

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS EM INDÚSTRIAS PARANAENSES

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS

Lauro Brito De Almeida

Resumo:

O propósito dessa pesquisa foi investigar as práticas de Contabilidade de Custos no âmbito de sua efetiva utilização em indústrias paranaenses. Para tanto, utilizou-se levantamento de dados com a aplicação de questionários aos responsáveis pela contabilidade de custos nas indústrias investigadas. Para apresentar uma abordagem diferenciada sobre o tema, dividiu-se a investigação em custos para custeio de produtos para formação de estoques e determinação de lucros, custos para controle e custos para a tomada de decisão. Apresenta o perfil dos respondentes e das indústrias investigadas. Descreve as práticas de contabilidade de custos dessas indústrias quanto a métodos de custeio, critérios de rateio, métodos de predeterminação de custos, margem de contribuição, margem de contribuição por fator limitativo e formação de preço de venda. Verifica-se que as indústrias paranaenses utilizam a contabilidade de custos tanto para custear produtos para formação de estoques e determinação de lucros (função mais tradicional) quanto para fins de controle e tomada de decisão (funções mais contemporâneas). Conclui-se que as informações de custos para as indústrias investigadas são relevantes no auxílio à contabilidade gerencial nas suas funções de planejamento, controle e tomada de decisão.

Área temática: *Desenvolvimentos teóricos em custos*

Práticas de contabilidade de custos em indústrias paranaenses

Resumo

O propósito dessa pesquisa foi investigar as práticas de Contabilidade de Custos no âmbito de sua efetiva utilização em indústrias paranaenses. Para tanto, utilizou-se levantamento de dados com a aplicação de questionários aos responsáveis pela contabilidade de custos nas indústrias investigadas. Para apresentar uma abordagem diferenciada sobre o tema, dividiu-se a investigação em custos para custeio de produtos para formação de estoques e determinação de lucros, custos para controle e custos para a tomada de decisão. Apresenta o perfil dos respondentes e das indústrias investigadas. Descreve as práticas de contabilidade de custos dessas indústrias quanto a métodos de custeio, critérios de rateio, métodos de predeterminação de custos, margem de contribuição, margem de contribuição por fator limitativo e formação de preço de venda. Verifica-se que as indústrias paranaenses utilizam a contabilidade de custos tanto para custear produtos para formação de estoques e determinação de lucros (função mais tradicional) quanto para fins de controle e tomada de decisão (funções mais contemporâneas). Conclui-se que as informações de custos para as indústrias investigadas são relevantes no auxílio à contabilidade gerencial nas suas funções de planejamento, controle e tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Contabilidade gerencial. Indústrias paranaenses.

Área Temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

1 Introdução

Dentre as informações contábeis gerenciais necessárias para administrar uma organização, as informações de custo têm papel relevante, pois a Contabilidade de Custos atende a diversas funções dentro do sistema empresa, desde fornecer informações para custear produtos para formação de estoques e determinação de lucros a informações de custos para controle e tomada de decisão.

Martins (2003, p.22) discorre que “a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”. Estas mudanças apresentadas quanto às funções da contabilidade de custos a colocam como uma das principais fontes de informações gerenciais dentro das organizações.

Segundo Martins (2003, p.22) isto aconteceu porque com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. As empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

Leone (1997, p.19-20) complementa que a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de avaliação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. A combinação de dados monetários e físicos resulta em indicadores gerenciais de grande poder informativo.

Devido à importância da contabilidade de custos no contexto organizacional o objetivo desta pesquisa é verificar quais têm sido as práticas adotadas pelas indústrias paranaenses pertinentes à utilização das ferramentas de contabilidade de custos disponíveis na literatura veiculada sobre o tema. Buscando verificar a relevância das informações de custos no

contexto das atividades das indústrias investigadas e se as mesmas estão utilizando-se da Contabilidade de Custos como fonte de informações que auxiliem as funções gerenciais de planejamento, controle e tomada de decisões.

1.1 Justificativa da pesquisa

Para Horngren, (1986, p.22), o sistema contábil é o mais importante sistema de informação qualitativa e quantitativa em quase todas as organizações, e deve fornecer informações para três importantes finalidades: relatórios internos à administração, para planejamento e controle de operações rotineiras; relatórios internos para a tomada de decisões não-rotineiras e formulação de planos e políticas de maior importância; relatórios externos aos acionistas, dentre outras.

Dentro dessa perspectiva, os relatórios externos para os acionistas, Fisco, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e outros está relacionado com a Contabilidade Financeira a qual, segundo discorrem Hansen e Mowen (2001, p.28) e Horngren (1986, p.22), se preocupa principalmente com os aspectos históricos, de custódia e de procuração dos relatórios externos, mensurando e avaliando custos de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

O uso do sistema contábil para relatórios internos à administração, para planejamento e controle, e para tomada de decisões faz parte dos focos de ação da Contabilidade Gerencial. Horngren (1986, p.22), Hansen e Mowen (2001, p.28) destacam que essas características distinguem a Contabilidade Financeira da Contabilidade Gerencial. Assim, essas informações são o sustentáculo do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais.

