material com prazo de validade vencido, períodos de paralisação de produção por falta de insumos, problemas com equipamentos, greves, enchentes, inundações e sinistros, que não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas. São gastos anormais ou involuntários que não mantêm nenhuma relação com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos.
  
- ✓ **Sistemas de Informações:** Como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade.
  
- ✓ **Princípio de Custeio:** Está relacionado com a análise de um sistema de custos para definir que tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas.
  
- ✓ **Departmentalização:** Serve para uma distribuição racional dos custos indiretos e que cada departamento pode ser dividido em um ou mais centros de custos.
  
- ✓ **Custo de aquisição de materiais:** É o valor pago ao fornecedor, deduzido dos impostos recuperáveis mais todos os gastos para colocar os materiais em condições de uso pela empresa. Para Gaither e Frazier, (2001, p. 571), “custo da aquisição: é o custo para comprar ou produzir uma unidade de um material ou produto”.
  
- ✓ **Preço:** Valor de saída pela venda dos bens ou serviços.

- ✓ **Receita:** Produto da multiplicação do preço unitário pela quantidade de bens ou serviços vendidos.
  
- ✓ **Produtos:** São os bens avaliados pelo custo de produção para serem vendidos nas empresas industriais.
  
- ✓ **Insumos:** São os bens adquiridos para o consumo no processo de produção de novos bens e serviços.
  
- ✓ **Centro de custos:** É a menor unidade, onde são desenvolvidas atividades homogêneas relacionadas com o processo produtivo de acumulação de custos.
  
- ✓ **Centros de custos produtivos:** São as unidades onde os produtos são beneficiados durante o processo de fabricação.
  
- ✓ **Centros de custos auxiliares:** São unidades que fazem parte do processo produtivo auxiliando os centros de custos produtivos, elas não atuam diretamente nos produtos.
  
- ✓ **Centros de vendas:** São os que estão relacionados com as vendas de produtos na empresa. O setor comercial da empresa poderia ser considerado um centro de vendas.
  
- ✓ **Centros Comuns:** Nestes centros são agrupadas as atividades que não dão auxílio e não estão diretamente ligadas à produção. Representam atividades que prestam serviços para a empresa de um modo geral, tais como a contabilidade e assessoria jurídica.

## 8 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Na contabilidade de custos, segundo Leone (2000, p. 55), o Contador estabelece diferentes sistemas de custos e adota critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação, visando fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação. Classificar é olhar os custos de maneira diferente para produzir informações diferenciadas de acordo com as necessidades gerenciais específicas. Sendo assim, é muito importante saber as nomenclaturas, os tipos de custos e também o significado dos mesmos para um melhor entendimento.

Portanto, a classificação dos custos para a construção de sistemas de alocação dos custos aos produtos ou serviços, tem normalmente por finalidade: a determinação dos preços de vendas; a comparação dos custos referentes a períodos e condições econômicas diferentes; a determinação do grau de eficiência da empresa; o conhecimento do ponto ótimo de produtividade, visa a um aproveitamento integral dos meios de produção.

### 8.1 Custos totais e custos unitários

Para Leone (2000, p. 46),

como medida de esclarecimento, visando melhor entendimento dos conceitos dos diversos tipos de custos e dos critérios de sua apuração, são apresentadas as diferenças mais significativas entre alguns termos de uso generalizado, tais como custo total e custo unitário.

Os sistemas contábeis normalmente informam os custos totais e os custos unitários, que assim são obtidos:

✓ **Custo Total:** É o montante dos custos acumulados na elaboração de uma quantidade definida de produtos num determinado período.

✓ **Custo Unitário:** É um indicador representado por uma fração, onde o denominador será a quantidade dos produtos fabricados em determinado período ou num processo produtivo.

Mesmo assim, os custos unitários são utilizados freqüentemente, auxilia o estabelecimento do custo dos produtos, como também no planejamento e controle da produção, permite a comparação dos custos de cada unidade produzida nos períodos analisados.

## 8.2 Classificação em função da variabilidade dos custos

Normalmente as empresas efetuam seus gastos em função do volume de atividade, sendo que é o volume das operações que determina o montante dos custos. De acordo com este critério, os custos são definidos em função do seu comportamento quanto ao nível de atividade. Logo, custos fixos são constantes no curto prazo em relação ao volume de trabalho realizado ou produzido, e custos variáveis são proporcionais à quantidade produzida.

Sendo assim, a classificação pela variabilidade fornece subsídios com mais consistência para as tomadas de decisões, segue algumas definições desta classificação em função da variabilidade dos custos.

Alguns autores apresentam diversos critérios para a classificação de custos, sendo os mais utilizados: de variabilidade, facilidade de atribuição, grau de média e auxílio à tomada de decisões.

✓ **Classificação por variabilidade:** Segundo este critério, os custos são definidos em função de seu comportamento quanto ao nível de atividade. Logo, custos fixos são constantes no curto prazo em relação ao volume de trabalho realizado ou produzido, e custos variáveis são proporcionais à quantidade produzida. A classificação pela variabilidade fornece subsídios com mais consistência para a tomada de decisões.

