

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A TERCEIRIZAÇÃO: UM ESTUDO DO SETOR ELETROELETRÔNICO

Cristina Otaviana da Cruz e Póssas
Graduanda do Curso de Ciências Contábeis
e bolsista do Sistema de Bolsas da FACE/UFMG

Ingrid de Souza Siqueira
Graduanda do Curso de Ciências Contábeis
e bolsista do Sistema de Bolsas da FACE/UFMG

Antônio Artur de Souza
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Administrativas
da Faculdade de Ciências Econômicas/UFMG

PREÂMBULO

Este artigo é resultado de um estudo do sistema de custos de uma empresa do setor de eletroeletrônicos, decorrente da parceria entre a UFMG e a empresa. O estudo proporcionou aos pesquisadores da Universidade (um professor orientador do Departamento de Ciências Administrativas e duas alunas de graduação do curso de Ciências Contábeis e bolsistas do Departamento de Ciências Contábeis) a oportunidade de conhecer e analisar uma nova modalidade de terceirização: o *Contract Manufacturing* (Contrato de Manufatura). Este trabalho foi apresentado na 4ª Convenção de Contabilidade do Estado de Goiás realizado nos dias 18, 19 e 20 de Agosto de 1999.

Neste final de milênio, a desverticalização da estrutura organizacional tem sido um fenômeno marcante na gestão dos negócios. Esta mudança nos paradigmas estruturais decorre dos mercados cada vez mais competitivos resultantes da globalização econômica. Particularmente, no setor de eletroeletrônicos, destaca-se o "Contract Manufacturing" (Contrato de Manufatura) como uma modalidade emergente de terceirização e que paulatinamente vem sendo adotado por empresas multinacionais instaladas no Brasil, consistindo basicamente na terceirização das atividades de produção. As empresas que atuam nesta modalidade de terceirização são denominadas Contract Manufacturers – CMs (Manufaturadoras por Contrato). A mensuração dos custos neste tipo de prestação de serviço é elemento essencial para que as empresas CMs permaneçam no mercado oferecendo preços competitivos a seu "principal" cliente, as Original Equipment Manufacturers – OEMs (Manufaturadora Original dos Equipamentos). Face a este contexto, o arcabouço teórico da Contabilidade de Custos fornece aos seus usuários instrumentos de apoio ao processo decisório, delineando alternativas de mensuração de custo mais eficazes. Desta forma, o presente trabalho visa discutir alternativas de custeamento para atividades terceirizadas do tipo "contrato de manufatura", sugerindo a técnica "ABC" (Activity Based Costing) – Custeio Baseado em Atividades – para apuração dos custos industriais e de serviços.

1 INTRODUÇÃO

Ultimamente, com a globalização econômica, tem-se verificado um crescimento considerável do fenômeno da terceirização nas organizações. Uma das modalidades da terceirização que se desenvolveu basicamente a partir da década de 80 e que vem adquirindo relevância no setor industrial é o denominado Contrato de Manufatura – Contract Manufacturing. As empresas que atuam nesta modalidade de terceirização são denominadas Contract Manufacturers – CMs (Manufaturadoras por Contrato). As CMs são empresas que vendem serviços industriais, ou seja, são responsáveis apenas pelo processamento fabril, não participando no projeto do produto, na compra de materiais e nem na comercialização do produto final.

Uma das características mais importantes das CMs é que estas trabalham com baixas margens de lucro, devido basicamente a alta proporção dos custos fixos. Estes custos são provenientes das instalações e dos equipamentos que geralmente são de alta tecnologia e portanto onerosos ao processo produtivo. Assim, o conhecimento, a análise e o controle de todos os seus custos tornaram-se para estas empresas fatores de sobrevivência, pois determinam a sua rentabilidade/lucratividade.

A Contabilidade de Custos possui em seu arcabouço teórico diversos métodos de custeio que permitem às organizações a adequada identificação, mensuração e comunicação das informações referentes a custos. No caso específico das CMs, as informações provenientes desses métodos permitiriam a gerência de seus custos, contribuindo para o processo decisório (correta tomada de decisão) e conseqüentemente melhorando o seu desempenho.