Intrinsecamente ligada às duas contabilidades anteriores e parte integrante do sistema de informação contábil, Horngren, (1986, p.22) e Leone (1972, p.14) destacam que a Contabilidade de Custos serve a três objetivos principais: planejamento e controle, relatórios para tomada de decisões e a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros. Portanto, a Contabilidade de Custos gera informações que atendem às necessidades de usuários tanto internos quanto externos.

Entende-se que a Contabilidade de Custos é uma das bases do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais. Justificando este raciocínio Martins (2003, p.21) discorre que devido ao crescimento das empresas, com 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 da missão gerencial das empresas nas funções de auxílio ao controle e ajuda às tomadas de decisões migrando de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerencial.

As duas novas funções incorporadas à Contabilidade de Custos também atendem os três grandes grupos de necessidades gerenciais destacados por Leone (1997, p.20): a) informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade; b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações; c) informações para a tomada de decisões.

Como se observa, a Contabilidade de Custos não se limita a atender somente a função de custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, mas também fornece uma gama de informações que permite aos gestores se posicionarem quanto à eficiência e eficácia do processo produtivo e de sua capacidade de manutenção da continuidade rentável do empreendimento com as informações para controle e tomada de decisão.

Martins (2003, p.21) esclarece, a Contabilidade de Custos atende a função controle quando fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e num estágio imediatamente seguinte acompanha o efetivamente ocorrido e compara com os valores anteriores definidos. Quanto à função decisão, alimenta informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre

medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preço de venda, opção de compra ou produção e outras.

Contudo, dada a importância da Contabilidade de Custos, verifica-se que as pesquisas sobre suas práticas desenvolvem-se de forma lenta nos meios acadêmicos brasileiros apresentando-se mais frequentes nos últimos anos. As mais comuns relacionam-se com a investigação das práticas de métodos de custeio e práticas de contabilidade gerencial. Pode-se destacar neste contexto a pesquisa de Machado e Souza (2006) cujo objetivo é a análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda realizada em indústrias conserveiras no Rio Grande do Sul.

Barbosa (2004) também discute várias das práticas que serão aqui abordadas em sua dissertação de mestrado sobre práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de transformação da região metropolitana do Recife. Que é uma reaplicação da pesquisa realizada por Souza (2001) em sua tese de doutorado sobre práticas de contabilidade gerencial em subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Ambas discutem métodos de custeio, métodos de predeterminação de custos, os quais são temas coincidentes com os discutidos neste estudo.

Este estudo tenta contribuir com informações novas sobre as práticas de contabilidade de custos em indústrias paraenses dando continuidade aos estudos correlatos apresentados acima. Busca-se verificar na atuação práticas das indústrias investigadas seu aproveitamento das ferramentas da contabilidade de custos para a gestão do empreendimento. Ao mesmo tempo, permite comparar com estudos já realizados em outros estados brasileiros e trazer informações que permitam entender a efetiva utilidade prática das ferramentas de custos na vida prática das empresas.

A novidade do presente estudo é a discussão das práticas e seus conceitos tomando a Contabilidade de Custos dividida em custos para custear produtos e determinar lucros, custos para controle e custos para a tomada de decisão. Permite-se uma visão do estágio evolutivo das práticas investigadas, considerando a primeira mais tradicional e as duas outras funções mais recentes e ligadas a Contabilidade Gerencial. Assim, as práticas investigadas concentram-se em métodos de custeio, critérios de rateio, métodos de predeterminação de custos, margem de contribuição, margem de contribuição por fator limitativo e formação de preço de venda.

1.2 Importância da Contabilidade de Custos

Antes do esclarecimento sobre o que é Contabilidade de Custos e qual seu campo de atuação convém explicitar o que são custos, objeto de estudo daquela. Para Martins (2003, p.25) o custo representa um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Portanto, é o que deve ser dispendido (em dinheiro, tempo, esforço, etc.) para se obter algo, em sentido econômico é o preço pago pela aquisição ou produção de um bem.

Warren, Reeve e Fess (2001, p.5) argumentam que custo é um desembolso de caixa ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o propósito de gerar receitas. Um custo representa um benefício usado imediatamente ou diferido para um período de tempo futuro. Se o benefício for usado imediatamente, então o custo será uma despesa, tal como despesa de salário. Se o benefício for diferido, então o custo será um ativo, tal como equipamento, e será reconhecido como despesa pela depreciação.

No gerenciamento dos custos serão aplicadas as ferramentas da contabilidade de custo para fornecer informações úteis para a tomada de decisão. Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade de custos interessam aquelas, dentre outras, referentes a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, as informações para controle e as informações para tomada de decisão.

Como se pode constatar em Maher (2001, p.38-40) e Leone (1972, p.27), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra, acumula, organiza, analisa, interpreta e relata informações sobre custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões.

Pode-se destacar nessa definição compilada a presença das duas mais novas funções da contabilidade de custos: controle e tomada de decisão. A atuação da contabilidade de custos supre os administradores com informação para custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros e ainda para realizar operações de controle e tomar decisões sobre cursos de ações.

Para Maher (2001, p.40), além das funções anteriormente citadas, a abrangência da ação da contabilidade de custos é ainda maior, contadores de custos também trabalham em equipes de pessoas de marketing que decidem sobre a manutenção ou eliminação de produtos (em função de lucratividade, margem de contribuição, por exemplo) e com pessoas de operações, buscando formas de redesenhar produtos para economizar dinheiro.

