

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO “EURÍPIDES DE MARÍLIA” – UNIVEM
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DANIELE ALVES PEREIRA
LETICIA WANDERLEY**

CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

MARÍLIA
2012

DANIELE ALVES PEREIRA
LETICIA WANDERLEY

CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha” mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Luis Otavio Simões

MARÍLIA
2012

PEREIRA, Daniele Alves; WANDERLEY, Letícia.

Custos para tomada de decisão / Daniele Alves Pereira; Leticia Vanderley; orientador: Luis Otavio Simões. Marília, SP: (s.n.), 2012
50 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Contabilidade) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2012.

1. Sistemas de Custeios 2. Análise de Custos 3. Tomada de Decisão.




FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

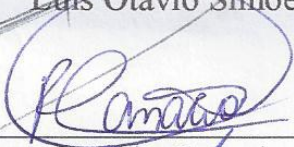
Letícia Wanderley - 39615-1
Daniele Alves Pereira - 36968-3

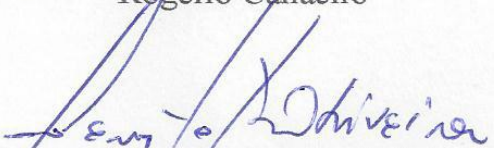
TÍTULO "CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 8,0

ORIENTADOR: 
Luis Otavio Simoes

1º EXAMINADOR: 
Rogerio Canaciro

2º EXAMINADOR: 
Renato Alves de Oliveira

Marília, 04 de dezembro de 2012.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente, pois sem Ele não teria conseguido realizar esse grande sonho!

Aos meus pais e familiares, aos quais foram a luz inspiradora para a realização desta importante jornada de conhecimentos.

Aos colegas de sala da turma de 2012, pelo carinho, amizade e compreensão.

Aos professores pelo apoio, estímulo e companheirismo que notadamente foram decisivos para a concretização deste trabalho.

Agradecemos em especial ao Prof.. Luis Otavio Simões, pelo auxílio seguro e oportuno na orientação, aliados à experiência intelectual e profissional que foram imprescindíveis para o desenvolvimento e conclusão da pesquisa.

Letícia Wanderley

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente, por eu ter conseguido chegar até aqui e ter realizado esse grande sonho, pois sem Deus em minha vida nada seria possível.

Em especial a minha mãe Maria das Dores que tanto me apoiou e acreditou em minha formação e sempre me proporcionou o melhor, ao meu pai José Cesário que não pode compartilhar por não está mais aqui, mas sempre esteve presente em meu coração, ao meu irmão Danilo que acreditou em mim, ao meu querido companheiro Cesar Augusto que tanto me apoiou e me ajudou nos momentos mais difíceis, ao perceber que eu me encontrava em dificuldade, sempre me fazendo acreditar que era possível, e aos meus familiares que compreenderam a minha ausência em muitos momentos.

Aos meus colegas de sala da turma de 2012, pelo carinho, amizade e compreensão, em especial as minhas grandes amigas Daiane Cristina, Thaís Caruso e Letícia, que sempre me ajudaram nos momentos de estudo e nas minhas dificuldades.

Aos meus professores, Marlene de Fátima, Alexandre Alves, Moacir Spadoto, Francisco Mattila, Renato Alves, Rogério Canaciro pelo apoio, estímulo e companheirismo que notadamente foram decisivos para a concretização deste trabalho. Agradeço também a minha querida coordenadora e amiga Fátima Rodilha, do Programa Escola da família, que me proporcionou muitos ensinamentos e aos meus grandes amigos que também acreditaram em mim.

Agradeço em especial ao Professor. Luis Otavio Simões, pelo auxílio seguro e oportuno na orientação, aliados à experiência intelectual e profissional que foram imprescindíveis para o desenvolvimento e conclusão da pesquisa.

Daniele Alves Pereira

EPIÍGRAFE

”Não é o diploma que forma profissionais, só o amor à profissão pode fazê-lo, mesmo aquele não tiveram a instrução formal das faculdades.”

Cesar Augusto Cirino Ambrósio

PEREIRA, Daniele Alves; WANDERLEY, Letícia. **Custos para tomada de decisão**. 2012. 50 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, “Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2012.

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo de estudo o Custo para Tomada de Decisão nas empresas. A estrutura do ambiente atual de negócios na qual as empresas operam, fazem com que as informações geradas pelos sistemas de custeios sejam fundamentais para o bom andamento das atividades da empresa no mercado atual. A contabilidade de custos foi evoluindo de acordo com as mudanças que foram ocorrendo no ambiente econômico, criando a necessidade de reestruturação da gestão de custos. Pressões competitivas mundiais, e o crescimento do setor e com os avanços que surgiram com a tecnologias de informação e de manufatura mudaram a natureza de nossa economia e fizeram com que muitos fabricantes dos EUA repensa-se na sua maneira de trabalhar, surgindo as mudanças em seus negócios. Com essas mudanças, foi dado inicio ao desenvolvimento de praticas inovadoras da gestão de custos. Passando a ser implantado nas empresas sistemas de contabilidade de custos, com o objetivo de que os gestores pudessem proporcionar um melhor atendimento e satisfação das necessidades dos clientes, assegurando assim vantagem competitiva, e principalmente minimizando os custos e o tempo, não deixando de melhorar a qualidade e a eficiência. Foi dado embasamento teórico nos capítulos da pesquisa, onde procuramos pontuar a origem, definição, e importância de Custos e a geração de informações, de forma geral e, principalmente, os sistemas de custeio para a tomada de decisões. Aprofundamos nossa pesquisa com o enfoque nos Sistemas de Custeios com o intuito de fornecer informações para esclarecimento de tomada de decisões gerenciais.

Palavras-chave: Sistemas de Custeios. Analise de Custos. Tomada de Decisão.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 - CONCEITOS E CONTEXTUALIZAÇÃO DE CUSTOS.....	13
1.1 Conceito de Custos	13
1.3 História de Contabilidade de Custo no Brasil	15
1.4 Cenário Atual da Gestão de Custos.	17
1.5 Empresas Industriais.....	17
1.6 Gastos	19
1.7 Custo da Produção de Bens ou Custo Industrial.	19
1.8 Custos da Prestação de Serviço ou Custo dos Serviços Prestados.	20
1.9 Despesas	21
1.10 Custos das Mercadorias ou Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados.....	21
1.11 Custo de Aquisição do Imobilizado.....	22
1.12 Custo de Aquisição de Mercadorias.	22
1.12 Custo da Aquisição de Investimento ou Aplicações Financeiras.....	22
1.13 Custo da Utilização do Ativo Imobilizado- Depreciação.....	23
1.14 Depreciação- Custo da Produção de Bens e serviços.	23
1.15 Depreciação- Despesas Administrativas ou Comerciais.	23
1.16 Perdas	24
1.17 Desperdícios	24
1.18 Análise de Custos.	25
1.19 Atividades.....	25
1.20 Atividades que não Agregam Valor.	26
1.21 Capacidade Ociosa.	26
1.22 Células de Fabricação.....	26
1.23 Centro de Custos.....	27
1.24 Centro de Despesas.....	27
1.25 Horas-Máquinas.	27
1.26 Horas de Mão de Obra.....	28
1.27 Medidas de Desempenho.....	28
1.28 Processo.....	29
CAPÍTULO 2 – SISTEMAS DE CUSTEIO	29
2.1 Sistema por Absorção.....	29
2.2 Custos Fixos e Custos Variáveis	30
2.3 Sistema de Custeio Baseado em Atividades- Custeio ABC.....	31
2.4 Custo Direto ou Custo Variável.....	34
2.5 Custo Padrão.....	35
CAPÍTULO 3 - TOMADA DE DECISÃO.....	37
3.1- As Vantagens, como Instrumento Gerencial, da Utilização do Custo Variável.	38
3.2- Custeio Variável perante legislação de Imposto de Renda	39
3.3- Sistema de Custeio por Absorção na tomada de decisão.	40
3.4- Sistema de Custeio Variável na tomada de decisão	40
3.5 Margem de Contribuição	41
3.6 A relação custo- volume –lucro.....	43

3.7 Análise do Ponto de Equilibrio.....	44
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
REFERÊNCIAS	48

INTRODUÇÃO

De acordo com a evolução dos sistemas de apuração de custos o objetivo deste trabalho será mostrar através do mesmo como seria a apuração dos custos da produção dos bens e serviços. E como utilizar-se deles para a tomada de decisão.

Com a globalização vieram algumas mudanças, assim como a eliminação de fronteiras que existiam, exigindo que os gestores de empresas mudassem sua postura tornando-se mais dinâmicos e competitivos.

Atuando em novos mercados, as grandes organizações, assim como as multinacionais sentiram a necessidade de mudar seus conceitos operacionais, maximizando os gastos e gerenciando seus custos de produção de bens e serviços, para manter-se no mercado e expandir os negócios e atingir as exigências do consumidor.

As atividades industriais tiveram grande desenvolvimento baseada na criação de novas máquinas e equipamentos para atender a demanda do crescente desenvolvimento a partir do início do século XVIII.

Antigamente a produção era artesanal e familiar, com a revolução industrial na Inglaterra houve um grande impacto nas relações de troca e trabalho, que espalhou-se para as regiões mais desenvolvidas da Europa e Estados Unidos.

Com o desenvolvimento passaram a surgir as primeiras fábricas e uma grande expansão do mercado consumidor para os produtos industrializados e as empresas passaram a ter necessidade em diversificar e melhorar a qualidade de seus produtos, implantando mais mão de obra terceirizada e investindo em novas máquinas.

No início do século XX surgiram as grandes corporações assim como a Coca Cola, a Ford entre outras. O grande crescimento das atividades, a variação dos negócios, a eliminação de fronteiras, a sofisticação das finanças e da produção, o gerenciamento das atividades administrativas, financeiras e produtivas das organizações passaram a ser necessária a delegação de pessoas, qualificadas para desempenhar tais atividades nas empresas. A necessidade de implantação de sistemas eficientes foi significativamente crescente, devido à importância de relatórios gerenciais de alta qualidade de informações, para os gestores tomarem suas decisões.

