

Revista Contabilidade & Amazônia

ISSN: 2175-1722

SINOP/MT, v. 6, n. 1, art. 3, pp 39-56, Jan/Dez., 2013

Disponível em: <http://www.contabilidadeamazonia.com.br/>

Eleziel Alves Siqueira

Bacharel em Ciências Contábeis - UNEMAT

e-mail: alves_siqueira@hotmail.com

Geovane Paulo Sornberger

Prof. Mestre em Engenharia de Produção - UFSCAR

e-mail: gps@unemat-net.br

Copyright © 2013 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

Resumo

A prestação de serviços é um dos setores que vem se desenvolvendo de forma considerável nos últimos anos e tende a continuar crescendo no Brasil. Tal desenvolvimento do setor tende a manter as empresas atentas a toda e qualquer transformação, acarretando com isso uma forte competitividade entre elas que induz à necessidade de ferramentas e informações que possam auxiliar nas atividades da gestão. A gestão de custos é um instrumento que, quando bem estruturado, é capaz de mensurar de maneira precisa os gastos incorridos nas atividades, tornando-se essencial para uma organização. Inserido neste contexto, o foco principal deste estudo foi avaliar o sistema de gestão de custos de uma entidade prestadora de serviços, verificando se a mesma fornece ferramentas para identificação e mensuração dos custos dos serviços prestados, visando atender as necessidades informacionais dos gestores. Quanto aos métodos utilizados, foi realizada uma pesquisa do tipo estudo de caso e descritiva, na qual os dados foram coletados por meio da observação assistemática, pesquisa documental e entrevista semi-estruturada. Em seguida os dados foram submetidos à análise documental e à análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa mostraram que a entidade adota o método de custeio integral para os processos de acumulação e apropriação dos custos, por tratar-se de uma abordagem ampla de todos os custos e despesas. Dentre as várias informações impactantes que surgiram durante o processo da pesquisa, conclui-se que o atual sistema utilizado pela empresa condiz com os objetivos estabelecidos para um sistema de gestão de custos, disponibilizando informações sobre a situação econômica e financeira da organização de forma adequada, confiável e em tempo hábil aos gestores.

Palavras-chave: *Sistemas de Custos. Gestão de Custos. Custos em Empresas Prestadoras de Serviços.*

1 INTRODUÇÃO

O cenário empresarial mundial revela transformações significativas que estão sendo evidenciadas no mercado comercial, principalmente através da competitividade entre empresas de diversos aportes. Essa competição é válida porque além de manter um vínculo com a sociedade decorrente da disputas atrativas de preços, torna-se essencial no sustento da empresa através da qualificação de seus produtos e menores preços, proporcionando um maior lucro e agilidade na comercialização. Como toda empresa necessita tomar decisões diante de seus planejamentos, a contabilidade de custos contribui fornecendo dados para que seja determinado um padrão e um orçamento nas previsões, facilitando em comparações antigas e futuras da empresa. Essa ideia considera a fixação de preços nas empresas uma das mais importantes decisões gerenciais, mantendo a lucratividade e a continuidade da organização, através das vendas.

Nas últimas décadas o setor de serviços expandiu de forma bastante significativa na economia brasileira, consistindo também em uma das principais tendências da economia mundial. O aumento da competitividade no setor de serviços tem provocado uma forte procura dos administradores por informações que os auxiliem a alavancar o correto planejamento, controle e principalmente a tomada de decisão.

As companhias desse setor buscam melhorar cada vez mais a qualidade do serviço percebida pelo cliente, aliada à redução dos custos. Diferentemente das empresas industriais, nas empresas prestadoras de serviços os custos geralmente são apurados somente após a prestação de serviços, de maneira que o estabelecimento de preços competitivos, suficientes para cobrir os custos e obter a margem de lucro desejada, é crucial para a sobrevivência das empresas. Desse modo, torna-se fundamental que as empresas estabeleçam um sistema de

gestão de custos capaz de fornecer informações apropriadas para a determinação do preço de seus produtos ou serviços.

A metodologia de custeio deve estar alinhada aos processos de negócio da companhia e seus dados devem ser continuamente atualizados, para que o sistema de custos não se torne obsoleto. Com isso, as informações oferecidas pelo atual sistema de custos da empresa objeto de estudo, a Câmara de Dirigentes Lojistas designada pela sigla CDL, podem conter valores distorcidos sendo reportados para os gestores, gerando uma perda de credibilidade do modelo e do valor da informação. Dado o contexto em que esta entidade está inserida, foi delineada a seguinte problemática: *O sistema de gestão de custos da Câmara de Dirigentes Lojistas atende às necessidades informacionais dos gestores?*

Com o intuito de responder a problemática exposta estabeleceu-se o seguinte objetivo geral: avaliar o sistema de gestão de custos da Câmara de Dirigentes Lojistas verificando se o mesmo atende às necessidades informacionais dos gestores. Já os objetivos específicos necessários para segmentar o objetivo geral são: (i) descrever os procedimentos utilizados para a identificação, mensuração e análise dos custos dos serviços prestados; (ii) analisar se o sistema utilizado na organização atende as necessidades de seus gestores; e (iii) apontar pontos fracos e, se necessário, sugerir mudanças no sistema de gestão de custos visando o atendimento das necessidades informacionais dos gestores.

Os sistemas de custeio são importantes ferramentas que os gestores possuem para obter ganhos de confiabilidade e agilidade na tomada de decisão. Além disso, a busca das empresas prestadoras de serviços por informações de custos vem se destacando ultimamente, demonstrando com isso que um estudo aprofundado em uma empresa de serviços na revisão de seus processos, análise das atividades e aperfeiçoamento no seu sistema de custos se torna bastante necessário.

Este estudo é de extrema importância para a universidade como fonte de pesquisa acadêmica do curso de contabilidade, uma vez que pesquisas nessa área de prestação de serviços são escassas principalmente quando voltadas para associações desse tipo, demonstrando assim a necessidade e oportunidade de elaboração do mesmo.

Tratando-se do controle de seus custos, percebe-se a importância de uma análise detalhada em seu sistema de custos. O propósito foi desenvolver os conceitos fundamentais da contabilidade de custos para empresa do terceiro setor, contribuindo para uma melhoria interna em sua organização. Este artigo subdivide-se em cinco seções, incluindo esta introdução. Nas seções 2, 3 e 4 respectivamente, são abordados o referencial teórico, a metodologia de pesquisa adotada e os resultados encontrados com a pesquisa. Na seção 5 são apresentadas as conclusões e contribuições da pesquisa, seguida das referências.

2 CUSTOS DE PRODUÇÃO

Neste capítulo serão retratados os aportes teóricos da contabilidade de custos referentes aos conceitos e classificações, sistemas de custos, abordagem à contabilidade de custos, abrangendo ainda sua aplicação em atividades empresariais e os custos no setor de prestação de serviços.