As disposições anteriores demonstram a abrangência das aplicações da contabilidade de custos dentro da organização. Assim, um sistema de contabilidade de custos deve ser bem estruturado para suprir eficientemente as três funções da contabilidade de custos supracitadas. Sua estruturação relaciona-se com o fluxo de informações, os usuários das informações e o entendimento da atividade da empresa a de sua atuação no meio empresarial na busca de cumprir sua missão.

Como destaca Maher (2001, p.40) a chave para que um sistema de contabilidade de custos tenha sucesso é que os contadores de custos tenham um bom conhecimento do negócio com que a organização opera. Eles também devem buscar permanentes formas de adicionar valor a suas organizações. Contadores de custos devem constantemente analisar operações e custos para identificar como as operações e a qualidade dos produtos podem ser melhoradas, ao tempo em que custos são reduzidos.

Diante dessa realidade Iudícibus (1998, p.22) oferece a seguinte síntese: “A contabilidade de custos e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimento de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos recaem, sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial”. Ou seja, a contabilidade de custos fornece informações úteis para o gerenciamento da organização empresarial.

Estas constatações oferecem subsídios para o entendimento da contabilidade de custos como elemento de suma importância para o fornecimento de informações que alimentem o sistema de informações gerenciais das empresas para que as mesmas atinjam sua missão. A contabilidade de custos não é inerte à ação da empresa, mas sim caminha com ela e é um dos fatores que podem determinar seu sucesso ou insucesso.

1.3 Procedimentos metodológicos

Este estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, pois seu objetivo é trazer informações novas sobre a prática da contabilidade de custos em indústrias paranaenses e descrevê-las. Como declaram Sellitz et al. (1974, p. 60) utilizam-se estudos exploratórios com o objetivo de oferecer uma visão aproximada, preliminar, sobre determinado fenômeno, quanto há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Gil (1999, p. 44) destaca que as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Utilizou-se, para a fundamentação teórica, a pesquisa bibliográfica, buscando a colaboração de vários autores sobre o assunto, a qual, argumenta Gil (2002), se constitui em

levantamento da bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita sobre o assunto. Como técnica de pesquisa utiliza-se de levantamento ou *survey*, como destaca Gil (2002, p. 56) caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas, organizações etc, cujo comportamento se deseja conhecer.

A amostra constituiu-se de 30 indústrias paranaenses cujo critério de escolha foi ser paranaense e estar presente entre as trezentas maiores empresas do Sul do Brasil do ano de 2004 publicadas pela Revista Expressão 2005 da Fundação Getúlio Vargas. Das oitenta e nove empresas paranaenses classificadas na Revista foram escolhidas as indústrias que pela importância na economia paranaense e também nacional fosse mais fácil entrar em contato pelo *site* da empresa na Internet e depois por telefone e conseguir um número de respostas razoável.

Para levantamento dos dados, após a definição da amostra, foram utilizados questionários o qual segundo Gil (1999, p. 128) é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas dentre outras. Os questionários foram enviados por *e-mail* aos possíveis respondentes.

O primeiro contato com as empresas respondentes foi por seus respectivos e-mails encontrados no *site* comercial da empresa na Internet. Depois de uma semana, das trinta empresas três responderam o questionário. Para as vinte e sete empresas que não atenderam à solicitação, conseguiu-se contato por telefone com o responsável pela contabilidade de custos de vinte e duas delas e os mesmos concordaram em receber o questionário de pesquisa.

Depois de mais uma semana de espera, três respostas adicionais foram conseguidas. Portanto, foram enviados e-mails para as dezenove empresas restantes e mais uma semana de prazo foi dada; mais uma resposta foi conseguida. Realizando-se o mesmo procedimento, mais uma vez, depois de mais uma semana aguardando resposta, mais três respostas foram conseguidas. Totalizando dez questionários respondidos e válidos.

Como o total de respostas não foi muito expressivo, foram enviados questionários para mais quatro empresas paranaenses com expressão regional, nacional e mesmo internacional (mas que não estavam presentes na lista da Revista Melhores do Sul 2004), para as quais o pesquisador tinha certeza que os responsáveis pela contabilidade de custos aceitariam responder o questionário de pesquisa. As quatro empresas responderam e completaram a amostra estudada.

Portanto, são quatorze o total de indústrias paranaenses pesquisadas em uma amostra de trinta e quatro indústrias. Por conseguinte, trabalha-se com amostragem por acessibilidade ou por conveniência, a qual, segundo Gil (1999, p. 104) caracteriza-se como o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Sendo, por isso, destituída de qualquer rigor estatístico. Vale a ressalva do autor de que, aplica-se esse tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, onde não é requerido elevado nível de precisão.

A separação das informações de custos em custos para custear produtos para a formação de estoques e determinação de lucros, custos para controle e custos para tomada de decisão teve por base a divisão do livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins (2003). A principal restrição do presente estudo refere-se ao critério utilizado para selecionar as indústrias pesquisadas, como foi constatado nos argumentos dos parágrafos anteriores. Todas as conclusões relativas aos resultados dessa pesquisa estão condicionadas à limitação aqui exposta.