Dentre os métodos existentes na Contabilidade de Custos (custeio por absorção, variável, ABC e outros), qual seria o mais adequado à estrutura das CMs? Qual destes métodos atende às necessidades decisórias dos tomadores de decisão? O custeio ABC é aplicável nestes ambientes terceirizados (CMs)?

Assim, o objetivo deste trabalho é analisar os principais métodos de custeio existentes, e verificar qual deles é aplicável nas empresas que trabalham sob esta modalidade de terceirização. Além da análise bibliográfica (fundamentação

teórica), será utilizado como referência um estudo de campo realizado em uma empresa do setor eletroeletrônico que atua no mercado através da subcontratação, ou seja é uma CM. Utilizou-se como técnicas de coleta de dados para este estudo, a pesquisa documental e entrevistas realizadas com funcionários da empresa.

O presente trabalho consiste primeiramente na revisão dos conceitos e da estrutura básica da Contabilidade de Custos abordando para isso termos relevantes para a compreensão do estudo. Na mesma seção relata-se os impactos econômicos e tecnológicos que limitaram utilização dos métodos tradicionais de custeio. No terceiro capítulo aborda-se o novo modelo de terceirização em questão, o Contract Manufacturing analisando suas vantagens e desvantagens. Em seguida, analisa-se o método Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades – ABC) e sua aplicação no ambiente das CMs.

2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O CONTROLE GERENCIAL COMO SUPORTE PARA A COMPETITIVIDADE DAS INDÚSTRIAS

2.1 Os Conceitos e a Estrutura Básica da Contabilidade de Custos

Define-se sistema como sendo um *conjunto de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado plano, método* (Aurélio, p. 1594). Dessa forma, segundo Leone (1981, p. 32) *A contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades.*

Assim, de uma forma geral, a estrutura básica de um sistema de custos é composto por três elementos essenciais:

- Sistema de acumulação de custos;
- Sistema de custeio;
- Sistema de custeamento (ou Métodos de custeio).

Nas próximas seções serão feitas breves descrições sobre os elementos acima.

2.1.1 Sistema de acumulação de custos

Em linhas gerais, o sistema de acumulação de custos descreve a forma pela qual cada elemento de custo é agrupado ao processo produtivo e atribuído aos produtos acabados. Dentre os sistemas de acumulação de custos existentes, os mais empregados são: por Ordem de Produção/Serviço (por Encomenda) e por Processo (Produção Contínua). A opção por um ou pelo outro sistema está condicionado ao processo produtivo e ao ciclo operacional adotado pela empresa.

A grosso modo, empresas que fabricam produtos não padronizados, por encomenda e de forma descontínua, devem utilizar o sistema por Ordem de Produção. Já empresas que fabricam produtos padronizados e em massa, devem adotar o sistema por processo. Entretanto, em uma mesma empresa, dependendo do processo produtivo as duas formas podem coexistir, formando assim, um sistema híbrido (Warren & Fess, 1992, p. 748).

2.1.2 Sistema de Custeio

O sistema de custeio representa as formas de custeamento a serem adotadas pela empresa, ou seja, a maneira pela qual os custos serão mensurados, se pelos valores históricos ou estimados. Assim, tem-se os seguintes sistemas de custeio (Estrutura, 1994):

Sistema de custeio histórico: considera os custos efetivamente ocorridos, ou seja, os custos reais de produção (históricos ou passados) e somente são determinados ao final da fabricação.

Sistema de custeio predeterminado: utiliza valores previstos ou orçados para a atribuição dos custos de produção. Estes custos podem ser estimados ou padrões.