2.1 Conceitos e classificações

Visando facilitar o entendimento do sistema de custos que foi avaliado, primeiramente é necessário conceituar e classificar os principais elementos de custos. Serão utilizados para esse propósito conceitos de autores renomados como Motta (2000), Silva (2002), Padoveze (2004), Leone (2009) e Martins (2009), dos quais foi possível extrair a seguinte classificação.

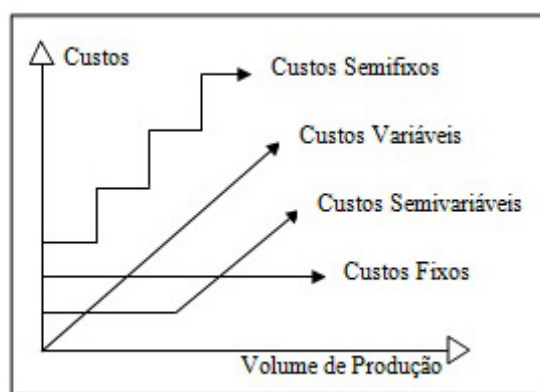
QUADRO 1 - Conceitos e classificações

| Elemento de Custos | Descrição |
|----------------------|--|
| Custos Diretos | É denominado todo item de custos que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao objeto do custeio. São apropriados diretamente a um produto ou serviço, sendo identificados aos seus portadores sem a necessidade de rateio. |
| Custos Indiretos | São aqueles que não são facilmente identificados através do objeto de custeio, são considerados custos indiretos por ser alocados ao objeto de custos através de um método de alocação denominado como rateio. |
| Custos Fixos | São aqueles considerados os custos que se mantêm inalterados, independentemente do aumento ou diminuição do volume de produção. Ou seja, não sofre nenhum tipo de alteração quando o volume se altera dentro de um intervalo relevante de atividade. |
| Custos Variáveis | O custo é determinado como variável se o total variar em proporção direta com o volume de produção, ou seja, são todos aqueles que se alteram de acordo com a proporção de alteração do volume dentro de um intervalo relevante de atividade. |
| Custos Semifixos | São custos que permanecem constantes dentro de certos intervalos, não variam proporcionalmente à produção, são alternados em degraus até atingir um novo patamar de atividade. São conhecidos também como custos em degraus. |
| Custos Semivariáveis | Estes variam em função do volume de produção, mas não exatamente nas mesmas proporções. São custos que possuem uma parcela fixa a partir do momento que passam a ser variáveis, ou seja, existe variação em relação à quantidade produzida e não há relação direta, não variam na proporção exata. |
| Despesas | É considerado todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e têm essa característica de representar sacrifícios no processo de aquisição de receitas. De modo geral, as despesas estão relacionadas aos valores gastos com a estrutura administrativa e comercial da empresa. |

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Motta (2000), Silva (2002), Padoveze (2004), Leone (2009), Martins (2009)

Para melhor entendimento dos conceitos apresentados, a figura abaixo esclarece estas classificações de custos em função da variação do volume de produção.

FIGURA 1. Classificação dos custos fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Silva (2002)

É possível identificar as classificações desses custos no gráfico, de maneira que os custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente à quantidade produzida, enquanto o custo por unidade permanece inalterado, enquanto os custos fixos permanecem constantes diante de oscilações no volume de produção, embora o custo por unidade varie

proporcionalmente à quantidade produzida. Já os custos semivariáveis e semifixos são aqueles que contêm dentro de si uma parcela fixa e variável.

2.2 Sistemas de custos

Os sistemas de custos inseridos nas empresas têm por objetivo fornecer as informações que rodeiam o custo no que se refere à acumulação, organização, análise e interpretação dos dados operacionais e físicos, além de outros indicadores combinados, conforme apresentado a seguir.

2.2.1 Sistemas de levantamento de informações de custos

De acordo com Motta (2000), esses sistemas são responsáveis pela mensuração monetária das ocorrências que comprometem o patrimônio da empresa. O custeamento pode ser real, ou ainda ser dividido em histórico e padrão. Para Padoveze (2004), o custeamento real é o alicerce da contabilidade de custos, pois apura os gastos gerais ocorridos na produção e nas operações da entidade. Já o custeamento histórico refere-se aos valores ocorridos num determinado período, enquanto o custeamento padrão é uma forma de antecipar as informações de custos dos produtos e dos serviços, sendo calculado com base em eventos futuros de custos.

2.2.2 Sistemas de identificação e acumulação de custos

É um sistema de identificação e acumulação de custos que depende do objeto a ser custeado. De acordo com Motta (2000), os valores são identificados e acumulados conforme critérios preestabelecidos, de modo que existem duas formas de acumulação de custos: por ordem de produção e por processo.

O sistema de acumulação de custos por processo é recomendado para situações de manufatura nas quais todas as unidades do produto final são idênticas, e onde não existam serviços em separado que apresentem características substancialmente diferentes. Já o sistema de acumulação por ordem é mais adequado às empresas onde os produtos são produzidos sob encomenda, sob medida ou onde a produção consiste de produtos especiais (GHILARDI; ZAMBERLAN, 2006).

2.2.3 Sistemas de apropriação de custos ou métodos de custeio

Os sistemas de apropriação de custos auxiliam a administração e o controle dos custos indiretos, busca alocá-los aos objetos de custeio através de diferentes critérios e de acordo com o método utilizado. Para Leone (2000), os métodos de custeio se preocupam com a administração dos custos indiretos buscando alocá-los aos objetos de custeio, seguindo critérios diferentes de acordo com o método utilizado. Motta (2000) considera que os métodos de custeio contribuem na complexa tarefa de atribuir custos e despesas indiretas aos produtos, afirmando que esses métodos representam a parte da contabilidade de custos onde os dados são processados gerando informações necessárias aos administradores. Os principais métodos de custeio para a realização deste trabalho que serão detalhados na sequência são: custeio por absorção; custeio variável; custeio baseado em atividades (ABC) e custeio RKW.

a) Custeio por Absorção: Segundo Martins (2009) e Machado (2002), o custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados e todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos, ou seja, apropriam todos os custos de produção, quer fixos, variáveis, diretos ou indiretos. Devido à sua abrangência, este método de custeio é o único adotado pela legislação comercial e fiscal do Brasil e, talvez por esse motivo, é o

mais utilizado nas empresas. Para Dutra (2010), é o custeio mais utilizado para apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem da área de elaboração, não considerando as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção;

b) Custeio Variável: O custeio variável é um critério usado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa, sendo aplicado a qualquer sistema de determinação de custos (LEONE, 2009). Nesse sistema de custeio os custos são separados em fixos e variáveis. Sendo os custos variáveis alocados aos produtos, e os fixos são tratados como despesas do período. Para Martins (2009) e Dutra (2010), no custeio variável são alocados aos produtos elaborados somente os custos variáveis, permanecendo os fixos separados e considerados como despesas do período, sendo destinados diretamente para o resultado. Ou seja, neste método de custeio somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços enquanto os custos fixos são denominados despesas, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado. Este método não determina o valor do custo do produto, e sim a contribuição que cada produto traz à empresa (MOTTA, 2000);

c) Custeio Baseado em atividades (ABC): Conforme relata Martins (2009), o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio aplicado aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos, no qual o objeto de custeio não o produto mas as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de um serviço. Segundo Dutra (2010) esse método é exclusivamente gerencial porque corresponde ao total da produção de bens e serviços, além de atribuir aos objetos de custeio, produtos, serviços e clientes, todos os custos e despesas.