2 Resultados da pesquisa

2.1 Características dos respondentes da pesquisada

Questionados quanto à função exercida pelos respondentes nas empresas pesquisadas verificou-se que 43% se enquadram em outras funções as quais estão distribuídas da seguinte forma (Chefe de Custos, Coordenador de Custos, Supervisor de Custos e Orçamento, Gerente Administrativo, Gerente Contábil, Analista Sênior – Controladoria); 21% *Controllers* e 21% Contador Geral; 14% Contador de Custos.

Tabela 1 - Funções exercidas pelos respondentes nas indústrias pesquisadas

Funções exercidas pelos respondentes nas indústrias pesquisadas	Empresas	%
Contador de Custos	2	14
Contador Geral	3	21
Controller	3	21
Outra	6	43

Das indústrias pesquisadas 50% são Empresas S/A de Capital Fechado, 29% foram classificadas em outras formas de constituição, o percentual restante 21% são Empresas S/A de Capital Aberto.

Tabela 2 – Natureza jurídica das empresas pesquisadas

Natureza Jurídica das empresas pesquisadas:	Indústrias	%
Empresa S/A de Capital Aberto.	3	21
Empresa S/A de Capital Fechado.	7	50
Outras.	4	29

Quanto aos setores econômicos aos quais pertencem às empresas pesquisadas, constatou-se que duas são indústria de alimentos, uma agroquímica, uma de eletroeletrônicos, uma de couros e peles, uma indústria de móveis de madeira, quatro de papel e celulose, uma de madeiras e aglomerados de madeira, uma de metalurgia, uma montadora de veículos e uma de telecomunicações.

2.2 As práticas de Contabilidade de Custos em indústrias paranaenses

As práticas de contabilidade de custos que objetivam custear produtos para a formação de estoques e determinação de lucros e, como foi verificado nas seções anteriores, atendem a função mais antiga da Contabilidade de Custos estão divididas em Método de Custeio por Absorção, Método Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Cost*) (Primeira Geração) e Critérios de Rateio. São os objetos de estudo desta seção e base para comparações com pesquisas correlatas.

2.2.1 Métodos de Custeio

A verificação do Método de Custeio utilizado pela empresa é uma das bases para o entendimento da função custear produtos da contabilidade de custos. O Custeio significa, segundo Martins (2003), apropriação de custos. Horngren, Sundem, Stratton (2004, p. 498) argumentam que os contadores realizam muitos julgamentos quando mensuram o lucro, e um dos mais importantes é a escolha do método apropriado para calcular os custos dos produtos.

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica de atendimento das necessidades de informações contábeis dos usuários externos e tem como base a Contabilidade Financeira. Portanto, como destaca Martins (2003), pouco recomendado para fins gerenciais.

Zimmerman (1997) discorre que o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são atribuídos para todos os produtos ou serviços.

Martins (2003) complementa que as justificativas para o uso do custeio por absorção são a Auditoria Externa, a qual tem-no como básico; o Imposto de Renda costumeiramente o usa e no Brasil é obrigatório, com pequenas exceções.

Hornngren, Sundem, Stratton (2004) complementam que a abordagem por absorção é exigida para relatório externo, mas fornece pouco valor para mensurar a lucratividade por cliente. A justificativa para uso do Método por Absorção parece clara, atender usuários externos, particularmente as auditorias e o imposto de renda. No entanto, um problema muito questionado nos estudos em custos é se suas informações são úteis para fins gerenciais interno.

Souza (2001) constatou que para uma amostra de 49 empresas brasileiras subsidiárias de multinacionais 73,5% tomam decisões gerenciais de custeio somente com base no Método de Custeio por Absorção. Portanto, independente da atividade, contexto sócio-econômico e outras condições para a adoção ou não deste ou daquele método de custeio parece que as empresas não se arriscam muito e preferem ficar no trivial que de certa forma atende as suas necessidades.

As evidências encontradas nesse estudo corroboram as discussões dos parágrafos anteriores quanto ao Método de Custeio mais utilizado na prática pelas empresas, confirmando uma expressiva preferência pelo Método de Custeio por Absorção. Para a amostra investigada 93% utilizam-no, 29% o Variável (Direto) e 21% utilizam o ABC.

Tabela 3 – Métodos de Custeio

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Absorção	13	93
Variável (Direto)	4	29
ABC	3	21

Os métodos de custeio não são excludentes para as empresas investigadas corroborando com as discussões literárias de que nada impede que a empresa mantenha um método de custeio para usuários externos e outros para suas necessidades gerenciais internas. Este aspecto permite inferir que as empresas que utilizam dois ou mais métodos de custeio estão utilizando-se pelo menos de um deles para alguma aplicação gerencial.

Essa evidência permite contestar a assertiva segundo a qual o custo benefício de manutenção de mais de um método de custeio seja inviável. Sendo mais aceita para a metade das empresas investigadas, a idéia de que existe benefício em manter mais de um método de custeio. Como se pode observar 29% das empresas investigadas utilizam o método de custeio por absorção combinado com o variável; 14% com o ABC e uma empresa combina o custeio por absorção com o variável e mais outro método de custeio.