2.1.3 Métodos de Custeio

Segundo Martins (1996, p. 41), o termo custeio significa atribuir custos a produtos/serviços. Assim, os métodos de custeio visam valorizar os estoques determinando o custo dos produtos fabricados. Basicamente, existe três métodos principais de custeamento de produtos mais utilizados pelas empresas industriais, que são:

Absorção ou Integral: o custeio por Absorção considera a apropriação de todos os custos de produção sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Utiliza-se dos conceitos de custos direto e indireto para essa atribuição. Os custos diretos referem-se àqueles gastos identificáveis diretamente ao produto e que não necessitam de rateio para sua apropriação. Já os custos indiretos englobam gastos que não podem ser alocados de forma direta aos produtos utilizando-se para essa atribuição taxas de rateio.

Variável ou Direto: somente os custos variáveis são apropriados aos produtos. Os custos fixos são tratados como custos do período, sendo portanto lançados diretamente no resultado do período. Utiliza-se do conceito de margem de contribuição (diferença entre a receita e o custo variável de cada produto). Segundo Horngren (1986, p. 41), custos fixos são aqueles relacionados *a um período e a um dado, embora amplo, intervalo de atividade, chamado intervalo de significância*. Os custos variáveis dizem respeito, àqueles gastos que variam de acordo com o volume de atividade da empresa (Matz *et al.* 1978, p. 45).

Custeio Baseado em Atividades – ABC: os custos são alocados primeiramente às atividades mais importantes do processo produtivo, para num segundo momento serem apropriados aos produtos. Utiliza-se dos conceitos de atividade e direcionadores de custos. De acordo com Leone (1997, p. 112), a lógica desse método é: *as atividades consomem os recursos (representados pelas despesas indiretas de fabricação) e os produtos (ou serviços) consomem essas atividades*.

Após esta breve descrição, na próxima seção serão enfocados aspectos econômicos e tecnológicos que impulsionaram a utilização de métodos que atendessem à nova realidade das empresas.

2.2 As Necessidades de Melhoria dos Métodos de Custeio

A partir da década de 70, o mundo ocidental viu emergir no cenário econômico um grupo de países do oriente que com novas metodologias de produção conseguiram desenvolver produtos de alta qualidade, fazendo forte concorrência às empresas ocidentais até então dominadoras do mercado. Diante desta realidade, países líderes foram impulsionados a buscar soluções para a melhoria da qualidade de seus produtos. Descobriram que

para atingir este objetivo era necessário uma melhoria no processo de produção: tornando-o mais racional, eliminando desperdícios e reduzindo seus custos. Diante destes novos critérios, tais empresas entraram num processo intenso de mudanças e reestruturação das atividades de produção: importaram filosofias orientais como o "Just in Time", e o "Total Quality Control"; automatizaram seus processos de manufatura através de "Sistemas Integrados por Computador", "Tecnologias de Montagem na Superfície" (SMT), "Desenhos de Produtos por Computador" e outros (Drury, 1992, p. 274).

Além das mudanças na produção, as empresas sofreram os impactos da globalização econômica. Atributos como confiabilidade, flexibilidade, qualidade, bom preço e custos baixos tornaram-se imprescindíveis para as empresas manterem-se estáveis no mercado. Com estes novos paradigmas impostos pela globalização e pelos avanços tecnológicos, notou-se uma mudança considerável nos perfis ideais de organização. Constatou-se, assim, a necessidade de reformulação dos sistemas de apoio à gestão da empresa visando adequar-se a este novo ambiente. Os sistemas de custos a partir de então passaram por um processo de crítica e reestruturação.

Observa-se que os sistemas de custos tradicionais já não vinham atendendo adequadamente as necessidades atuais da administração. Com os processos cada vez mais automatizados, notou-se uma significativa mudança nos comportamentos dos custos, notadamente com o crescimento dos custos indiretos de fabricação (CIF's). O rateio dos CIF's através das bases (baseadas em volume, arbitrárias e limitadas) propostas nos sistemas tradicionais de custeio estavam distorcendo substancialmente o custo dos produtos, levando a decisões inadequadas. Um sistema de custos que atenda as novas necessidades dos tomadores de decisão, neste novo cenário, torna-se premente para as organizações industriais.