Atualmente as boas organizações dispõem de sistemas de controle e apuração dos custos com alta tecnologia integrada as atividades mais importantes da empresa, com o propósito de complexos relatórios gerenciais, com dados atualizados e adaptados as necessidades de cada empresa.

O trabalho abordará a classificação dos gastos entre investimentos, imobilizado, despesas, custos, perdas, etc. A identificação dos gastos em relação aos fatores: como a variação no volume das atividades produtivas e de vendas; o critério de identificação, apropriação da variedade de produtos e serviços produzidos.

E as análises provenientes das informações geradas pelos sistemas de custeios, tais como Margem de Contribuição, Ponto de equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de alavancagem Operacional, como instrumentos na tomada de decisão.

CAPÍTULO 1 - CONCEITOS E CONTEXTUALIZAÇÃO DE CUSTOS

1.1 Conceito de Custos

Custo é considerado todos os gastos que a organização realiza com o objetivo para comercializar seu produto, pode ser tanto para fabricar, quanto para revendê-lo, ou cumprir com o compromisso de prestação de serviço. Existe diferença entre custo e despesa.

Custo: Traz para a organização um retorno financeiro e através da atividade fim, na qual a organização foi originada, consta no seu contrato social.

Despesa: é o gasto em valor com as atividades desenvolvidas e não gera nenhum retorno financeiro, trazendo um bom funcionamento empresarial.

A importância que se dá em definir os gastos correntes de uma empresa em despesas e custos, é que no caso de despesas irá diretamente para o resultado do período, já em custos será formado um estoque para a produção de um bem, e quando for vendido, será designados ao resultado, no período que poderá ser em meses ou até mesmo em anos.

São considerados custos industriais geralmente: água consumida; matéria prima; depreciação dos itens imobilizados de produção; mão de obra; energia elétrica consumida ou combustível; materiais diversos destinados para indústrias; etc.

[...] Os contadores internos da empresa deixam de lado a abordagem tradicional de custos de manufatura e assumiram uma abordagem mais inclusiva. Essa abordagem mais nova para o custeio do produto pode levar em conta os custeios de projeto inicial e de engenharia, assim como os custos de manufatura, mais o de distribuição vendas e definições de custos, que compreende as definições em mudança de custo do curto prazo ao longo prazo, pode ser de um valor inestimável na determinação de que informações são relevantes nas tomadas de decisão [...]. (Hansen Don R e Mowen Maryanne Mowen, 2001, p. 36).

1.2 Evolução Histórica da Contabilidade.

[...] A contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios deveriam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguia atender completamente suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado métodos e técnicas específicas para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diretamente, apesar de não serem compatíveis entre si. (MARTINS, 2009, p. 23).

De acordo com os autores Hansen Don R e Mowen Maryanne Mowen (2001, p. 29), a história de sistemas de ciências contábeis se estende até 10.000 anos atrás. As principais civilizações elaboraram sistemas contábeis com o desenvolvimento do comércio. Sistemas contábeis mais sofisticados foram exigidos quando o comércio cresceu e as transações se tornaram mais complexas.

As raízes da contabilidade se estenderam profundamente na história do ser humano. As primeiras ferramentas, criadas de 5.000 a 10.000 anos atrás, incluem pedras com pontinhos vermelhos e pequenos pacotes de lama ressecada com escrita cuneiforme do lado externo. Antropólogos acreditam que as primeiras tentativa de escrita foram para acompanhar o desenvolvimento de ativos, e que a inspiração cuneiforme foi a necessidade suméria de técnicas contábeis. As pedras eram símbolos usados por fazendeiros pré- históricos para contarem e manterem um registro de seus bens. Certos formatos , como cones, esferas e pirâmides, assumiram significados específicos. Por exemplo, um cilindro poderia retratar um animal, dois cilindros dois animais, e assim por diante. Os sumérios começaram a armazenar esses símbolos em bolas ocas de argila, rotulado o lado de fora das bolas com símbolos para especificar o dono, e o número e os tipos de produtos envolvidos. Logo tabuletas de argila marcadas com escritas cuneiformes substituíram as bolas de argila.

Até o final do século XV, o comércio era extensivo e os proprietários de produtos precisavam de sistema mais sofisticado para acompanhar as numerosas trocas econômicas. O Frai Lucas Paciolo, um monge italiano a que é creditada a invenção da escrituração contábil por partidas dobradas, viveu e cresceu em uma época que exigia o registro de transações comerciais. A precisão e organização cada vez maiores do sistema de escrituração contábil por partidas dobradas foi um passo importante para o desenvolvimento de sistemas contábeis.

A evolução industrial aumentou a necessidade do desenvolvimento de um sistema contábil financeiro. A manufatura deslocou- se da produção doméstica para fábricas movidas por energia. Estas grandes empresas de manufatura precisavam de investimentos monetários de indivíduos e bancos. Esse extensivo investimento externo e o desenvolvimento da forma corporativa de negócios significaram que os proprietários e os gestores fossem indivíduos diferentes. Demonstrações financeiras e auditorias independentes assumiram uma importância cada vez maior na comunicação das informações financeiras às partes externas. A contabilidade de custos se desenvolveu em o um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização. Essas características nos ajudam a entender as bases funcionais da classificação de custos de manufatura.

1.3 História de Contabilidade de Custo no Brasil

Segundo os autores Pinto, Limeira, Silva e Coelho (2008, p.15) durante a década de 1960 a 1980, o Brasil viveu um longo período de processo inflacionário, com o seu mercado interno fechado. As empresas, na sua gestão operacional, procuravam produzir, comercializar ou prestar serviços praticamente sem controles administrativos na operação.

Esse processo tornava o controle de custos algo desnecessário. Afinal, remuneravam-se os estoques com a sua remarcação de preços e, nessa ciranda todos e quaisquer erros na gestão da operação poderiam ser facilmente repassados ao cliente mediante a elevação de preços, que as empresas alegavam ser referente, exclusivamente, a perda do poder aquisitivo da moeda. Entretanto, observamos ser esse processo inerente a uma proposta focada na visão financeira, já que a percepção econômica se perde em um cenário inflacionário.

Tal cenário sofreu seu primeiro abalo no início da década de 1990, com a abertura do mercado interno brasileiro aos produtos e empresas estrangeiras. Chegava ao Brasil o comércio de concorrência internacional.

Apesar da abertura aos produtos e as empresas estrangeiras, somente com o plano Real, em 1994, tornamos razoáveis os índices inflacionários e, com isso, criamos toda uma necessidade de conhecimento e controles empresariais. Esse novo ambiente empresarial fez com que muitas empresas nacionais deixassem de existir ou tivesse de passar seus controles acionários para empresas estrangeiras, seja pela falta de capacidade para administrar suas operações, seja pelo grande poder de capitalização dessas organizações internacionais.

Os gestores passaram a ter necessidade de informações muito variada. Afinal, a sobrevivência em ambiente competitivo requer conhecimentos diversificados sobre os produtos, serviços produzidos e comercializados e, nesse contexto, a contabilidade de custos voltou a fazer parte dos controles fundamentais para a adequada gestão empresarial.

A contabilidade de custos, com todo o seu ambiente de interpretação dos diversos tipos de atividades e sua flexibilidade de gerenciar, têm como característica primária oferecer ao gestor a capacidade de gerar informações que permitam o planejamento das ações no ambiente operacional e, consecutivamente, medir os efeitos desses planejamentos nos diversos setores da organização.

A necessidade de planejamento das operações torne-se fundamental por possibilitar a empresa maior capacidade de controle sobre as suas ações no presente e as ações futuras.

Esses dois elementos, planejamento e controle, permitem maior qualidade no processo de tomada de decisão por parte dos gestores nos diversos ambiente da empresa, operacionais ou administrativos.

Nesse momento, acreditamos ser relevante um rápido retorno aos motivos que fazem com que esses dois elementos, o planejamento e o controle as operações, possuam tamanha importância no processo empresarial.

Segundo a nossa percepção, o desejo de comercializar produtos ou serviços em as suas origens no próprio desenvolvimento do homem. Esse desejo, no passado, fundamentava-se no trabalho individual para sua sobrevivência, porém, nos tempos modernos, a produção em grande escala busca alcançar dois objetivos: o crescimento patrimonial, que no ambiente contábil definimos como lucros, e a conquista cada vez maior de novos mercados, que chamamos empresarialmente de participação mercadológica.

A contabilidade de custos vem ao encontro desses objetivos quando se propõe a fornecer informações para os gestores sobre esses dois elementos, baseada, como explicamos, no planejamento e no controle das operações.

É fundamental, diferenciar o cálculo do lucro sob o aspecto da contabilidade geral e o cálculo do lucro na contabilidade de custos. Afinal, na contabilidade geral esse cálculo envolve o conceito de apuração do resultado, ou seja, representa o lucro de decisões já tomadas pela empresa nos seus diversos ambientes gerenciais. Na contabilidade de custos, o cálculo do lucro envolve uma percepção anterior a decisão vender ou não um produto, aceitar ou não uma proposta de preço por parte do cliente, participar ou não de uma proposta de uma concorrência ou a que preço concorrer, aumentar ou não a capacidade produtiva, investir ou não em novo maquinário, substituir um fornecedor ou negociar preços melhores para aquisição de insumos para a produção, ou seja, avaliar antecipadamente os efeitos no lucro futuros de decisão que serão tomados hoje, envolvendo o comportamento dos fatores analisados. Na nossa visão, as empresas e os gestores que possuem a capacidade de avaliar antecipadamente esses efeitos serão aqueles se manterão no mercado globalizado.

Com relação ao crescimento mercadológico, a contabilidade de custos apoia as diversas áreas, seja financeira, de marketing, operacional ou comercial, na avaliação de desempenho de determinado produto/serviço, fazendo essa avaliação em conjunto com os objetivos de lucro da empresa.