Pela análise composta dos métodos de custeio utilizados pelas empresas pode-se constatar que nenhuma delas utiliza-se do método de custeio variável para fins de custeio de produtos e somente uma utiliza-se do ABC para esse fim. Esses resultados são coerentes com a literatura que considera os dois métodos de custeio mais apropriados para fins gerenciais. Afirmativa que pode ser comprovada, pois a maiorias das empresas investigadas combinam dois ou mais métodos de custeio sendo que o absorção está sempre presente na combinação.

Tabela 4 – Métodos de Custeio Combinados

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Absorção	6	43
Absorção e Variável (Direto)	4	29
Absorção e ABC	2	14
ABC	1	7
Absorção, Variável e Outro	1	7

2.2.2 Critérios de rateio

Para Zimmerman (1997, p. 420) o Sistema Contábil consiste na tentativa de equilibrar “Decisão e Controle”. Na Contabilidade de Custos esse problema surge quando os custos não podem ser imputados diretamente ao produto, mas sim, alocados por meio de critérios / bases de rateio. Neste ponto surgem as discussões sobre os diversos métodos de custeio e seus defensores na tentativa de explicar qual o melhor tratamento a ser dado aos custos fixos, pois se todos os custos fossem variáveis e identificáveis aos produtos tais discussões não fariam grande sentido.

Martins (2003,) considera que todas as formas de distribuição (rateio) contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só se aceita por não haver alternativas melhores. Outra preocupação deve ser quanto à consistência na aplicação desses critérios, a qual é de extrema importância para avaliação homogênea dos estoques em períodos subsequentes, de forma a não se artificializar resultados.

Apesar das críticas sempre contundentes de autores tais como Johnson e Kaplan (1996), Martins (2003) e tantos outros, aos critérios de rateio, pode-se constatar que 86% das indústrias pesquisadas fazem rateio dos Custos Indiretos de Produção pelas horas máquinas do processo produtivo, 71% pela mão-de-obra direta; 64% pela quantidade de produtos produzidos; 57% por departamentos.

Verifica-se uma grande variedade de critérios de rateio sendo utilizados nas indústrias pesquisadas quando se observam os demais percentuais. Como o método de custeio predominante é o absorção justificam-se, dessa forma, os critérios de rateio. Com já foi discutido um dos principais pontos fracos do absorção é os critérios de rateio muitas vezes arbitrários de que faz uso para apropriação dos custos indiretos aos objetos de custeio.

Tabela 5 – Critérios de Rateio

Quais critérios de rateio de Custos Fixos são utilizados?	Indústrias	%
Pelas horas de mão-de-obra direta.	10	71
Pelas horas máquinas do processo produtivo.	12	86
Pela quantidade de matérias-primas consumidas no processo produtivo.	3	21
Pela quantidade de produtos produzidos.	9	64
Pelo número de funcionários.	6	43
Por metros quadrados do estabelecimento industrial.	7	50
Por departamentos.	8	57

2.3 Contabilidade de custos para controle

Para a função controle da contabilidade de custos é identificada neste estudo a ferramenta custo-padrão. Em Martins (2003, p. 305) “Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando à sua correção. O controle deve ser implantado de acordo com a estrutura organizacional da empresa, que pode ser por departamentos, por células de manufatura etc. Para se chegar ao Controle, importante se torna a identificação dos Custos por Departamentos ou células onde foram incorridos”.

O custo-padrão, na concepção de Martins (2003), é uma das principais ferramentas de contabilidade de custos para controle. O autor afirma: “A melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo-padrão. [...] O Custo-padrão serve, além de arma de controle, de instrumento psicológico para melhoria do desempenho do pessoal, se bem utilizado. Não traz, todavia,

simplificações à Contabilidade de Custos, já que só tem utilidade quando usado junto com o Real” (MARTINS, 2003, p.321).

Segundo Eric Kohler (1975) citado por Leone (1997, p. 281) o custo-padrão é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas.

O uso do custo-padrão encontra-se bem disseminado na prática das indústrias investigadas, pois 93% o utilizam e fazem análises das variações de materiais diretos e mão-de-obra direta; 86% também comparam as variações dos custos indiretos de produção; 71% declararam que utilizam o custo-padrão para efeitos de controle de suas operações e 50% trabalham com o custo-padrão para auxiliar o Sistema de Orçamento.

Tabela 6 – Métodos de Predeterminação de Custos: Custo-padrão

Quanto aos custos para controle: utilização do Custo-padrão.	Indústrias	%
A empresa utiliza-se do custo-padrão para efeitos de controle?	10	71
O uso do custo-padrão está relacionado com o Sistema de Orçamento?	7	50
A indústria analisa as variações de Materiais Diretos e Mão-de-obra Direta?	13	93
A indústria compara as variações de Custos Indiretos de Produção?	12	86

A importância do custo-padrão vai além da quantificação das variações, suas causas devem ser localizadas e corrigidas. Como destaca Zimmerman (1997), as discrepâncias entre padrão e real são partes importantes para as funções de controle e tomada de decisão. Elas alertam os gestores de que algo está errado. Assim, são empreendidas as análises das variações de materiais, de mão-de-obra e de custos fixos buscando constatar onde estão as discrepâncias e como corrigi-las.

Ou seja, as variações provêm informações úteis para os gestores verificarem se o sistema de custo está sob controle ou não. Este estudo verificou que as indústrias investigadas estão utilizando o custo-padrão e verificando as inconsistências entre o padrão e o real, deste modo, numa afirmação não conclusiva, devem estar localizando as causas das variações e tentando erradicar sua existência.