Neste caso, os custos diretos são atribuídos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos que, de acordo com Martins (2009), determinam ou influencia a maneira como os produtos consomem as atividades. Nesta perspectiva, o direcionador de custos é a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos. Para Wernke (2008) esse método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais. Nessa metodologia, os serviços ou produtos consomem atividades e essas atividades consomem os recursos. Diferente do custeio tradicional (absorção), onde os produtos ou serviços consomem diretamente os recursos;

d) Custeio RKW: O método de custeio Integral é conhecido como RKW em virtude da sigla se originou das iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos (*Reichskuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit*) que surgiu na Alemanha. Segundo Machado (2002) e Martins (2009), esse método consiste no rateio dos custos de produção e de todas as despesas da empresa, inclusive despesas financeiras, sendo utilizado apenas para fins gerenciais. As técnicas de rateio são absolutamente semelhantes às formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção, ou seja, tudo baseado na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para proceder às várias séries de rateios em seguida, de forma que ao final todos os custos e despesas estejam recaindo sobre os produtos. Para Silva (2002), caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados, tais como: custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc. Pode-se dizer que todos os gastos realizados por uma entidade em suas atividades são apropriados ao custo do produto, com exceção dos investimentos em ativos fixos. Este método foi

utilizado no Brasil na época em que existia o CPI (Conselho Interministerial de Preços), órgão que controlou os preços das empresas nas décadas de 60 e 70. A vantagem desse método é que ao ocorrer o aumento de um item de custo ou despesa, é possível calcular o efeito do mesmo no preço do produto (VICECONTI, 2010).

Segundo Sornberger (2010), este sistema de custeio é muito parecido com sistema de custeio por absorção, sendo a diferença que neste até as despesas são alocadas aos produtos. Seu conceito surge da ideia de que a contabilidade de custos é a responsável pelo estabelecimento de preços dos produtos e serviços, sendo a principal importância deste método o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização. Deste modo, percebe-se que a forma como são apropriados os custos da entidade objeto de estudo é parecida com o custeio integral, pois há uma abordagem ampla de todos os custos e despesas.

Estes sistemas de levantamento, identificação e apropriação dos custos apresentados, correspondem detalhadamente às apurações dos custos de uma organização, sendo capazes de compreender todos os processos envolvidos nos levantamentos de dados e contagem dos mesmos.

2.3 Abordagens da contabilidade de custos

Este tópico discuti-se sobre a contabilidade de custos aplicada às atividades empresariais e dos custos no ambiente das companhias de serviços.

2.3.1 A contabilidade de custos para mensuração do lucro/superávit

Devido o cenário altamente concorrencial do setor de serviços, é imprescindível que exista uma gestão estratégica de custos, tendo em vista a necessidade de conhecer e mensurar de maneira precisa os gastos decorrentes das atividades da empresa, para se identificar informações acerca da lucratividade de cada um dos clientes ou do serviço prestado. Inseridas neste cenário as empresas prestadoras de serviços necessitam da gestão de custos para poder saber utilizar as várias técnicas para identificar e reduzir seus custos de forma integrada.

O principal objetivo da contabilidade é acumular informações financeiras para serem usadas na tomada de decisões econômicas. Nesta perspectiva, a contabilidade financeira enfoca a coleta de informações a serem usadas na preparação de demonstrações financeiras, das quais podem ser citadas o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e demonstração dos lucros acumulados, ressaltando que é necessário apurar o resultado em todas essas etapas, seja lucro ou prejuízo (SILVA, 2002). A contabilidade financeira registra a história financeira da empresa e tem por objetivo controlar o patrimônio e apurar o resultado das empresas, fornecendo informações aos usuários externos (CREPALDI, 2002; VICECONTI, 2010).

Na determinação do lucro, a contabilidade de custos utiliza os dados dos registros convencionais de contabilidade, ou os reúne de um modo diferente para que eles se tornem úteis à administração. Nesse aspecto a apuração dos custos inerentes à atividade é obrigatória, embora a contabilidade de custos utilize o método de custeio por absorção na determinação dos lucros para atender os usuários externos, uma vez que no Brasil o fisco aceita que os custos sejam apurados apenas através deste método. Para os usuários internos o cálculo dos diferentes tipos de custos que servem para a determinação do lucro destina-se a preencher as necessidades gerenciais, calculando pela acumulação dos custos nas diversas fases de produção dos produtos ou serviços, através do emprego de alguns critérios de rateio e de avaliação de estoque (SILVA, 2002; LEONE, 2009).

2.3.2 A contabilidade de custos no controle das operações

No desenvolvimento de uma organização, o processo produtivo aumenta e passa a utilizar um volume maior de mão-de-obra que ocasiona a divisão em setores ou departamentos. Com esse desenvolvimento da organização o administrador muitas das vezes pode se distanciar e perder o controle sobre os processos produtivos, ressaltando que, para Martins (2009), o controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção, podendo este ser aplicado a qualquer setor ou atividade de uma empresa.

Segundo Leone (2009), para que o controle seja eficaz a contabilidade de custo utiliza o custo-padrão que, para Martins (2009), é o custo ideal de fabricação de um determinado item. Trata-se do valor que a empresa fixa como meta para o próximo período ou serviço, tendo como objetivo fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custos e o que deveria ter ocorrido. Já para Leone (2009) são custos predeterminados, diferentes dos custos estimados e, apesar de servirem para o controle, planejamento e tomada de decisões, são calculados com base nos parâmetros operacionais. Nesse método percebe-se que nem todos os tipos de custos são padronizados, pois dependem do comportamento do custo e de alguns parâmetros operacionais padronizados. Por isso, somente os custos diretos e os variáveis são tratados como custos-padrão e, sendo assim, os demais custos definidos como indiretos e fixos não são considerados para compor o sistema de custos-padrão.

