

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS DE
PRESIDENTE PRUDENTE

**ANÁLISE BIBLIOGRÁFICA SOBRE A SINERGIA DA
CONTABILIDADE DE CUSTOS, A CONTABILIDADE GERENCIAL E A
ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA: CONSIDERAÇÕES DO MUNDO
ACADÊMICO**

Adriana Lima Ventura
Fernanda Mazzaro Rodrigues
Gisleine Peres Mazaro

Presidente Prudente/SP

2007

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVA DE
PRESIDENTE PRUDENTE

**ANÁLISE BIBLIOGRÁFICA SOBRE A SINERGIA DA
CONTABILIDADE DE CUSTOS, A CONTABILIDADE GERENCIAL E A
ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA: CONSIDERAÇÕES DO MUNDO
ACADÊMICO**

Adriana Lima Ventura
Fernanda Mazzaro Rodrigues
Gisleine Peres Mazaro

Trabalho de Curso apresentado como
requisito parcial de Conclusão de Curso
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis, sob orientação da
Prof^ª Ms. Maria Cecilia Palácio Soares.

Presidente Prudente/SP

2007

**ANÁLISE BIBLIOGRÁFICA SOBRE A SINERGIA DA
CONTABILIDADE DE CUSTOS, A CONTABILIDADE GERENCIAL E A
ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA: CONSIDERAÇÕES DO MUNDO
ACADÊMICO**

Trabalho de Curso apresentado como
requisito parcial de Conclusão de Curso
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Prof^a Ms. Maria Cecilia Palácio Soares

Prof^o Dr. Jorge Luiz Galvão de Oliveira

Prof^a Ms. Aparecida Célia Milan

Presidente Prudente, novembro de 2007

Quando tomamos a direção dos nossos sonhos, encontramos o sucesso nos momentos mais inesperados.

Henry D. Thoreau

Dedicamos este trabalho aos nossos pais, pelo incentivo, cooperação e apoio que estiveram conosco nos momentos de tristezas e alegrias nesta etapa que está sendo vencida.

AGRADECIMENTOS

Todo trabalho, por mais pessoal que seja, é fruto de um esforço de equipe. Para a consecução desta pesquisa tivemos a felicidade de poder contar com o esforço de muitas pessoas, a quem queremos expressar nossos sinceros agradecimentos:

A Deus, presente sempre em nossas orações, por sua presença viva em nossas vidas, que em nossos momentos de dificuldades nos deu força e perseverança nesta jornada.

Aos nossos pais, por seu amor e dedicação, sempre nos acolhendo em seu ombro amigo, com palavras de coragem, para que concluíssemos mais esta etapa de nossas vidas.

Aos nossos professores, em especial a nossa orientadora Professora Ms. Maria Cecília Palácio Soares, por toda a sua dedicação e inspiração no amadurecimento de nossos conhecimentos que nos levaram a conclusão deste trabalho.

Aos nossos noivos e namorados, pelo seu amor, carinho e compreensão nos momentos de ausência.

Agradecemos também a todas aquelas pessoas aqui não citadas que tiveram a paciência de nos ouvir, e com as quais tivemos a oportunidade de trocar idéias, pelo apoio e sugestões recebidas.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a função da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Administração Financeira na abordagem da tomada de decisão com fator precípua na manutenção patrimonial das organizações. O intuito dessa análise é demonstrar a abrangência e os limites de cada uma das disciplinas, diagnosticando o conteúdo e a metodologia aplicada no desenvolvimento de seu sistema operacional. A pesquisa buscou descrever cada disciplina desde seu surgimento até o período atual, evidenciando nesse processo histórico a sistematização de suas funções de acordo com as necessidades empresariais que lhe eram imputada. O levantamento bibliográfico proposto possibilitou a pesquisa alcançar um resultado sobre a posição da Contabilidade Gerencial, por diversas discussões de autores, não visível a simples estudos. Fez uso da observação direta ao meio acadêmico para a constatação do objetivo proposto, a sua estruturação ocorreu através do método indutivo, fazendo uso dos métodos de procedimento histórico e comparativo, através das técnicas de observação direta e documentação indireta secundária.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Administração Financeira, Tomada de Decisão.

ABSTRACT

The following paper aims to analyse the function of Costs Accounting, Management Accounting and Financial Administration in the approaching of decisions of the main factor of organizations patrimonial maintenance. This analysis wants to demonstrate the inclusion and the limits of each subject, diagnosing the content and the methodology applied in the development of its operational system. The research tried to describe each subject since its beginning until the actual period, showing in this historical process the systematic of its functions according to the business needs. With the bibliographic survey it was possible for the Research to reach a result about the position of Management Accounting, among lots of authors discussions, not only simple studies. It made use of direct observation into the academic ground to testify the proposed objective, its structure occurred trough the inductive method, using the methods of historical and comparative procedure, through the techniques of direct observation and secondary indirect documentation.

Keywords: Costs Accounting, Management Accounting and Financial Administration, approaching of decisions.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

FIGURA 1 – Azienda.....	15
FIGURA 2 – Áreas da Contabilidade.....	16
FIGURA 3 – Representação gráfica da terminologia contábil de Custos.....	18
FIGURA 4 – A Contabilidade de Custos como um centro processador de informações.....	22
FIGURA 5 – As especialidades da Administração e os recursos envolvidos.....	28
FIGURA 6 – A sinergia da Contabilidade de Custos, da Contabilidade Gerencial e da Administração Financeira.....	36

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 ABORDAGEM CONCEITUAL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	12
2.1 Conceito Histórico da Contabilidade	12
2.2 Conceito Histórico da Contabilidade de Custos	17
2.3 Conceitos Contábeis	18
3 ABORDAGEM CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL	24
3.1 Conceito Histórico da Contabilidade Gerencial	24
4 ABORDAGEM CONCEITUAL DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	27
4.1 Conceito histórico da Administração	27
4.2 Definição de Administração Financeira	30
5 A SINERGIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA.....	34
6 CONCLUSÃO	38
7 BIBLIOGRAFIA	40

1 INTRODUÇÃO

No mercado atual as empresas dependem de dados que proporcionem a eficiência, a eficácia, a otimização e a economicidade na tomada de decisão.

Eficiência é a maior ou menor capacidade de consumir recursos escassos, disponíveis para a realização de uma tarefa determinada. Ou, em outras palavras, indicam a justeza e propriedade com a forma de elaboração de determinado produto final foi selecionada, de modo a que se minimizasse o seu custo respectivo. A eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades é alcançados. Trata-se de medir o progresso alcançado dentro da programação de realizações empresariais, Giacomoni (1997). Otimização é tornar ótimo. Aproveitar, utilizar ou realizar melhor, ou de forma mais produtiva. Determinação do valor ótimo de uma grandeza. Aperfeiçoar um programa a fim de que realize sua função no menor tempo ou no menor número de passos possível, Ferreira (2002). Economicidade trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico, Bugarin (2004).

Embasado neste contexto realizou-se a pesquisa, através de referências bibliográficas, para saber quais áreas influenciam no processo de tomada de decisão e suas funções.

Neste processo foi verificado que se incluem as áreas de Contabilidade de Custo, Contabilidade Gerencial e Administração Financeira, delineando as características necessárias para uma relação perfeita no processo de coletar e fornecer dados para uma tomada de decisão.

Desta forma surgiu o problema da pesquisa: “Qual a função da Contabilidade de Custo, Contabilidade Gerencial e da Administração Financeira no processo de tomada de decisão?”.

Ressaltando o objetivo principal de analisar a função dessas três áreas na abordagem da tomada de decisões com fator precípua na manutenção patrimonial das organizações. Para alcançar esse objetivo foi necessário:

- levantar dados históricos de cada área;
- identificar suas características e funções no processo organizacional; e
- evidenciar a sinergia existente entre ambas.