✓ **Classificação pela facilidade de atribuição**<sup>11</sup>: Esta classificação leva em conta a facilidade de alocação do custo com o produto (ou atividade, departamento, etc.). Leone (1981) coloca que:

“o item de custo é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto. Já o item que precisa de um parâmetro (rateio, recursos,...) para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado custo indireto”.

✓ **Classificação segundo o grau de média**: De acordo com este critério os custos são divididos em totais e unitários. Custo total é o valor dos esforços consumidos para fabricar um conjunto de unidades de produto, ou seja, o somatório de todos os custos. O custo unitário é obtido através de uma fração onde o denominador é a quantidade dos produtos fabricados e o numerador o custo desta produção.

✓ **Classificação pelo auxílio à tomada de decisões**: Bornia (1995 apud LEONE, 2000) cita que os custos importantes à tomada de decisões são considerados custos relevantes, afetando os resultados de uma decisão, e custos não relevantes têm pouca ou nenhuma influência nestes resultados. Esta relevância pode ser alterada em função da inclusão de outra decisão, podendo mudar a importância de determinado custo.

### 8.3 Custos variáveis

Santos e Marion (1993, p.42- 43), afirmam que é muito importante, para definir custos variáveis, estabelecer a diferença entre custo variável e custo direto, ou seja, pode acontecer que os custos variam proporcionalmente ao volume produzido o até mesmo permanecerem constante, podendo ser definido da seguinte forma: “são aqueles que variam em proporção direta com o volume ou área de plantio”. Desta forma, custos variáveis são os custos que tendem a crescer ou diminuir, no total, em proporção às mudanças nos níveis de atividade ou de produção, tais como: as matérias primas; mão-de-obra direta e horas máquinas.

---

<sup>11</sup> PLAT, Allan Augusto, [Atribuição]. Disponível em: [www.Eps.ufsc.br/disserta99/platt/cap2b.html](http://www.Eps.ufsc.br/disserta99/platt/cap2b.html). Acesso em: 24 nov. 2007

## 8.4 Custos fixos

Tendem a variar em função do tempo e não com os níveis de atividade, pois permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, não sofrendo variação com as alterações no volume de produção, quer seja, para mais ou para menos. Segundo Santos e Marion (1993, p. 42-43), podem ser definidos como: “os custos que permanecem em termos físicos e de valor independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante”.

## 8.5 Classificação quanto à forma de apropriação aos produtos

Esta forma de classificação visa relacionar aos custos com às atividades operacionais ou segmentos da empresa.

Segundo Santos e Marion (1993, p. 42-43),

basicamente tem por objetivo identificar os custos que tem relação direta com os produtos ou setores da empresa e os custos que integram a produção, mas que não se tem nenhuma forma de relacioná-los diretamente com os produtos ou centros de custos, são classificados em Custos Diretos e Custos Indiretos.

## 8.6 Custos diretos

São todos os custos industriais que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço e valorizados com relativa facilidade, podem ser alocados objetivamente aos produtos e serviços manufaturados, são os materiais diretos, matérias-primas e mão-de-obra direta.

✓ **Material direto:** São todos os materiais integrantes do produto, que podem ser identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema e um método de medição, e cujo seja relevante.

- ✓ **Mão-de-obra direta:** É toda a mão-de-obra utilizada diretamente na prestação do serviço ou transformação do produto e que pode ser alocada diretamente a esse produto ou serviço.

## 8.7 Custos indiretos

Os custos indiretos são classificados como todos os custos fabris que não podem ser alocados diretamente aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação, podendo ser tanto fixos quanto variáveis.

Segundo Leone (2000, p. 58-59), “custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, taxas de rateio e de parâmetros para o débito às obras”. É importante ressaltar que: todo o item de custo que precisa de determinar um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto de custeio pode ser considerado como um custo indireto.

## 9 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Segundo Martins (2003, p. 65-66), “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, vindo a ser representada por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Com base no conceito que faz a ligação e atribuição de cada Departamento, a responsabilidade de uma pessoa dará a origem a uma das formas de uso da Contabilidade de Custos como forma de controle.

Vale ressaltar que, interessa-nos mais visualizar o Departamento com um conjunto que, na maioria das vezes é constituído por pessoas e máquinas, pode ocorrer também sob a forma de pessoas apenas e, pelo menos teoricamente, só com máquinas, que realizam atividades homogêneas.

Os departamentos podem ser divididos em dois grandes grupos, sendo:

- ✓ **Departamentos de Produção:** São os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente e aqueles que não recebem o produto.
  
- ✓ **Departamentos de Serviços:** São os que vivem basicamente para a execução de serviços auxiliares e não para a atuação direta sobre os produtos.

Quando se pensa num sistema de informação que permita que os custos sejam apropriados à produção e aos serviços prestados em um determinado período, bem como para medir a eficiência dos meios produtivos, normalmente a melhor maneira de construção desse sistema será com base na estrutura organizacional da empresa, portanto, a departamentalização e os centros de custos são a forma mais eficiente de sistematização destas informações.

