



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**ANÁLISE DE FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL  
COM ÊNFASE EM CUSTOS EM UMA ORGANIZAÇÃO  
E-COMMERCE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais como trabalho fundamental para obtenção do título de Bacharel, do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientadora: Professora Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

**LUCAS OLIVEIRA FONTES**

**Porto Alegre  
2014/2**

## RESUMO

Empresas de comércio eletrônico movimentam uma grande parcela da economia nacional, elas necessitam de ferramentas que auxiliem a tomada de decisões, o gerenciamento e a administração de uma organização. A Contabilidade Gerencial acaba sendo um objeto de emprego no processo de administração de uma instituição, onde a ferramenta de gerenciamento de custos fornece informações que potencializam o emprego de recursos, sem destacar o papel no sistema organizacional da entidade. O presente trabalho tem por objetivo analisar as ferramentas de gerenciamento de custos numa organização *e-commerce* atuante no mercado de surfe. Para tanto foi realizado um estudo de caso dentro da empresa em questão, realizando pesquisas em fontes primárias como livros de contabilidade gerencial, comércio eletrônico e referências teóricas publicadas em artigos, dissertações e teses relacionadas ao projeto; bem como fontes secundárias, como mídias virtuais presentes em sites eletrônicos relacionados ao assunto e leis brasileiras relacionadas com o trabalho, com o intuito de sanar a problemática do tema e alcançar os objetivos deste artigo. Concluiu-se através de estudos que é fundamental o emprego da Política de Redução de Custos em organizações de comércio eletrônico. Através do trabalho foi possível observar a implementação da referida política na empresa estudada, amadurecendo o seu planejamento financeiro, além de identificar processos contábeis dentro de uma instituição voltada para um mercado novo (eletrônico).

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial. Gerenciamento de Custos. *E-commerce*. Política de Redução de Custos.

## ABSTRACT

E-commerce companies move a large portion of the national economy, they need tools to assist decision-making, management and administration of an organization. Managerial Accounting is a employment object in the administration process of a institution, where the cost management tool provides information that maximize the use of resources, without featured to the paper of entity's organizational system. This study have object analyze a cost management tools an e-commerce organization of the surf market. Therefore we conducted a case study within the company in question, conducting research in primary sources, such as management accounting books, e-commerce and theoretical references published in articles, dissertations and theses related to the project; as well as secondary, such as virtual media present in websites related to the subject and brazilian laws related to work, in order to remedy the issue of problem and achieve the objectives of this article. If was found through studies that is essential the use of Cost Reduction Policy in e-commerce organizations. Through the work we observed the implementation of the policy in the studied company, maturing your financial planning, and identify accounting processes within an institution devoted to a new market (electronic).

**Key-words:** Management Accounting. Cost Management. E-commerce. Cost Reduction Policy.

## 1 INTRODUÇÃO

Verifica-se no contexto atual da sociedade a disseminação da cultura tecnológica, onde as máquinas não pedem licença para atravessar a evolução histórica num período muito restrito, fazendo dessa evolução uma progressão geométrica sem precedentes. Atingimos o *status* de dependentes de computadores para nossas atividades cotidianas, potencializando as ferramentas utilizadas nas mais diversas áreas de atividades humanas. O emprego de softwares no dia a dia de uma organização é uma prática usual, também, no setor da contabilidade, e a internet, um importante meio de desenvolvimento desse mecanismo, agrega possibilidades na ciência contábil, acabando ainda influenciando em outros cenários. As necessidades humanas passam a ser coordenadas e controladas através de aparelhos que nos conectam com o mundo em qualquer lugar do planeta, independentemente da situação presente.

Com essa perspectiva, nascem organizações especializadas em desenvolver suas atividades mercantis através de ligações eletrônicas, transformando o computador, no seu ambiente de trabalho. Empresas com comércio pela internet crescem diariamente, abrindo espaço para novas áreas de atuações, e a contabilidade segue essa tendência, que ditam as atividades sócio-econômicas atuais. Ribeiro (2007) apresenta essa temática dizendo que o comércio eletrônico surgiu como uma nova forma de comercialização de produtos e serviços entre consumidores, empresas e governo, possibilitando aos mesmos, a realização de negócios no ambiente *on-line*, por meio de ferramentas eletrônicas. Este tipo de comércio originou novas oportunidades de negócios para as partes envolvidas.

Empresas de comércio eletrônico movimentam uma grande parcela da economia nacional, realizando suas atividades, basicamente, através de transações eletrônicas. Possibilitam ao cliente, permanecer no local que desejar para desenvolver suas atividades, sejam elas quais forem; e acabam (indiretamente) abrindo espaço no mercado de trabalho para novos profissionais. Observa-se o conceito elucidado por Limeira (2003, p. 38) onde “o comércio eletrônico consiste na realização de negócios por meio da Internet, incluindo a venda de produtos e serviços físicos, entregues *off-line*, e de produtos que podem ser digitalizados e entregues *on-line*, nos segmentos de mercado consumidor, empresa e governamental”.

Essas organizações necessitam de ferramentas que auxiliem a tomada de decisões, o gerenciamento e a administração de uma organização, otimizando suas atividades e

dinamizando o planejamento estratégico de uma empresa, conforme expõe Cogan (2002, p. 41) que “a partir dos anos 80, as novas tecnologias aplicadas nas operações, o crescimento percentual das despesas indiretas, a imperiosa necessidade de competição, entre outras, e no afã de preencher lacunas ainda sentidas no gerenciamento de custos, novas técnicas foram trazidas à cena”.

O gerenciamento de custos acaba sendo um objeto de emprego no processo de administração de uma instituição, fornecendo informações que potencializam o emprego de recursos, sem destacar o papel no sistema organizacional da entidade. Martins (2003, p.178) diz que a Contabilidade de Custos deve não só propiciar as informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, como auxiliar a Contabilidade Geral na sua tarefa de mensurar os estoques e medir o resultado.

Diante do que foi apresentado, este trabalho apresenta a questão: De que forma o gerenciamento de custos auxilia a tomada de decisões gerenciais em uma organização e-commerce? Para elucidar a questão em debate, o objetivo geral é analisar a contabilidade gerencial e observar a aplicabilidade do gerenciamento de custos numa organização e-commerce de esportes aquáticos.

Os objetivos específicos previstos para esse estudo são: revisar a bibliografia de contabilidade gerencial com ênfase em custos; observar o relacionamento da Política de Redução de Custos com o Planejamento Estratégico; analisar um estudo de caso em uma organização *e-commerce* e o seu contexto no sistema gerencial; apresentar a estrutura de administração de custos e identificar possibilidades de melhoria.