A pesquisa seguiu o caminho do método indutivo, quando resgatou todo o contexto da Contabilidade e da Administração para encontrar suas funções no processo de tomada de decisão. Foram utilizados os métodos de procedimentos histórico ao apresentar a história da Ciências Contábeis e da Administração e comparativo ao demonstrar a sinergia existente entre as áreas expostas. A técnica de pesquisa foi a de documentação indireta de fonte secundária (toda bibliografia tornada pública em relação ao tema estudado).

2 ABORDAGEM CONCEITUAL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1 Conceito Histórico da Contabilidade

“Para que se compreenda a Contabilidade, pois, como ramo importante do saber humano que é, necessário se faz remontar a suas profundas origens.” (SÁ, 2002, p.21).

De acordo com Sá (2002), antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso.

Marion (2006) apresenta que os primórdios da Contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho, ou seja, é tão antiga quanto a origem do homem, cuja natureza é ambiciosa, onde teve a capacidade de desenvolver o seu instinto de posse, porém, não se preocupa apenas com a contagem do seu rebanho, mas com o crescimento, a evolução do seu rebanho e principalmente com a evolução de sua riqueza. Assim, ele faz inventários (contagem) em momentos diferentes e analisa a variação da sua riqueza.

Se abrimos a Bíblia em seu primeiro Livro, Gênesis, entre outras passagens que sugerem a Contabilidade, observamos uma “competição” no crescimento da riqueza (rebanho de ovelhas) entre Jacó e seu sogro Labão (± 4.000 a.C.). Se a riqueza de Jacó crescia mais do que a de Labão, para conhecer esse fato era necessário um controle quantitativo, por mais rudimentar que fosse. (MARION, 2006, p. 30).

Dessa maneira a Contabilidade evolui historicamente, pois houve a necessidade de controlar os bens, o que fez através dos inventários e apurando a variação da riqueza (FAVERO; et al, 1997).

Com o uso de sua arte, o homem primitivo passou a evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições nas paredes das grutas (onde produziu pinturas) e também em pedaços de ossos (por meio de riscos ou sulcos), utilizando-se dos instrumentos de que já dispunha. O desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado e guardara; os riscos que quase sempre se seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade

existente. De forma rudimentar, as inscrições procuravam, com desenhos, representar a qualidade da coisa e com rabiscos ou riscos a quantidade. (SÁ, 2002, p.22).

Através de trabalhos arqueológicos foram encontrados vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história - período mesolítico (marcado pelo aquecimento do clima da Terra e que colocou fim ao período glacial) e caracteriza-se pelo fato de ocorrer antes do aparecimento da escrita (± 4.000 a.C.), (SCHMIDT, 2000).

A mudança no clima da Terra favoreceu o surgimento das primeiras comunidades perto de nascentes que tornavam a área mais fértil para o cultivo agrícola e para a criação de animais, nesses locais foram encontrados materiais (pequenas fichas de barros) utilizados por essas civilizações no controle de seus bens e representavam um sistema contábil. Um sistema desenvolvido para o registro de mercadorias (controle dos produtos agrícolas e criação de animais) e das possíveis dívidas de seus proprietários.

Os controles desenvolvidos através de técnicas contábeis sempre foram considerados um importante instrumento pelas principais civilizações do mundo antigo. “No estudo da evolução do pensamento contábil, percebe-se que a Contabilidade é uma área de conhecimento cuja evolução sempre esteve associada ao desenvolvimento das atividades mercantis, econômicas e sociais.” (FAVERO; et al, 1997, p. 17).

A Contabilidade atingiu a sua maturidade entre o século XIII a XVI d.C. (MARION, 2006) através do comércio com as Índias, a burguesia, o renascimento, o mercantilismo, entre outros fatos relevantes na história. Foi nessa época que teve início e, também, domínio a Escola Italiana de Contabilidade, isto é, com o surgimento do Método das Partidas Dobradas, elaborado pelo Frei Luca Pacioli, (1494) a Escola Italiana ganhou grande impulso e se espalhou por toda Europa.

O final do século XIX e o início do século XX foram marcados por uma série de acontecimentos que deram origem a uma expansão da Contabilidade, ou seja, com o desenvolvimento do mercado e o rápido crescimento do comércio e da indústria proporcionaram um desenvolvimento maior para a Contabilidade, pois além de se tornar mais complexa, necessitou de um aprimoramento para atender cada vez mais usuários, que pressionavam as organizações na busca de informações à

tomada de decisão e que lhes garantissem segurança aos seus investimentos, (FAVERO; et al, 1997).

A mudança de visão do mercado com relação às informações geradas pela Contabilidade: não somente o controle (simples registro contábil), mas informações necessárias para gerenciar o patrimônio, tornaram a “[...] Escola Italiana inapta ao ensino contábil e surge, com toda força, a Escola Norte-Americana com grande preocupação em ensinar que os dados (números contábeis gerados pelo registro técnico) são essenciais ao mercado [...]” (FAVERO; et al, 1997), desde que o profissional contábil possa fazer deles uma informação – analisa-los, interpretá-los e transformá-los em base concreta, com segurança, à tomada de decisão.

Ao prefaciar a primeira edição, em 1971, do livro Contabilidade Introdutória, da Equipe de Professores da FEA/USP, marco histórico da iniciação do ensino brasileiro pela metodologia da Escola Norte-Americana, Boucinhas (professor da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo) é enfático e escreve:

O estudo da Contabilidade vem passando por uma transformação acentuada com objetivo de transformá-la num instrumento eficiente de administração, sofrendo seus conceitos básicos uma evolução condizente com as atuais condições econômicas do mundo. A velha tendência da escola européia, de uma prolixidade teórica monótona e cansativa, cedeu a vez a uma atitude mais pragmática, representada pela escola norte-americana, mais preocupada em apresentar essa disciplina como poderoso instrumento de administração. Simultaneamente, sem pôr em risco a genial concepção do método das partidas dobradas, que permitiu construir uma imagem perfeita de equilíbrio entre os valores que integram o patrimônio de qualquer ente, são feitas pesquisas com o uso de sofisticados métodos matemáticos procurando explicações e justificação racional das ações que se sucedem no âmbito das empresas e outras entidades.

A Contabilidade integra, hoje, um setor muito importante do conhecimento e constitui parte do que se convencionou chamar “a ciência da informática” (SCHMIDT, 2000). Ela não esgota, em si, todas as informações necessárias à tomada de decisões, mas dispõe de recursos que lhe permitem registrar dados, levantar posições e apresentar demonstrações do resultado de gestão das entidades.

A ciência é feita por meio da construção de hipóteses em relação à realidade, é formada por uma sucessão de pensamentos, frutos da imaginação

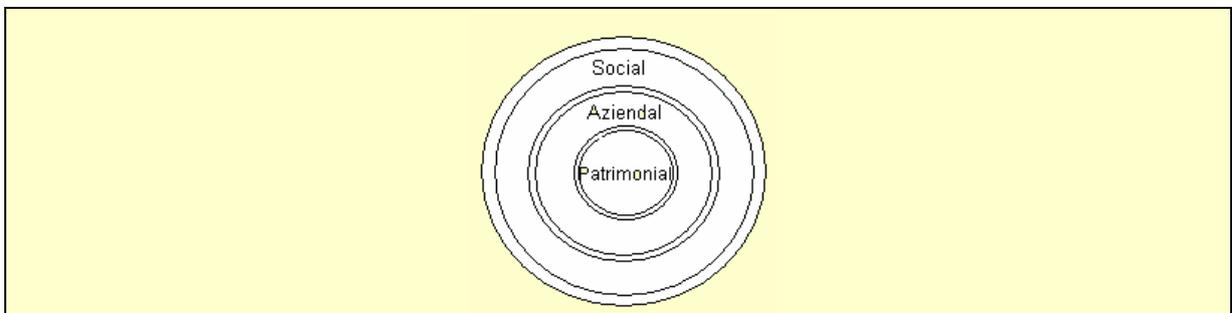
criadora do homem, sempre capaz de uma explicação cada vez mais abrangente dos fenômenos observáveis, movida pela crítica de seus erros e procura buscar novas teorias com estudos rigorosos, onde, num certo momento, altera essa mesma verdade para transformar o mundo que nos cerca.