1.4 Cenário Atual da Gestão de Custos.

[...] O crescimento das atividades, a diversificação dos negócios, a dispersão geográfica, a sofisticação das finanças e da produção exigiram a delegação para pessoas estranhas às famílias de partes e do gerenciamento das atividades administrativas, financeiras e produtiva da empresa. Naturalmente, foi cada vez mais crescente e significativa a necessidade da implantação de eficientes sistemas de relatórios gerenciais, para subsidiar as tomadas de decisão dos donos de capital, impossibilitado de participar rotineiramente de todas as fases dos processos administrativos e produtivos [...] Hoje as organizações mais eficientes dispõem de sofisticados sistemas de controle e apuração dos custos, integrado a todas as atividades mais importantes, que permitem a geração de complexos relatórios gerenciais, sempre atualizados e adaptados às necessidades dos diversos usuários[...]. (OLIVEIRA e PEREZ JR, 2009, p. 2 e 3).

Segundo os autores Hansen Don R e Mowen Maryanne Mowen (2001, p. 30 e 31), o ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. Pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura mudaram a natureza de nossa economia e fizeram que muitos fabricantes dos EUA mudassem drasticamente sua maneira de operar seus negócios. Por sua vez, essas mudanças deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras e relevantes para a gestão de custos. Conseqüentemente, sistemas de contabilidade baseados em atividades foram desenvolvidos e implementados em muitas organizações. Além disso, o foco dos sistemas de contabilidade gerencial foi ampliado para possibilitar que os gestores pudessem melhor atender as necessidades dos clientes e gerir a “cadeia de valores” das empresas. Para assegurar e manter uma vantagem competitiva, os gestores enfatizam o tempo, a qualidade e a eficiência. Informações contábeis precisam ser produzidas para apoiar essas três metas organizacionais fundamentais.

1.5 Empresas Industriais

Com base na visão de Oliveira e Perez Jr (2009, p. 3 e 5) entende-se por empresa industrial aquela que adquire determinadas matérias-primas, equipamentos e mão de obra especializada, transforma as matérias-primas em produtos acabados.

Exemplo de ramos da indústria: petrolífero, químico, de plásticos e derivados, petroquímico de alimentos e bebidas, têxtil e de calçados, de laminação de aço, celulose e papel, siderúrgico, de mineração, metalúrgico, de laticínios, móveis, materiais de construção, fumo e tabaco etc.

Nas empresas industriais, os estoques constituem-se de:

.Material: matéria-prima, material de embalagem e outros materiais para utilização na produção dos diversos produtos. No caso das editoras, esses tipos de estoques podem ser representados por bolinhas de papel, tintas, corantes, cola, utilizados na impressão dos livros, caixas de papelão para embalagem dos livros, cartolinas e papeis especiais para a confecções das capas etc.;

Produtos em processos ou produção em andamento: produtos cuja fabricação foi iniciada no período, não tendo ainda sido concluída;

Produtos semi-acabados: produtos que já passaram por uma fase de processo produtivo e encontram-se em estoque intermediário aguardando para entrar em uma nova fase do processo. Algumas vezes também podem ser vendido na fase em que se encontram;

Produto Acabado: produtos prontos para as vendas aos diversos clientes. No caso das editoras, são livros, revistas, brochuras etc. cujo, o processo produtivo já se encerrou, permanecendo estocados até a emissão do pedido de venda e das notas fiscais autorizando a entrega para os clientes;

[...] “custo da produção acabada é a soma dos custos contidos na produção acaba no período. Pode conter custo de produção também de períodos anteriores existentes em unidades que só foram completas no presente período” [...], (MARTINS, 2009, p. 47)

Materiais Auxiliares: em geral, as indústrias mantêm estoques de produtos auxiliares à produção, tais como graxas e lubrificantes para limpeza das máquinas e das áreas produtivas, ferramentas de pequeno valor, peças de pequeno valor para a reposição e manutenção das máquinas e etc.

Nessas empresas, os custos dos produtos vendidos compreendem o resultado da multiplicação das quantidades vendidas pelos respectivos custos de produção.

O custo de produção, por sua vez, é a soma dos fatores produtivos utilizado no mês para a fabricação dos produtos acabados.

1.6 Desembolso.

[...] “desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada, portanto defasada ou não do momento do gasto” [...], (MARTINS, 2009, p. 25).

De acordo com a visão de Oliveira e Perez Jr (2009, p. 16 - 26), os autores diz que o desembolso seria a saída de dinheiro de caixa ou das contas bancárias da empresa. Os

desembolsos ocorrem em virtude do pagamento das compras a vista ou de uma obrigação assumida anteriormente.

Em relação ao momento da contabilização dos gastos, os desembolsos podem ocorrer antes (pagamento antecipado), no momento (pagamento a vista) ou depois da ocorrência dos gastos (pagamento a prazo).

1.7 Gastos

[...] gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entre ou promessa de entrega do ativo (normalmente dinheiro) [...], Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento [...]. (MARTINS, 2009, p. 25).

É considerado todos os sacrifícios financeiros que uma organização, pessoa ou governo tem em efetuar um desembolso futuro ou imediato de recursos de Capital, com a finalidade de atingir seus objetivos e obtenção de serviço ou produto qualquer, para adquirir novos bens ou serviços.

Segundo Oliveira e Perez Jr (2009, p. 16 e 17), gastos é o consumo genérico de bens ou serviço, dos fatores de produção. Os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa, seja ela comercial, seja industrial, seja prestadora de serviços.

É importante não confundir gastos com desembolsos. Frequentemente ouvimos as pessoas dizerem “gastei muito dinheiro”. Na realidade, o dinheiro não é gasto, ele é desembolsado. O que é gasto, ou seja, consumido, são os bens e serviços obtidos por meio de desembolso passado, presente ou futuro.

Exemplos de gastos:

- Matéria- prima consumida no processo produtivo;
- Material de expediente consumido no processo administrativo;
- Serviços de frete consumido no processo de venda;
- Energia elétrica consumida na área industrial.

Dependendo da aplicação, o gasto poderá ser classificado em custos, despesas, perdas ou desperdícios.

1,7 Custos da Produção de Bens ou Custo Industrial.

[...] custo é um gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços [...] o custo é também um gasto utilizado no momento dos fatores de produção (bens ou serviços, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço [...]), (MARTINS, 2009, p. 25)

Com base na idéia dos autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 18 e 19), compreendem todos os gastos relativos aos bens e serviços (recurso) consumidos na produção de outros bens, ou todos os gastos incorridos no processo produtivo que são classificados, pela contabilidade, como custos.

Exemplos de gastos utilizados nos processos produtivos, também conhecidos como fatores de produção:

- Matéria-prima consumida;
- Materiais auxiliares;
- Materiais de embalagens;
- Mão de obra produtiva, ou dos departamentos diretamente ligados a produção;
- Mão de obra dos departamentos não produtivos, ou auxiliares da produção;
- Salários e benefícios da diretoria industrial;
- Custos gerais de fabricação, depreciação, energia elétrica, água etc.;
- Serviços de apoio a produção, manutenção, almoxarifado, refeitório, ambulatório médico, equipamentos e sistemas de informática para controle e gerenciamento de produção etc.;
- Seguros contra incêndio da fábrica;
- Seguros contra acidentes pessoais e demais riscos envolvendo as pessoas da fábrica etc.

Tais gastos são classificados e ordenados, na maioria das indústrias, em três grandes grupos: materiais; mão de obra e custos e custos gerais de produção.

1.8 Custos da Prestação de Serviço ou Custo dos Serviços Prestados.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 19), são todos os gastos relativos aos os bens e serviços (recursos) incorridos no processo de prestação de serviços são classificadas, pela contabilidade, como custos.

Exemplo de gastos utilizados no processo de prestação de serviços, também conhecidos como fatores de produção:

-Materiais ou peças: utilizados na prestação de serviço. Por exemplo, cimento, areia, ferro, etc. utilizados na prestação de serviços na construção civil ou peças de reposição utilizadas na prestação de serviços nas oficinas mecânicas de veículos;

-Mão de obra produtiva: ou departamentos diretamente ligados à prestação dos serviços. Por exemplo, médicos dos hospitais;

-Mão de obra dos departamentos não produtivos: ou auxiliares de produção;

-Gerência e supervisão dos serviços prestados;

- Custos gerais da prestação de serviços: depreciação, energia elétrica, água, sistemas de informática etc.

Assim como nas indústrias, nas empresas prestadoras de serviços tais gastos são, geralmente, classificados e ordenados em três grandes grupos: materiais; mão de obra e outros custos da prestação de serviços.

1.9 Despesas

[...] despesa ocorre quando um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas[...] O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O microcomputador da secretaria do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo [...], (MARTINS, 2009, p. 25)

Os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 20), nos passa que, despesas são gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fabrica, com objetivo de gerar receitas ou manter a atividade geradora de receitas.

Gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Toadas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas a realização de receitas:

-As empresa comerciais tem despesas para gerar receita;

-As empresas industriais têm despesas para gerar as receitas e custo para produção de seus bens/ produto acabado;

-As empresas prestadora de serviços, por sua vez, têm despesas para gerar as receitas e os custos para a prestação de serviços.

1.10 Custos das Mercadorias ou Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados.

[...] Todo produto vendido e todo serviço e utilidade transferido provocam despesa. Costumam chamá-lo Custo do Produto Vendido e assim fazemo-lo aparecer na demonstração de resultado; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. Cada componente que fora custo no processo de produção agora, na baixa, torna-se despesa. (No resultado existem receitas e despesas às vezes ganhos e perdas- mas não custos) [...], (MARTINS, 2009, p. 26).

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 21), é representado o montante dos gastos incorridos no processo de aquisição ou produção de bens que foram consumidos para que a empresa pudesse gerar a receita de vendas ou no processo de prestação de serviços para que a empresa pudesse gerar receitas de prestação de serviços. Esses somente são apropriados ao resultado quando as receitas são realizadas.