Este artigo encontra-se estruturado da seguinte maneira: primeira seção contendo a introdução, onde são apresentados tema, questão de pesquisa, objetivo e justificativa do trabalho, segunda seção abrangendo a revisão da literatura, com o objetivo de embasar os conhecimentos teóricos que suportam o desenvolvimento do trabalho, além de ideias teóricas frente à Política de Redução de Custos, possibilitando a observância desse item dentro da instituição, e por último, características do Planejamento Estratégico, permitindo observar o relacionamento dessa estrutura com o tema em questão. Na terceira seção, a aplicação metodológica, tem o objetivo de estabelecer o tipo de pesquisa e determinar a forma de coleta, análise dos dados e apresentação dos resultados. Na quarta seção, ao apresentar a análise e a discussão dos resultados, contém o desempenho do estudo realizado; e encerrando a presente estrutura, apresenta-se na quinta seção, as considerações finais acerca do trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para apresentação deste trabalho, verifica-se a necessidade de explorar a abordagem metodológica frente ao objeto de estudo. Serão apresentados conceitos, métodos e abordagens pertinentes à Contabilidade Gerencial, visando otimizar as informações contidas no presente artigo.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A ciência contábil é fundamental na vida econômica, o desempenho da contabilidade cresce gradativamente nos complexos econômicos da atualidade, uma vez que os dados contábeis são necessários quando é preciso escolher as opções mais relevantes. A contabilidade gerencial está conferida a inúmeras técnicas e procedimentos contábeis úteis à administração, no qual possui como objetivo especial facilitar o planejamento, avaliação de desempenho e controle dentro da organização para assegurar o uso apropriado de seus recursos. Não existe este tipo de contabilidade em uma entidade com os outros tipo de subsistemas (contabilidade financeira, contabilidade de custos); as aplicações de todas essas disciplinas são visíveis nas organizações, sendo que a contabilidade gerencial existe ou existirá se houver dentro da empresa pessoas que consigam demonstrar os conceitos contábeis em atuação prática.

De um modo geral, todo o procedimento, técnica e informação realizados para que a administração as utilize nas tomadas de decisões entre alternativas de conflito, recai na contabilidade gerencial. Conforme Garrison (2007, p. 21):

A Contabilidade Gerencial preocupa-se mais com o futuro, dá menos ênfase à precisão, enfatiza segmentos de uma organização (em lugar da organização como um todo), e não é governada por princípios contábeis aceitos, além de não ser obrigatória.

A contabilidade gerencial necessita utilizar técnicas desenvolvidas por outras disciplinas como financeira e custos, voltadas para fins internos, procurando suprir as necessidades dos gerentes sobre as principais informações, tendo como objetivo focar todos os temas no processo de tomada de decisão. De acordo com o apresentado por Souza (2008, p.19) a contabilidade gerencial e financeira tratam de reportar a alocação de recursos

escassos. A contabilidade financeira é a principal fonte de informações sobre a alocação de recursos e a contabilidade gerencial proporciona informações que auxiliam os administradores a contratarem as aplicações e atividades internas e ainda decidir quais produtos vender, onde, quando e a quem vendê-las.

## 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

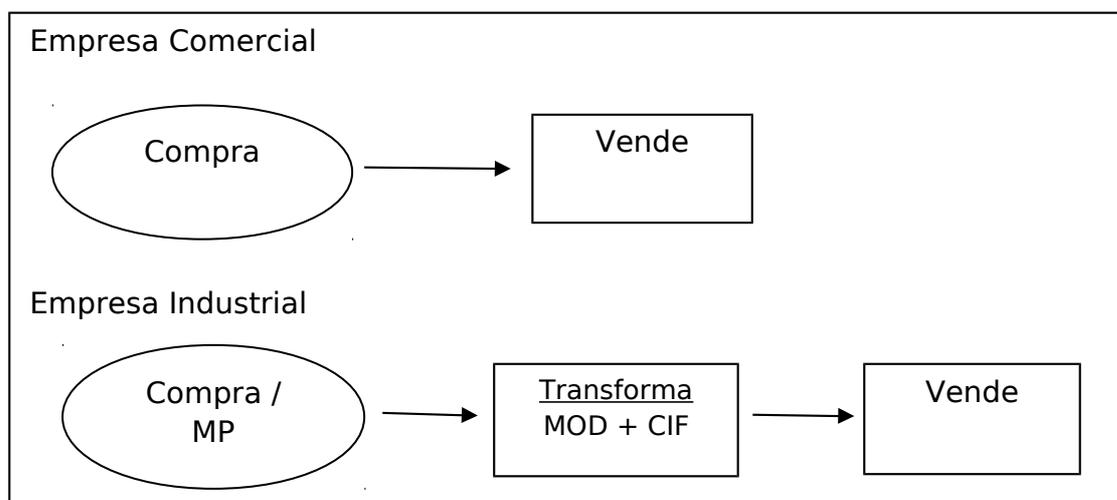
A Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços. Tem como finalidade gerar informações claras, confiáveis e ágeis para possibilitar a tomada de decisões por parte dos gestores, voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. Segundo Crepaldi (2004, p.13) diz que a contabilidade de custos planeja, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta, e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos. É possível falar, também, que é a área da ciência contábil que trata dos gastos incorridos na produção de bens e serviços. Tem aplicação em qualquer empresa que tenha o intuito de aprimorar seus controles, mantendo-se ativamente no mercado. (FERREIRA, 2007).

A contabilidade de custos deriva da contabilidade financeira, com a chegada da Revolução Industrial, devido a necessidade de avaliar estoques na indústria e um melhor controle dos bens ao longo da história. (MARTINS, 2004). Crepaldi (2004, p. 14) trata o momento do surgimento da contabilidade:

[...] pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir.

Até o momento, as empresas apenas compravam e revendiam mercadorias, direcionando seus esforços apenas para o comércio. Com o aparecimento de grandes indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador nestas instituições. Para possibilitar a atribuição de valor aos estoques, não bastava considerar apenas as compras, mas levar em conta todos os sacrifícios (gastos) com a fabricação dos produtos, surgindo assim a contabilidade de custos. As indústrias passaram a produzir em grande quantidade, por meio do uso de máquinas, a apuração do custo do produto vendido deveria incluir todos os elementos empregados na fabricação do produto.

CrepalDI (2004, p. 14) diz ainda que o custo de um produto passa a ser definido pelo total dos fatores de produção: material direto (matéria-prima, material secundário e embalagem), mão-de-obra direta empregada na fabricação do produto (incluindo o valor dos salários e encargos sociais), custos indiretos de fabricação (os demais gastos fabris) utilizados no processo de fabricação, o qual denominou-se custo dos produtos fabricados. Através do comparativo apresentado na **Figura 1**, é possível compreender a distinção da empresa comercial e industrial, entendendo a perspectiva da importância da classificação do custo.



**Figura 1: Comparativo entre a empresa Comercial e Industrial**

Fonte: CREPALDI (2004, p. 15).

Essa diferença se deve às atividades que são desempenhadas pelos dois tipos de empresas; enquanto a empresa comercial se limita a revender mercadorias, a empresa industrial compra matéria-prima, transforma essa matéria-prima em um produto acabado e depois o vende. Assim, a contabilidade de custos teve seu surgimento com o objetivo de conhecer os custos dos produtos para avaliar seus estoque e apurar o resultado das indústrias. Esta, foi tornando-se cada vez mais importante na área gerencial das empresas, passou a ser utilizada no planejamento, no controle de custos, na tomada de decisões e no atendimento às leis.