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais. (SÁ, 2002, p. 46).

Azienda ou célula social é um agregado de pessoas e de coisas impessoais com atividade permanente ou duradoura e que visa suprir objetivos traçados pelo homem, sendo parcela da sociedade. (SÁ, 2002).

Embora a célula social esteja envolvida por ambientes externos, como apresentado na Figura 1, tem suas próprias características, como também as têm o patrimônio aziendal e que é um conteúdo em que a azienda é o continente próximo.

FIGURA 1 – Azienda



Fonte: SÁ, 2002, p. 145.

A Contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das aziendas, pode ensejar a prosperidade do todo social, ou seja, é a ciência competente para construir a prosperidade social a partir da somatória das unidades. (SÁ, 2002, p. 94).

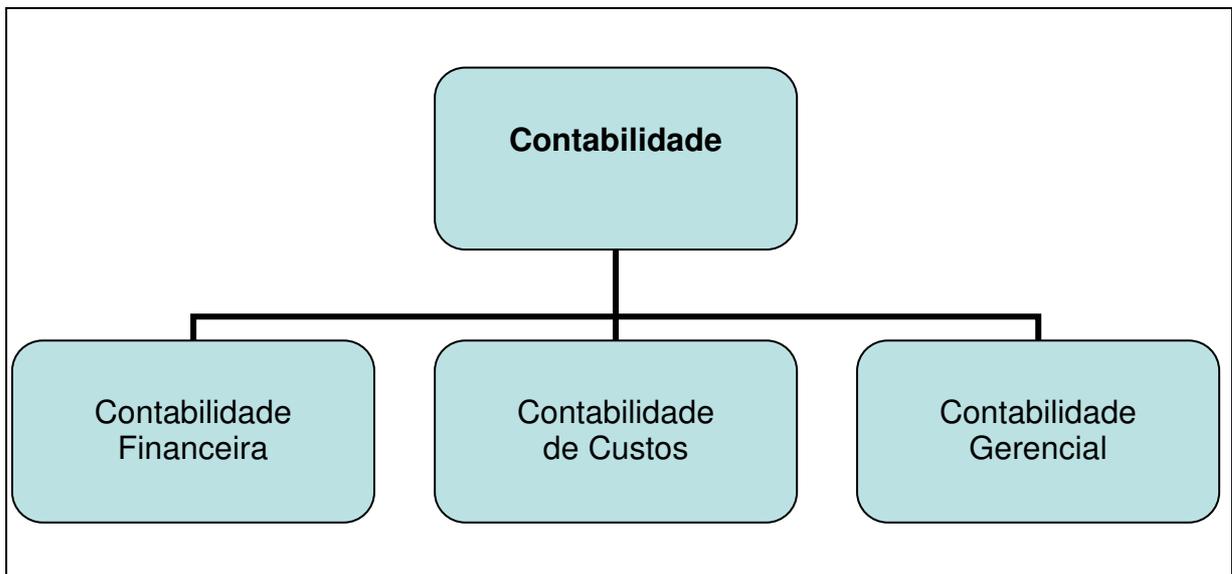
A Contabilidade tem como objetivo fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-

os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (IUDÍCIBUS; MARION, 2002, p. 42).

Conforme Figura 2, para realizar os objetivos propostos a Contabilidade se divide em três áreas (MARION, 2006), que são: Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial.

FIGURA 2 – Áreas da Contabilidade



Fonte: Organizada pelas autoras.

Cada uma dessas especificações de Contabilidade tem sua função bem definida no processo organizacional.

A Contabilidade Financeira é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas a seus usuários e é obrigatória para fins fiscais.

A Contabilidade de Custos está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pela empresa.

Contabilidade de Custo é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição tanto por unidade, quanto pelo total, para um ou para todos

os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. (GALLORO, 2000, p. 80).

A Contabilidade Gerencial está voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões. Sob este enfoque este trabalho de pesquisa passa a investigar como se desenvolve a Contabilidade de Custos.

2.2 Conceito Histórico da Contabilidade de Custos

Até a Revolução Industrial (século XVIII) os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas, (Martins, 2003). As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação (exceto as financeiras). Dessa forma, eram bastante fáceis o conhecimento e a verificação do valor de compra dos bens existentes, bastando a simples consulta aos documentos de aquisição.

Com o advento das Indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. (MARTINS, 2003, p. 20).

Devido a essa necessidade o Contador foi obrigado a adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial. Começou-se então a adaptação, dentro do mesmo raciocínio, com a formação dos critérios de avaliação de estoque no caso industrial.

Hoje as organizações mais eficientes dispõem de sofisticados sistemas de controles e apuração dos custos, integrados em todas as atividades mais importantes, que permitem a geração de complexos relatórios gerenciais, sempre atualizados e adaptados às necessidades dos diversos usuários. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2000, p. 17).

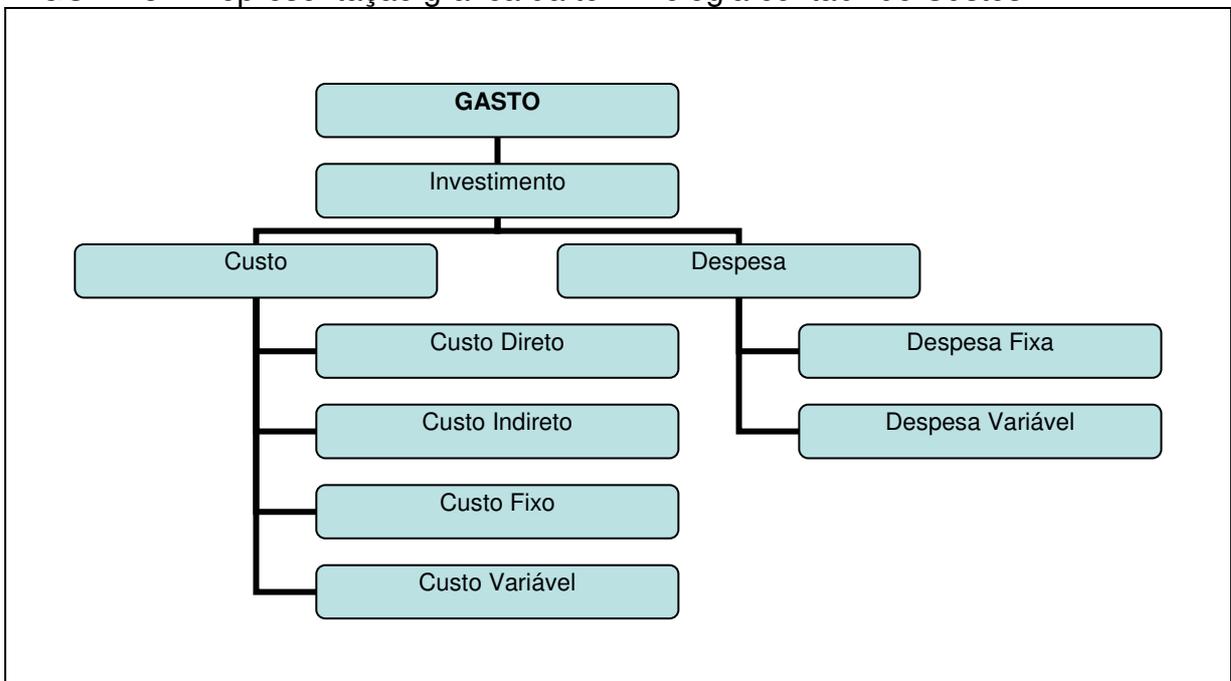
“A moderna Contabilidade de Custos é mais do que números, trata-se de um fator essencial no processo gerencial de tomada de decisão [...]”

(HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Fornece informações tanto para a Contabilidade Gerencial quanto para a Financeira, mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização.