2.3.3 A contabilidade de custos como suporte à decisão

A contabilidade de custos não se restringe apenas ao atendimento de usuários externos, pois uma das funções mais importantes é desenvolver informações que auxiliem os gestores no planejamento e controle das operações. A contabilidade de custos, segundo Nascimento (2001), é um centro de processamento de informações gerenciais dos mais importantes para tomada de decisões, e para que ela ajude no processo decisório precisa receber auxílio de todos os setores de apoio, e receber informações ou dados sistematizados e confiáveis da produção para que o processo de classificação e apropriação dos custos flua normalmente. Borinelli *et al.* (1996, *apud* SILVA, 2002) entendem que as empresas devem obter informações antes de tomar decisões, fornecidas em tempo adequado que agreguem valor ao produto e que enumerem a real situação acerca da decisão a ser tomada. No entanto, nem todas as decisões tomadas pelos gestores baseiam-se em custos, embora um sistema de custeamento seja de suma importância para uma organização à medida que determina o resultado, controle das operações e tomada de decisões.

2.3.4 Custos no setor de prestação de serviços

Esse estudo foi desenvolvido em uma entidade prestadora de serviços sem finalidade lucrativa, destacamos que é uma organização de natureza jurídica sem fins de acumulação de capital para o lucro dos seus diretores. Todo seu lucro deve ser reinvestido em estrutura ou outras áreas da pessoa jurídica e empresas desse modelo não possuem distribuições de lucro para seus associados. Como principais características destacam-se o patrimônio que é constituído pelos associados ou membros e a ausência de finalidade lucrativa.

A prestação de serviços é um dos setores que vem se desenvolvendo de forma considerável e tende a continuar crescendo no Brasil. Devido ao avanço tecnológico e à substituição gradual da mão-de-obra da manufatura por máquinas, os serviços estão aumentando a cada dia na economia global. O crescimento da prestação de serviços no país, ocasiona uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante transformação e desenvolvimento, obtendo controle de suas ações. De acordo com Cooper e Kaplan (1998 *apud* SILVA 2002) o ambiente competitivo para estas empresas tornou-se tão desafiador e exigente quanto o das empresas de produção, pois as

empresas de serviço têm as mesmas dificuldades de gerenciamento encontrado nas indústrias. Afirma ainda que desde a década de 70 o movimento de desregulamentação mudou completamente as regras de operações para as empresas de serviços, de maneira que os gestores destas empresas buscam informações para melhorar a qualidade e a eficiência de suas atividades.

Segundo Silva (2002), a apuração dos custos em empresas prestadoras de serviços não difere em relação às demais, pois sua principal alteração envolve a manutenção dos estoques dos produtos fabricados. Neste setor existe grande incidência de custos indiretos nas atividades de apoio que influenciam significativamente a formação do custo das atividades diretas, determinantes na produção. Contudo, empresas prestadoras de serviços são organizações constituídas iguais às demais, sendo que o diferencial das empresas comerciais é que comercializam serviços e não mercadorias. Assim, surge a importância da contabilidade de custos em empresas deste gênero, uma vez que estudos voltados para a temática de custos são poucos explorados na área de serviços.

Estes tópicos apresentados possibilitam ao leitor compreender o potencial da contabilidade de custos e como ela se faz favorável na gestão de uma empresa, no que diz respeito à apuração de resultados, controles das operações, tomada de decisões e no setor de prestação de serviços.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesta pesquisa tem seu foco principal na evidenciação dos métodos utilizados para a coleta e análise dos dados. Para atingir os objetivos propostos, a pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso que, de acordo com Martins e Theóphilo (2009), trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, na qual o pesquisador não interfere nos eventos e variáveis buscando entender uma situação de um caso. Ao estudar o sistema de custos da entidade buscou-se anteriormente descrever a estrutura de seus setores, abrangendo os registros da pesquisa, o fluxo de informações na empresa, e observando o sistema de custeamento utilizado. Dessa forma, a pesquisa é caracterizada como descritiva porque, conforme Cooper e Schindler (2011), trata-se de um tipo de estudo que pode exigir tantas habilidades de pesquisa quanto um estudo casual, à medida que tem a finalidade de descrever os fatos associados a uma população ou para estimar proporções da população que contém certas características, ou seja, é aquela que relata quem, o quê, onde, quando ou quanto.

A pesquisa se desenvolveu na Câmara de Dirigentes Lojistas – CDL - da cidade de Sinop, sendo que a escolha por esta empresa como unidade de análise justifica-se por tratar-se de uma organização com atuação expressiva no segmento logístico da cidade e que, assim como as demais organizações, também necessita de uma gestão eficiente de custos. Outro critério que justifica a escolha da unidade de análise refere-se à conveniência do pesquisador que, por atuar como colaborador desta organização, dispõe de acesso facilitado aos dados.

3.1 Coleta de dados

O presente estudo utilizou três técnicas de coleta de dados, cada qual com objetivos específicos e complementares, de maneira a permitir uma cobertura mais abrangente possível do propósito desta pesquisa. Nesse sentido, o levantamento dos dados foi realizado por meio da observação assistemática, pesquisa documental e entrevista semi-estruturada. A primeira fez uso de uma planilha de apoio que buscou descrever as atividades dentro de cada setor da entidade, com ênfase em facilitar o conhecimento dos setores para auxiliar a identificação dos custos gerados. Em seguida o estudo consistiu em um levantamento documental onde foram

analisados documentos relacionados à implementação de políticas estratégicas da empresa, além de relatórios de custos dos períodos anteriores. Já a entrevista semi-estruturada foi aplicada à gerência da unidade e aos funcionários que atuam no setor financeiro, haja vista estarem envolvidos nos processos que geram informações relacionadas aos custos da organização, sendo os principais pontos abordados, a tomada de decisão e a utilização da informação prestada.

3.2 Análise dos dados

Realizada a coleta de dados, foi elaborada a análise onde os instrumentos mais apropriados foram a análise de conteúdo e análise documental. Com o mapeamento dos setores, e através dessas técnicas, buscou-se fazer a análise das atividades e das informações que foram coletadas com base nos instrumentos citados acima. Para facilitar o entendimento, Richardson (2011) recomenda o uso de três etapas para subsidiar na análise dos dados, sendo elas: pré-análise, análise do material e interpretação referencial. A fase de pré-análise consiste na organização do material e é uma etapa bastante flexível, abrangendo todo material, a formulação de hipóteses, objetivos e a elaboração de indicadores para a interpretação dos resultados. A análise do material consiste na codificação, categorização e quantificação da informação e, por fim, a interpretação referencial onde o pesquisador utiliza a reflexão e a intuição com embasamento nos materiais empíricos, estabelecendo relações e aprofundando as conexões de ideias.