Já o autor Martins (2009, p. 47), diz que, custos dos produtos vendidos é a soma dos custos incorridos na produção dos bens e serviços que só agora estão sendo vendidos. Pode conter custo de produção de diversos períodos, caso os itens vendidos tenham sido produzidos em diversas épocas diferentes.

1.11 Custos de Aquisição do Imobilizado.

De acordo com os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 21), são gastos incorridos na obtenção de bens, ou ativos, para uso nas atividades administrativas, comerciais e produtivas, tais como terrenos, prédios, máquinas, veículos, computadores, móveis e utensílios.

1.12 Custos de Aquisição de Mercadorias.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 21), são gastos incorridos na obtenção das mercadorias destinadas a revenda pelas empresas comerciais.

1.12 Custos da Aquisição de Investimento ou Aplicações Financeiras.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 21), são incorridos em aplicação de caráter especulativo ou permanente, como aplicações no mercado financeiro, mercado de capitais, participações societárias na compra de ações ou quotas de outras empresas, mercado de ouro, e outros metais preciosos, compra de obras de arte, imóveis para fins de locações etc.

1.13 Custos da Utilização do Ativo Imobilizado- Depreciação

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 21 e 22), em um primeiro momento, na data de aquisição, o custo de aquisição de terrenos, prédios, veículos, móveis, máquinas, equipamentos, computadores etc. é classificadas pela contabilidade como bens do subgrupo de conta do ativo imobilizado, do grupo do ativo permanente do balanço patrimonial.

As empresas efetuam investimentos em bens no ativo imobilizado com intenção da futura utilização nos diversos processos administrativos, comerciais e produtivos.

Portanto, em um segundo momento, tais bens serão utilizados para a obtenção de receitas com as vendas dos produtos ou serviços efetuados com a utilização de máquinas, equipamentos, e demais bens do imobilizados.

A partir desse momento, os ativos começam a sentir desgaste, ou seja, perda continuada da vida útil ou potencial de geração de benefícios futuros.

1.14 Depreciação- Custo da Produção de Bens e serviços.

Diante da idéia dos autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 22 e 23), depreciação entende-se que seria o registro contábil de desgaste do bem, adquirido anteriormente e colocado a disposição da produção. Por exemplo, uma maquina foi adquirida em agosto de XA por \$ 240.000 para utilização nos próximos 10 anos, ou 120 meses. Para a apuração dos custos mensais dos diversos produtos que serão produzidos nos próximos 10 anos há necessidade de apropriar como custo do mês o correspondente valor do desgaste da maquina, que no caso corresponde a \$ 2.000 ($\$ 240.000$ dividido por 120 meses, que é o prazo previsto para a utilização da mencionada máquina).

O mesmo raciocínio deve ser aplicado para todas as máquinas, equipamentos e instalações industriais, veículos, móveis, equipamentos de computação e outros ativos imobilizados na produção. Nas indústrias de médio e grande porte tais controles e cálculos são efetuados com o auxilio da computação de dados, em virtude da complexidade e quantidade de cálculos e controles.

1.15 Depreciação- Despesas Administrativas ou Comerciais.

O desgaste, ou depreciação, de um bem do ativo imobilizado utilizado pelas áreas administrativas ou comerciais deve ser registrado contabilmente como despesa.

Tais bens não são utilizados no processo de produção de bens ou serviços e, portanto, suas depreciações não devem ser registradas como custos.

Por exemplo, a depreciação do prédio utilizado pelos departamentos administrativos (contabilidade geral, finanças recursos humanos, contas a receber, jurídico etc.) deve ser contabilizada como despesas administrativas.

Por sua vez, a depreciação dos prédios utilizados por lojas, filiais de vendas e outros setores comerciais deve ser contabilizada como despesas comerciais.

De acordo com o mesmo raciocínio dos autores, a depreciação dos veículos utilizados pelos vendedores deve ser considerada como despesa comercial, enquanto a depreciação dos computadores utilizados pelos departamentos financeiros deve ser contabilizada como despesa administrativa.

1.16 Perdas

[...] São bem ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária [...] São itens que vão diretamente a conta de resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas a obtenção de receita [...], (MARTINS, 2009, p. 26)

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 23), perdas seriam gastos anormais ou involuntários que não gera um novo bem ou serviço e tampouco geram receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem. Esses gastos não mantêm nenhuma relação com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos.

Exemplo:

- Vazamento de materiais líquidos ou gasosos;
- Material com prazo de validade vencido;
- Gastos incorridos em período de paralisação por falta insumos;
- Problemas com equipamentos, greves, enchente, inundações, sinistros etc.

1.17 Desperdícios

De acordo com os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 23), desperdícios significam gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas. Atualmente, o desperdício está sendo classificado como custo ou despesa e sua identificação ou eliminação é fator determinante do sucesso ou fracasso de um negócio.

Na economia atual, manter desperdícios é sinônimo de prejuízo, pois não poderão ser representados para os preços.

Exemplos:

- Retrabalho decorrentes de defeitos de fabricação;
- Estocagem e movimentação desnecessária de materiais e produtos;
- Relatórios financeiros, administrativos e contábeis sem qualquer utilidade;
- Cargos intermediários de chefia e supervisão desnecessários.

1.18 Análises de Custos.

Análise de Custos é um tipo de ferramenta utilizado no processo de decisão, sendo fundamental na execução de tarefas gerenciais, assim como, otimização da produção, formação de preço, valorização de estoques etc.

Atualmente, nos dias de hoje, um bom sistema de informação para a análise de custos de uma organização é indispensável para o processo gerencial, com o objetivo de se obter excelência na qualidade decisória da empresa, assim, estando sempre à frente de seus concorrentes.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 24), análise de custo é o conjunto de atividades exercidas em uma organização, com objetivo principal de fornecer subsídios para a adequada apuração, controle, acompanhamento e gerenciamento dos custos inerentes aos diversos processos.

1.19 Atividades

[...] Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composto por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas [...], (MARTINS, 2009, p. 93)

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 24), atividades são quaisquer eventos que consomem recursos da empresa ou da entidade. Serão necessários o desenvolvimento de qualquer processo industrial, operacional ou administrativo. São as atividades que justificam os gastos e recursos para a produção de bens ou serviços, daí o advento da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC).

1.20 Atividades que não Agregam Valor.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 24), entende-se que são atividades que poder ser eliminadas sem deterioração dos atributos do produto, tais como: desempenho, funcionalidade, qualidade, valor percebido. Sob o ponto de vista do cliente, que pode ser interno ou externo à empresa, as atividades que não agregam valor, e que deveriam ser eliminadas, são aquelas que ocorrem ineficiência ou ineficácia dos processos produtivos e administrativos.

Exemplo:

- Inspeção de qualidade;
- Manutenção de estoques;
- Desperdícios de matéria-prima etc.

1.21 Capacidade Ociosa.

Capacidade ociosa seriam os custos industriais que estão diretamente em função ao excesso de capacidade, gerando uma produção diferente da ideal determinada por aquela indústria.

Com base na ideia dos autores Oliveira e Perez Jr (2009, p.24), capacidade ociosa é a diferença entre a capacidade máxima de determinada fábrica e seu nível atual de produção. O custo fixo proporcional a essa ociosidade deve ser apropriado diretamente ao resultado do período para não onerar o custo da produção efetivamente realizada.

1.22 Células de Fabricação.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 25), células de fabricação seria o agrupamento de indivíduos ou máquinas que executam todo o processo de fabricação de um determinado bem. Cada célula de produção é vista como uma mini - fábrica.

1.23 Centros de Custos

Com base na ideia dos autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 25), centro de custo é a menor unidade de processo produtivo de uma organização para qual os custos são orçados ou apropriados e que tem características semelhantes para a medição de desempenho e atribuição de responsabilidades. Um centro de custo pode consistir de um ou mais centro, células ou estação de trabalho.

São classificados em Centros de Custos Produtivos, tais como montagem, pintura, cromagem etc., que transformam e beneficiam os produtos, e Centro de Custos Auxiliares ou de Apoio, tais como manutenção, estocagem, engenharia de produção etc., que presta serviços para o Centro de Custos Produtivo.

1.24 Centros de Despesas

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 25), os centros de despesas é a menor unidade de acumulação de despesas, sendo representadas por homens, maquinas e equipamentos, de características semelhantes, que desenvolvem atividades homogenias relacionadas com as atividades administrativas, financeiras e comerciais.

Exemplo: Centro de despesa:

- da contabilidade;
- do departamento de pessoal;
- da tesouraria;
- do faturamento;
- da cobrança;
- das vendas;
- das contas a receber etc.

1.25 Horas-Máquinas.

O custo da utilização de algum tipo de equipamento é calculado na forma de custo de horas máquinas, considerando os custos fixos e variáveis associados a tal máquina. Os custos fixos haverá independentemente se a máquina for ser utilizada ou não, já os custos operacionais ocorreram variando conforme a utilização da máquina.

Para se calcular o custo de horas máquinas deve-se dividir o custo fixo total anual, pelo número de horas trabalhadas e quanto menos utilizar a máquina no ano, o custo da máquina hora será maior, por que seu custo fixo por hora trabalhada ser maior.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 25), significa a medição do tempo utilizado por horas de máquina para gerar um nível específico de produção. Pode ser também, uma informação sobre a capacidade instalada de uma indústria.

Se, por exemplo, cada unidade produzida do produto A implicar um gasto de 3 horas- máquinas e, se a empresa dispuser, no total, de uma capacidade instalada de 3.000 horas-máquinas por mês, significa afirmar que essa fábrica pode produzir no máximo 1.000 unidades do produto A no mês.

1.26 Horas de Mão de Obra.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 26), é a medição do tempo utilizado por horas de mão de obra para gerar um nível específico de produção. Pode ser também, uma informação sobre a capacidade instalada de uma indústria.

Se, por exemplo, cada unidade produzida do produto X implicar um gasto de 0,5 horas de mão de obra e, se a empresa dispuser, no total, de uma capacidade instalada de 5.000 horas de mão de obra mês, significa afirmar que essa fábrica pode produzir no máximo 10.000 unidades do produto X no mês.