2.3 Conceitos Contábeis

A estruturação dos dados na área de Contabilidade de Custos necessita de uma perfeita integração com a terminologia utilizada e desenvolvida pela Ciências Contábeis. É necessário a compreensão e entendimento dos principais termos utilizados para a apuração de custos, conforme Figura 3, que são: Gasto, Investimento, Custo, Despesa, Custos Diretos, Custos Indiretos, Custos Fixos, Custos Variáveis, Despesa Fixa e Despesa Variável.

FIGURA 3 – Representação gráfica da terminologia contábil de Custos



Fonte: Organizada pelas autoras, 2007.

- **Gasto** é todo compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de um bem ou serviço que gera sacrifício financeiro para entidade.

- **Investimentos** são gastos havidos pela aquisição de bens ou serviços estocados no ativo da empresa, para uma posterior baixa ou amortização.
- **Custos** são gastos utilizados pela empresa na produção de bens ou serviços.
 - **Custos Diretos** se dá a apropriação de um custo ao produto pelo que efetivamente ele consumiu.
 - **Custos Indiretos** se dá a apropriação de um custo ao produto por intermédio de rateio. “Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o objeto de custeio, evitando causar distorções no resultado final.” (MEGLIORINI, 2001, p. 11).
 - **Custos Fixos** são aqueles que não alteram no total, independentemente de mudanças no nível relativo de atividade ou volume total.
 - **Custos Variáveis** são aqueles que mudam no total em proporção as mudanças no nível relativo de atividade ou volume total.
- **Despesas** são bens ou serviços consumidos para a obtenção de receitas.
 - **Despesas Fixas** permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independentemente do volume de vendas ou de prestação de serviços.
 - **Despesas Variáveis** variam proporcionalmente às variações no volume de receitas.

Essas terminologias são usadas nos **Métodos de Custeio** desenvolvidos pela Contabilidade de Custos para apropriação dos custos aos bens e serviços.

Custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos. A apuração dos custos é resultante do relacionamento de informações de natureza monetária e informações físicas, exigindo para ambas um adequado processo de coleta, registro, processamento e compilação. (TOMMASI, 2000, p. 18).

Megliorini (2001) aborda que existem diversos métodos de apropriação de custos e cada um emprega critérios diferentes, possuindo campos de aplicação específicos, podendo-se dizer que um não substitui o outro, mas se completam.

Os principais Métodos de Custeio são: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio ABC.

Dos Princípios da Contabilidade de Custo surgiu a necessidade de distribuir os gastos ocorridos da produção, dessa dificuldade surge o método que é conhecido como “**Custeio por Absorção**”, que consiste na apropriação de todos os custos (sejam fixos ou variáveis) à produção do período, todos os gastos de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados (MEGLIORINI, 2001).

No Custeio por Absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR, 2000, p. 117).

Para este critério de rateio as despesas são alocadas ao resultado do exercício e os custos fixos e variáveis são alocados no resultado na parte dos custos de produção.

O “**Custeio Variável**” é o método que considera que os produtos devem receber somente os custos gerados pela sua produção. Este fundamenta-se na separação dos custos em variáveis e fixos.”Custeio Variável é o método de custeio que consiste em alocar aos produtos somente os custos variáveis, quer sejam eles diretos ou indiretos.” (MEGLIORINI, 2001, p. 137).

“Somente os custos variáveis de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos.” (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR, 2000), compreendendo todos os custos variáveis, diretos ou indiretos. Os custos fixos são considerados diretamente

como despesa do período, não sendo, portanto, incluídos nos custos de produção dos bens ou serviços.

Este é um sistema que não atende aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e não é aceito pelas autoridades fiscais, (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR, 2000), sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos da empresa.

O “**Custeio ABC**” é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas da empresa. São atividades desempenhadas para fabricar um produto que consomem recursos e custos, e não os produtos.

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, [...] (MARTINS, 2003, p. 87).

Para se utilizar o ABC, de acordo com Martins (2003), é necessário a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidos pelos direcionadores de custos das atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos.

Os Sistemas ABC primeiro acumulam custos indiretos para cada uma das atividades da área que está sendo custeada (uma fábrica, um departamento, uma função de cadeia de valor, ou uma organização inteira). Então os custos de atividade é atribuído aos produtos, serviços ou outros objetos de custos que exigiram aquela atividade. Os Sistemas tradicionais alocam apenas os custos de produção aos produtos, (HORNGREN; SUDEM; STRATTON, 2004).

Esses, normalmente, não alocam os custos de outras funções da cadeia de valor. Os Sistemas ABC expandem a alocação dos custos para além da produção, sendo mais complexos, porém, apuram custos mais acurados para apoiar as tomadas de decisões.

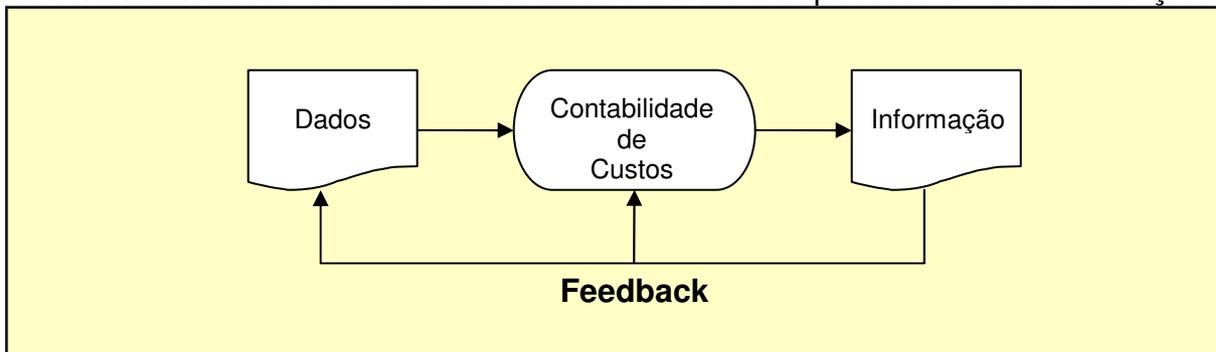
Por meio dos custeios a Contabilidade de Custos estrutura-se em três partes:

- Avaliação de Estoques fomenta a Contabilidade Financeira com dados, como já explicados, à formação dos estoques, conforme determinação dos Princípios e Normas Contábeis.
- Tomada de Decisões e Controle têm a função de auxiliar a Contabilidade Gerencial desenvolvendo dados que auxiliam a otimização dos resultados.

A Contabilidade de Custo fornece informação tanto para a Contabilidade Gerencial quanto para a Financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização; inclui aquelas partes, tanto da Contabilidade Gerencial quanto da Financeira, em que informações de custos são coletadas e analisadas. (HORNGREN; et al, 2004, p. 2).

A Figura 5 faz um esboço sobre a Contabilidade de Custos como a atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

FIGURA 4 - A Contabilidade de Custos como um centro processador de informações



Fonte: LEONE, 2000, p. 21.

Exerce as atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações. (LEONE, 2000).

Funciona como um sistema, elementos “interconectados harmonicamente, de modo a formar um todo organizado” (WIKIPÉDIA, 2007). Como todo sistema, possui o objetivo de integrar os dados elaborados e construídos por

sua metodologia ao fluxo de informações, conhecido por sinergia - como o trabalho ou esforço coordenado de vários subsistemas na realização de um mesmo fim.

A boa integração dos dados contábeis de custos provocará a sinergia organizacional, determinando que as transformações em uma das partes influenciará todas as demais.

3 ABORDAGEM CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL

3.1 Conceito Histórico da Contabilidade Gerencial

“O estudo do gerenciamento, assim como o estudo do homem e suas culturas são como uma história continuada acerca das mudanças de concepções sobre a natureza do trabalho, do homem e do funcionamento das organizações.” (RICARDINO, 2005).