### 2.3 POLÍTICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS

Podemos dizer, segundo Padoveze (2005), que política de redução de custos é o conjunto de diretrizes coordenadas pela alta administração da empresa, objetivando a redução

permanente e geral de custos e despesas, através de inúmeros enfoques coordenados e integrados, medidas e procedimentos específicos, para obtenção de ganhas gerais de eficiência e produtividade. O principal objetivo da política de redução de custos é o aumento do valor da empresa para os donos ou acionistas através do lucro. Dentro do lucro, seus componentes receitas, custos e despesas devem ser trabalhados conjuntamente para obtenção da maior eficácia da política de redução de custos.

A redução de custos para ser eficaz deve ser perene e genérica. Em outras palavras, a redução de custos não pode ser esporádica, temporária ou parcial. Sua eficácia é dependente de ações abrangentes e definitivas, e não simplesmente reduzir isoladamente um custo, uma despesa, um equipamento, um funcionário. Portanto, a redução de custos eficiente demanda uma visão global e de longo prazo.

Inicialmente, a PRC (Política de Redução de Custos) deve estar em linha com o processo de gestão, partindo inicialmente da estratégia da empresa, o que possibilita uma ação abrangente, permanente e contínua. A partir do planejamento estratégico, outras diretrizes são definidas (no planejamento operacional), atingindo procedimentos e diretrizes das etapas de execução e controle.

### **2.3.1 Métodos de Custeio**

Tratando-se de Sistema de Custos, que está inserido na Contabilidade de Custos, tem como objetivo coletar e apresentar os dados de diferentes fontes, tornando-as de utilidade aos gestores, bem como assinalar como os recursos de uma empresa são empregados por seus objetos de custeio. Zanella (1993, p. 9) destaca que é “um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações”.

Este sistema é composto por inúmeros componentes, dentre eles os métodos de custeio, que consistem no processo aplicado por uma empresa para alocar custos aos produtos por ela fabricados. Santos (1999, p. 66) diz que o método de custeio “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar custos dos fatores de produção às entidades de objeto de acumulação de custos, definidos pelo método de acumulação de custos”. Sendo assim, pode-se dizer que custeio significa “Apropriação de Custos”.

Os estudos que tratam da Contabilidade de Custos fazem abordagens sobre os métodos de custeio, de maneira que o presente trabalho procurará realizar um comparativo entre os métodos, quanto à forma de distribuição e apropriação de custos, objetivando estabelecer a diferença metodológica existente entre eles. Os métodos de Custeios apresentados no artigo serão Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio por Absorção e Custeio Variável.

### 2.3.1.1 Custeio Baseado em atividades – Método ABC

Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), busca um enfoque diferenciado, já que a alocação dos custos não é feita pelo volume produzido, mas sim pelas atividades desenvolvidas na organização, que consomem os recursos e são consumidas pelos produtos/serviços ou por outros objetos de custeio. É uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções oriundas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Nakagawa (1994, p.36), referindo-se ao ABC, diz: “Assume-se como pressupostos que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades”. Verifica-se que os produtos surgem como decorrência das atividades, consideradas necessárias para fabricá-los, comercializá-los e, ainda, para atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Martins (2003, p. 61) apresenta que “no contexto da visão departamental e objetivo de atendimento à legislação, o ABC é um instrumento muito útil da Contabilidade de Custos no sentido de que o Custeio por Absorção apresente custos por produtos que tenham sentido mais lógico e não sejam distorcidos por rateios tantas vezes muito arbitrários”. O método de custeio ABC auxilia e direciona a empresa na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais, identificando oportunidades de melhoria para o negócio. Bórnica (2002, p.122) descreve a sistemática do ABC:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

Outro aspecto de relevância faz referência aos instrumentos empregados no auxílio da mensuração de recursos de cada atividade são os direcionadores de recursos (também denominados direcionadores de custos), pois estes são quem provocam o consumo dos custos. Para Boisvert (1999, p.64) “esses direcionadores de recursos medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades”. Martins (2003, p.96) descreve que “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem utilizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”. Os direcionadores de custos mais utilizados estão descritos na **Figura 2**.

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADORES DE RECURSOS</b>
Mão-de-obra	Tempo trabalhado em horas
Matérias-primas	Quantidades utilizadas em quilos ou litros
Máquinas e equipamentos	Tempo utilizado em horas
Espaço	Área ou volume utilizado em metros quadrados ou em metros cúbicos

**Figura 2: Recursos versus direcionadores de recursos.**

Fonte: BOISVERT (1999, p. 64).

Por fim em relação ao método observa-se que segundo Boisvert (1999) os recursos são consumidos pelas atividades para em um segundo momento serem relacionadas aos produtos. Assim, verifica-se que os recursos são alocados as atividades por meio dos direcionadores e os custos das atividades são direcionados aos produtos conforme os mesmos consomem as atividades.

### 2.3.1.2 Custeio por Absorção

Custeio por Absorção é o método oriundo de princípios de contabilidade geralmente aceitos, aonde os produtos absorvem todos os custos incorridos no processo produtivo. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens confeccionados, só os de

produção; e todos os gastos relativos ao esforço de produção são direcionados para todos os produtos ou serviços feitos. Também chamado de “custeio integral”, é um método muito utilizado entre as empresas, onde os produtos absorvem todos os custos incorridos pela fabricação, tanto diretos e indiretos quanto fixos e variáveis. Foi desenvolvido para o controle da produção, pressupondo que os produtos e seu correspondente volume de produção causam custos. Assim, fizeram dos produtos individualmente o centro do sistema de custos, classificando os custos em diretos e indiretos, fixos e variáveis em relação aos produtos, e alocados a estes com rateios baseados em volumes.

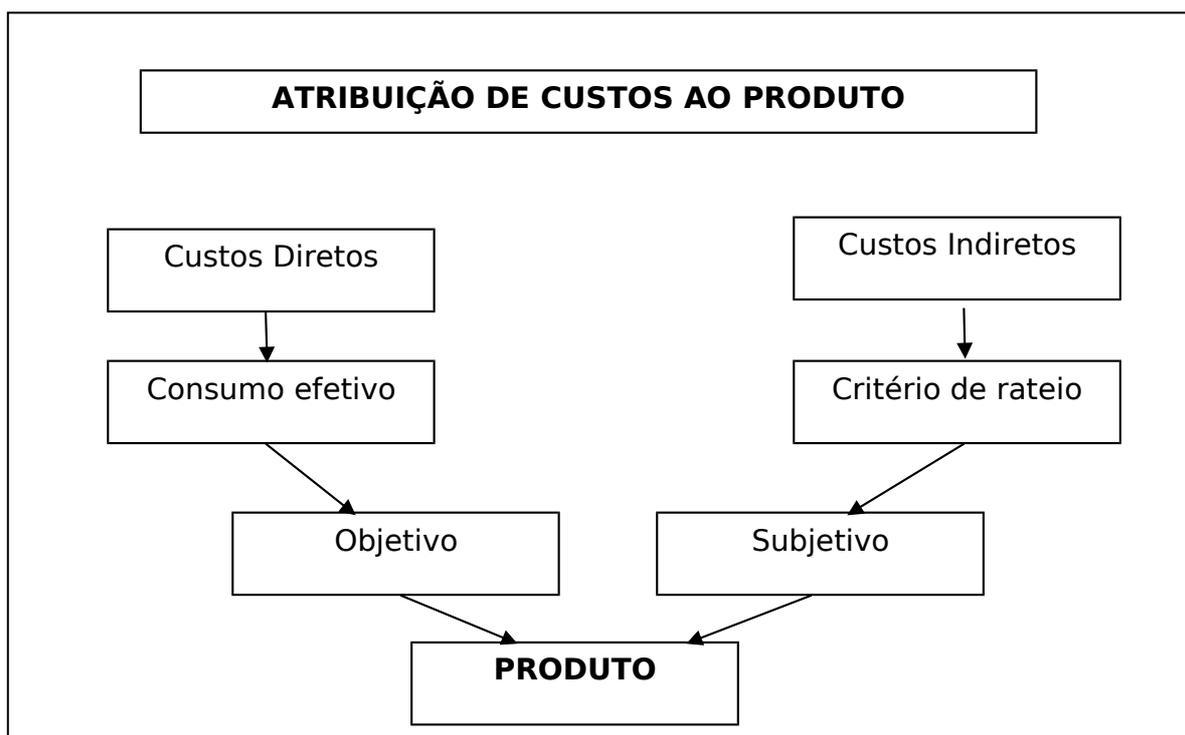
Sobre esse método, Martins (2003, p.25) descreve:

Não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais.

Ainda assim, este método é um dos mais tradicionais adotados na Contabilidade de Custos, sendo conhecido como método tradicional de custeio. O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos.

O custeio por absorção é o único método aceito pelo Imposto de Renda do Brasil e pela Auditoria Externa, por atender aos seguintes princípios contábeis: Princípio da Realização da Receita, ocorre a realização da receita quando da transferência do bem vendido para terceiros; Princípio da Confrontação, as despesas devem ser reconhecidas à medida que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente); Princípio da Competência, as despesas e receitas devem ser reconhecidas nos períodos de sua competência, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador. É o critério legal exigido no Brasil, entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.

É possível verificar na **Figura 3** o direcionamento dos custos no funcionamento pelo método de custeio por absorção:



**Figura 3: Atribuição de custos ao produto**

Fonte: BERTI (2009, p. 44).

O fator negativo do método de custeio por absorção se restringe à alocação dos custos indiretos fixos. Estes custos são alocados aos produtos por critérios de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como estes critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que demonstrem o motivo da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

### 2.3.1.3 Custeio Variável

O Custeio Variável é aquele em que somente os custos variáveis diretos ou indiretos e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos fixos são levados integral e diretamente aos resultados do período.

Conforme aponta Ferreira (2007, p. 82), custeio variável:

Também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem, como regra, diretos. Mas, em razão de nesse método ser apropriados à produção tanto os custos variáveis diretos quanto os variáveis indiretos, parece ser mais adequado à expressão sistema de custeio variável.

Padoveze (2004, p. 333) complementa ainda:

Apesar de normalmente ser chamado de custeio direto, a nomenclatura correta desse método é custeio variável, por que ele utiliza-se apenas dos custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos.

O Custeio Variável é o método onde apenas os custos variáveis são aplicados aos produtos e os custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas. Esse sistema também é conhecido como método de custeio direto, por causa dos custos variáveis ser como regra, direta. Custeio Variável é indicado para controles gerenciais, consiste na apropriação somente dos custos variáveis aos produtos. São aqueles que variam proporcionalmente à produção, por exemplo: matérias-primas (VICECONTI, 2001).

Por meio do custeio variável, é possível analisar como o comportamento do resultado sobre influência do volume de vendas. Vartanian (2000, p. 43) explica que custeio variável possibilita tomar decisões como: (a) aceitar ou não uma ordem de serviço ou um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa; (b) comprar ou produzir um determinado componente que faz parte de um produto final da empresa; (c) comprar ou produzir um produto específico; (d) adicionar ou suprimir linhas de produtos e canais de distribuição; (e) repor equipamentos; (f) usar de forma mais lucrativa os recursos escassos da empresa; (g) servir como referencial decisório para a política de fixação de preços; (h) fabricar ou não um novo produto. Em contrapartida, como em qualquer método de custeio, este também apresenta suas vantagens e desvantagens, que conforme relata Wernke (2008, p. 30) as desvantagens seriam as seguintes;

- a) não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques;
- b) exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;
- c) com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas.

Para melhor entendimento, Wernke (2008) demonstra a diferença entre o custeio direto e o custeio por absorção. Utiliza-se um exemplo numérico com apenas um produto. Conforme na **Figura 4**, apresentado a seguir:

<b>COMPONENTES</b>	<b>ABSORÇÃO</b>	<b>VARIÁVEL</b>
Matéria-prima	1.500	1.500
Outros custos diretos/variáveis	700	700
Custos Fixos/Indiretos	330	-
<b>TOTAL</b>	<b>2.530</b>	<b>2.200</b>
Produção do mês	10 un	10 un
Custo Unitário	253/un	220/un

**Figura 4: Diferença entre o Custeio Direto/Variável e o Custeio por Absorção.**

Fontes: WERNKE (2008, p. 31).

Analisando a **Figura 4**, é possível notar a diferença significativa entre as duas formas de custeamento. No custeio variável foram considerados apenas os gastos diretos/variáveis, ou seja, somente os custos que ocorrem durante o processo de fabricação, desconsiderando os custos fixos/indiretos.

### **2.3.2 Sistema de Custo**

Dentro de qualquer organização, no processo de tomada de decisões existem ferramentas que auxiliam os gestores a tornar as organizações mais competitivas em seu segmentos de atuação. O sistema de custos, no ponto de vista de Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), é uma ferramenta que fornece informações sobre a estrutura de custos das organizações.

Trata-se de uma ferramenta que pode ser utilizada no âmbito interno de uma organização nos níveis: estratégico, tático e operacional. No nível operacional ocorre a coleta dos dados, no tático a diferenciação e classificação destes dados, transformando-os em informações que provavelmente serão utilizadas pelo nível estratégico para a tomada de decisões estratégicas como: decidir qual o melhor mix de produtos, cortar ou não um produto, controle ou redução de custos.

O sistema de custos é um sistema que coleta, classifica e organiza os dados referentes aos custos dos produtos ou serviços, assim transformando-os em informações. Confirmando

este conceito, Martins (2003) comenta que o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade.

## **2.4 Planejamento Estratégico**

Almeida (2003) esclarece que o planejamento estratégico é uma atividade que, através do ambiente de uma organização, cria a consciência de suas oportunidades e ameaças para o cumprimento de sua missão e estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os riscos. Mantendo essa vertente, Oliveira (1999, p. 24) reconhece que "a sua finalidade é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser seguidos para alcançar os objetivos ou resultados pela empresa".

No ambiente de Estratégias Empresariais, Porter (1999) define que o objetivo de uma estratégia é encontrar uma posição dentro do mercado, de forma que a companhia possa se defender contra forças competitivas dos concorrentes ou influenciá-las a seu favor. Segundo o autor, o ponto de partida do desenvolvimento de uma estratégia competitiva eficaz é ter em mente o objetivo principal de obter um bom retorno sobre os investimentos para os acionistas e demais colaboradores.