2.3 Novos Direcionamentos para as Metodologias de Custeamento

Neste novo cenário, e diante das novas necessidades dos usuários das informações de custos, surge o "Cost Management System" ou sistema de gerenciamento de custos, que tornou-se a base conceitual das novas tecnologias de gestão

e mensuração dos custos, consolidada sob o nome de "Gestão Estratégica dos Custos" (GEC). A expressão GEC representa um conjunto de metodologias que procura a integração sistêmica e conceitual entre os processos de controle gerencial e gestão da manufatura (Martins, 1996, p. 315).

O princípio fundamental da GEC é o Custeio Baseado em Atividades. O ABC, no escopo da GEC, é o método de custeio que desenvolveu-se para atender as necessidades não mais supridas pelos sistemas tradicionais. Este método traz consigo inúmeros conceitos que aprimoram a estrutura da Contabilidade de Custos, possibilitando a esta um alcance significativo em todos os níveis estruturais das empresas em diversos ambientes. Conceitos como processos, atividades, direcionadores de custos e outros, permitem aos usuários da informação contábil o gerenciamento de cada parte da empresa.

3 CONTRACT MANUFACTURING: UM NOVO MODELO DE TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR DE ELETROELETRÔNICOS

3.1 A Questão da Terceirização

A atual conjuntura econômica caracterizada por mercados globalizados e altamente competitivos oferece ambiente propício para a modernização das estruturas organizacionais. Obviamente, esta modernização traz consigo aspectos de grande relevância para a sobrevivência econômica das organizações, que são: a minimização dos custos e a manutenção de produtos mais competitivos no mercado (com melhores preços, qualidade, produtividade e *etc.*).

O modelo de reestruturação organizacional que desenvolveu-se recentemente, focalizando a desverticalização (diminuição dos níveis hierárquicos) das organizações, tornando-as mais flexíveis, é conhecida como terceirização. Conceitualmente, segundo Mattos & Tlusty (1995, p. 116), terceirizar significa dispor de certas atividades e atribuí-las a terceiros de modo que esta transação torne-se vantajosa em termos de custo/benefício.

Historicamente, a terceirização surgiu nos Estados Unidos em meio à Segunda Guerra Mundial. Devido às circunstâncias, as indústrias bélicas começaram a concentrar suas atividades na

produção de armamento e passaram a terceirizar as atividades secundárias, originando assim, a terceirização (Jeremias, 1997, p. 674). Desta forma, o processo de terceirizar iniciou-se primeiramente nas áreas de apoio, isto é, nas atividades meio, como: alimentação de funcionários, assistências médica, conservação e limpeza, serviços jurídicos e contábeis e *etc.* No entanto, ultimamente, as empresas já estão terceirizando atividades fim, ou seja, àquelas associadas ao processo produtivo (fabricação de componentes, subconjuntos e *etc.*).

De acordo com Mattos & Tlusty (1995, p. 118), as modalidades de terceirização mais comumente encontradas são as seguintes: compra de componentes industrializados (que outrora correspondiam a uma parte integrante no processo produtivo), prestação de serviços, franquias, compra de serviços, concessão, locação de mão-de-obra e a forma mais inovadora que será abordada no próximo tópico é o contrato de manufatura.

3.2 O Que é Contract Manufacturing?

O Contract Manufacturing ou contrato de manufatura é uma modalidade de terceirização, mais propriamente de subcontratação, que pode ser definido como o fornecimento de serviços de manufatura para empresas detentoras de marcas tradicionais no mercado, denominadas Original Equipment Manufacturers – OEM (Manufaturadoras Original de Equipamentos). No contrato de manufatura, as OEMs repassam a parte produtiva de seus equipamentos para outras indústrias – as CMs, ficando responsável pela compra dos materiais e pela comercialização do produto.

A terceirização sob a modalidade de subcontratação foi introduzida no setor de eletroeletrônicos pelas OEMs com o objetivo básico de redução de custos. As CMs desenvolveram-se com maior intensidade no setor de eletroeletrônicos, inicialmente com a montagem de placas de circuito impresso e mais tarde com a montagem completa de produtos. O desenvolvimento de novas tecnologias e sua evolução, principalmente da montagem SMT (Surface Mounting Technology – Tecnologia de Montagem na Superfície) gerando a necessidade de altos investimentos em equipamentos, fez com que este tipo de associação crescesse e torne-se uma das principais tendências do setor.