### 9.1 Centros de custos<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> GONÇALVES, Luciano Zanuz; CARRIJO, Márcio. [Custos] Disponível em: [www.com.br/wallstreet/market/4702/textps/custos.htm](http://www.com.br/wallstreet/market/4702/textps/custos.htm). Acesso em: 25 nov. 2007

Dentro da estrutura departamental da empresa, identifica-se o Centro de custos como sendo a menor unidade acumuladora de custos indiretos, sendo que um departamento pode ser um Centro de custos, como também pode ter vários Centros de custos. A noção inicial de contabilidade por responsabilidade dimensionou os Centros de custo com a maior ou menor facilidade de seu responsável poder de controlar os custos de seu Centro de custo. Alguns exemplos de centro de custo:

- ✓ **Centros Auxiliares:** manutenção, suprimentos, controle de qualidade;
- ✓ **Centros Comuns:** contabilidade, tesouraria, recursos humanos.

## **9.2 Centros de responsabilidade (Responsibility Centers)**

Os conceitos de Centros de Responsabilidade variam de empresa para empresa, em função de sua hierarquia, de sua visão de atribuição e cobrança de responsabilidades e de seu sistema de informação interno. Segundo Leone (2000, p.491), " é uma unidade que a Contabilidade de Custos cria, dentro da organização, para controle dos custos indiretos ou administrativos".

Os Centros de Responsabilidade normalmente são as mesmas unidades em que se divide a estrutura organizacional da Empresa. Existem critérios próprios para eleger, contudo, uma unidade organizacional com um Centro de Responsabilidade.

## 10 SISTEMAS DE CUSTOS

Segundo Santos e Marion (1993, p.33),

O Sistema de Custo é um conjunto de procedimentos de controle administrativo, onde é registrado toda a estrutura, de forma contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais.

Para a definição de um sistema de custos para a empresa, o primeiro passo é estabelecer quais as informações que esse sistema deve gerar e o segundo, como as informações serão obtidas.

A Contabilidade de Custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades. Para chegar às informações que irão auxiliar a administração a medir os resultados, são acumulados e organizados os dados reais (registrados contabilmente) através dos sistemas de custeamento (apuração dos custos), que podem ser feitos por dois métodos: *sistemas de custeamento por ordem de produção e o sistema de custeamento por processo*.<sup>13</sup>

Em relação aos sistemas de custos Leone (2000, p. 36-37), afirma que: a base do sistema é o cartão do processo ou fase de fabricação no qual são acumulados os dados de custos, de despesas e os parâmetros respectivos utilizados.

Com isso, Leone (2000, p.284), escreve que:

O custeamento por processo é um sistema de custear produtos onde os custos são inicialmente classificados por natureza e depois compilados por processos específicos e todos os custos são distribuídos às unidades produzidas por esses processos específicos. As somas dos custos unitários de todos os processos diferentes, através dos quais os produtos passam na jornada de fabricação, é o custo do produto.

---

<sup>13</sup> Os sistemas de custos por encomendas e de custos por processo são considerados como os principais sistemas básicos de custos.

## **10.1 Princípios de custeio**

Em relação a princípios de custeio, são três os princípios de custeio: custeio variável, custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal.

## **10.2 Custeio variável**

No custeio variável são alocados aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis, sendo os custos fixos considerados custos periódicos e portanto, lançados como despesas do período.

Esse princípio é utilizado para avaliação, controle e planejamento da produção a curto prazo, onde o método de separação dos custos permite estabelecer os cálculos da margem de contribuição e pontos de equilíbrio da empresa.

## **10.3 Custeio por absorção integral**

Esse é o princípio utilizado pela contabilidade financeira para a geração de informações para os usuários externos à empresa, utilizado para a avaliação de estoques e apuração do lucro societário, nesse princípio a totalidade dos custos, fixos e variáveis, são alocados aos produtos.

## **10.4 Custeio por absorção ideal**

No custeio por absorção ideal todos os custos são alocados aos produtos, exceto os desperdícios. Para mensura, os desperdícios do processo produtivo é necessário, separa os

referidos custos que podem ser decorrentes de ociosidade, ineficiência, retrabalho ou unidade refugada.

Com isso, o custeio por absorção ideal já se apresenta como um sistema de apoio ao processo de melhoria contínua da empresa, porque além de computar todos os custos, fixos e variáveis, como custos dos produtos, estabelece a separação dos custos utilizados pela empresa e a capacidade da empresa não usada (ociosidade), também separa os recursos mal utilizados (ineficiência), se apresentam como um sistema de gerenciamento que estabelece a diferenciação entre custos e desperdícios, sendo fundamental para o custeamento das perdas no processo produtivo.

## 10.5 Custo padrão

Martins (1990, p.267), assim definem Custo padrão:

É entendido como sendo o Custo Ideal de fabricação de um determinado item. Seria então o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada para qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc. Essa idéia de Custo-padrão Ideal, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo “em laboratório”. Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com base em estudos minuciosos de Tempo e Movimentos, com experiências usando o operário mais bem habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia da Produção, e assim por diante. No final, Custo padrão Ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês.