2.4 Contabilidade de custos para tomada de decisão

As ferramentas de contabilidade de custos identificadas com a tomada de decisão estão relacionadas com o Método de Custeio Variável, Método de Custeio ABC (segunda geração), Margem de Contribuição, Margem de Contribuição por Fator Restritivo, Formação de Preço de Venda e Ponto de Equilíbrio.

2.4.1 Método de custeio variável (direto)

Para relatórios internos a literatura em custos recomenda a utilização de outros métodos de custeio como o Variável (Direto). Segundo Horngren, Sundem, Stratton (2004) os argumentos, dentre outros, a favor do custeio variável são de que o volume de produção afeta o lucro pelo custeio por absorção, mas não tem efeito no resultado pelo custeio variável; e um aumento na produção sem aumentar as vendas no método de custeio por absorção pode aumentar o lucro da empresa devido aos critérios de rateio dos custos fixos enquanto que a produção não afeta o lucro operacional sob o custeio variável.

“O Custeio Direto ou Variável utiliza apenas os custos diretos e variáveis, não utilizando os custos fixos e indiretos” (PADOVEZE, 2003, p. 325). Além de eliminar os problemas de rateio, pois os custos fixos vão direto para resultado do período, o custeio variável permite trabalhar-se com o conceito de Margem de Contribuição, fornece

informações para análises de custo-volume-lucro, dentre outras. Apesar dos fortes argumentos a seu favor sua utilização não é tão abrangente nos meios empresariais.

Souza (2001) constatou que somente 14,3% utilizam-se do Método de Custeio Variável (Direto) para fins gerenciais em 49 subsidiárias de empresas multinacionais da Região Sudeste do Brasil. Barbosa (2004) reaplicou a mesma pesquisa em 12 empresas na região metropolitana de Recife, das empresas pesquisadas 41,7% utilizam este método de custeio para fins gerenciais. Em Soutes (2005) em pesquisa sobre os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial no Brasil constatou um percentual inferior a 10%.

Para as empresas investigadas nesse estudo o método de custeio variável com 29% e o ABC com 21% de utilização estão sendo bem explorados. Se considerar que cinco empresas utilizam o absorção em conjunto com o variável, duas utilizam o absorção em conjunto com o ABC e uma empresa utiliza somente o ABC (Tabela 5) pode-se inferir que os métodos de custeio adicionais suprem necessidades gerenciais internas, pois as externas são supridas pelo absorção.

Tabela 7 – Métodos de Custeio para a Tomada de Decisão

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Variável (Direto)	4	29
ABC	3	21

Um fator que corrobora as afirmações anteriores é que 86% das empresas investigadas utilizam-se do método de custeio variável para cálculo da margem de contribuição e 7% para outras aplicações. Pode-se constar que o método de custeio variável é utilizado de forma bem abrangente o que infere um grau mais elevado de informações gerenciais internas nas empresas analisadas. Por outro lado, um problema conceitual foi revelado, pois somente 29% afirmaram utilizar-se desse método de custeio, no entanto, 86% trabalham com o conceito e margem de contribuição.

Tabela 8 – Custeio Variável (Direto) e Tomada de Decisão

Qual a utilidade do custeio variável para o gerenciamento da atividade industrial?	Indústrias	%
A indústria utiliza o custeio variável para cálculo da margem de contribuição?	12	86
Outro.	1	7

2.4.2 Método de custeio ABC

Uma outra abordagem que surgiu com o objetivo de resolver os problemas dos critérios de rateio foi o ABC. Segundo Martins (2003, p. 87) o ABC é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. A “primeira geração do ABC” restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos.

O ABC segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 94) é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

O ABC tornou-se um dos assuntos mais discutidos em termos acadêmicos nos últimos anos tanto em artigos como teses e dissertações. Do total das publicações em custos do EnANPAD de 1998 a 2003, segundo Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), 50% são sobre o

ABC, o que equivale a 16 artigos somente no âmbito desse congresso. Mesmo com a pujança das publicações a utilização na prática desse método de custeio deixa muito a desejar.

A utilização do ABC somente no âmbito dos departamentos, referente à Primeira Geração do ABC, a qual Martins (2003) classifica como estando relacionada com custos para a formação de estoques e determinação de lucros. As perguntas da tabela seguinte objetivam verificar quão avançadas estão as empresas investigadas no uso dos conceitos do ABC.

A utilidade do ABC não se limita ao custeio de produtos, ele é, acima de tudo, uma ferramenta a ser utilizada na gestão de custos. A segunda geração do ABC, Martins (2003, p.286), tem-no como uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que custeio de produtos. O ABC possibilita a análise de custos sob duas visões: a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio pelas atividades realizadas em cada departamento (Primeira Geração do ABC).

A visão de aperfeiçoamento de processo, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais, permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados pela melhoria de desempenho na execução das atividades (Segunda Geração do ABC).

Foi investigada essa assertiva na prática das indústrias objetos desse estudo e constatou-se que apenas 21% utilizam o ABC para a empresa como um todo, no custeamento de processos e apenas 14% o utilizam para a gestão de custos dos produtos produzidos e das atividades industriais. Portanto, para as indústrias investigadas o uso do ABC tende mais, mas não de forma tão relevante, para a Segunda Geração, não apresentando percentuais significativos para a função de custeio de produtos.