Na análise documental procurou-se extrair informações que embasassem a observação dos processos na organização, obtendo assim conhecimento sobre as atividades da empresa, características dos serviços prestados, quadro funcional e suas atribuições e responsabilidades. Já a análise de conteúdo teve por objetivo verificar o teor das informações coletadas por meio das entrevistas e a observação assistemática, buscando identificar as necessidades informacionais dos gestores. A junção destas análises permitiu chegar às conclusões e a possíveis sugestões de melhorias para o sistema de custos da organização, culminando com o atendimento do objetivo proposto e, conseqüentemente, responder à problemática em questão.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

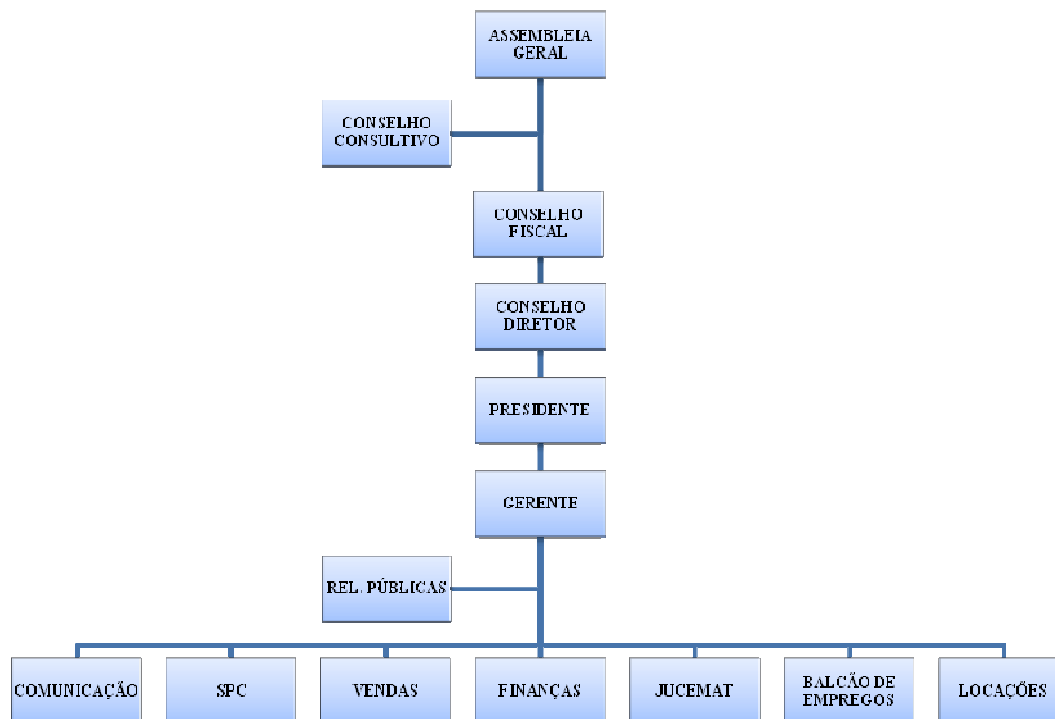
Para alcançar os objetivos propostos foram determinados alguns procedimentos relacionados às questões da pesquisa. Este tópico relata a caracterização da organização, apropriação dos custos, principais relatórios gerados pelo sistema de gestão de custos, avaliação do sistema por parte dos gestores, levando em consideração seus aspectos positivos e negativos. Seguindo para cada tópico, a forma metodológica apresentada na seção 3.

4.1 Caracterização da unidade de análise

A Câmara de Dirigentes Lojistas, designada pela sigla CDL, é uma entidade civil de direito privado, sem fins lucrativos que foi fundada e constituída no município de Sinop – MT em 22 de junho de 1983. É uma associação de lojistas criada para defender, orientar, coligar e representar no âmbito territorial de sua atuação os legítimos interesses da entidade e lojistas associados, enquanto prestadora de serviços. Sua atividade principal é o Serviço de Proteção ao Crédito (SPC), além de outras atividades que estão contextualizadas na sequência. A organização possui cerca de 850 filiados que geram a principal receita da organização por meio do pagamento de mensalidades. Atualmente a entidade conta com 27 funcionários em

seu quadro de pessoal, que estão distribuídos na estrutura organizacional disposta no organograma abaixo.

FIGURA 2. Estrutura organizacional da entidade



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

A estrutura organizacional apresentada acima está dividida em ambientes externos e internos. O ambiente externo é representado pelo conjunto de indivíduos, grupos e organizações que influenciam e são influenciados por essa instituição, ou seja, são o topo da hierarquia compostos pela assembleia geral, o conselho fiscal, consultivo e diretor, além da presidência. Serão assim denominados neste estudo, por não manterem contato direto com os setores internos da entidade. O ambiente interno caracteriza-se como sendo aquele que está dentro da organização e normalmente tem implicação imediata e específica na administração. São constituídos pelos seguintes centros: gerência, relações públicas, comunicação, SPC, vendas, finanças, Jucemat, balcão de emprego e locações.

A **assembleia geral** é um órgão máximo e soberano responsável pela aprovação das contas, balanços e relatórios anuais apresentados pela diretoria, sendo composta pelos cinquenta primeiros comerciantes que foram associados da CDL Sinop. O **conselho consultivo** é um órgão permanente, moderador e consultivo que tem como membros os ex-presidentes da entidade e a finalidade de pronunciar-se sobre questões internas e externas que forem submetidas pelo presidente. Compete ao **conselho fiscal** examinar mensalmente os livros, as atas, documentos e papéis da CDL Sinop, emitir anualmente parecer sobre a gestão administrativa e as contas de receitas e despesas, balancetes, balanços e realizar a fiscalização do ingresso de recursos e da aplicação da receita orçamentária. Já as atribuições do **conselho diretor** são: aprovar, alterar e reformular o regimento interno da entidade, executar as recomendações aprovadas em assembleia geral, aprovar o plano de cargos e salários dos funcionários e propor para assembleia geral sugestões e melhorias para a entidade. Esta é representada por um **presidente** que possui atribuições como representá-la, ativa e

passivamente, em juízo ou em fora dele, convocar e presidir as assembleias gerais, prestando esclarecimentos sobre as contas e a administração da entidade.

No que tange ao ambiente interno, a **gerência** tem por finalidade supervisionar e coordenar os serviços administrativos e operacionais, avaliando e fiscalizando o desempenho dos setores, verificando se estes estão realizando com sucesso as funções a que se destinam. Compete à ele a admissão e demissão de servidores, identificando falhas e propondo sugestões, de forma que estas informações sejam repassadas ao conhecimento da presidência. O setor de **relações públicas** tem por objetivo auxiliar na execução de tarefas internas e externas, com finalidade de servir como suporte e auxiliar os associados fornecendo informações. A entidade aloca a disposição dos associados e sociedade o setor de **comunicação** que tem por finalidades divulgar a entidade, produtos e serviços para a sociedade, através de matérias jornalísticas, notas, fotos, entrevistas e informações disponibilizadas em seu próprio site.