Existe um outro conceito de Custo-padrão Ideal muito mais válido e prático. Trata-se do Custo-padrão Corrente.

Segundo Martins (1990, p.267), Custo-padrão Corrente

está relacionado ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecedores de energia, etc.

Ou seja, seria um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

Pode ser diferenciado o Custo-padrão Corrente do Ideal em diversas situações:

- ✓ O corrente considera algumas ineficiências da empresa, só exclui aquelas que a empresa julga que possa ser sanadas;
- ✓ O ideal só exclui as que “cientificamente” não podem ser eliminadas.

O corrente é levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos, enquanto o ideal tende a ser muitas vezes feito em “laboratório”, mediante estudos e cálculos muitas vezes distanciados da realidade.

Segundo Martins (1990), são três os tipos de Custo Padrão, sendo:

- ✓ Custo Padrão Ideal
- ✓ Custo Padrão Básico
- ✓ Custo Padrão Corrente

✓ **Custo padrão ideal**

Para Martins (1990, p. 267), “é o custo fixado resultante da análise que considera o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, mesmo que isso não seja viável para ela de imediato, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc. No final, Custo-padrão Ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês”.

✓ **Custo padrão básico**

Segundo Martins (1990, p. 267), “é definido como uma medida padrão pela qual são comparados os desempenhos previstos como os realizados. Proporciona a base para a comparação dos custos reais com os mesmos padrões através dos anos, na verdade, o padrão básico é o parâmetro para o estabelecimento do custo padrão que a empresa adotará.

✓ **Custo padrão corrente**

Segundo Martins (2003, p. 315)

Diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabiamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

## 10.6 Diferença entre Custo-padrão ideal x corrente

**Tabela: 1** - Custo-padrão Ideal x Corrente

<u><i>Custo-padrão IDEAL</i></u>	<u><i>Custo-padrão CORRENTE</i></u>
Não considera ineficiência da empresa, exclui somente as que cientificamente não podem ser eliminados;	Considera ineficiência da empresa, só exclui aquelas que a empresa julga possam ser sanadas;
Tende ser levantado muitas das vezes em laboratórios, mediante estudos e cálculos muitas vezes distanciados da realidade;	É levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos;
Considera os melhores fatores de produção, mesmo que isso não fosse viável para ela de imediato;	Leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem à disposição, tais como: máquinas, mão-de-obra;
Meta a longo prazo;	Meta de curto e médio prazo;
Fixa um montante do qual deverá aproximar-se ao longo de vários anos, sem provavelmente jamais alcançá-lo.	Fixa um montante que a empresa deverá empenhar-se para alcançar no próximo período.

Fonte: Adaptado para o texto pelo autor

## **10.7 A utilização do custo padrão**

Para Martins (2003, p.316),”a grande finalidade do Custo-padrão é o planejamento e controle dos custos. O sistema que integra os padrões, orçamentos e a contabilidade caracterizam-se por incluir e suprimir todas as principais funções e atividades da empresa com informações não apenas de caráter contábil e financeiro, como também de natureza física e qualitativa”. Sendo assim, normalmente a finalidade do Custo Padrão é:

- ✓ Promover e medir eficiência;
- ✓ Controlar e reduzir os custos;
- ✓ Simplificar os procedimentos de custos;
- ✓ Avaliar inventários; e
- ✓ Fixar preços de venda.

## **10.8 Custeio baseado em atividades (ABC)**

### **10.8.1 Importância do Custeio Baseado em Atividades**

Segundo Martins (2003, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Ou seja, o ABC, também pode ser aplicado aos custos diretos. A diferença está na forma de tratamento dados aos custos indiretos.

Como historicamente as bases de alocação dos custos indiretos mais utilizados eram a mão-de-obra direta as produções, as inadequações dos critérios de alocação dos custos indiretos fixos levaram os contadores a buscarem alternativas mais adequadas, nesse sentido, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas.