Referente à Estratégia de liderança no produto, Treacy e Wiserna (1995), as empresas que utilizam a estratégia de liderança no produto são as primeiras a chegar ao mercado com suas características e funções inovadoras aprimoradas. Assim, a empresa que adota a estratégia da liderança em produtos busca dominar o que ainda nenhum concorrente tentou, ou, ainda, oferecer aquele tipo de satisfação muito desejada pelos clientes. Desta forma, tal empresa procura fazer uma oferta cujo desempenho ainda não tenha sido atingido, o que indica que a proposição de valor dos clientes, neste caso, é o melhor produto. A busca da liderança em produtos faz com que a empresa disponha de produtos de última geração ou novas aplicações para produtos ou serviços que já existem.

### 3 APLICAÇÃO METODOLÓGICA

Nessa seção é demonstrado, de maneira equitativa, a forma como foi realizado o trabalho, descrevendo os passos e etapas seguidas para a construção do presente artigo, além de certificar a utilização do instrumento controlador de custos. Frente ao verificado, foi realizada uma pesquisa básica com a finalidade de gerar novos conhecimentos, úteis para a evolução da organização. Esse tipo de pesquisa tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno através da observação, análise e correlacionamento dos fatos ou fenômenos sem manipulá-los (GIL, 2008).

Em relação aos objetivos, o método de pesquisa realizado foi exploratória, objetivando proporcionar uma maior familiaridade com o problema, auxiliando na identificação de problemas relevantes que devem ser investigados, através de informações e de delimitações do campo de trabalho. Foi feito um estudo de caso na organização buscando entender o emprego de ferramentas para o gerenciamento de custos na empresa.

Quanto à abordagem a pesquisa realizada é qualitativa, buscando explicações de fenômenos que também são analisados quantitativamente. Buscou-se o motivo da ocorrência de fenômenos organizacionais, bem como a sua origem. Usando como meta a necessidade de compreensão da lógica que permeia a prática que se efetiva na realidade, foi possível entender a ocorrência das estruturas de gerenciamento de custos na empresa. Nesse momento, segundo Beuren (2008) deve haver uma correlação dos dados coletados com a base teórica que sustenta a pesquisa. Para tal, foi feita uma análise de conteúdo e o enfoque dado foi quali-quantitativo. Foram empregados procedimentos qualitativos na coleta das informações, como a análise de conteúdo em cima de entrevistas realizadas com os gestores e, ao mesmo tempo, empregado técnicas de estatísticas para análise das informações financeiras.

Existem autores que enfatizam que dados de natureza qualitativa são “sexy” porque são fontes de descrições ricas que permitem que sejam preservados fluxos cronológicos, que sejam identificados achados inesperados, que sejam revistos modelos conceituais: enfim, esses dados são vívidos, tem sabores que acabam envolvendo muitos mais o público ao qual se apresentam do que o fazem os números, tal a riqueza de interpretações que propiciam (MILES e HUBERMAN, 1994).

Enquanto possibilidade para sua aplicação, um estudo de caso vai além do contar um história: pode ser utilizado para testar hipóteses como, por exemplo, para testar a

falseabilidade de teorias, de acordo com o conceito de Popper (MATTAR NETO, 2002); pode ser estatístico, quando traz um conjunto de dados quantitativamente coletados e relacionados; ou, ainda, pode ser relato de pesquisa institucional, dentre outras tantas possibilidades.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Nesse capítulo, primeiramente, é descrita a situação em que se encontra a empresa em questão, demonstrando o ambiente que atua, e peculiaridades da organização. Após, os resultados são demonstrando de maneira global evidenciando situações comuns e representativas de toda a análise.

### **4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa cujo trabalho foi desenvolvido atua no mercado dos esportes de ação, comercializando e produzindo pranchas de surf, além de acessórios direcionados para o universo do surf e dos esportes relacionados. Um mercado pouco explorado nacionalmente, embora com extenso território fronteiriço com o Oceano Atlântico, propiciando condições para a prática durante o ano todo, possui grande aceitação entre a sociedade e um maciço número de simpatizantes, vem conquistando cada vez mais adeptos com o desenvolvimento do esporte. Trata-se de uma empresa de pequeno porte, sediada na cidade de Porto Alegre/RS, com três anos de atuação no mercado. A empresa desenvolve suas atividades basicamente pela internet, não possuindo sede física para a comercialização de seus produtos. Suas atividades são arroladas no escritório situado na capital rio-grandense, e o estoque de mercadorias fica em outra localidade, na mesma capital. A empresa é legalmente inscrita no Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) tanto na esfera federal quanto na estadual e possui um sistema de informação, que oferece suporte gerencial a alguns setores da empresa.

A organização em questão possui duas atividades distintas na comercialização de seus produtos: aqueles que são produzidos pela organização em questão, e aqueles que são apenas comercializados. Dessa forma, a instituição necessita de uma separação dos custos de produção e comercialização, para análise dos resultados e auxílio na tomada de decisões. O

empreendimento produz quatro produtos distintos (onde cada produto possui uma fórmula diferenciada), juntando-se com mais 350 produtos diferentes comercializados, deste total, 10 produtos são mais comercializados, perfazendo um total de 80% da receita bruta. As vendas são feitas diretamente ao consumidor final, representadas em sua maioria por clientes praticantes de esportes de ação (surf).

O estudo de caso apresentado a seguir trata sobre a empresa BoardShore Artigos Esportivos, empresa gaúcha, situada no município de Porto Alegre atuante no mercado *e-commerce* de surf. A elaboração deste estudo visa entender o emprego de ferramentas para o gerenciamento de custos na empresa, identificando as peças de estudos pertinentes à contabilidade gerencial, conseguindo observar a viabilidade de emprego dos métodos de custeio na organização.

A primeira parte do estudo busca compreender os pilares da empresa e entendê-la de maneira aprofundada. A coleta de dados age de forma a apresentar a situação atual em que a empresa se encontra, que servirão de base para a estruturação do presente projeto. Com base nos dados gerais da empresa, o seu alinhamento estratégico, o composto dos custos poderemos identificar características positivas e negativas que podem ser aproveitadas ou melhoradas. O conhecimento dos pontos forte e fracos auxilia na identificação das ameaças e oportunidades, podendo ser executado um planejamento de custos a fim de prevenir gastos e desperdícios, aproveitando da melhor forma, otimizando processos e reduzindo custos.

A BoardShore – loja *online* de artigos esportivos de surf – surgiu com o intuito de inovar e facilitar a compra de artigos esportivos de surf, como pranchas e acessórios, estreitando a relação com seus clientes e proporcionando um serviço personalizado. Em 2011, a personalização de pranchas era um serviço prestado somente pelos fabricantes, ficando sua venda restrita às fábricas de pranchas, longe dos varejistas. Ao perceber esta demanda, a BoardShore focou na relação com as fábricas e passou a oferecer para os consumidores do varejo a personalização com diversos fabricantes nacionais.

A proposta inicialmente era ser a maior *boardshop online*, especializada em pranchas e seus artigos esportivos, voltada para o público praticante destes esportes. O Brasil é o terceiro maior mercado mundial de surfe e representa nove bilhões de reais, segundo pesquisa da FGV-SP. Em 2014 já foram produzidas mais de cem mil pranchas, segundo a empresa, e o mercado cresce cerca de 10% anualmente.