O Serviço de Proteção ao Crédito (**SPC**), é um setor que auxilia os lojistas em suas vendas possibilitando o acesso ao histórico dos clientes através de uma consulta que fornece informações sobre o CPF (Certificado de Pessoa Física) da pessoa, verificando se o mesmo obteve alguma restrição em seu nome e fornecendo maior segurança para os lojistas em suas vendas. Em seguida, destacamos o setor de **vendas** que compreende toda a área comercial da empresa, cuja finalidade é incentivar e motivar a equipe de vendas a capturar novos filiados para a instituição. Já o setor de **finanças** tem o intuito de administrar a gestão financeira da entidade, centralizando todas as questões financeiras tais como contas à pagar, recebimentos, faturamento e gestão de recursos humanos. Contempla a função de controlar os ingressos e desembolsos de recursos.

A **Jucemat** (Junta Comercial do Estado de Mato Grosso) é um preposto que tem por finalidade efetuar todas as transações de constituição e alteração de empresas e serviços como: emissão de certidão simplificada, específica, inteiro teor, dentre outras. O **balcão de emprego** tem por objetivo ajudar as empresas filiadas no processo seletivo de candidatos, selecionando o melhor perfil de acordo com que cada vaga exige e criar novas oportunidades para os candidatos, colocando-os no mercado de trabalho. E por fim, o setor de **locações** que apresenta como propósito a locação de salas, auditório, e pavilhão de festas, sendo os mesmos locados para diferentes ramos de atividades.

Para auxiliar no desenvolvimento de todas estas atividades, a organização utiliza um sistema denominado 3C, produzido e distribuído pela empresa 3C Desenvolvimento de Sistemas Ltda, ressaltando que uma de suas principais características é que o mesmo foi criado e desenvolvido com funções direcionadas para entidades, especificamente organizações sem fins lucrativos prestadora de serviços. Consequentemente, não dispõe de algumas ferramentas que são encontradas em sistemas convencionais como: emissão de nota fiscal eletrônica, sistema público de escrituração digital (Sped), dentre outros. As informações geradas são provenientes dos setores da entidade tais como: contas a receber, contas a pagar e departamento de pessoal. Os diversos relatórios contemplam livro diário, livro razão, balancetes, balanço patrimonial, demonstrativo de resultado do exercício, controle de cheques, orçamentos, holerites, recibo de pagamento autônomo, cadastro de funcionários, dentre outros.

4.2 Apropriação dos custos

Com base nas respostas aos questionamentos feitos durante a realização da pesquisa, evidenciou-se que o sistema de custos é considerado cada vez mais relevante para apurar e orientar os processos de tomada de decisão na empresa. Notou-se que a empresa possui um sistema de custos formalizado e realiza a apuração dos custos por departamentalização.

Assim, destacamos que a mesma utiliza algumas características do custeio por absorção, que é conhecido como um método de custeio que apropria todos os custos de produção quer fixos, variáveis, diretos ou indiretos.

Entretanto, ao observar os processos de acumulação e apropriação de custos dos setores que foram apresentados no tópico acima como a gerência, relações públicas, comunicação, SPC, finanças, Jucemat, balcão de empregos, locações e departamento de vendas, destaca-se que estes setores da empresa alocam seus custos aos serviços através do método de custeio integral. Isso ocorre por se tratar de uma abordagem ampla de todos os custos e despesas dos serviços que são executados, pois ocorre a classificação de todos os gastos ocorridos na organização, sem exceções, considerando tudo como gastos sendo tratado como custo direto ou indireto, obtendo uma informação de custos completa e conservadora.

Por se tratar de uma empresa prestadora de serviços, os procedimentos que são utilizados para mensuração e identificação dos custos da empresa contêm grande incidência de custos indiretos, os quais são identificados e realizados através de rateios que são organizados pelos centros de custos. Já os custos diretos são aqueles em que a entidade não utiliza ferramentas como rateio para identificá-los e são atribuídos diretamente aos seus devidos departamentos, sendo cada operação realizada e lançada no sistema observando a natureza da conta. Assim consegue-se mais rastreabilidade dos custos e uma ordem das atividades, pois mensura-se e identificam-se os custos ocorridos na organização a partir do fato ocorrido.

4.3 Principais relatórios gerados pelo sistema de gestão de custos

Os relatórios que são fornecidos pelo sistema de gestão de custos da empresa objetivam facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão. No quadro a seguir resalta-se os principais relatórios e destaca-se que a ordem apresentada a seguir não implica em dizer que seja de acordo com o grau de importância que estes possuem para seus usuários.

QUADRO 2 - Relatórios gerados pelo sistema de gestão de custos

| Principais relatórios | Descrição |
|---------------------------------|--|
| Relatório de centro de custos | São aqueles que permitem cadastrar não apenas os custos, mas o resultado de cada setor da entidade. Permitem visualizar os resultados da empresa por departamentos de acordo com a estrutura criada pelo sistema. O sistema trabalha com dois planos relacionados, o plano de contas e o centro de custos. Neste relatório são apresentados os totais de receitas, despesas e o saldo após selecionados o grupo de centro de custos. |
| Relatório bancário | Estes são emitidos com a finalidade de obter o controle referente às transações com depósitos e movimentações com retiradas da conta, esboçando o período e as informações referentes ao fato ocorrido. |
| Relatório financeiro | São emitidos aleatoriamente para comparações financeiras entre períodos. É capaz de indicar qual a influência positiva ou negativa que as atividades apresentadas obtêm sobre o resultado econômico e financeiro da entidade de modo a facilitar a tomada de decisão. |
| Relatório de desempenho | Tem por finalidade demonstrar e apontar as análises das metas estabelecidas através do planejamento da organização, verificando se os resultados apresentados estão de acordo com os que foram estabelecidos em planejamento. |
| Relatório de custos | Determina os custos e gastos que são gerados pelos setores. Tem por objetivo analisar os valores das receitas com os custos ocorridos, verificando se o setor está fornecendo uma margem de lucro considerável em determinado período exigido. |
| Origem e aplicações de recursos | São destinadas a evidenciar um determinado período, apresentando as modificações e variações que ocorreram na posição financeira da organização. |
| Relatório de fluxo de | São emitidos diariamente para controlar as entradas e saídas de recursos do caixa, e mensalmente para comparações entre períodos. Auxilia a gerência a tomada de |

| | |
|---------------------|--|
| caixa | decisões antecipadas sobre a falta ou sobra de recurso na entidade. |
| Relatórios gráficos | Este apresenta o confronto entre receitas e despesas gerando o nível de endividamento ou lucro através de demonstrativos gráficos. |

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Estes relatórios que são gerados pelo sistema de custos são apresentados de forma impressa mensalmente, estabelecendo parâmetros de comparações entre períodos e facilitando o planejamento e a tomada de decisão para o próximo período. Em seguida são alocados e encadernados em um único volume que se destina ao arquivamento.