1.27 Medidas de Desempenho.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 26), são os indicadores de qualidade dos trabalhos desenvolvidos e dos resultados alcançados por uma atividade, um processo ou uma unidade organizacional. Medidores de desempenho podem ser financeiros ou não financeiros. Um exemplo de medidor de desempenho de uma unidade organizacional é o retorno ou a lucratividade sobre as vendas.

1.28 Processo

De acordo com os autores Oliveira e Perez Jr (2009, p. 26), o processo é um conjunto ou sequência de atividades logicamente relacionadas e coordenadas que visam à obtenção de resultados, para os quais são consumidos recursos.

CAPÍTULO 2 – SISTEMAS DE CUSTEIO

2.1 Sistema por Absorção

Segundo Martins (2010, p. 37) o Sistema por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Para os autores Viceconti e Neres (1995, p. 17) o Custo por Absorção ou Custo Pleno consiste na apropriação de todos os custos (fixos e variáveis) a produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são incluídos. A principal distinção do Custeio por Absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do pedido, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idênticos tratamentos. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

Entre tanto para o autor Martins (2010, p. 37) o Sistema por Absorção não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria contabilidade de custos. Outros critérios de custos diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela contabilidade financeira, válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscal.

De acordo com o autor Martins (2010, p. 38) o Sistema por Absorção não é totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação dos estoques (para apuração de resultado e para o próprio balanço).

2.2 Custos Fixos e Custos Variáveis

Para o autor Martins (1996, p. 54) além do agrupamento em direto e indireto, os custos podem ser classificados de outra forma diferente. Outra classificação usual e mais importante que todas as demais, leva-se em consideração a relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo. Divide basicamente os custos Fixos e Variáveis.

Segundo os autores Oliveira e Perez Jr. (2009, p. 64 e 68) os custos fixos são aqueles custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção. Consequentemente não são identificados como custos da produção do período, como os custos de um período de produção. Os custos

variáveis são aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido.

Conforme os autores Viceconti e Neves (1995, p. 17) só são apropriados a produtos os custos variáveis. Os custos fixos são colocados diretamente à conta de resultado (juntamente com as despesas) sob a alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa. Os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.

Por tanto entende-se com base nos autores que os custos fixos ou despesas são um tipo de custeio que não há alteração de valores quando se obtém aumento ou diminuição da produção da empresa, como por exemplo: aluguel de equipamentos e instalações; salário da administração; segurança, vigilância. No caso se houver possíveis variações na produção não irão modificar os gastos, devido os valores já estar fixados, por isso é chamado de custos fixos.

No sistema de custo ou despesas variáveis aquelas despesas que variam de acordo com o volume de produção ou do volume de vendas efetivas em determinado período, como por exemplo: matéria prima; comissões de vendas; insumos produtivos, como água e energia.

Apropriação dos Custos Fixos e Variáveis: No sistema de custo variável para se obter o custo final do produto ou serviço, será necessário ser feito a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente de período, e custos fixos será considerados diretamente no resultado do exercício. No caso desse tipo de sistema a geração de riqueza está na venda de produtos e não na produção, são informações que são geradas para fins gerenciais para tomada de decisões, porém, não é permitido pela legislação fiscal.

O sistema de custeio por absorção é utilizado legalmente de acordo com o Decreto 3.000/99. No custeio por absorção todos os gastos relacionados com a fabricação são distribuídos para todos os produtos fabricados, independentemente se as despesas são fixas ou variáveis, com isso o produto absorve os custos, e assim é denominado sistema por absorção.

2.3 Sistema de Custeio Baseado em Atividades- Custeio ABC

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC é um método de Custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]. O ABC pode ser aplicado, também

aos custos indiretos, principalmente à mão de obra direta e é recomendado que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos [...], (MARTINS, 2010, p. 87).

O Sistema ABC é um método de custeio de análise estratégica que as empresas utilizam baseando suas atividades no processo de fabricação de seus produtos, é um sistema. Com o grande desenvolvimento tecnológico e a diversidade nos sistemas de produção, as empresas vêm tendo aumentos significativos em seus custos indiretos, em relação a valores absolutos quanto em termos relativos, comparando-se aos custos diretos, (item de mão de obra direta é o que mais vem decrescendo segundo Martins). O Sistema ABC ou Custo Baseado em Atividades gera informações para a contabilidade gerencial como uma ferramenta no processo decisório do setor produtivo e administrativo da empresa visando melhorar o gerenciamento e a lucratividade da empresa.

Com base nas informações bibliográficas foi feito um estudo de caso através do sistema ABC para obtermos uma compreensão melhor do sistema. É uma indústria de estruturas metálicas: “Estruturas Metálicas Brasil”, foi elaborado o sistema de análise ABC classificando os produtos segundo a frequência da demanda utilizado na indústria.

No caso da empresa Estruturas Metálicas Brasil, é mantido um estoque de centena de itens, assim como em outras empresas, porém, somente uma parcela deles é administrada fortemente, que são os principais itens que são capazes de atender qualquer tipo de fabricação para atender as obras. A classificação ABC separa os itens em três classes de acordo com o valor total consumido, ou seja, de acordo com a demanda. Segundo a regra de Pareto os itens classificados como A, e correspondem a 20% em quantidade, mas chegam a 80% em termos de valor. Já os itens considerados como B representam 30% da quantidade e 15%, enquanto os itens C equivalem a 50% da quantidade e 5% do valor utilizado como matéria-prima é feito quinzenalmente na empresa.

Figura 01: Tabela de análise ABC

Item	Matéria-prima	Unidade	Quantidade	Valor Unidade	Valor Total	Percentual	% Acumulada	Classe
1	perfil dobrado de chapa 2,25mm	Kg	73.231	2,62	191865,22	14,9	14,9	A
2	viga soldada VS 1.200/264/9.160	Kg	52.305	3,43	179406,15	14,0	28,9	A

3	perfil dobrado de chapa 3,00mm	Kg	49.660	2,62	130109,20	10,1	39,0	A
4	viga soldada VS 950/175/9.994	Kg	32.765	3,43	112383,95	8,7	47,8	A
5	perfil dobrado de chapa 2,65mm	Kg	29.863	2,62	78241,06	6,1	53,8	A
6	perfil IW 610/113	Kg	25.810	2,99	77171,90	6,0	59,8	A
7	perfil de chapa USI civil 300	Kg	14.289	2,87	41009,43	3,2	63,0	A
8	perfil dobrado de chapa 3,75mm	Kg	15.448	2,62	40473,76	3,1	66,2	A
9	telha galvalume c/ resina RT40/0980 0,50/1.200mm	MT	2.360	15,72	37099,20	2,9	69,1	A
10	bobina galvanizada RT 0,65/1.200mm	Kg	13.470	2,43	32732,10	2,5	71,6	A
11	perfil dobrado frio U 3/180/50/6000mm	Kg	11.009	2,77	30494,93	2,4	74,0	A
12	perfil IW 610/101	Kg	9.650	2,77	26730,50	2,1	76,1	A
13	perfil dobrado de chapa 1,95mm	Kg	6.168	4,02	24795,36	1,9	78,0	A
14	perfil dobrado de chapa 1,50mm	Kg	6.118	4,02	24594,36	1,9	79,9	A
15	perfil dobrado de chapa 4,75mm	Kg	7.611	2,62	19940,82	1,6	81,5	A
16	perfil dobrado de chapa 6,30mm	Kg	6.498	2,62	17024,76	1,3	82,8	B
17	perfil dobrado frio U 3,75/2,00/60/6000mm	Kg	6.132	2,77	16985,64	1,3	84,1	B
18	perfil dobrado de chapa 19,0mm	Kg	3.692	3,44	12700,48	1,0	85,1	B
19	chapa LQ A 36/6,3/1.200/3.000	Kg	4.440	2,13	9457,20	0,7	85,8	B
20	tinta induslux cinza	TB	6	1500,00	9000,00	0,7	86,5	B
21	perfil dobrado frio U 3/180/50/5495mm	Kg	3.010	2,77	8337,70	0,6	87,2	B
22	telha galvalume trapézio 40 de 0,50mm	MT	378,2	18,62	7042,84	0,5	87,7	B
23	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/6000mm	Kg	2.318	2,77	6420,86	0,5	88,2	B
24	perfil dobrado de chapa 9,5mm	Kg	1.860	3,16	5877,60	0,5	88,7	B
25	perfil dobrado frio U 2,25/92/40/6000mm	Kg	2.119	2,77	5869,63	0,5	89,1	B
26	perfil dobrado frio U 3/180/50/8635mm	Kg	2.090	2,77	5789,30	0,5	89,6	B
27	perfil dobrado de chapa 1,50mm	Kg	1.562	3,69	5763,78	0,4	90,0	B
28	perfil dobrado frio U 2,65/150/50/6000mm	Kg	1.946	2,77	5390,42	0,4	90,5	B
29	perfil dobrado frio C 2,00/50/50/50/3950mm	Kg	1.890	2,77	5235,30	0,4	90,9	B
30	perfil dobrado frio U 2,25/142/50/6000mm	Kg	1.721	2,77	4767,17	0,4	91,2	B
31	CFQ 3,00/1.200/3.000	Kg	1.765	2,65	4677,25	0,4	91,6	B
32	tinta induslux acab. Branco	TB	3	1500,00	4500,00	0,4	92,0	B
33	chapa 4,75/1,20/1,28	Kg	1.671	2,66	4444,86	0,3	92,3	B
34	arame mig Enim	Kg	750	5,78	4335,00	0,3	92,6	B
35	perfil dobrado frio L 3,00/40/40/6000mm	Kg	1.540	2,77	4265,80	0,3	93,0	B
36	perfil dobrado de chapa 2,00mm	Kg	1.568	2,62	4108,16	0,3	93,3	B
37	ferro redondo ¾	Kg	1.565	2,62	4100,30	0,3	93,6	B
38	ferro redondo 3/8	Kg	1.642	2,49	4088,58	0,3	93,9	B
39	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/4990mm	Kg	1.463	2,77	4052,51	0,3	94,2	B
40	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/4900mm	Kg	160	2,77	3213,20	0,2	94,5	B
41	pino pol m24/55	PC	2.000	1,60	3200,00	0,2	94,7	B
42	chapa 4,75/1,20/2,74	Kg	1.119	2,66	2976,54	0,2	95,0	B
43	perfil dobrado frio U 2,65/150/50/6000mm	Kg	1.073	2,77	2972,21	0,2	95,2	B
44	barra redonda 5/8	Kg	1.131	2,62	2963,22	0,2	95,4	B
45	Thiner	TB	5	560,00	2800,00	0,2	95,6	B
46	CFQ 2,00/1.200/3.000mm	Kg	978	2,65	2591,70	0,2	95,9	C
47	parafusos sext. 1-8/3 A 325	CT	6	418,96	2513,76	0,2	96,0	C
48	arame mig Gerdau	Kg	500	4,69	2345,00	0,2	96,2	C
49	perfil dobrado frio U 2,65/100/40/6000mm	Kg	840	2,77	2326,80	0,2	96,4	C
50	CFQ 3,00/1.500/3.000	Kg	880	2,63	2314,40	0,2	96,6	C
51	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/2927mm	Kg	804	2,77	2227,08	0,2	96,8	C
52	perfil dobrado frio U 3/180/50/1470mm	Kg	792	2,77	2193,84	0,2	96,9	C
53	perfil dobrado frio L 3,00/30/30/6000mm	Kg	790	2,77	2188,30	0,2	97,1	C
54	perfil dobrado de chapa 1,20mm	Kg	721	2,87	2069,27	0,2	97,3	C