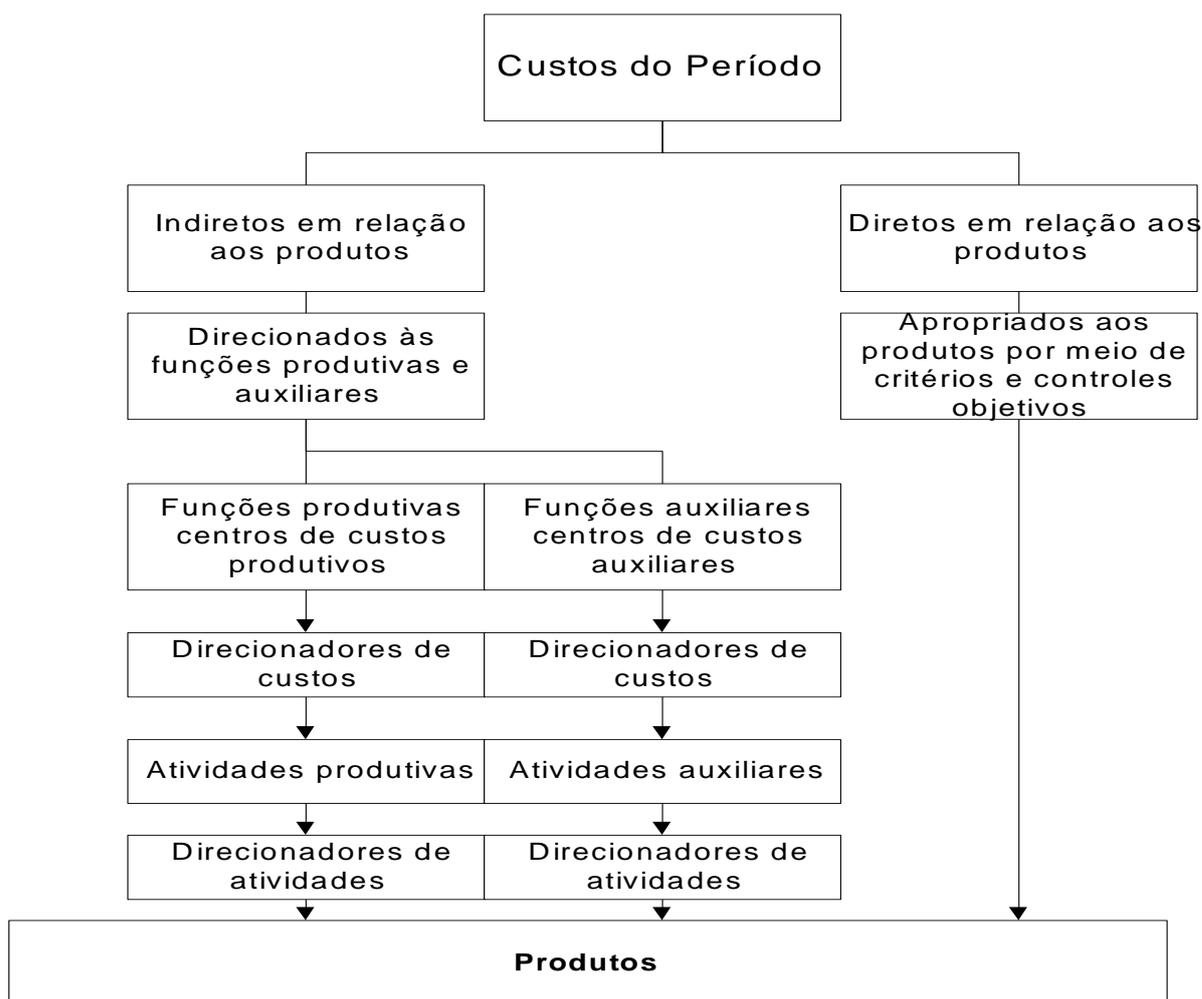
Para Martins (2003, p. 87),” com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item Mão-de-Obra Direta é o que mais vem decrescendo)”.

Hoje, com a automação industrial e o aumento dos gastos indiretos, a contabilidade de custos tradicional já não consegue apurar com precisão os custos, torna necessária à utilização de novas alternativas, dentre elas um sistema que utilize o Custeio Baseado em Atividade. O ABC é uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- ✓ Identificar os processos e as atividades existentes, nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização;
- ✓ Identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;
- ✓ Atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores de custos.

## **10.9 Conceitos básicos do custeio baseado em atividades**

Na figura 4, é descrito o esquema do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e para a compreensão do custeio baseado em atividades serão utilizados as definições e exemplos de Perez Júnior et al. (1999, p. 227-249):



**Figura 4** - Esquema do Custeio por atividades

**Fonte:** Perez Júnior et al. (1999, p.231), adaptada para o texto pelo autor.

**Processo:** Cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço.

Exemplos de processo:

- ✓ Processo de montagem de veículos;
- ✓ Processo de compras;
  
- ✓ **Função:** As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa, um processo pode ser desenvolvido com base em diversas funções, elas podem ser produtivas, auxiliares, administrativas, comerciais ou financeiras.
  
- ✓ **Atividade:** É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa, forma o conjunto das tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções.

✓ **Tarefa:** É um detalhamento da atividade, é o conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve ser feita.

✓ **Operações:** São as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos. Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização.

✓ **Direcionadores de Custos:** Segundo Martins (2003, p. 96), é a base pela qual cada produto é custeado, como o produto consome atividades e as atividades consomem os recursos da empresa, os direcionadores são a forma de alocar os custos às atividades.

Dependendo da quantidade de atividades que um produto consome, no custeamento, o sistema poderá ter vários direcionadores de custos, é a forma como as atividades consomem recursos. Dentre os direcionadores existem dois tipos, o de 1º estágio e o de 2º estágio, sendo chamados de:

**1º Estágio - direcionadores de custos de recursos:** Tem a função de identificar como as atividades consomem recursos e servem para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades;

**2º Estágio – direcionadores de custos de atividades:** Identifica a maneira como os produtos “consumem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeamento), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

## **11 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO**

Para Oliveira (2005, p. 20), a expressão sistema de informações gerenciais “é de elevada importância para os executivos das empresas. Isso porque toda a empresa tem informações que proporcionam a sustentação para as suas decisões”. Entretanto, apenas algumas têm um sistema estruturado de informações gerenciais que possibilitam aperfeiçoar o seu processo decisório.