4.4 Avaliação do sistema

Durante o processo de avaliação do sistema estudado foram consideradas algumas questões pertinentes ao mesmo, o qual é de grande importância para a organização, pois integraliza todos os departamentos da empresa, facilitando o processo de comunicação e informatizando todos os setores. No caso da contabilidade, que é realizada por uma empresa terceirizada, auxilia no fornecimento de fontes de consulta para acessar a relatórios e planilhas, até mesmo acesso às transações bancárias. Deste modo, as informações que são geradas pelo sistema possuem toda credibilidade para a empresa porque, com base na veracidade e precisão das informações, os gestores realizam suas análises para melhor direcionar suas estratégias, sendo estas delineadas através de relatórios e comparações entre períodos.

Segundo o questionamento ocorrido durante a pesquisa, dentre várias indagações mencionadas, o gestor afirmou que a confiabilidade do sistema de gestão de custos, depende da origem das informações que são geridas no sistema, as quais devem ser oriundas de uma pessoa que possua conhecimento sobre o mesmo haja vista que sistema é passível de erro humano. Assim, a alta rotatividade de funcionários na organização resulta na falta de comunicação e aprendizado suficiente para seu manuseio, inserindo informações impróprias em contas indevidas que podem prejudicar a funcionalidade e seu desempenho.

Desta forma, o sistema fornece uma harmonia entre todos os setores da entidade, abrangendo até a empresa terceirizada. Porém o controle das atividades alinhado com o sistema gera informações que atendem a tomada de decisão necessária para almejar resultados confiáveis, visando o melhor desenvolvimento dos processos informacionais e gerando mais credibilidade com a minimização da incidência de erros.

Na sequência estão dispostos os principais aspectos positivos e negativos evidenciados pela pesquisa em relação ao sistema de gestão de custos da empresa.

a) Aspectos positivos;

- Agilidade nos processos e confiabilidade das informações geradas. O que antes era feito manualmente e alocados em resmas de papeis agora são realizados eletronicamente, facilitando a obtenção de informações precisas e com economicidade dos custos;
- Especialização do desenvolvedor. As necessidades vão surgindo e o desenvolvedor adéqua as necessidades e pedidos dos gestores da organização como a implementação de um novo relatório ou ferramentas. Aos relatórios que são fornecidos pelo sistema demonstraram total capacidade de suprir as necessidades dos gestores, para futuros planejamentos e tomada de decisões com base nos resultados apresentados;

- Quanto aos funcionários e a administração, destaca-se que o fator principal observado durante o estudo foi a dedicação e desempenho dos membros da organização para que o sistema obtenha resultados satisfatórios. Isto contempla tanto a administração, pelo investimento em equipamentos, quanto os funcionários, pelo esforço e comprometimento em executar as atividades estabelecidas pela direção, visando o aprimoramento do sistema.

b) Aspectos negativos;

- Por tratar-se de um sistema que foi instalado a pouco mais de um ano na empresa objeto de estudo, este ainda está em fase de desenvolvimento. Considerando este aspecto nota-se que o sistema não está totalmente estabelecido às atividades de atuação, resultando em constantes mudanças e ajustes às necessidades exigidas. Dessa forma o mesmo pode apresentar oscilações de seus resultados uma vez que podem surgir várias imprevistos, dado o seu curto tempo de vida;
- Uma crítica notória observada no sistema de custos foi a respeito ao acesso, pois o financeiro não obtém autonomia para regressar e fazer alguma alteração após lançada uma informação, o que somente o administrador do sistema pode manusear.

Se tratando dos aspectos positivos o atual sistema de custos apresentou-se total desenvolvimento gerando resultados satisfatórios em amplos sentidos. Já os aspectos negativos apresentou-se algumas observações, como afirmamos acima, que o sistema não possui um tempo considerável de implantação na organização, nesse sentido, o mesmo pode estar sujeito a surpreender os gestores com informações indesejáveis.

4.5 Necessidades informacionais dos gestores

O sucesso das organizações nesse mercado altamente competitivo é extremamente importante que ela esteja munida de informações financeiras para uma tomada de decisão correta e, conseqüentemente, consiga ter a sustentação e crescimento de seus negócios. Vários são os relatórios e controles financeiros que auxiliam as empresas nesse sentido. Mas, dentre todos esses controles financeiros, o controle da operação e do sistema de custos é um dos mais importantes para se manter um negócio vantajoso.

O sistema de gestão de custos da entidade tem como objetivo identificar e estudar os custos em cada serviço prestado, buscando o entendimento desses custos e alocando-os em suas respectivas contas. Através da pesquisa constatou-se que a organização utiliza várias ferramentas e relatórios para identificação, mensuração e análise dos custos, conforme foram contextualizados nos itens 4.1 e 4.2, visando o desenvolvimento do sistema e gerando informações adequadas para os gestores.

Contudo, destaca-se que o sistema de gestão de custo da organização está atendendo as necessidades informacionais de seus gestores por meio das inúmeras ferramentas e relatórios, visando o atendimento das necessidades dos gestores e auxiliando para que executem suas funções com vistas à um melhor planejamento, controle e principalmente tomada de decisão. Assim, uma boa gestão da estrutura de custos se faz necessária para obter o aumento do lucro através da redução dos custos, pois nenhuma empresa consegue sobreviver e manter suas operações sem um controle de custos eficiente.

4.6 Sugestões e recomendações

O objetivo principal do sistema de gestão de custos é fornecer informações adequadas e oportunas aos seus usuários. Observando o sistema estudado na organização, enfatizamos a importância do mesmo para a empresa com base na entrevista realizada com os gestores. Os mesmos destacam inúmeros benefícios acerca das ferramentas e dos relatórios que o sistema possui, gerando informações precisas que facilitam o gerenciamento. Observando o desenvolvimento do sistema atual firmamos que não é necessário que se faça uma reestruturação no mesmo, pois até o momento o sistema de gestão de custos está gerando informações seguras e em tempo hábil sobre a situação econômica e financeira da organização, as quais servem para um futuro planejamento, análises e tomada de decisões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas têm enfrentado um ambiente que sofre constantes transformações e a economia global tem se tornando cada vez mais turbulenta e competitiva. A inovação tecnológica tornou-se a grande causadora das mudanças a nível mundial, isto é, o cenário econômico e social passa por um período de constantes reestruturações e adaptações. A partir dessa acepção, vemos que as organizações e a sociedade de modo geral passam por frequentes mudanças e em cada época as problemáticas enfrentadas se modificam de acordo com as tendências do contexto social no qual estão inseridas, assim como também os valores culturais e morais, crenças e costumes do ser humano. Para tornarem-se competitivas e manterem-se ativas as empresas necessitam estabelecer estratégias capazes de fazer com que seus objetivos sejam alcançados, a fim de atender as necessidades de mercado. Desse modo, pode-se dizer que é indispensável à elaboração de diretrizes capazes de ajudar o processo de tomada de decisão e proporcionar uma administração eficaz.