Tabela 9 – Método de Custeio ABC para Tomada de Decisão

A indústria utiliza o Método de Custeio ABC:	Indústrias	%
Para gestão de custos dos produtos produzidos e das atividades da indústria?	2	14
Somente no âmbito dos departamentos?	1	7
Para a empresa como um todo, custeamento de processos?	3	21

2.4.3 Margem de contribuição

Segundo Martins (2003, p. 185), as decisões tomadas com base no “lucro” podem não ser as mais corretas devido ao uso de critérios muitas vezes arbitrários de rateio, portanto, o uso da Margem de Contribuição, conceituada como a diferença entre receita e soma de custo e despesa variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais visível à potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Essa prática nas indústrias investigadas encontra-se bastante disseminada, pois acima de 60% delas utilizam seis das sete ferramentas relacionadas à Margem de Contribuição. Mesmo o uso como forma alternativa para demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos é significativo, 36% das indústrias investigadas.

Tabela 10 – Margem de Contribuição

O conceito de Margem de Contribuição é utilizado para:	Indústrias	%
Escolha do melhor mix de produtos?	12	86
Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito?	11	79
Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção?	13	93
Além dos custos variáveis, as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição?	9	64

Os custos fixos identificados aos produtos são considerados no cálculo da margem de contribuição?	9	64
Para fazer análise interna de rentabilidade dos produtos produzidos?	12	86
Como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos, fins de gestão?	5	36

Esses dados realçam a importância da Margem de Contribuição e pode-se verificar que o uso da contabilidade de custos para fins de gestão não se confunde com o uso da mesma para atender aos usuários externos, pois, verificou-se um grande percentual para Custeio por Absorção e também para Margem de Contribuição; fica clara a presença na prática dessas indústrias do Custeio Variável, pois dentre suas utilidades está o cálculo da margem de contribuição.

2.4.4 Margem de contribuição e limitações na capacidade produtiva (gargalos de produção)

Os problemas de limitações na capacidade produtiva podem ser resolvidos utilizando-se da Margem de Contribuição por Fator Limitativo. Martins (2003, p.191) resume: [...] “se não houver limitação na capacidade produtiva, interessa o produto que produz maior Margem de Contribuição por unidade, mas, se existir, interessa o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator limitante da capacidade”. Com relação às limitações na capacidade produtiva, 43% das indústrias investigadas utilizam-se da Margem de Contribuição corroborando com a citação anterior.

Tabela 11 – Margem de Contribuição e Gargalos de Produção

Como são tratados os gargalos de produção (restrições dos fatores de produção)?	Indústrias	%
A margem de contribuição é utilizada para resolver problemas de gargalos de produção (restrições / limitações na capacidade produtiva), levando em consideração os fatores de restrição?	6	43

2.4.5 Custos e formação de preço de venda

Sobre as informações da Contabilidade de Custos para formação de preço de venda observa-se o seguinte:

O problema de decidir o preço a ser fixado não é tarefa para solução só com dados de custos. Necessária se torna uma gama de informações sobre o Mercado (elasticidade, na Economia) para que se possa, casando informes internos com externos, optar pelas decisões mais corretas. Também nessa hora a Contribuição Marginal é de vital importância. Das diversas opções de preço e quantidade, interessa a que maximiza a Margem de Contribuição Total, e não a Receita Total, desde que para qualquer dessas alternativas o Custo Fixo se mantenha inalterado.

O uso ABC ajuda no processo de fixação do preço de venda quando de monopólio ou de oligopólio. Num mercado competitivo eles falham, assim como o Custeio por Absorção. Num mercado concorrencial é muito comum o contrário: a partir do preço de mercado chega-se ao *target costing*, ou seja, ao ‘custo meta’, que representa o máximo de custo e despesa a se incorrer para que o produto seja rentável (MARTINS, 2003, p.231).

Observou-se que as empresas investigadas para formação de preço de venda combinam informações sobre a elasticidade da economia com informações internas, pois 93% utilizam informações sobre o mercado, 86% aproveitam-se dos conceitos do custeio variável e margem de contribuição; 79% das informações do método de custeio utilizado pela empresa e 71% a margem de contribuição marginal do produto. Dos demais itens, destaque para o *Target Costing* em 50% das empresas analisadas.

Tabela 12 – Formação de Preço de Venda

Quanto à fixação de preço de venda dos produtos:	Indústrias	%
São utilizadas informações do método de custeio utilizado pela indústria?	11	79
A margem de contribuição marginal dos produtos é considerada?	10	71
Target Costing (Custo-meta) combinado com o ABC são utilizados?	2	14
Informações sobre o mercado (elasticidade, na economia) são levadas em consideração?	13	93
Utiliza-se o Target Costing (Custo-meta) para a partir do preço de mercado atingir o custo-meta?	7	50
Utiliza-se do Método de Custeio ABC para redução de custos e despesas?	3	21
Conceitos de custeio variável e margem de contribuição são levados em consideração?	12	86

Considerações finais

O propósito dessa pesquisa foi investigar as práticas de Contabilidade de Custos no âmbito de sua efetiva utilização em indústrias paranaenses. Para tanto, utilizou-se levantamento de dados com a aplicação de questionários aos responsáveis pela contabilidade de custos nas indústrias investigadas. Para apresentar uma abordagem diferenciada sobre o tema, dividiu-se a investigação em custos para custeio de produtos para formação de estoques e determinação de lucros (função mais antiga da Contabilidade de Custo) e custos para controle e tomada de decisão (funções mais contemporâneas). A divisão foi realizada com base no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins (2003).