O uso da expressão Contabilidade Gerencial passou a ser cada vez mais freqüente e eram poucas as publicações americanas preocupadas em identificar as origens da Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Gerencial encontra-se em sua infância. Historicamente, ela tem representado um papel secundário das atividades da Contabilidade Financeira e, em muitas organizações, é ainda pouco mais que um subproduto dos relatórios financeiros. Evento das duas últimas décadas estimularam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. (RICARDINO, 2005, p. 3).

A Revolução Industrial prenunciou uma nova era para os homens e para a sociedade. O Renascimento possibilitou novas condições sociais, econômicas e políticas que contribuíram para o avanço da ciência e da tecnologia, os quais por sua vez, tornaram possível uma ampla combinação de recursos físicos e humanos. Levados às fábricas, esses recursos substituíram o sistema doméstico de produção.

No início do século XIX, (RICARDINO, 2005), o pouco material disponível sobre o planejamento industrial revela que a preocupação se centrava, inicialmente, no planejamento das fontes de energia a serem utilizadas no processo produtivo e na distribuição racional das máquinas para desafogar o fluxo da produção e, em um segundo momento, na regularidade do fluxo fabril e na manutenção de caminhos desimpedidos para a circulação das matérias-primas e dos produtos acabados, entretanto, os critérios de gerenciamento foram sendo desenvolvidos e aplicados à medida que os problemas e as circunstâncias o exigiram.

A evolução da Contabilidade Gerencial passa a ser vista como “[...] o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores” e, esse deve ser “[...] direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.” (ATKINSON, et al, 2000, p.798).

Seguindo a mesma linha de raciocínio Padoveze (2004, p.35) assim expõe:

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Nessa visão a Contabilidade Gerencial é vista como um processo, elaborado exclusivamente para atender determinados procedimentos previamente determinados. Voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, (IUDÍCIBUS, 2004), procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório, diz respeito ao planejamento e controle de operações dentro da empresa, sendo que tais atividades são voltadas ao futuro.

A Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório. (PIZZOLATO, 2000, p. 194).

O foco da Contabilidade Gerencial é sobre segmentos específicos da organização, como departamentos, produtos, atividades e funções.

As informações da Contabilidade Gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da Contabilidade Gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração. (WARREN, 2001, p. 3).

Dentro desses conceitos a Contabilidade Gerencial não é vista como uma área da Contabilidade, tais como a Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos, a Contabilidade Pública, entre outras, ela estaria acima, pois estaria

integrando, na construção de seus objetivos, as informações previamente construídas em benefício da ação administrativa. Para Padoveze (2004) a sua existência está vinculada a uma ação prévia que a torne concreta, somente a partir desta ação é que a Contabilidade Gerencial toma forma, não existindo antes, por si só.

Iudícibus (1998, p.21) reafirma esse conceito:

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A Contabilidade Gerencial, também, operacionaliza um sistema de dados em informações só que esse deve ser abrangente “[...] no sentido de obter informações das mais diversas áreas da contabilidade [...]” uma vez que “[...] como disciplina abstrata só se faz existir concretamente quando atua como elo de ligação de diversas disciplinas autônomas visando subsidiar administradores à tomada de decisão”. (PADOVEZE, 2000, p.48). Para Drucker (1990, p. 66) o objetivo da Contabilidade Gerencial é “*integrar a produção na estratégia dos negócios*”.

O envolvimento da Contabilidade Gerencial com outros ramos da Contabilidade é uma necessidade inerente, considerando o caráter autônomo que se deseja atribuí-la, uma vez que está fundamentada no uso de um sistema de informações contábeis como ferramenta no processo decisório, que é de fundamental importância para o planejamento e controle gerencial.

4 ABORDAGEM CONCEITUAL DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

4.1 Conceito histórico da Administração

“A compreensão do que representa hoje a Administração exige o conhecimento dos caminhos pelos quais passou a teoria administrativa ao longo de sua breve história.” (CHIAVENATO, 2000, p. 32).

A Administração iniciou com a Revolução Industrial com a invenção da máquina a vapor, por James Watt, em 1776, onde a grande empresa industrial passa a ser dominante no cenário das organizações e das idéias administrativas (MAXIMIANO, 2000, p. 45). Antes da Revolução Industrial, praticamente, existiam as organizações religiosas e militares.

A história mostra que a maioria dos empreendimentos militares, sociais, políticos, econômicos e religiosos teve uma organização piramidal baseada em uma estrutura hierárquica, concentrando na vértice as funções de poder e de decisão. (CHIAVENATO, 2003, p. 26).

A primeira fase da Revolução Industrial foi de 1780 a 1860 com a Revolução do Carvão (como principal fonte de energia) e do ferro (como principal matéria prima), ou seja, o trabalho do homem, do animal é substituído pelo trabalho da máquina a vapor.

A segunda fase, de 1860 a 1914, ocorreu a Revolução da Eletricidade e derivados de petróleo (como as novas fontes de energia) e do Aço (como a nova matéria prima).

Segundo Montana (1998) com a expansão industrial, uma imensa variedade de empresas, com tamanhos diferenciados, problemas de baixo rendimento de recursos utilizados, desperdício, insatisfação generalizada entre os operários, intensa concorrência, alto volume de perdas por decisões mal formuladas, levou os autores clássicos Frederick Winslow Taylor (Escola da Administração Científica) e Henry Fayol (Escola da Teoria Clássica) a desenvolverem a ciência da Administração.

O nome Administração Científica é devido à tentativa de aplicação dos métodos da ciência aos problemas da Administração, a fim de alcançar elevada eficiência industrial. (CHIAVENATO, 2000, p. 51).

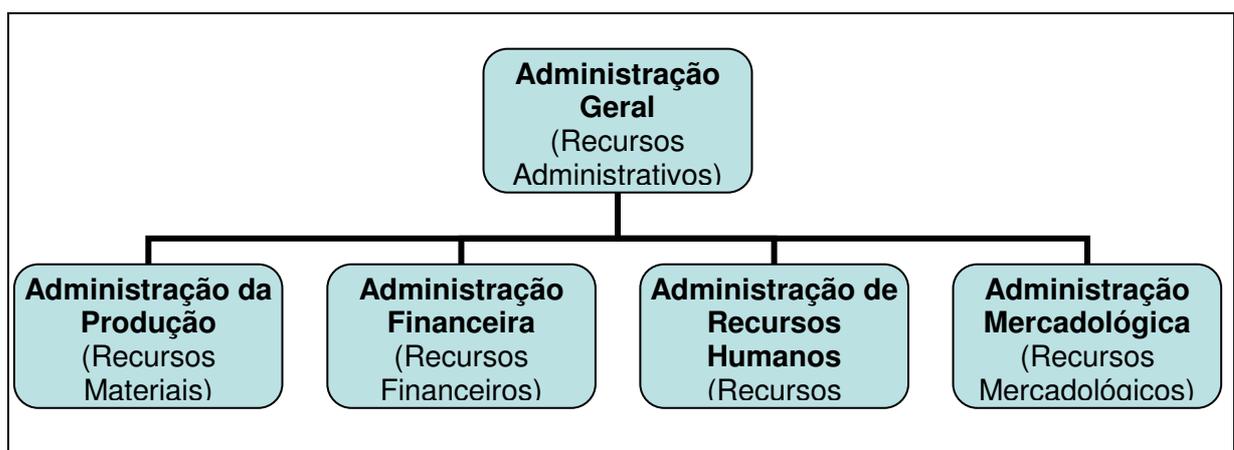
A Escola da Administração Científica buscou aumentar a eficiência da indústria por meio da racionalização do trabalho, e a Escola da Teoria Clássica tinha por meta aumentar a eficiência da empresa por meio de sua organização e da aplicação de princípios gerais da Administração em bases científicas.

A tarefa da Administração é a de interpretar os objetivos propostos pela organização e transformá-los em ação organizacional por meio do planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da organização, a fim de alcançar os objetivos.

Para realizar os objetivos propostos a Administração se divide em várias áreas, pois nos dias de hoje é “[...] uma área do conhecimento humano impregnada de complexidade e desafios.” (CHIAVENATO, 2003, p. 11).