No presente estudo conclui-se que, o conteúdo abordado no referencial teórico mostrou-se apropriado em compreender todos os processos envolvidos nos levantamentos de dados de campo desta pesquisa. Quanto à metodologia seguida, esta demonstrou-se satisfatoriamente adequada para os fins propostos pela pesquisa, atendendo aos objetivos escolhidos e sendo capaz de responder a problemática da pesquisa. A pesquisa permitiu analisar na prática como tais informações geradas por um sistema de custos confiável são valiosas na gestão de uma empresa.

Por hora, observou-se que o sistema é capaz de atender as necessidades de seus usuários através das informações geradas, as quais possuem toda confiabilidade para os gestores e são levadas em conta para a tomada de decisão. Porém, a empresa deve se preocupar em manter essa frequência para que os pontos negativos citados não venham tirar a segurança das estruturas de custos do sistema, para que assim continuem resultando em constantes melhorias na qualidade das informações de custos e aumentando a confiança dos administradores para a tomada de decisão.

Portanto, o trabalho de avaliação do sistema de custos alcançou os objetivos propostos e mostrou-se de grande relevância para a organização, uma vez que através deste os gestores poderão dispor de mais controle de seus recursos e melhorar o desempenho operacional e financeiro da organização.

As oportunidades para a continuação do trabalho e melhoria do atual sistema de custos da empresa devem-se às mudanças que o mesmo sofrerá até sua estabilização, de acordo com as necessidades exigidas pelos gestores. A alta rotatividade de funcionários na organização pode trazer alguns aspectos negativos para a empresa, como a desestabilização da estrutura do sistema de custos. Desta forma, uma pesquisa futura na entidade pode identificar se esses gargalos apresentados acima vão influenciar em períodos futuros e, em virtude deste fato, recomenda-se a realização de um trabalho futuro na organização.

REFERÊNCIAS

- COOPER, Donald R. e SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10 ed. - Porto Alegre : Bookman, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**/Silvio Aparecido Crepaldi. – ed. – São Paulo: Atlas, 2002.
- DUTRA, René Gomes, 1938. **Custos: uma abordagem prática**/ René Gomes Dutra. – 7 ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- GHILARDI, Wanderlei José e ZAMBERLAN, Carlos Otávio. **Relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas**. Publicado pela Revista Eletrônica de contabilidade do Curso de Ciências Contábeis da UFMS em JAN – JUN / 2006. Disponível em: <w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIIIn01/a08vIIIIn01.pdf> Acesso em: 20 de Mar 2012.
- LEONE, George Sebastião Guerra, **Custos: planejamento, implantação e controle** / Georges S. G. Leone. 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, Jonilton Mendes. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada** / Jonilton Mendes do Nascimento. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: Diretrizes para Integração ao orçamento Público e à contabilidade Governamental**. 2002. Tese (Doutor em Controladoria e contabilidade) – Universidade de São Paulo, faculdade de economia, administração e contabilidade. Disponível em:<http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf> Acesso em: 15 de Abr 2012.
- MARTINS, Eliseu, 1945 - **Contabilidade de custos** / Martins, Eliseu. – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas** / Gilberto de Andrade Martins, Carlos Renato Theóphilo. – 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MOTTA, Flávia G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP**. 2000. 181f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção). Escola de Engenharia de São Carlos – USP. São Carlos, 2000. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-19022002-123306/> Acesso em: 18 de Mai 2012.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4 ed. - São Paulo: Atlas, 2004.
- RICHARDSON, Roberto Jarry, **Pesquisa social: métodos e técnicas** / Roberto Jarry Richardson; colaboradores José Augusto de Souza Peres...(et al.) 3 ed. 12 reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.
- SILVA, Roniés Bonifácio. **Uma Análise do Sistema de Gestão de Custos de uma Empresa Prestadora de Serviços por Encomenda**. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Administração, Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Londrina. Disponível em: <<http://www.ppa.uem.br/UEM-UEL/Dissertacoes/dis008.pdf>> Acesso em: 14 de Abr 2012.
- SORNBERGER, Geovane Paulo. **Mensuração e controle dos custos na cadeia interna de valor: um estudo de caso na suinocultura da região norte de Mato Grosso**. 2010. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia de Produção, Universidade Federal de São Carlos. Disponível em: <http://www.btdt.ufscar.br/htdocs/tedeSimplificado/tde_arquivos/1/TDE-2010-12-07T164345Z-3435/Publico/3345.pdf> Acesso em: 12 de Out 2012.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, 1948 - **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo** / Paulo Eduardo V. Viceconti, Silvério das Neves. – 9. ed. – São Paulo: Frase Editora, 2010.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática** / Rodney Wernke. – 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICE A – Entrevistas

Esta entrevista foi aplicada à gerência da organização e aos funcionários do setor financeiro que estão diretamente envolvidos com os processos que geram informações sobre o sistema

de custos. Trata-se de um sistema de custos como um todo da organização, não somente ao software.

1-Qual é considerada a principal atividade da empresa?

2-Qual a metodologia de custeio utilizada pela empresa?

3-Quais as principais características do sistema de custos? Porque é importante para a organização?

4-Quais tipo de informações que são geradas pelo sistema?

5-Quais as ferramentas que o sistema fornece?

6-Quais os aspectos positivos do sistema?

7-Quais os aspectos negativos do sistema?

8-A empresa realiza planejamentos com base nos resultados que o sistema de custos fornece?

9-As informações que são geradas pelo sistema, auxiliam na tomada de decisão? Como?

10-Quais os procedimentos (ferramentas), que são utilizadas para mensuração e identificação dos custos dos serviços prestados?

11-Quais os principais relatórios gerados pelo sistema de gestão de custos?

12-Avaliação do sistema de um modo geral. É confiável?

13-Os colaboradores da organização contribuem para o desenvolvimento deste sistema de custos utilizado?

14-A entidade possui uma estrutura formalizada para apuração dos custos dos serviços prestados?

15-O que deveria ser mudado no sistema em sua opinião?