Verificou-se, pelas informações apresentadas nesse estudo, que as práticas de contabilidade de custos adotadas pelas indústrias paranaenses, no âmbito das quatorze indústrias investigadas, quanto a custo para formação de estoques e determinação de lucros, predomina o Método de Custeio por Absorção com 93%. Conclui-se que a função mais tradicional da Contabilidade de Custos persiste nas empresas em virtude de exigências externas à organização como as Auditorias e o Fisco. Como o método de custeio predominante é o absorção justificam-se, dessa forma, a grande quantidade de critérios de rateio utilizados.

No entanto, as evidências levantadas permitiram contestar a assertiva segundo a qual o custo benefício de manutenção de mais de um método de custeio seja inviável. Pois, para a metade das empresas investigadas, a idéia de que existe benefício em manter mais de um método de custeio está presente, com 29% das empresas investigadas utilizando o método de custeio por absorção combinado com o variável e 14% com o ABC. Tal conclusão é ainda mais consistente quando se verifica que nenhuma das indústrias utilizam-se do método de custeio variável para fins de custeio de produtos e somente uma utiliza-se do ABC. Esses resultados são coerentes com a literatura que considera os dois métodos de custeio mais apropriados para fins gerenciais.

As informações de custos para controle, função mais recente da Contabilidade de Custos, encontram-se concentradas no uso do Custo-padrão e análise das variações. Permite inferir que as indústrias investigadas estão preocupadas com as necessidades internas de informações para controle. O uso do custo-padrão encontra-se bem disseminado na prática das indústrias investigadas, pois 93% o utilizam e fazem análises das variações de materiais diretos e mão-de-obra direta; 86% também comparam as variações dos custos indiretos de produção; 71% o utilizam para efeitos de controle de operações e para 50% é auxiliar ao Sistema de Orçamento.

Conclui-se que os métodos de custeio adicionais, principalmente o variável, suprem necessidades gerenciais internas, pois as externas são supridas, já verificado, pelo absorção. Fator que corrobora as afirmações anteriores é constatar 86% das empresas investigadas utilizando-se do método de custeio variável para cálculo da margem de contribuição e 43%

para gerenciar os gargalos de produção. Por outro lado, um problema conceitual foi revelado, pois somente 29% afirmaram utilizar-se desse método de custeio.

Observou-se que as empresas investigadas para formação de preço de venda combinam informações sobre a elasticidade da economia com informações internas, pois 93% utilizam informações sobre o mercado, 86% aproveitam-se dos conceitos do custeio variável e margem de contribuição; 79% das informações do método de custeio utilizado pela empresa e 71% a margem de contribuição marginal do produto. Essas evidências também confirmam o uso de informações de custos para fins gerenciais nas empresas investigadas.

Pelas constatações anteriores o uso das informações de custos não se concentra em uma das funções da Contabilidade de Custos, mas nas três funções supracitadas. Pode-se verificar, para as indústrias investigadas nesse estudo, que o uso das ferramentas de contabilidade de custos dão indícios de que as informações estão sendo utilizadas para o gerenciamento das atividades dessas indústrias, auxiliando as funções de planejamento, controle e tomada de decisão da Contabilidade Gerencial.

Referências

ANUÁRIO EXPRESSÃO. Maiores do Sul 2004. **Fundação Getúlio Vargas / Expressão**. Nº 133, Ano 14. Disponível em: <http://www.expressao.com.br/300/anuarios_eletronicos/anuario2005/inicio_frameset.php>, acesso dia 15 de novembro de 2005.

BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho. Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da Região Metropolitana de Recife. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UNB-UFPB-UFPE-UFRN.

CARDOSO, Ricardo Lopes; PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. A Produção acadêmica em custos no âmbito do EnANPAD: uma Análise de 1998 a 2003. Anais: **EnANPAD**, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206p.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Introdução à contabilidade de custos e à gestão de custos. In: _____, _____. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor, revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001, p.27-52.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Tradução e Revisão Técnica: Elias Pereira. 12 ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998, 332p.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Tradução Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996, 239p.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997, 457p.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.

MAHER, Michael. Contabilidade de custos: como administradores utilizam informações sobre custos. In: _____, _____. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001, p.37-61.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003, 370p.

PADOVEZE, Clóvis L.. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

SELLTIZ, C. et al. Planejamento de pesquisa: estudos exploratórios e descritivos. In: _____. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1974. cap. 3, p. 57-90.

SOUTES, Dione Olesczuk. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras. Anais: **EnANPAD**, 2005.

SOUZA, Marcos Antônio de. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Tese** (Doutorado em Contabilidade) – Apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2001.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. Tradução 6ª Edição Americana Andre O. D. Castro. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for decision making and control**. 2 ed. Califórnia: McGraw-Hill, 1997.