E as empresas que estão nesse estágio evolutivo, com certeza, possuem importantes vantagens competitivas.

### **11.1 Informação**

Oliveira (2005, p. 36), afirma que é preciso distinguir dado de informação. O autor afirma o seguinte: “O que distingue dado ou um conjunto de dados de informação, a qual auxilia no processo decisório, é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisões”. Tudo isso presente, observa-se que a informação seria o resultado da análise desses dados, ou seja, capacidade de produção, custo venda do produto, produtividade dos funcionários, etc.

Para Oliveira (2005, p.37), a informação – como um todo – “é recurso vital da empresa e integra, quando devidamente estruturada, os diversos subsistemas e, portanto as funções das várias unidades organizacionais da empresa”. Esta situação exigirá da empresa uma abordagem entre as unidades organizacionais e, portanto, uma solução da equipe multidisciplinar, de forma interativa e sistêmica.

Os sistemas de informações trabalham para controlar todos os recursos disponíveis da organização, sendo de vital importância que as informações geradas sejam oportunas e precisas e, dentro deste contexto, encontramos os departamentos encarregados do controle e informação dos custos, que são de fundamental importância para a gestão e controle da produção das empresas.

Pois quando integrados, eles proporcionam aos gestores uma visão global entre o planejamento, padrões e o realizado, de forma que possam trazer subsídios para a tomada de decisões.

Também deve ser considerada a qualidade das informações, Para Oliveira (2005, p.38),

A informação facilita o desempenho das funções que cabem à administração: planejar, organizar, dirigir e controlar as operações. Corresponde à matéria-prima para o processo administrativo da tomada de decisão.

## **11.2 Gerencial**

É importante apresentar o conceito de gerencial de forma inerente ao processo administrativo porque, na maioria das vezes os executivos não percorrem todos os aspectos envolvidos, fica apenas dirigido à empresa sem sustentação administrativa. Portanto, na abordagem do termo gerencial, está-se considerando todo o processo administrativo dentro da organização e, muito importante, esse processo está voltado para os resultados a serem alcançados pela empresa.

Para Oliveira (2005, p.38), “Gerencial é o desenvolvimento e a consolidação do processo administrativo, representado pelas funções de planejamento, organização, direção e controle, voltado para os resultados.”

## **11.3 Sistemas de informações gerenciais (SIG)**

Várias são as definições de sistema de informações gerenciais, Para Oliveira (2005, p. 40), o sistema de informação global de uma empresa é definido da seguinte forma:

O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

Isso é possível através da integração entre padrões, orçamento e contabilidade, coloca estes três sistemas de forma a considerá-los como um único banco de dados, onde são requisitos fundamentais para a adequação do sistema integrado ao processo de planejamento da empresa.

#### **11.4 Importância dos sistemas de informações gerenciais para as empresas**

Geralmente, têm-se dificuldades para fazer a avaliação, de forma quantitativa, na maioria das vezes busca saber qual o benefício que um sistema de informação gerencial, trará para o processo decisório. Entretanto, pode-se trabalhar também em relação aos impactos dos sistemas de informações gerenciais para empresas, propicia ao executivo um entendimento da sua importância.

Neste sentido Oliveira (2005, p. 44), afirma que “o sistema de informações gerenciais, sob determinadas condições, proporciona os seguintes benefícios para as empresas”:

- ✓ Redução dos custos de operações;
- ✓ Melhoria no acesso às informações, propicia relatórios mais precisos, rápidos, com menor esforço; Melhoria nos serviços realizados e oferecidos;
- ✓ Melhoria na tomada de decisões, através do fornecimento de informações rápidas e precisas;
- ✓ Estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão.

## **12 METODOLOGIA**

### **12.1 Concepção da pesquisa**

Para o presente trabalho foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental caracteriza como um estudo exploratório, utiliza de fontes secundárias. A técnica de pesquisa utilizada foi a documentação indireta, que se baseia em dados obtidos por outras pessoas, através da pesquisa bibliográfica de livros, artigos, revistas, internet e outras publicações.

Assim, com limitação do estudo, cabe destacar o fato de tratar-se de um estudo bibliográfico sem a pretensão de esgotar o assunto abordado.

Serão relatados os procedimentos metodológicos realizados nesse trabalho. Primeiramente serão abordados os motivos da escolha do tema Evolução das Atividades de Custeio como tema principal. Em seguida, será tratado o método de pesquisa utilizado, e os instrumentos de coleta de dados.

O cenário mundial tem passado por várias transformações, tanto na perspectiva político-econômica, quanto na gestão das organizações. Como consequência, as empresas se deparam com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência.

Diante deste cenário foi efetuada uma pesquisa bibliográfica, como o objetivo de investigar a perspectiva dominante das atividades de custeio acumulado ao longo do século XX e as tendências para o novo século. Visa à necessidade das empresas em se organizar, através de técnicas que permitam uma melhor elaboração dos custos operacionais para um maior controle sobre os fatos financeiros das atividades.