Conforme a Figura 4, a Administração está dividida em quatro áreas, que são: Administração de Produção (Recursos Materiais), Administração de Recursos Humanos (Recursos Humanos), Administração Mercadológica (Recursos Mercadológicos) e Administração Financeira (Recursos Financeiros).

FIGURA 5 - As especialidades da Administração e os recursos envolvidos



Fonte: CHIAVENATO, 2000, p. 56.

Cada uma dessas especificações de Administração tem sua função bem definida no processo organizacional.

- **Área de Produção**, necessária para as operações básicas da empresa (prestar serviços especializados e produzir bens ou produtos), constitui o próprio espaço físico (prédio, edifício, terreno) e processos de trabalho voltados para a produção dos bens e dos serviços produzidos pela empresa. O Administrador da Produção é responsável por planejamento da produção, controle da produção, controle de qualidade, movimentação de materiais e peças, *layout*, controle de estoques, estudo do trabalho e manutenção.
- **Área de Recursos Humanos** dotada de pessoas que ingressam, permanecem e participam da empresa, qualquer que seja o seu nível hierárquico ou sua tarefa. Constituem uma vocação dirigida para o crescimento e desenvolvimento da empresa. O Administrador de Recursos Humanos é responsável por recrutamento, seleção, treinamento de pessoal, cargos, salários, assistência e benefícios.
- **Área Mercadológica ou Marketing** constitui os meios pelos quais a empresa localiza, entra em contato e influencia os seus clientes ou usuários. “Administração de Marketing é o processo de planejamento e execução da concepção, preço, promoção e distribuição de bens, serviços e idéias para criar trocas com grupos-alvos que satisfaçam os consumidores e os objetivos organizacionais.” (SILVA, 2003, p. 155). Essa área envolve pesquisa e análise de mercado, organização de vendas, promoção, propaganda, distribuição dos produtos através dos canais adequados, desenvolvimento de novos produtos necessários às demandas do mercado, definição de preços, assistência técnica ao consumidor.
- **Área Financeira** se refere à disponibilidade de dinheiro para fazer frente aos compromissos da empresa. Essa área é responsável pela obtenção e aplicação de fundos, a fim de conseguir os melhores rendimentos para a empresa.

Dentro do atual contexto econômico e financeiro do século XXI, que as organizações estão inseridas, a Administração Financeira ganha destaque como instrumento eficiente para as tomadas de decisões.

As oportunidades de carreira em cada uma dessas áreas são muitas e variadas; porém, para cumprir suas atribuições os administradores financeiros precisam ter conhecimento de todas as três áreas. (BRIGHAM; HOUSTON, 1999, p. 3).

As necessidades presentes no mercado que interferem diretamente sobre o patrimônio empresarial exige do profissional que assume essa área um conhecimento abrangente e interdisciplinar, na busca de como os dados que alimentam esta ciência são formados (ESSI, 2007).

4.2 Definição de Administração Financeira

Para iniciar o estudo em Administração Financeira, deve-se, primeiramente, compreender o significado de Finanças.

Finanças é a arte e a ciência de administrar fundos. Praticamente todos os indivíduos e organizações obtêm receitas ou levantam fundos, gastam, ou investem. Finanças ocupa-se do processo, instituições, mercados e instrumentos envolvidos na transferência de fundos entre pessoas, empresas e governos. (GITMAN, 2003, p. 4).

As oportunidades de carreira em Finanças consistem em três áreas inter-relacionadas, os *Mercados Monetários de Capitais*, os *Investimentos* e a *Administração Financeira*.

Os *Mercados Monetários de Capitais* refere-se aos mercados de títulos (hipotecas, cédulas de financiamento, certificados de depósito) e de instituições financeiras (bancos, empresas de seguro, bancos de investimentos, instituições de poupança e empréstimo e cooperativas de crédito).

Os *Investimentos* estão voltados para as decisões dos investidores, indivíduos e instituições financeiras, referente aos títulos para suas carteiras de investimentos.

A *Administração Financeira* engloba e efetiva administração de uma empresa. "Administração Financeira é a arte e a ciência de administrar recursos financeiros para maximizar a riqueza do acionista." (LEMES JUNIOR; MIESSA RIGO; CHEROBIM, 2002, p. 5).

A Administração Financeira é exercida nas mais diversas organizações, comércio ou serviços, empresas estatais ou privadas, voltadas ou não para o lucro, governo, escolas, hospitais e clubes recreativos.

A característica da Administração Financeira é projetar, planejar, controlar e agir dentro da organização. O papel principal da Administração Financeira, de acordo com Oliveira (2007), é:

Gerir todos os tipos de recursos, entradas e saídas, e principalmente as projeções de receitas e despesas, para que não haja "furo" no fluxo de caixa e isso faça com que aquele lucro que seria da empresa passe a ser um prejuízo. A administração financeira é responsável pelo planejamento de compras, o planejamento de vendas, propaganda, marketing e analisa as **peças contábeis**. A Administração Financeira é um elo entre todos os departamentos da empresa, não existe nenhum departamento que possa caminhar sozinho, todo aquele que começa a caminhar sozinho leva a empresa a algum insucesso, e a administração financeira é exatamente esse elo, tudo passa pelo caixa, que é de onde entra e sai dinheiro (pagamento de salários, transporte, pessoas terceirizadas, matéria-prima, fornecedores, impostos), sendo assim, ela deve informação para todos os departamentos e todos os departamentos devem informação a ela.

A função financeira é executada pelo administrador financeiro, o principal responsável pela criação de valor da empresa se envolvendo cada vez mais com os negócios da empresa como um todo.

Cabe ao administrador financeiro planejar, acompanhar e controlar as atividades e projetos da empresa, de forma a assegurar que os objetivos de resultados estabelecidos sejam cumpridos. (LEMES JUNIOR; MIESSA RIGO; CHEROBIM, 2002, p. 12).

O administrador financeiro, segundo Oliveira (2007), não pode interferir na administração do custo fixo, variável, gasto, despesa, todos tem que ser respeitados, porém pode usufruir desses valores para avaliação financeira. O grande problema do administrador financeiro é saber até onde vai o seu poder, e qual é sua influência dentro da organização, e não se deixar empolgar como sendo a

peça principal, não existe peça principal, o que existe é um caixa central sob a administração de uma pessoa responsável pelas finanças.

Esse profissional além de conhecer a empresa, precisa ter conhecimento em Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e estar sempre atento ao mercado, para saber onde aplicar o dinheiro. Ele deve ter um perfil dinâmico, não esperar acontecer, deve agir rápido (ESSI, 2007).

Relatórios contábeis contêm uma variedade de conceitos e termos de custos representando muita informação. Administradores que compreendem esses conceitos e termos são capazes de utilizar melhor as informações geradas, assim como de evitar o mau uso dessas informações. Uma compreensão comum do significado de conceitos e termos de custos facilita a comunicação entre os administradores e os contadores gerenciais. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 25)

Os administradores devem combinar o conhecimento das oportunidades e ameaças que existem no mercado com os recursos e capacidade de sua empresa. Essa análise normalmente começa pelos ativos do balanço patrimonial, fornecido pela Contabilidade de Custos, em que o contador gerencial encontra as informações para ajudar os administradores a reconhecer os pontos fortes da empresa, assim como os pontos fracos e as oportunidades para construir novas capacidades, (Horngren; Datar; Foster, 2004).

Os administradores usam a informação da contabilidade gerencial para escolher a estratégia, comunicá-la e determinar a melhor maneira de implementá-la. Utilizam a informação da contabilidade gerencial para coordenar as decisões sobre o projeto, a produção e a comercialização de um produto ou serviço. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 1).

Gitman (1997, p.16) sintetiza que o objetivo da administração financeira está ligado ao objetivo da empresa: maximização de seu lucro e de seus acionistas. Tendo por função criar mecanismos de análise e controle, para orientar e influir nas tomadas de decisão que, conseqüentemente, refletem em maior retorno financeiro para a empresa, pois “[...] lucro é a melhor medida do sucesso da administração de uma entidade de negócios em uma economia competitiva.” (GUERREIRO, 1989, p.194).