As vantagens da implementação desta modalidade de terceirização são: possibilidade de manter o foco nas estratégias de negócio (tanto para as OEMs como para as CMs); possibilidade de utilização de tecnologias modernas e técnicas de produção de classe mundial; redução dos riscos do negócio (principalmente para as OEMs); liberação de recursos para outros propósitos e áreas; e a possibilidade de redução dos custos.

Entretanto alguns problemas (riscos) podem surgir com a utilização dos contratos de manufatura. As principais desvantagens de sua aplicação: perda do controle direto sobre a qualidade, entrega, flexibilidade e administração de custos de produção (pelas OEMs); necessidade de criação de meios abrangentes e formais de comunicação entre OEM e CM; perda de controle sobre o processo produtivo (para as OEMs) e sobre os custos e qualidade de materiais (pelas CMs).

3.3 Os Principais Problemas de Custos nas Manufaturadoras por Contrato

Os sistemas de custos das CMs possuem em geral as seguintes características: trabalham sob encomenda, portanto, o sistema de acumulação é por ordem de produção; no caso específico da empresa analisada, utiliza-se o sistema de custeio real com custeio estimado (para formação do preço de venda); o método de custeamento utilizado é por absorção, com informações dos custos fixos e variáveis sem contudo utilizar o custeio variável.

De acordo com a pesquisa efetuada as informações que os tomadores de decisão necessitam neste ambiente referem-se aos custos totais reais para a formação do preço de venda. Entretanto, algumas características inerentes às atividades das CMs limitam-se à utilização do custeio por absorção e variável para este fim específico.

As CMs, por prestarem serviços de manufatura para diversas indústrias (OEMs), possuem uma variabilidade muito grande nas linhas de produção. Fatores como tempo e produtividade (alta produtividade atingida com baixos tempos de processamento afetam diretamente as atividades do chão de fábrica) tornem-se importantes influenciadores nos custos de produção, dificultando a apuração do custo de cada produto fabricado.

Além disto, devido aos altos custos fixos de instalação, de equipamentos e de materiais (exigências das OEMs), aliados ao alto e crescente grau de automação, verifica-se baixas margens de lucro neste setor. Um outro fator importante é que as OEMs, muitas vezes exigem das CMs as planilhas de custos para a contratação de seus serviços.

Assim, as necessidades de informações referentes a custos nestas empresas (ou seja, o adequado tratamento, mensuração e controle dos custos, principalmente dos indiretos) é o diferencial, determinando sua lucratividade e conseqüentemente a sua rentabilidade.

3.4 A Tendência de Crescimento deste Tipo de Negócio e a Necessidade de Informação

O contrato de manufatura no setor de eletroeletrônicos, tem crescido mais de 25% ao ano. Enquanto a subcontratação representava 7,5% do mercado potencial de produtos eletrônicos das OEM em 1996, a tendência é que passe a representar 14,5% em 2001. As razões para esta expansão são várias: crescimento anual de 10% do mercado mundial de eletroeletrônicos, especialmente redes, telecomunicações e computadores pessoais; tendência em direção à subcontratação como opção estratégica; aumento da concorrência; mudança no foco das CMs que passam de montadoras de subsistema para montadoras de sistemas completos; aumento nos serviços prestados pelas CMs nas áreas de design, testes e distribuição; difusão das tecnologias de informação; e principalmente consolidação das CMs que têm na prestação de serviços o seu foco de negócios e oferecem aos clientes sua experiência, habilidade tecnológica e preços competitivos. Verifica-se atualmente, crescimento considerável deste tipo de negócio em economias emergentes como no Brasil.