## 12.2 Método de Pesquisa

Para isso, foi desenvolvida uma pesquisa de natureza exploratória. Conforme Selltiz (1967) citado por Gil (2002) ”este método de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, e aperfeiçoamento de idéias ou descoberta de instituições”. Além de haver um planejamento bastante flexível e de maneira que venha possibilitar a consideração de inúmeros aspectos referentes ao fato estudado.

Ao tentar definir o método de pesquisa, deparamo-nos com o atual cenário que o mundo se encontra. Nos últimos anos, o mundo vem passando por uma verdadeira revolução. Hoje, com a transformação de uma economia localizada para uma economia globalizada, as empresas precisam ser muito mais competitivas para sobreviverem, pressionadas pela concorrência muito maior entre as empresas.

Diante destes fatos, optamos pela pesquisa bibliográfica, que conforme Gil (2002) ”é desenvolvido a partir de materiais já elaborados constituídos especialmente de livros, artigos científicos. Uma vez que a pesquisa bibliográfica reside o fato de permitir que a pesquisa ofereça a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais amplo do que aquela que poderia pesquisar de forma mais direta”.

Sendo também utilizada a pesquisa documental, que de acordo com o mesmo autor, esta pesquisa se assemelha bastante à pesquisa bibliográfica, pois ambas se diferenciam basicamente na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica se utiliza essencialmente das contribuições de vários autores, conforme determinado tema. “A pesquisa documental vale-se de materiais cujo não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos de pesquisa” (GIL, 1996, p.51).

Sendo assim, de acordo com Gil (1996) podemos concluir que as pesquisas seguem os mesmos passos, considera apenas que na pesquisa bibliográfica as fontes são estabelecidas por materiais impressos encontrados nas bibliotecas, e, no entanto na pesquisa documental, tais fontes são bem mais diversificadas e dispersas.

### 12.3 Procedimentos dos instrumentos coleta de dados

No que se refere aos instrumentos / procedimentos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu num ambiente que preconizou a abordagem qualitativa.

Apresentamos no texto acima o método de pesquisa utilizado para este estudo, no caso a pesquisa bibliográfica e documental, e para dar segmento a esta pesquisa foram utilizados alguns instrumentos de coletas de dados, como:

- ✓ Levantamento documental dos conceitos;
- ✓ Levantamentos bibliográficos através de livros (revisão teórica);
- ✓ Artigos científicos;
- ✓ Internet.

Uma vez que de acordo com Gil (1996)” as pesquisas bibliográficas e em várias pesquisas documentais, o trabalho de consulta à biblioteca após as fases iniciais, tem como tendência se tornar mais intenso, pois é justamente na biblioteca que é feito todo o processo da coleta de dados”.

Concluimos assim, que o levantamento bibliográfico e documental efetuado, mostrou a importância do estudo da história do pensamento de custos, para que se conheçam quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão alicerçando os procedimentos de custos.

## CONCLUSÃO

O estudo da história do pensamento de custos é importante para que se conheçam quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão fundamentando os procedimentos de custos nos dias atuais.

Compreender o passado da contabilidade e gestão de custos é tão importante quanto compreender o seu presente. Sem o passado não existe presente, assim como não existirá o futuro. A informação gerencial tem sido a mola propulsora do desenvolvimento das empresas.

As pessoas envolvidas nas atividades de geração de informação estão sempre buscando novos procedimentos e as mais diversas ferramentas para a sistematização e o processamento dos dados, visam aos sistemas cada vez mais precisos e qualificados para a geração de informações para a gestão das empresas.

Baseado neste contexto, sistematizar as informações nos meios de produção sempre foi uma grande preocupação e um dos principais objetivos dos pesquisadores e também de profissionais encarregados da geração destas informações. Portanto a preocupação com os custos dos produtos, a sua identificação, classificação e mensuração são fundamentais para a racionalização de investimentos e a definição estratégica de competição de mercado das empresas, ou seja, colocando a gestão dos custos como a base dos sistemas de informações gerenciais.

Os sistemas de apuração de custos tiveram início com o controle e o registro dos resultados de trocas no mercado, nos primórdios das atividades e logo passou a fazer parte das preocupações dos administradores interessados nos custos da produção, ou seja, no custo para a determinação dos preços.

Estabelecer um sistema de gestão de custos está ligado à escolha de princípios e métodos que possam garantir informações de qualidade e que apresentem maiores benefícios do que custos para obtê-las. Portanto, para o sucesso de um sistema de gestão de custo não está na questão da utilização do custeio tradicional ou do custeio baseado em atividades (ABC), mas sim naqueles que consiga mostrar com clareza os gastos que agregam valor aos

produtos, identifica também aqueles que não agregam valor para que sejam reduzidos e até mesmo eliminados.

Hoje, onde o mercado é que está determinando os preços e como devem ser os produtos, os sistemas de produção devem sempre visar a excelência, busca a eliminação dos desperdícios e o contínuo aperfeiçoamento de seus produtos.