Além do retorno financeiro, a administração financeira deve cuidar também, como exposto por Oliveira (2007) da manutenção de um certo nível de

liquidez da empresa (fluxo de caixa), permitindo disponibilidade de recursos para sustentar suas atividades do dia-a-dia, como produção, marketing, compras e desenvolvimento de produtos. Sanvicente (1987) confirma ao escrever:

[...] a área financeira tem como atribuição controlar os recursos e fornecer informações requeridas pelas diversas áreas de responsabilidade, receber e gerenciar os recursos financeiros gerados nas atividades da empresa, além de aplicar os recursos excedentes, com a melhor rentabilidade possível.

O axioma contábil da Continuidade parte do pressuposto que “[...] a Contabilidade atende a uma empresa que está operando e assim permanecerá indefinidamente”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993), dentro de um mercado altamente competitivo a empresa é criada para a continuidade, mas, para garantir sua existência ela precisa buscar constantemente a otimização de seus resultados e de seus acionistas, por isso a “[...] administração financeira está presente nas empresas para orientar, do ponto de vista financeiro, as decisões e para responder como estas decisões deve ser tomadas para maximizar o valor da empresa.” (MOREIRA, 1999).

5 A SINERGIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

A boa integração dos elementos é chamada sinergia (WIKIPÉDIA, 2007), determinando que as transformações ocorridas em uma das partes influenciará todas as outras.

Em 1932 Walter Bradford Cannon (UFCG, 200?; WIKIPÉDIA, 2007) cunhou o termo *homeostase* ou *homeostasia* (*homeo* = igual; *stasis* = ficar parado) onde vários sistemas abertos possuem a característica de manter o meio interno estável, mesmo diante de mudanças no meio externo, as reações homeostáticas podem ser boas ou más, dependendo se a mudança for planejada ou inesperada, respectivamente.

A relação de sinergia homeostáticas entre os três sistemas em estudo é o ponto de confluência para a continuidade das organizações. A dependência das áreas em estudo entre si é tão próxima, que faz com que haja muitas discussões acadêmicas. Martins (2003, p. 357), afirma:

O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um condutor que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Podem é ser pior, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará por falir.

A Contabilidade Gerencial é um sistema contábil que não existe por si só (PEREZ JÚNIOR, 2003; IUDÍCIBUS, 1998) depende de outros sistemas contábeis, a Contabilidade de Custos auxilia na tomada de decisões gerenciais, sendo as mais comuns a fixação de preço de venda, o cálculo da lucratividade de produtos, a seleção do mix de produtos etc. (PEREZ JÚNIOR, 2003, p.32).

A Contabilidade de Custos, segundo Leone (2000, p.48): “[...] tem por finalidade última a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrar as parcelas da atividade empresarial que estão a seu cargo.”, ou seja, o

sistema contábil de custos deve construir dados que serão absorvidos pela Contabilidade Gerencial, área posterior, que irá analisá-los e tomar decisões.

A Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório (PIZZOLATO, 2000).

O ponto fundamental da Contabilidade Gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração. É o processo de produzir informação operacional financeira para funcionários e administradores. Deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. (CREPALDI, 2004, p.29).

Nesse ponto percebe-se que a Contabilidade Gerencial busca elementos no sistema de custos, processa-os e os remete à Administração Financeira, pois essa utiliza-se de informações geradas por aquela em seus objetivos, como já descritos.

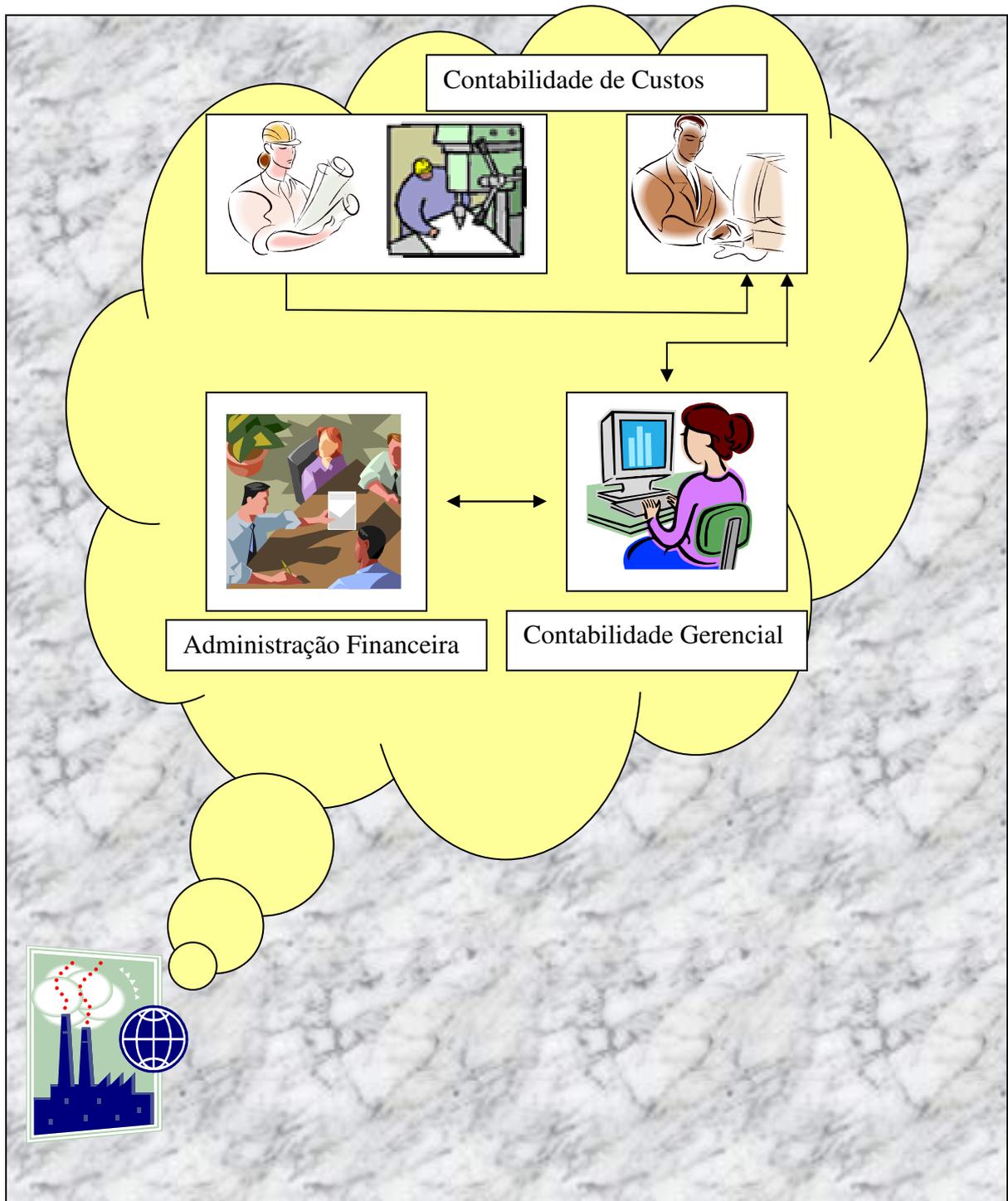
[...] Os Contadores dedicam a maior parte de sua atenção à coleta e à apresentação de dados financeiros. Os gerentes financeiros avaliam as demonstrações contábeis, desenvolvem dados adicionais e tomam decisão com base em sua avaliação dos retornos e riscos associados. Evidentemente, isso não significa que os contadores nunca tomam decisões ou que os gerentes financeiros nunca reúnem dados. [...] (GITMAN, 2003, p. 37).

Desta forma, a teoria contábil atribui à Contabilidade Gerencial um conceito de processo que integra diversas ações cujo produto será a informação a ser utilizado como referência na tomada de decisão dos administradores. Neste enfoque, ela é apresentada como relevante no papel de assessoramento da gerência não sendo, portanto, responsável pela decisão propriamente dita.