Constatado esta tendência de crescimento e analisado as principais características de empresas que trabalham com este tipo de terceirização, fica evidente a necessidade de analisar modelos de sistemas de custos que forneçam informações úteis, adequadas e tempestivas nestes ambientes, já que custo é um fator determinante para o lucro e, conseqüentemente a sobrevivência destas empresas.

4 O CUSTEIO ABC PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM CONTRACT MANUFACTURING

4.1 Conceitos e Aplicações do Custeio Baseado em Atividades

O ABC consiste em apropriar os custos e despesas aos produtos através das atividades desempenhadas para produzi-los, ou seja, parte da premissa básica de que os recursos da empresa são consumidos na condução de atividades e estas são executadas a serviço do produto. Atividades são definidas como um processo que combina de forma adequada pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente tendo o objetivo a produção de bens ou serviços. Exemplos: emitir nota fiscal, baixar estoques, visitar clientes, etc.

As atividades podem ser agrupadas de forma funcional ou por processo. A função é definida como uma agregação de atividades que têm um propósito comum dentro do negócio, como por exemplo vendas, compras, marketing, finanças, etc. Processos são definidos como um conjunto de atividades interrelacionadas, interdependentes e ligadas pelos produtos que elas intercambiam, representando o fluxo de produção, de trabalho e de informação. Exemplos: pagar fornecedores, administrar contas a receber, e outros. As atividades são compostas por tarefas e operações. Tarefas é combinação de elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade. Operações constituem a menor unidade de trabalho utilizada para se realizar uma atividade (Brimson, 1996, p. 63). Exemplo de tarefa é a preparação de uma *proposta de negócio*, a operação correspondente é a *digitação da proposta*.

O custo da atividade, segundo Martins (1996, p. 101), consiste em todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. A alocação de todos estes recursos às atividades significativas são feitas primeiramente de forma direta, ou seja, àqueles gastos passíveis de identificação são diretamente alocados às atividades. Os outros itens não identificados diretamente são alocados via geradores de custos. Geradores de custos são um fator cuja ocorrência gera o custo ou, em termos mais simples, é uma base bem apurada para alocação dos custos para as atividades e depois para os produtos e outros objetos de custeio.

Os objetivos e as possíveis utilidades (usos) da técnica ABC são, segundo Martins (1996), Brimson (1996) e Nakagawa (1991): calcular melhores custos para os produtos e outros objetos de custeio; apoiar os esforços de redução dos custos; apoiar os esforços de aperfeiçoamento dos processos dos negócios; apoiar melhores medições de desempenho; e estender os aperfeiçoamentos no custeio do produto através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas.

As principais vantagens do ABC, de acordo com Brimson (1996) e Martins (1996), são: visibilidade das oportunidades de redução dos custos, através dos geradores de custos; identificação do grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio; e a acuracidade do custo dos diversos objetos de custeio.

O sistema ABC não é necessário em todas as organizações. O ambiente propício à sua implantação é aquele no qual o montante de custos e despesas indiretas passam a representar uma parcela consideravelmente superior ao de despesas e custos diretos; os investimentos em equipamentos fabris são altos, ocasionando mudanças nos processos de produção e aumento dos custos indiretos de fabricação (CIF's); produção em grandes volumes e produtos diferenciados que atendam às múltiplas necessidades de consumidores diferentes; as operações (ou processos) são facilmente analisados e que possibilite a implantação de técnicas mais sofisticadas.

As CMs encaixam-se no perfil de organização viável de implantação do ABC, devido às seguintes razões:

- ♦ As CMs são empresas que somente prestam serviços, sendo que a determinação do que será produzido, da quantidade, do modelo e outras características são decisões dos clientes. Assim, percebe-se que existem grandes variações nas linhas de produção: quanto ao produto, ao modelo, à quantidade, dependendo da necessidade do cliente. Como os produtos estão sempre mudando, existindo diferentes modelos, custeá-los torna-se algo complexo. O ABC facilitaria o processo de custeamento por ter como base as atividades executadas para a fabricação do produto, atividades estas que não variam;

- ♦ O grau de automação nas CMs é cada vez mais crescente. Além disto existe a necessidade de grandes investimentos em equipamentos fabris. Com setores altamente automatizados reduz-se os custos diretos, e aumentam os custos indiretos como depreciação, energia, manutenção e outros. A forma de alocação menos arbitrária destes Cif's aos produtos, fato que é propiciado pelo ABC, resultaria em custos reais mais precisos dos produtos ou ordens de serviços.