Por fim, diante de um mercado cada vez mais concorrido, as informações sobre custos têm sido consideradas um elemento estratégico dentro da organização. Neste contexto, a utilização de sistemas de custeio pelas empresas vem auxiliar o gestor no momento de definir as estratégias da empresa e gerenciar os custos incorridos nos processos e atividades.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BEUREN, Ilse Maria; DE SOUZA, Marco Aurélio Batista; RAUPP, Fabiano Maury. Um Estudo sobre a Utilização de Sistemas de Custeio em Empresas Brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., 2003, Punta Del Este, Uruguai. **Anais do Congresso del Instituto Internacional de Costos**, Punta Del Este, nov. 2003, Punta Del Este, Uruguai, 2003.

CHING, Hong Yuh. Gestão baseada em custeio por atividade. ABM ´Activity Based Management. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., 2003, Punta Del Este, Uruguai. **Anais do Congresso del Instituto Internacional de Costos**, Punta Del Este, nov. 2003, Punta Del Este, Uruguai, 2003.

COSTA, Magnus Amaral da. **Fixação de padrões, cálculo e significância das variações: um enfoque gerencial**. Dissertação de Mestrado.- FEA/USP, 1981.

GAITHER, Norman; FRAZIER, Greg. **Administração da produção e operações**. 8. ed. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Altas, 1996.

\_\_\_\_\_. . **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Altas, 2002, cap. 7

GITMAN, Lawrence Jeffrey. **Princípios de administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.

HANSEN, Don R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Leaming, 2001.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos e Metodologia Científica**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Altas, 1991.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custo: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. rev. - São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Altas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. **ABC:custeio baseado em atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais**: estratégias, táticas operacionais. São Paulo: Atlas, 1993.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandes. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandes; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Gilberto José dos.; MARIONS, José Carlos. **Administração de custos na agropecuária**. São Paulo: Atlas, 1993.

WEATHERFORD, Jack. **A História do Dinheiro**. São Paulo: Negócio, 1999.

## SITES CONSULTADOS

DICIONÁRIO KINGHOST. Disponível em: [www.kinghost.com.br](http://www.kinghost.com.br). Acesso em: 14 out. 2007.

FIGUEIREDO, Gilson <http://www.redecontabil.com.br/contabilidade/historico.asp> Acesso em: 25 fev. 2007.

MOTA, Myriam Brechó. **Artigo: Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos**.  
[http://www.gecon.com.br/down\\_artigos.asp\\_Documents\\_and\\_Settings\User\Configurações\\_locais\Temp\art2.htm](http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp_Documents_and_Settings\User\Configurações_locais\Temp\art2.htm). Acesso em: 25 fev. 2007.

PLATT, Allan Augusto. [Atribuição]. Disponível em: [www.Eps.ufsc.br/disserta99/platt/cap2b.html](http://www.Eps.ufsc.br/disserta99/platt/cap2b.html). Acesso em: 24 nov.2007.

[http://www.redecontabil.com.br/assoc\\_ent/institutos.asp](http://www.redecontabil.com.br/assoc_ent/institutos.asp) as 12:53. Acesso em: 25 fev. 2007.

[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=1945](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1945) . Acesso em: 25 fev. 2007.

<http://www.redecontabil.com.br/> Acesso em: 25 fev. 2007.

<http://www.redecontabil.com.br/dicas/dicas.asp> . Acesso em: 25 fev. 2007.

[http://www.redecontabil.com.br/dicas/dicas1.asp?tp\\_dica=trab&cd\\_dica=18](http://www.redecontabil.com.br/dicas/dicas1.asp?tp_dica=trab&cd_dica=18). Acesso em: 25 fev. 2007.

<http://www.cnpq.br/> Acesso em: 25 fev. 2007.

<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20060703contabilgerencial>. Acesso em: 14 out. 2007.

<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilfinanceira#definicao>. Acesso em: 14 out. 2007.

<http://www.higieneocupacional.com.br/download/seguranca-no-trabalho.ppt#281,8>, Slide 8 dia 13/10/2007.

[http://internativa.com.br/artigo\\_rh\\_11\\_06.html](http://internativa.com.br/artigo_rh_11_06.html) dia 21/11/2007. Acesso em: 14 out. 2007.

<http://netideia.blogspot.com/2007/08/ordem-dos-templrios.html> as 11h56min Acesso em: 24 nov.2007.

<http://www.eps.ufsc.br/disserta99/platt/cap2b.html> as 20h41min. Acesso em: 24 nov.2007.

<http://www.geocities.com/WallStreet/Market/4702/textos/custos.htm>. Acesso em: 25 nov.2007.

**Pereira; Marilsa Torres; Sterque, Márcia. Aspectos Conceituais dos Custos em Contabilidade Gerencial.** Disponível em:  
[http://www.estacio.br/graduacao/cienciascontabeis/artigos/aspectos\\_conceituais.asp](http://www.estacio.br/graduacao/cienciascontabeis/artigos/aspectos_conceituais.asp) dia  
Acesso em: 29 nov. 2007.

Revisada por

Célia Romano do Amaral Mariano  
Biblioteconomista CRB/1-1528