A Contabilidade Gerencial é também apresentada com características próprias distintas de outros ramos da contabilidade, como, por exemplo, não estar subordinada aos princípios fundamentais da contabilidade. Em face desta não subordinação, bem como o fato de estar direcionada para a administração evidencia em nossa visão que a mesma não possa se constituir em um ramo da contabilidade. Dentre as correntes de pensamento pesquisadas coadunamos com a posição doutrinária que caracteriza a Contabilidade Gerencial como ente abstrato, só existirá

se houver ação para a produção de informação com a utilização de técnicas contábeis para o planejamento e controle da entidade.

FIGURA 6 - A sinergia da Contabilidade de Custos, da Contabilidade Gerencial e da Administração Financeira



Fonte: Organizada pelas autoras, 2007.

A Figura 6 demonstra a sinergia entre as áreas de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Administração Financeira, evidenciando que, as três áreas estando sempre interligadas a empresa se manterá constante, não havendo variações bruscas em seu resultado, alcançando assim o seu objetivo de maximização dos lucros. Isso só acontecerá se não houver competição entre as áreas, ou seja, deverá haver cooperação em ambas as partes.

O assessoramento da Contabilidade Gerencial à Administração Financeira, por meio de coleta de dados da Contabilidade de Custos e a depuração de acordo com as necessidades da administração, demonstra a importância sinérgica dessas áreas. E, comprova, que quando há essa integração perfeita haverá a ocorrência do equilíbrio interno, pois os três sistemas integrados permitem o planejamento e o acompanhamento constante da situação patrimonial, tornando possível a estabilidade do meio interno mesmo diante de mudanças bruscas do meio externo.

6 CONCLUSÃO

As empresas estão inseridas em um contexto econômico muito dinâmico, que as obriga a serem flexíveis, mas ao mesmo tempo firmes na decisão. O ambiente externo das empresas sofre freqüentes mudanças como tecnologia, inflação, concorrência, e para as empresas se adaptarem a esse ambiente devem ser flexíveis e possuírem sistemas abertos que mantenham o ambiente interno estável.

Através de pesquisa bibliográfica, foi detectado que dentre esses sistemas destacam-se a Contabilidade de Custo, a Contabilidade Gerencial e a Administração Financeira. Foi necessário resgatar a história para descobrir qual a função de cada uma dessas áreas dentro da empresa.

A Contabilidade de Custos e a Administração Financeira são sistemas abertos, apesar de fazerem parte do contexto de Ciências Contábeis e Administração, pois não dependem de outras áreas. Já a Contabilidade Gerencial não faz parte de Ciências Contábeis, mesmo havendo contradições entre alguns autores, ela não está subordinada aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, sendo assim não podendo se constituir em um ramo da Contabilidade. Sua existência dependerá do envolvimento com outras áreas da Contabilidade, somente a partir desta ação é que tomará forma. Ela é um sistema aberto que depende de informações previamente construídas por outros sistemas contábeis, para executar suas tarefas em benefício da ação administrativa, sendo a Contabilidade de Custos uma das áreas responsável por construir os dados que serão absorvidos pela Contabilidade Gerencial.

Essa por sua vez, processa-os e produz informações que serão utilizadas como ferramenta pela Administração Financeira na tomada de decisão dentro do ambiente interno da empresa.

Assim, observa-se que a empresa é como um “espiral da morte”, essas três áreas, estão interligadas dentro do ambiente interno da empresa, por isso se a Contabilidade de Custos construir dados de má qualidade, a Contabilidade

Gerencial irá processar esses dados de forma incorreta e conseqüentemente a Administração Financeira tomará decisões erradas, levando a empresa à falência.

Para que não ocorra esse problema é necessário haver uma relação de sinergia homeostáticas entre essas áreas, que proporcione um equilíbrio interno da empresa, mantendo-se estável mesmo com mudanças bruscas no ambiente externo. Essa integração perfeita permite o planejamento e o acompanhamento constante da situação patrimonial da empresa, tornando possível atingir o objetivo de maximização dos lucros.

BIBLIOGRAFIA

ASSEF, Roberto. **Guia prático de administração financeira:** pequenas e médias empresas. 3.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRIGHAM, Eugene F.; GAPENSKI, Louis C.; EHRHARDT, Michael C. **Administração financeira:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; HOUSTON, Joel F. **Fundamentos da moderna administração financeira.** Rio de Janeiro: Campus, 1999.

BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União.** Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** 6.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

_____. **Introdução à teoria geral da administração.** 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE ESTADO SÃO PAULO. **Custos:** ferramenta de gestão. São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 750 de 1993.** Disponível em: < <http://www.redecontabil.com.br/contabilidade/historico.asp> >. Acesso em: 18 jul. 2007.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DRUCKER, Peter. Uma nova teoria da produção. Exame. São Paulo. Ed. N. 456, p. 64-72, jun. 1990.

ESSI, Sérgio Ricardo. **Entrevista de administração financeira.** Empresa Regina Festas. Presidente Prudente, 2007.

FARIA, José C. **Administração:** introdução ao estudo. 5.ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mario; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade:** teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio Século XXI:** o minidicionário da língua portuguesa. 2.ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

GALLORO, Lídia R. R. Sacco; GALLORO, Victor Domingos. Introdução à Contabilidade de Custos. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos: ferramentas de gestão**. José Barbosa da Silva Junior (coord.). São Paulo: Atlas, 2000. p. 80-91.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GITMAN, Lawrence J.; MADURA, Jeff. **Administração financeira: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Pearson Educação, 2003.

_____. **Princípios de administração financeira**. 7.ed. São Paulo: Harbra, 1997-2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade**. Tese de Doutorado, FEA-USP, 1989.

HAUSSMANN, Nilton. **Contabilidade gerencial em 10 aulas**. Florianópolis: Plus Saber, 2001.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: uma abordagem prática: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Sekant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11.ed. São Paulo: Pearson, 2004.

_____.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. 12.ed. São Paulo: Pearson, 2004.

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

_____. **Teoria da contabilidade**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____.; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina A. **Fundamentos de metodologia Científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Szabo. **Administração financeira: princípios, fundamentos e práticas brasileiras**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

LEONE, George S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAXIMIANO, Antônio C. A. **Introdução à administração**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001
- MONTANA, Patrick J. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MOREIRA, Andréia Cristina. **A administração financeira como um instrumento de apoio à tomada de decisões na gestão de contratos**. Disponível em: < http://www.unitau.br/prppg/cursos/ppga/mba/1999/moreira_andreia_cristina.pdf >
Acesso em: 15 ago. 2007.
- OLIVEIRA, Jorge Luiz Galvão de. **Entrevista de administração financeira**. Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”. Presidente Prudente, 2007.
- OLIVEIRA, Luís M. de; PERES JÚNIOR, José H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 2.ed. São Paulo: IOB – Thomson, 2003.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PIZZOLATO, Nélio D. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2.ed. São Paulo: Pearson, 2000.
- RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SÁ, Antonio L. de. **Teoria da contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANTOS, Edno O. dos. **Administração financeira da pequena e média empresa**. São Paulo: Atlas, 2001.
- SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade: atualizada pela Minireforma Tributária: Lei nº 10.637/02**. São Paulo: Atlas, 2003.
- SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SILVA, Adelphino Teixeira da. **Administração básica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TOMMASI, Marcelo. Custeio Gerencial – Conceituação, Considerações e Perspectivas. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos**: ferramentas de gestão. José Barbosa da Silva Junior (coord.). São Paulo: Atlas, 2000.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira, 2001.

WARREN, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

WIKIPEDIA. **Wikimedia Foundation – organização sem fins lucrativos**. Apresenta: Enciclopédia livre. Disponível em:<
http://pt.wikipedia.org/wiki/Idade__M%C3%A9dia/Periodiza.C3.A7.C3.A30>. Acesso em: 20 jun. 2007.