55	CFQ 4,50/1.200/3.000	Kg	768	2,63	2019,84	0,2	97,4	C
56	chapa FQ 3,75/1,20/1,56	Kg	762	2,59	1973,58	0,2	97,6	C
57	perfil dobrado frio U 3/180/50/1170mm	Kg	680	2,77	1883,60	0,1	97,7	C
58	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/4483mm	Kg	641	2,77	1775,57	0,1	97,9	C
59	porca sext. 1" A 194	CT	6	281,71	1690,26	0,1	98,0	C
60	chapa 4,75 A 36/1,20/2,56	Kg	603	2,66	1603,98	0,1	98,1	C
61	eletrodo 70-18 3,25mm	Kg	210	7,43	1560,30	0,1	98,2	C
62	perfil dobrado frio C 2,00/50/50/50/5620mm	Kg	552	2,77	1529,04	0,1	98,4	C
63	chapa 4,75/1,20/3,00	Kg	547	2,66	1455,02	0,1	98,5	C
64	chapa FQ 3/75/1,20/2,74	Kg	513	2,66	1364,58	0,1	98,6	C
65	CFQ 2,25/1.000/3.000	Kg	512	2,65	1356,80	0,1	98,7	C
66	perfil dobrado frio U 3/100/40mm	Kg	480	2,77	1329,60	0,1	98,8	C
67	Cantoneira	Kg	494	2,62	1294,28	0,1	98,9	C
68	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/2895mm	Kg	408	2,77	1130,16	0,1	99,0	C
69	gás comprimido	MT	90	12,49	1124,10	0,1	99,1	C
70	CFQ 2,65/1.200/3.000	Kg	368	2,65	975,20	0,1	99,1	C
71	chapa FQ 3,75/1,20/2,82	Kg	298	2,59	771,82	0,1	99,2	C
72	perfil dobrado frio L 3,00/50/100/250mm	Kg	278	2,77	770,06	0,1	99,3	C
73	perfil dobrado de chapa 16,0mm	Kg	217	3,44	746,48	0,1	99,3	C
74	arruela liso F 436 1" aço	CT	12	61,78	741,36	0,1	99,4	C
75	eletrodo PC 1.500	PÇ	12	61,66	739,92	0,1	99,4	C
76	eletrodo 6013-3,2/350mm	Kg	140	5,21	729,40	0,1	99,5	C
77	porca sext. 1/2-13 CH 7/8	CT	19	33,78	641,82	0,0	99,5	C
78	chapa FQ 3,75/1,20/2,59	Kg	241	2,59	624,19	0,0	99,6	C
79	bico de corte plasma PC 1.500	PÇ	12	50,30	603,60	0,0	99,6	C
80	parafusos sext. 3/4-10/2-1/2	CT	3	198,00	594,00	0,0	99,7	C
81	disco de corte 9" 7/8/2t	PÇ	130	3,54	460,20	0,0	99,7	C
82	perfil dobrado frio U 2,25/100/40/4225mm	Kg	152	2,77	421,04	0,0	99,7	C
83	oxigênio comprimido	MT	60	7,00	420,00	0,0	99,8	C
84	porca sext. 3/4-10 A 194	CT	3	105,73	317,19	0,0	99,8	C
85	perfil dobrado frio L 3,00/130/50/70mm	Kg	102	2,77	282,54	0,0	99,8	C
86	perfil dobrado frio U 3/180/50/492mm	Kg	96	2,77	265,92	0,0	99,8	C
87	perfil dobrado frio U 3/180/50/415mm	Kg	93	2,77	257,61	0,0	99,9	C
88	acetileno dissolvido	Kg	15,4	16,66	256,56	0,0	99,9	C
89	eletrodo 6013-250mm	Kg	35	7,04	246,40	0,0	99,9	C
90	disco de desbaste 7" 1/4 7/8	PÇ	62	3,81	236,22	0,0	99,9	C
91	eletrodo PC 650	PÇ	10	21,73	217,30	0,0	99,9	C
92	arruela liso 3/4 F 436	CT	6	34,41	206,46	0,0	100,0	C
93	perfil dobrado frio L 3,00/50/75/250mm	Kg	71	2,77	196,67	0,0	100,0	C
94	bico de cote PC 650	PÇ	10	17,95	179,50	0,0	100,0	C
95	perfil dobrado frio U 3/180/50/482mm	Kg	50	2,77	138,50	0,0	100,0	C
96	Acetonagem	Kg	15,4	2,11	32,49	0,0	100,0	C
					1.285.341,56	100,0		

Fonte: Empresa Estruturas Metálicas Brasil Ltda/ Daniele Alves

2.4 Custo Direto ou Custo Variável.

O Custeio Variável, também conhecido como Custeio Direto, é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem, mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrado diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produto em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis [...]. (VICECONTI; NEVES, 1995, p. 85).

Custeio variável é um sistema que considera os custos de produção do período, somente os custos variáveis. Os custos fixos, porém, existem mesmo quando não à produção e não é considerado como custo de produção, mas sim como despesas, encerrando diretamente contra o resultado do período. Dessa forma, o custo do produto vendido e os estoques finais do produto em elaboração e de produto acabado só terão os custos variáveis.

Para os autores Oliveira e Perez (2009, p. 64),

Custos fixos são aqueles custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção. Conseqüentemente, não são identificados como custo de produção do período, mas como custo de um período de produção, ou seja, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total dos custos fixos, alguns exemplos de custos fixos: salários e encargos sociais das chefias dos departamentos e setores produtivos; salários e encargos sociais do pessoal de segurança; aluguel do prédio ou de máquinas produtivas; depreciação do prédio ou de máquinas, etc.

No sistema de custeio variável é feito a separação dos gastos variáveis que são os gastos que variam de acordo com o volume produzido ou vendido, e os gastos fixos são aqueles que se mantém estáveis perante o volume de produção ou de vendas, variando somente dentro de determinado limite.

Esse sistema é uma ferramenta que proporciona aos gestores informações necessárias para tomada de decisões, porém, esse método de custeio, não é permitido para demonstrativos externos e não é aceito perante a legislação de imposto de renda.

2.5 Custo Padrão

Para os autores Viceconti e Neves (1995, p.101 e 102) o custo padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em considerações características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos que são necessários para a produção e o seu respectivo volume. Existem três tipos básicos de custo padrão na concepção de Martins (2010, p. 315 e 316):

-O Custo Padrão Ideal: é o valor conseguido com o uso dos melhores materiais

possíveis, com a mais eficiente mão de obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva, etc. Os cálculos seriam referentes a tempo de produção, de profissional ou de máquinas. O custo Padrão Ideal seria uma meta da empresa em longo prazo, e não fixada para o próximo período ou para determinado mês. O uso do Custo Padrão Ideal é extremamente restrito, já que serviria apenas para comparações realizadas no máximo uma vez ao ano, por exemplo, para se ter uma idéia de quanto se evoluiu com relação a anos anteriores.

-O Custo Padrão Corrente: é muito mais válido e prático. Esse tipo de custo diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. Por tanto no Custo Padrão Corrente inclui no custo do produto algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam ser sanadas.

-O Custo Padrão Estimado: Segundo os autores Viceconti e Neves (1995, p.101) é um custo que deve ser determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média de custos observados com base no passado, sem qualquer preocupação de se avaliar se ocorreu ineficiência na produção (exemplo: se o nível de desperdício dos materiais poderia ser diminuído, se a produtividade de mão de obra poderia ser melhorada, se os preços pagos pelos insumos poderiam ser menores, etc.).

O Custo Padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa tenha controle sobre seus custos, comparando os que deveriam ser (Custo Padrão) com os que efetivamente ocorreram (custo Real). Desta comparação, a empresa, ao analisar as razões das diferenças entre os dois tipos de custos, pode descobrir se está utilizando um volume maior de materiais do que deveria se pagou o preço adequado por estes materiais, se está havendo um volume grande de estragos e perdas além do que se poderia esperar, se a produtividade da mão de obra está aumentando ou diminuindo, etc., além disso, o que é talvez o mais importante, ao detectar as ineficiências, a empresa terá diante de si um quadro adequado para determinar de que forma poderá cortar custos e aumentar a sua lucratividade [...], (VICECONTI; NEVES, 1995, p. 102).