- ♦ As informações de custos das atividades permite a fácil identificação das atividades mais onerosas para o processo possibilitando cortes e reduções ou maiores investimentos dependendo do "valor" desta atividade.

A partir destas considerações é perceptível a viabilidade de implantação do método ABC no ambiente das CMs.

5 CONCLUSÃO

Face ao cenário econômico atual de profundas modificações, inúmeras empresas têm adotado estratégias administrativas na busca de vantagens competitivas frente aos seus concorrentes. Desta forma, o processo da terceirização vem expandindo consideravelmente atribuindo às empresas maior dinamismo no processo decisório e auxiliando a otimização dos recursos existentes.

O "Contract Manufacturing" constitui-se em uma modalidade de terceirização que desenvolveu-se basicamente no setor de eletroeletrônicos e apresenta forte tendência de afirmação e crescimento no país. Entretanto, devido às características peculiares já mencionadas, a análise e o controle dos custos constituem-se em elementos essenciais para a sua permanência no mercado.

A contribuição da Contabilidade de Custos neste contexto é primordial, uma vez que oferece técnicas de apropriação de custos que se adequem a este ambiente. Atualmente, o ABC é o método que vem se desenvolvendo no meio empresarial e acadêmico, sendo implantado em diversas empresas nacionais e multinacionais.

Pelo exposto no trabalho, o método de custeio mais apropriado à estrutura organizacional e de custos das CMs é o ABC. As características do processo produtivo e o fato de serem prestadoras de serviço vem comprovar a viabilidade de implantação deste método. As informações geradas pelo método ABC auxiliam os gestores na apuração e no controle dos custos mas, principalmente nas decisões relativas à formação do preço de venda.

6 BIBLIOGRAFIA

- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BERTALANFFY, L. V. *Teoria geral dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1975.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- DRURY, C. *Management and cost accounting*. 3.ed. London: Chapman & Hall, 1992.
- A ESTRUTURA básica de um sistema de custos. *IOB. Informações Objetivas. Temática Contábil e Balanços*. v. 38, n. 17, p. 130-133, abr. 1994.
- FERREIRA, A. B. H. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2.ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1987.
- GOODE, W. J., HATT. *Métodos em pesquisa social*. 4.ed. São Paulo: Cia Editora Nacional, 1973.
- HORNGREEN, C. T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1978.
- IUDÍCIBUS, S. *Análise de custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- JEREMIAS, C. O papel da controladoria frente ao processo decisório da terceirização. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 4, 1997, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: [s. ed.], 1997.
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LAKATOS, E. M., MARCONI, M. A. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos e pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalho científico*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- LEONE, G. S. G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 1981.
- *Curso de contabilidade de custos: contém o critério do custeio ABC*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATTOS, M. L., TLUSTY, C. A. Custos em atividades terceirizadas. In: *Custo como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.
- MATZ, A. et al. *Contabilidade de custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1991.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Sistema de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais*. São Paulo: Atlas, 1992.
- RODRIGUES, M. A. *Análise de sistemas administrativos*. Belo Horizonte: 1996. (Notas de aula).
- RUDIO, F. V. *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. 4.ed. Petrópolis: Vozes, 1980.
- SANTOS, J. J. *Formação do preço e do lucro*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- SARDINHA, J. C. *Formação de preço: a arte do negócio*. São Paulo: Makron Books, 1995.
- SELLTIZ, C. et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. 2.ed. São Paulo: Herder, 1967.
- TACHIZAWA, T. *Organização flexível*. São Paulo: Atlas, 1987.
- WARREN, C. S., FESS, P. E. *Principles of financial & managerial accounting*. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing CO, 1992.