## 4.2 HISTÓRICO DE VENDAS

Ao longo de sua criação já vendeu mais de trezentas pranchas de surfe, mais de mil acessórios e mais de cem peças de roupas de borracha. Em 2014, já foram 104 pranchas, 36 *wetsuits* (roupas de borracha) e 187 acessórios – quilhas, cordinhas, *deck* de prancha, óculos e relógios. Possui um índice de conversão de 2,5% em seu *e-commerce*, considerado muito bom em relação ao cenário brasileiro, no qual apresenta média de 1,2% de conversão. O *share of mind* serve para medir o nível de conhecimento e lembrança espontânea de um produto/serviço na mente do consumidor, quando comparada à outras marcas. Por se tratar de um negócio de abrangência nacional e consideravelmente pequeno, a empresa ainda não possui relevância no âmbito de seu negócio.

## 4.3 ALINHAMENTO ESTRATÉGICO

Tem como finalidade principal o alinhamento com o pensamento estratégico, possuindo norteadores e objetivos bem definidos, para determinar como a empresa deverá atuar no ambiente. Análise estratégica do ambiente interno, que compreende um levantamento das informações sobre a organização, buscando identificar suas potencialidades e suas fraquezas.

### 4.3.1 Norteadores estratégicos

Os norteadores estratégicos servem de referência para elaborar o direcionamento da empresa. De acordo com os objetivos do modelo de negócio, eles serão a base para a tomada de decisões e planejamento da empresa. Negócio, missão, visão e valores são norteadores, de modo a identificar a empresa efetivamente com suas atividades e competências. A missão aponta o propósito da organização, seu papel em relação aos diferentes *stakeholders*. A visão expressa a direção na qual a empresa pretende seguir e o que deseja ser. Os valores são convicções claras e fundamentais que a empresa defende e adota como guia para gestão do seu negócio, tais como crenças e posturas éticas. Negócio está baseado na venda e produção de pranchas e acessórios com qualidade e inovação, de maneira rápida e prática para todo o Brasil. A visão é deter 20% do mercado nacional de produção de pranchas, sendo referência

como a principal indústria do setor do país. Ser o maior *e-commerce* de pranchas e artigos esportivos de surf da América Latina e transformar em braço varejista da fábrica. Tem como missão transformar o mercado de produção e venda de pranchas e acessórios de surfe, aliando tecnologia e inovação em processos e métodos a fim de agregar agilidade e confiabilidade possibilitando melhor preço, qualidade e prazo de entrega. Os valores são simplicidade, liberdade, inovação, pró-atividade, qualidade, planejamento, pessoalidade, responsabilidade e confiabilidade.

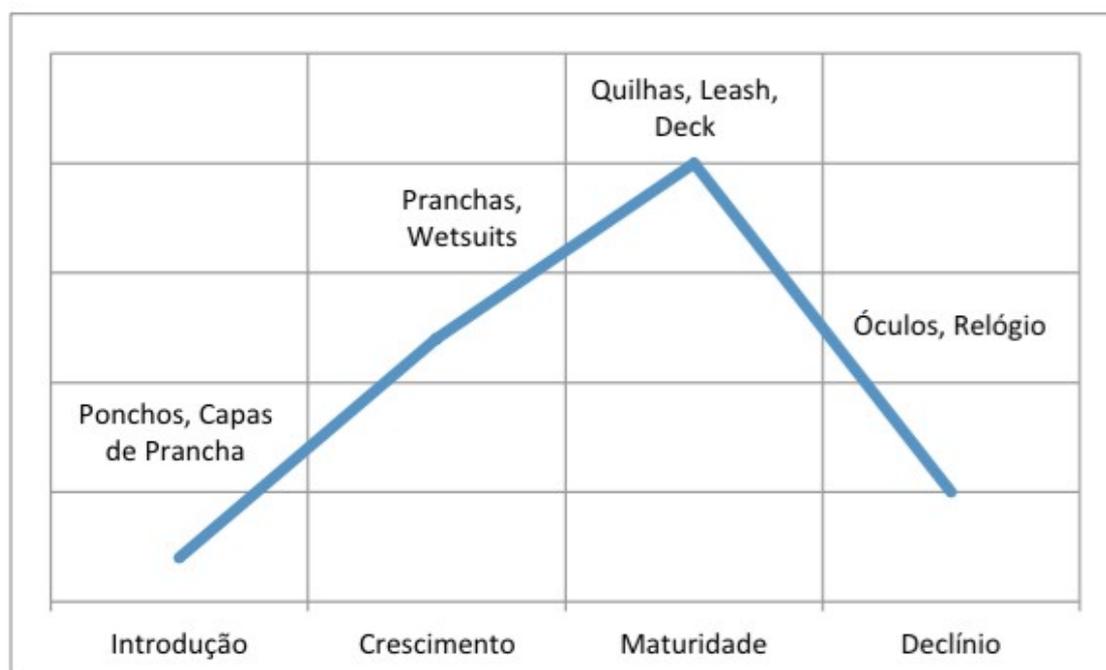
#### 4.3.2 Objetivos estratégicos

Definem os resultados que a empresa visa em curto, médio e longo prazo e funcionam como metas para a organização. São divididos, por sua vez, em objetivos quantitativos e qualitativos alinhados pela visão da empresa. Para a definição da estratégia a utilizar na implementação do método de custeio pertinente, a análise dos objetivos estratégicos é essencial, a fim de definir os objetivos gerenciais que deverão ser alcançados dentro do ambiente interno para atingir os objetivos estratégicos: (a) deter 20% da fabricação de pranchas do mercado nacional dentro do período de cinco anos; (b) ser o maior *e-commerce* de surfe do Brasil em variedade de produtos em um período de três anos; (c) ser o maior *e-commerce* de surfe da América Latina em faturamento em um período de sete anos; (d) atingir um *share of mind* de 80% em Porto Alegre, sendo referência do mercado na cidade, em um período de um ano; (e) ser referência no sul do país como a maior *boardshop* em variedade de produtos e obter *share of mind* de 40%, nessa região, em dois anos; (f) fazer com que os sócios-diretores possam dedicar-se exclusivamente e viverem da empresa, em um período máximo de um ano e meio.

#### 4.4 CICLO DE VIDA DO PRODUTO

Com a divisão proposta pela empresa para a classificação de seus produtos, foi possível analisar as etapas em que cada produto se encontrava dentro do portfólio da companhia. Na **Figura 5** a seguir, é possível verificar o Ciclo de vida do produto, onde se considera na fase de Introdução os produtos que a empresa está lançando, a fase de Crescimento composta de produtos em ascensão, a fase de Maturidade com os produtos que

já possuem posição significativa no portfólio e o Declínio com produtos que estão perdendo força dentro do rol de produtos da empresa.



**Figura 5: Gráfico de ciclo de vida de produto**

Fonte: Empresa BOARDSHORE.