O Custo Padrão é um custo pré-determinado para a produção de um produto ou um volume, fazendo o planejamento do custo padrão do produto, para um período futuro, porém, breve. O custo está relacionado com o volume de despesas indireta de produção e a mão de obra esta ligada a condições correntes.

O custo padrão consiste como o próprio nome diz: um padrão e um custo. Padrão é um método predeterminado, ou então a maneira de medir a execução de uma tarefa, exemplo: montar uma mesa, um celular, algum tipo de máquina. Esse tipo de método envolve medições qualitativas, quantitativas, peso (Kg) de materiais, horas de mão de obra, entre outros itens traduzem-se em custos para empresa, são itens utilizados como base de cálculo do custo padrão que devem ser definidos com precisão. Haverá alteração no caso de mudança no método de operação ou dos produtos modificando a parte monetária quando há variação nas taxas de mão de obra ou até mesmo, na oscilação do valor de materiais, por exemplo, variação do preço do ferro para as indústrias, a partir do dia 01-06-12 houve um aumento significativo de 8% repassado pelas usinas, devido o aumento do dólar, se o quilo do ferro custava R\$ 3,10 Kg, hoje passou a custar R\$ 3,35 Kg, uma empresa para produzir não compra em pequena quantidade, mas sim em toneladas, trazendo para empresa um alto custo, alterando a base de cálculo do custo padrão.

CAPÍTULO 3 – TOMADA DE DECISÃO

3.1- As Vantagens, como Instrumento Gerencial, da Utilização do Custo Variável.

No sistema de custeio variável, apenas os custos variáveis serão atribuídos ao produto elaborado, incluindo também as despesas variáveis, que serão subtraídas da receita, com o propósito de obter-se a margem de contribuição de cada produto. Já os custos fixos e as despesas fixas serão diminuídos da margem de contribuição total do período.

O custeio variável preocupa-se com a funcionabilidade dos custos, e comportamento dos mesmos, esse tipo de custeio prevê uma apropriação de caráter gerencial.

Para ser adotado o sistema de custeio variável é importante realizar as seguintes tarefas:

- Separar os custos, as despesas incorridas pela empresa, em custos fixos e custos variáveis;
- Verificar alocação dos custos e despesas variáveis dos produtos/ serviços;
- Calculo da margem de contribuição das margens;
- Para se obter o lucro da empresa, será necessário ser feito a subtração, da margem da contribuição total da empresa e os custos fixos.

Entende-se por custos e despesas fixas, quando em determinado período de tempo e numa certa capacidade instalada de produção seus custos não variam, já os custos variáveis, é o oposto, seus custos serão modificados de acordo com a quantidade produzida. Na alocação dos custos e despesas variáveis ocorre de forma direta, de maneira em que vão ocorrendo são distribuídos os respectivos produtos ou serviços, assim, não havendo rateios. Margem de contribuição entende-se como sendo o valor de cada unidade de um produto fabricado e comercializado, que contribui para cobrir os custos fixos da empresa.

Segundo o autor Maher (2001, p. 114) como instrumento gerencial o sistema de custo variável baseia-se nas informações geradas por meio de custo variável, apresentando-se algumas vantagens como:

- Separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, facilitando as atividades do planejamento e controle;
- O cálculo da margem de contribuição auxilia o acompanhamento da análise do desempenho dos produtos;
- Cria condições necessárias para a implantação de instrumentos como o custo padrão e análise do ponto de equilíbrio;

- O impacto dos custos e despesas fixas pode ser estudado com maior precisão;
- Dá suporte as decisões gerenciais.

Portanto, entende-se que, as vantagens proporcionadas pelo sistema de custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão, onde é extraída a margem de contribuição, é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto.

3.2- Custeio Variável perante legislação de Imposto de Renda

[...] Os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco. [...], (MARTINS, 2010, p. 202).

A empresa que utiliza as informações prestadas pela contabilidade, com o objetivo gerencial para a tomada de decisões, poderá obter de maneira complementar, o custeio variável. As organizações que atuam no mundo competitivo de hoje, precisa não somente buscar informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, mas também disponibilizar seus estoques e resultados, de acordo com a legislação fiscal e os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

O custeio variável fornece informações importantes para os gestores tomarem decisões nas organizações, com base na utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos, porém, a desvantagem é que esse sistema infringe os Princípios Fundamentais da Contabilidade e da legislação fiscal, e com isso, não sendo aceito para os demonstrativos externos, por que os custos fixos dizem respeito à capacidade de produção e não, à capacidade em si.

De acordo com o autor Martins (2010, p. 204), pela própria natureza dos custos fixos, arbitrariamente em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável, em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se seus custos fixos como se fossem despesas.

Nas Demonstrações à base do Custeio Variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com o Absorção. Mas, por contrariar a Competência e a Confrontação, o custo variável não é válido para Balanços de uso externo,

deixando de ser aceito tanto pela Auditoria Independente quanto pelo Fisco. Portanto é possível utilizado durante o período anual e fazer adaptações de fim de exercício para se voltar ao Custeio por Absorção.

3.3- Sistema de Custeio por Absorção na tomada de decisão.

[...] O custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade geralmente aceito. Consistem na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. [...], (MARTINS, 2010, p. 37).

De acordo com o autor Martins (2010, p. 38), este é um critério adotado pela Contabilidade Financeira, válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultado como também na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais.

A auditoria externa tem-no como base. Apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateio arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração de resultado e para o próprio balanço).

O imposto de renda também o utiliza, no Brasil é obrigatório, com pequenas exceções, na nossa legislação fiscal algumas variações optativas, como por exemplo, na depreciação. No custeio por absorção, a depreciação dos equipamentos e outros imobilizados amortizáveis utilizados na produção devem ser distribuídos aos produtos elaborados; portanto, vai para o ativo na forma de produtos, e só vira despesa quando da venda dos bens. Na nossa legislação antigamente havia a opção do imposto de renda admitir que ela fosse separada dos custos de produção e tratada diretamente como despesa, podendo ser descarregada para o resultado integralmente no período, mesmo que parte dos produtos feitos estivesse estocada ainda no final, atualmente isso não ocorre.

3.4- Sistema de Custeio Variável na tomada de decisão

Segundo o autor Leone (2000, p. 391 e 392), o custeamento variável é seletivo, onde se deseja determinar os custos, é acumular os custos, levantar os custos dos processos, dos produtos e dos serviços fabris. Para isso é necessário debitar ao processo, aos produtos e aos serviços os custos realizados, para executar essas operações fabris. O critério do custeio variável deverá debitar aos custos do produto, dos processos ou dos serviços.

Para que um custo consiga chegar ao custo dos produtos, dos processos ou dos serviços é necessário que ele atenda a duas qualificações simultaneamente:

-É necessário que ele seja diretamente relacionado ao objeto cujo custo está sendo apurado;

-É necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação que está sendo custeada.

Com o resultado da aplicação desse critério, os custos de produção não absorverão os custos indiretos e fixos. Em outras palavras, esses custos não serão inventariáveis, caso o objeto de custeio seja a determinação do custo dos produtos que estão sendo fabricados. Serão eles debitados ao Resultado do período.

O objetivo principal do critério é a determinação da Contribuição Marginal. Onde a Contribuição Marginal seria a diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis. A figura da Contribuição Marginal terá importantes aplicações na Contabilidade de Custos que é um ramo da Contabilidade Gerencial. O critério que leva à determinação da Contribuição Marginal é aquele que mais se identifica ao preceito contábil do casamento entre a renda despesa, denominados pelos americanos do norte. É o preceito subjacente ao “regime de competência” de exercícios e de atividade.

Tanto pode o contador de custos determinar a Contribuição Marginal Unitária que se destina a desempenhar papel importante em muitas decisões gerenciais, como também a Contribuição Marginal total que serve como auxílio a outros tipos de soluções.

3.5 Margem de Contribuição

De acordo com o autor Junior Silva (2000, p. 21) a margem de contribuição é um conceito decorrente metodologia de custeio direto. Algebricamente, a margem de contribuição pode ser descrita pela expressão a seguir:

$$MC = V - CV$$

MC é a margem de contribuição, V representa as vendas (descontadas as devoluções) e CV o total do custo variável. O total do custo variável é a somatória do total de custo variáveis da venda (CVV) e dos custos de produtos /serviços /marcadorias vendidas (CPV/CSP/CMV).

Do ponto de vista conceitual, a margem de contribuição representa um parâmetro que demonstra a capacidade de cobertura dos custos fixos.

Em termos relativos (percentualmente), pode ser um indicador da estratégia de posicionamento da empresa. Assim, caso a margem de contribuição relativa seja muito pequena, é provável que se trate de um negócio para produção em massa, que necessita de uma grande expansão do volume de vendas para se tornar lucrativo.

3.5.1 Margem De Contribuição Como Instrumento De Análise De Fator Limitativo Da Capacidade Produtiva.

Caso prático exposto pelo autor Júnior Silva (2000 p. 55). A diretoria de uma empresa solicita ao Departamento de custos que elabore uma análise com a hipótese de corte do produto C e, observando o tempo unitário de produção do referido produto, elabora o seguinte demonstrativo:

Produto	Prod. Anual UM	MC por unidade	MC total
A	3.300	500	1.650.000
B	2.800	550	1.540.000
C	3.041	600	1.824.600
D	2.000	200	400.600
Total Geral			5.414.600

Fonte: Júnior Silva (2000 p. 55).

Preocupada, a direção solicita ao departamento de custos que investigue a causa da maior contribuição total, apresentada pelo demonstrativo.

Após alguns estudos, o departamento de custos verifica a rentabilidade dos produtos por hora/máquina e constata que, devido ao menor tempo de fabricação do produto D, apresenta uma margem de contribuição de 57,14 por hora, enquanto o produto C apresenta uma margem de contribuição de 54,55 conforme demonstrado no quadro a seguir:

Produtos	MC unitária	Horas/ Maquinas	MC por Hora
A	500	9,50	52,63
B	550	9,00	61,11
C	600	11,00	54,55
D	200	3,50	57,14

Fonte: Júnior Silva (2000 p. 56).