É possível verificar no Gráfico de ciclo de vida de produto a pirâmide de desenvolvimento da utilidade dos materiais ofertados pela organização. Nota-se um potencial crescimento nos produtos constantes na Fase Crescimento, que seguem numa constante evolução, tanto de preço, quanto de demanda no mercado. Na fase Introdução a empresa percebeu uma carência do mercado em relação a produtos com qualidade e voltados para a prática do surfe. Com base nesta premissa, vem desenvolvendo produtos tais como poncho e capas de prancha da marca, introduzindo-os no mercado. Com a diferenciação baseada no preço e oferecendo produtos da mesma qualidade praticada no mercado, a BoardShore estabelece uma relação com o público consumidor com alto potencial de fidelização e consegue atingir os objetivos estratégicos de reconhecimento de marca e *share of mind*. Durante a fase Crescimento, o mercado específico está em pleno crescimento no país, tendo como figura principal – Gabriel Medina – surfista profissional, com legítima possibilidade de ser o primeiro brasileiro campeão mundial na modalidade. Com esse feito, a empresa relata o

aumento significativo na venda pranchas. Atualmente o Brasil consome mais de cem mil pranchas por ano, e a BoardShore é responsável por menos de 0,2% deste mercado. As pranchas foram colocadas, juntamente com os *wetsuits*, no estágio de Crescimento dentro do ciclo de vida do produto em função do mercado estar em plena expansão e de inúmeras possibilidades de crescimento. As mudanças são observadas no faturamento da organização. Já na fase Maturidade, se encontram importantes produtos para a empresa, já que representam sua maior lucratividade. Atualmente, os produtos acessórios de pranchas são os responsáveis por agregar valor à venda de pranchas, já que a BoardShore possui uma variedade de 350 itens destes acessórios. Estes produtos possuem o maior *mark-up* dentro do portfólio da companhia e, algumas vezes, são vendidos de forma casada com as pranchas de surfe, possibilitando o aumento do ticket médio, por consequência, a margem de lucro. Ao analisar os produtos da empresa na fase Declínio, pode-se verificar que relógios e óculos estão em declínio. Verificando o perfil e posicionamento que a BoardShore vem adotando desde o início de suas atividades, este aspecto foi identificado como favorável, já que o real objetivo é a venda de pranchas e acessórios para o surfe. Produtos que também representam menor valor imobilizado em estoque, uma vez que para propiciar a venda de relógios e óculos é necessário uma compra mínima de estoque com fornecedores.

#### 4.5 PRECIFICAÇÃO

A BoardShore possui mais de 350 itens no seu portfólio de produtos, todos acessórios e artigos esportivos voltados para a prática do surfe e esportes com prancha. Adquire a maior parte de seus produtos diretamente dos representantes de marcas, sendo eles acessórios de surfe, como *leash*, *deck*, quilhas, relógios, óculos, etc. Além desse setor, a empresa terceiriza a produção de pranchas sob encomenda para seus clientes, fato que vem se especializando constantemente, para melhor atender seus consumidores. Possui todos os produtos em estoque, de modo a agilizar a entrega de compras advindas do sítio eletrônico.

Foi realizada a distinção de duas cadeias de produtos, onde aparecem em fases diferentes de vida, e valores distintos. É possível observar produtos consolidados no mercado com preços tabelados e bem definidos, são “*decks* e quilhas”. Também foram identificados produtos que buscam a maturidade, onde existe a necessidade de fixação de preço,

consolidação no mercado e atribuição de custos claros para a produção, são as pranchas de surfe.

O ticket médio na venda de pranchas e acessórios é consideravelmente maior que o ticket médio da venda de peças de vestuário. A empresa possui a maior parte dos produtos concentrados entre R\$ 120,00 e R\$ 450,00. Existem os produtos que fogem desta faixa de valor, tais como protetores de fido de prancha, que beiram em R\$ 50,00 e as pranchas de surfe, que permanecem dentro de uma faixa de preço que pode variar de R\$ 960,00 até R\$ 4.000,00.

A empresa comercializa seus produtos através do site e toda a compra pode ser parcelada em até dez vezes via *gateways* de pagamento, como o “PagSeguro”. Oferece cupons de desconto para a recompra, em compras acima de R\$ 350,00 e frete grátis acima de R\$ 300,00. Não possui nenhuma outra forma de descontos no preço.

A companhia vende atualmente por duas matrizes, sendo uma principal e a outra secundária. A principal é sua loja virtual, de onde vem 70% de sua receita. Funciona através do sítio eletrônico <[www.boardshore.com.br](http://www.boardshore.com.br)> e conta com oito mil acessos mensais. A forma de venda secundária é através de vendedores autônomos, os quais são surfistas e formadores de opinião e vendem para seus círculos de convivência com base nos produtos disponíveis no site.

O ambiente em que é desenvolvido as atividades e corresponde à 70% da receita da organização apresenta recursos em que os usuários possam selecionar seus produtos, buscar informações e realizar a compra, num modelo totalmente independente. Apresenta uma descrição sumária de cada produto e imagens para identificação dos mesmos, na sua generalidade, marcas reconhecidas dentro do mercado, certificando os produtos ofertados.

#### 4.6 ANÁLISE DO AMBIENTE ECONÔMICO

O Brasil está passando por um momento de recessão econômica, afetando todos os setores da economia. Especialistas fazem comentários pessimistas para o cenário econômico dos próximos anos. O mercado em que está inserido a empresa possui novos adeptos de suporte de capital a cada ano, verificando o ingresso de grandes multinacionais investindo no crescimento do esporte. Nesse cenário, a maior ameaça se encontra no aumento da inflação e a diminuição do poder de compra. Com isso, resultaria numa mudança de prioridades de

compra, focando nos itens primários. A queda na venda de pranchas e acessórios seria o principal desafio para a organização, que conta com estratégias diferenciadas para a rotatividade de produtos e o posicionamento no mercado.

#### 4.7 EMPREGO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NA ORGANIZAÇÃO

Foi realizado uma análise da Contabilidade Gerencial no âmbito interno da organização, buscando compreender de que maneira a contabilidade de custos está inserida nesse contexto. Nesse tocante, intensificou-se o estudo para verificar a aplicabilidade do gerenciamento de custos na empresa, além da identificação das ferramentas pertinentes no processo de tomada de decisão. Assim coube observar os processos de recebimento, identificação, apuração e classificação dos custos dentro da entidade.

##### 4.7.1 Sistema de Custos

A empresa não dispõe de um sistema de custos propriamente dito, onde é possível identificar os processos de produção, formação de preço, recebimento de mercadoria, etc. Ela se utiliza de um método de custeio híbrido, com aplicações da Contabilidade de Ganhos e terminologias do Método de Custeio Variável, levando em consideração – no setor de produção – somente os custos totalmente variáveis (matéria-prima, comissões de vendedores e impostos) para formação do preço de venda, que é definido por um multiplicador sobre o custo (*mark-up*). No setor comercial, os princípios utilizados baseiam-se no Método ABC, onde direcionador de recursos são utilizados no processo de tomada de decisão, frente aos recursos disponíveis. Ainda assim, mantém equiparado seu preço com os valores praticados pelos principais concorrentes, alinhando-os ao mercado, sempre que necessário. A expectativa mínima é que o preço praticado pela organização cubra os custos e despesas e forme o lucro.

##### 4.7.2 Acumulação dos Custos

Poucos produtos permanecem em estoque, uma vez que cada produto possui uma característica diferente, que torna os produtos únicos divididos por categorias e por marcas,

diversificado por modelos, coleções, cores e tamanhos. Em decorrência de produtos sob encomenda, nesse caso limita-se às pranchas de surf, o sistema básico de produção da empresa por encomenda é o sistema de acumulação de custos, por ordem de produção, denominado pela empresa como ordem de serviço (OS). Este é o sistema no qual cada elemento do custo é acumulado conforme as ordens específicas de produção referentes a um determinado produto. As ordens de serviço são emitidas para o início da execução da atividade produtiva onde nenhum trabalho toma início sem a devida autorização, mediante emissão da correspondente ordem.

Além disso, também facilita a apuração dos custos o fato de ser uma empresa de pequeno porte, onde é possível fazer a apuração de forma não-departmentalizada, contribuindo para que isso ocorra, o mesmo agente realiza todo o processo de produção, além do processo de comercialização de outras mercadorias. Outra característica particular se concentra no processo produtivo que é relativamente simples e rápido; assim compreendido o período entre o início e término da transformação dos materiais (matéria-prima) em produto final, inclusive com controle de qualidade, detecção de falhas de fabricação.

#### **4.7.3 Política de Redução de Custos**

Empresas de comércio eletrônico necessitam de ferramentas estruturadas e confiáveis que gerenciem os custos da organização, possibilitando o direcionamento correto de recursos e investimentos. A Política de Redução de Custos tem papel fundamental em empresas de comércio eletrônico, assim como nas organizações atuantes no mercado tradicionalmente físico, estando diretamente relacionada à gestão, abrangendo a contabilidade gerencial e a contabilidade de custos.

No presente estudo, foi verificado a implementação da PRC da empresa em questão dentro do Planejamento Estratégico, figurando como vertente fundamental para a formulação do plano organizacional da entidade. Aderindo os itens de redução de custos, os gestores buscam o alinhamento com as outras etapas de execução e controle, otimizando o serviço da contabilidade gerencial e implementando a política de redução de custos nas atividades diárias da organização.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro do contexto verificado, faz-se necessário o emprego de ferramentas auxiliares à gestão de uma empresa, compondo o quadro de trabalho organizacional que permeiam a tomada de decisões. A atual evolução tecnológica se fez presente dentro do cenário administrativo, apresentando programas que objetivam agregar valores em produtividade e potencializar a atuação de uma instituição. A contabilidade de custos se mostra de grande utilidade junto às circunstâncias vivenciadas dentro das empresas.

Essa ferramenta é empregada na esfera contábil da administração, auxiliando o gerenciamento e injetando informações que facilitam a gestão de uma entidade. São empregados softwares que organizam – não somente – os custos, mas como outros dados relevantes dos processos existentes, facilitando o controle da empresa. É capaz de apresentar os custos transformando-se num instrumento polivalente no sistema gerencial.

Esta pesquisa teve como objetivo principal analisar a contabilidade gerencial e observar a aplicabilidade do gerenciamento de custos numa organização e-commerce de esportes aquáticos. Esse objetivo foi buscado mediante, inicialmente, a uma revisão bibliográfica de contabilidade gerencial com ênfase em custos, após, foi observado o relacionamento da Política de Redução de Custos com o Planejamento Estratégico e seu envolvimento na organização, seguindo de uma análise de um estudo de caso na organização *e-commerce*, frente à análise, foi possível apresentar a estrutura de administração de custos, identificando possibilidades de melhoria.

A partir da pesquisa bibliográfica e demais informações que constituíram a base de análise do presente estudo, os principais resultados obtidos permitiram que fossem atingidos os objetivos propostos.

Observou-se, conforme a literatura em apreço, que a Política de Redução de Custos se encontra ainda em estágio inicial de implementação, considerando o universo de empresas no Brasil e o grande número de informações financeiras que circulam numa organização dentro da Contabilidade Gerencial. Isso nos leva a crer que ainda será necessário um período maior para adequação aos seus instrumentos, pois algo novo sempre traz muitas divergências, principalmente por não se contar com sistemas de custo adequado e com informações fidedignas.

Frente ao verificado, foi possível notar uma escassez no tocante de bibliografia voltada para comércios inovadores e novas estruturas de mercado. Empresas voltadas para áreas pouco exploradas, como é o mercado eletrônico, com estruturas diferentes assumindo as relações de trabalho, necessitam de legislação e referências para regular as suas atividades, já que seguem num ambiente particular. Foi uma dificuldade enfrentada no trabalho, encontrar estudos e direcionadores teóricos que tratassem sobre *e-commerce* e relações comerciais na *internet*, já que é um ambiente inovador frente às perspectivas tradicionais.

Seguindo o vislumbrado no presente artigo, a implementação da Política de Redução de Custos na empresa em questão será observada por este autor, de maneira que as alterações organizacionais possam ser identificadas e mensuradas frente aos retornos financeiros relativos a essas mudanças. A intenção é oferecer um suporte aos gestores da entidade, no tocante de promover o emprego de mais ferramentas de gerenciamento de custos dentro da organização.

Do exposto é notório a necessidade de um esforço da comunidade acadêmica para superação de desafios institucionais, promovendo maior divulgação sobre a Contabilidade Gerencial dentro de empresas *e-commerce*. Nesta tarefa de aproximação talvez se devesse enfatizar a possibilidade de retorno de sugestões, informações ou novas propostas de atuação para as empresas, face ao avanço teórico alcançado nos estudos ou à implementação apresentada na análise do caso desenvolvido para fins didáticos.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. **Manual de planejamento estratégico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2009.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades**: Contabilidade de gestão, Práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2002, 157 p.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- GARRISON, Ray H. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LIMEIRA, Tania M. V. **E-Marketing: O marketing na Internet com casos brasileiros**. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 262 p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MATTAR NETO, João Augusto. **Metodologia científica na era da informática**. São Paulo: Saraiva. 2002.
- MILES, Matthew B.; HUBERMAN, A. Michael. **Qualitative data analysis**. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc. 1994.
- MORAIS, J. C. et. al. Sistema de informação. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v. 27, n. 59, p. 9-12, out/dez, 1986.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistema e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2005.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, Michael E. O que é estratégia. In: **Competição: Estratégias Competitivas Essenciais**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

RIBEIRO, Karina T. B. **E-commerce: Atraindo e Conquistando Clientes para o Varejo Virtual**. Trabalho de Conclusão de Curso – UNEMAT – Universidade do Estado do Mato Grosso. 2007. 83f.

SANTOS, R. V. **Modelagem de sistemas de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo: Ano IV, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SOUZA, Luiz E. **Fundamentos da contabilidade gerencial: um instrumento para agregar valor**. Curitiba: Juruá, 2008.

TREACY, Michael; WISERMA, Frederik D. **A disciplina dos líderes de mercado: escolha seus clientes, direcione seu foco, domine seu mercado**. Rio de Janeiro: Rocco, 1995.

VARTANIAN, G. H. **O método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo: Dissertação de Mestrado – USP – Universidade de São Paulo. 2000. 205 p.

VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Frase, 2001.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: EDUGS, 1993.