Examinando esse demonstrativo, a Diretoria verifica que, na realidade, o produto D deveria ser cortado como terceira opção, depois de A e C.

Podemos concluir que, em função do exposto, a margem de contribuição é ainda peça-chave para tomar decisão, porém considerando, agora, a margem de contribuição por hora/máquina, conforme o “fator limitante da capacidade produtiva”.

3.6 A relação custo- volume –lucro

A gestão de custos é uma ferramenta que busca oferecer as empresas informações que lhes permitam manter-se no mercado com produtos de qualidade e a um custo menor do que aqueles oferecidos pelos concorrentes.

Segundo os autores Pinto, Limeira, Silva e Coelho (2008, p.66) o estudo das relações entre receita, custos fixos e variáveis, despesas fixas e variáveis e resultado é denominado análise de custos- volume-lucro. Essa análise proporciona uma ampla visão econômica do processo de planejamento, examinado o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro a medida que ocorre um mudança no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos.

Esse tipo de análise pode responder a perguntas que constantemente surgem nas organizações. Também é utilizada para projetar o lucro obtido em diversos níveis de produção e vendas, bem como analisar o impacto sobre o lucro das modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos. Assim contribuindo significativamente na tomada de decisão.

Esta análise é baseada no custeio direto ou variável que, como visto anteriormente, é um método de custeio utilizado para fins decisórios que orienta o gestor em processos de formação de preços, determinação do mix de produtos, decisão de retirada ou não um produto de linha, decisão de comprar ou fabricação, além de possibilitar a análise do comportamento dos lucros em função das variáveis de vendas. Através dessa relação, pode-se estabelecer qual a quantidade mínima que a empresa deverá produzir e vender para que não incorra em prejuízos, atingindo-se assim o ponto de equilíbrio. Sendo assim, os custos e despesas variáveis assumem papel fundamental, pois são responsáveis por afetar de forma direta a margem de contribuição do produto ou serviço.

Os custos variáveis totais oscilam de acordo com o volume de produção e vendas, ou seja, aumentam ou diminuem conforme quantidade produzida.

Diferentemente dos custos fixos totais que não variam com a redução ou aumento da produção, os custos fixos unitários diminuem à medida que aumenta o volume produzido e os custos variáveis unitários permanecem constantes, mesmo com a variação da quantidade produzida.

3.7 Análises do Ponto de Equilíbrio

Segundo os autores Pinto, Limeira, Silva e Coelho (2008, p.74), uma vez separados os custos e despesas em fixos e variáveis, os gestores estão de posse de informações úteis para a preparação de instrumentos de análise que, além de responder a diversos questionamentos, auxiliarão no processo de tomada de decisão, no planejamento e no controle.

Considerada uma das principais análises utilizadas no processo de gestão, a do ponto de equilíbrio – que em inglês é denominado break-even point – representa o momento em que a empresa atinge o resultado nulo em suas operações, ou seja, não há lucro nem prejuízo. Para que isso aconteça, é necessário que a receita total se iguale ao somatório dos custos e despesas totais, sejam eles fixos ou variáveis.

A análise do ponto de equilíbrio é consequência direta do comportamento dos custos diante do volume de atividades e pode ser trabalhada de três formas: ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro.

A análise do Ponto de Equilíbrio é fundamental nas decisões referente a investimentos, nos planejamentos de controle do lucro, no lançamento ou corte de produtos e para análise das alterações do Preço de venda conforme o comportamento do mercado.

Segundo o autor Martins (2009, p. 261) se uma empresa tem as seguintes características:

Custos + Despesas variáveis: \$600,00/un.

Custos + Despesas Fixas: \$4.000,00/un.

Preço de Venda: \$800,00/un.

Sabendo que seu ponto de equilíbrio será obtido quando a soma das margens de contribuição (\$200/un.) totalizar o montante suficiente para cobrir todos os Custos e Despesas Fixas; esse é o ponto em que contabilmente não haveria nem lucro nem prejuízo (supondo produção igual à venda) Este é o Ponto de equilíbrio Contábil (PEC)

Porem em um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo (pelo menos o juro do capital próprio investido). Supondo que empresa tenha tido um Patrimônio Líquido no inicio do ano de \$10.000.000, colocados para render um mínimo de 10% a.a., temos um lucro mínimo desejado anual de \$1.000.000, Assim, se essa taxa for a de juros no mercado, concluímos que o verdadeiro lucro da atividade será obtido quando contabilmente o resultado for superior a esse retorno. Logo, haverá um ponto de equilíbrio econômico (PEE) quando houver um lucro contábil de \$1.000.000.

O PEE será obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar então \$5.000.000, para que, deduzidos os Custos e Despesas Fixos de \$4.000.000, sobrem os \$1.000.000 de lucro mínimo desejado:

$$\text{PEE} = \$5.000.000/\text{ano}$$

$$\$200/\text{un.}$$

= 25.000 un./ano, ou \$20.000.000/ano de receitas

Se a empresa estiver obtendo um volume intermediário entre as 20.000 e as 25.000 unidades, estará obtendo resultado contábil positivo, mas estará economicamente perdendo, por não estar conseguindo recuperar sequer o valor do juro do capital próprio investido.

Por outro lado, o resultado Contábil e o Econômico não são coincidentes, necessariamente, com o Resultado Financeiro. Por exemplo, se dentro dos Custos e Despesas Fixos de \$4.000.000 existir uma Depreciação de \$800.000, sabemos que essa importância não irá representar desembolso de caixa no período.

Dessa forma, os desembolsos fixos serão de \$3.200.000/anos; portanto, o ponto de equilíbrio Financeiro (PEF) será obtido quando conseguirmos obter uma margem de contribuição Total nessa importância:

PEF=

$$\$3.200.000/\text{ano}$$

$$\$200/\text{un.}$$

= 16.000 un./ ano, ou \$12.800.000 de Receitas Totais

Se a empresa estiver vendendo neste nível, estará conseguindo equilibrar-se financeiramente, mas estará com um prejuízo contábil de \$800,00 já que não estará conseguindo recuperar-se da parcela “consumida” do seu Ativo Imobilizado.

Economicamente estará, além desse montante, perdendo os \$1.000.000 dos juros, com um prejuízo total de \$1.800.000.

Se o volume de vendas for de 22.000 un. teremos:

Resultado Contábil: 2.000 un. x \$200/un. = \$400.000 de lucro

Resultado Econômico: (3.000 un.) x \$200/un. = (\$600.000) de prejuízo

Resultado Financeiro: 6.000 un. x \$200/un. = 1.200.000 de superávit

3.8 Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional

Segundo os autores Pinto, Limeira, Silva e Coelho (2008, p. 23), a margem de segurança é um indicador a ser utilizado no processo de gestão: para tanto é necessário que a organização tenha bem definido o resultado estimado baseado em projeções orçamentárias. Esse resultado é determinado tomando-se por base a taxa mínima de retorno esperado a fim de tornar lucrativa a injeção de capital por parte dos investidores.

Uma vez definido o resultado que se deseja auferir, pode-se afirmar que a margem de segurança representa a porcentagem máxima de redução na receita sem que incorra em prejuízos. Em outras palavras, caso haja algum problema mercadológico que faça com que a empresa não consiga atingir o resultado projetado, qual o percentual Máximo de redução da receita para, no mínimo, cobrir todos os custos operacionais sejam estes fixos ou variáveis.

Em uma organização quando há uma superação do volume e vendas projetado, sendo assim um faturamento superior ao projetado, pode-se assegurar que esta havendo uma maximização de resultado. Assim, está-se gerando uma alavancagem operacional.

O grau de alavancagem operacional é gerado quando se atinge um volume de vendas acima do mínimo estimado, contribuindo para a maximização do resultado. Sua determinação é feita da seguinte forma:

GAO=

$$\text{GAO} = \frac{\text{Variação Porcentagem de acréscimo no lucro}}{\text{Variação Porcentagem de acréscimo no volume}}$$

O grau de alavancagem operacional é um ferramenta poderosa, através do índice obtido sabemos quantas vezes o lucro aumentará ou diminuirá em função da variação da receita.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado atual é altamente competitivo, e este cenário faz com que as empresas busquem alternativas eficazes para se manter no mercado e uma delas é o controle dos custos envolvidos nas atividades da empresa.

Através das informações geradas pelos sistemas de custeios, as empresas têm informações valiosas para a tomada de decisão, e montagem de estratégias para manter-se no mercado.

Afinal, não adianta simplesmente aumentar as receitas sem o devido controle do comportamento dos custos envolvidos, ou seja, qualquer empresa terá problemas quando suas receitas aumentarem em uma proporção inferior ao aumento dos custos.

Então neste trabalho apresentamos quais os tipos de sistemas de custeios existentes para que o controle dos custos possa ser realizado

E apresentamos os conceitos e indicadores mais significativos necessários ao processo de tomada de decisão que os sistemas de custeios podem proporcionar. Mas é importante lembrar que os custos das empresas não são estáticos, é necessário sempre avaliar o ambiente de negócio no qual a empresa esta inserida, as mudanças tecnológicas e mercadológicas. Pois o que hoje fazes parte do processo operacional com a chegada de alguma nova tecnologia pode se tornar desperdício. Por isso os gestores devem sempre buscar novas alternativas e conhecimentos necessários para a gestão adequada de custos. Assim utilizando as informações geradas, como uma ferramenta eficaz para a sobrevivência das empresas no mercado.

REFERÊNCIAS

DON R. Hansen e Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e controle**. 1ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

LEONE, George S. Guerra de. **Custos: planejamentos, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M de . **Contabilidade de custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINTO, LIMEIRA, SILVA, COELHO, Alfredo Augusto Gonçalves, Andre Luis Fernandes, Carlos Alberto dos Santos, Fabiano Simões. **Gestão de Custos**. 2 ed. Rio de Janeiro. FGV, 2008.