

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

JOÃO AUGUSTO LOPES DE OLIVEIRA JÚNIOR
JOÃO VITOR LOPES CARDOSO
TAYGON RODRIGO BRED A CAZUO

**CONTABILIDADE DE CUSTOS – MÉTODOS DE CUSTEIOS E GESTÃO
ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO**

MARÍLIA
2015

JOÃO AUGUSTO LOPES DE OLIVEIRA JÚNIOR
JOÃO VITOR LOPES CARDOSO
TAYGON RODRIGO BREDA CAZUO

CONTABILIDADE DE CUSTOS – MÉTODOS DE CUSTEIOS E GESTÃO
ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO

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. LUÍS OTÁVIO SIMÕES

MARÍLIA
2015

Júnior, João Augusto Lopes de Oliveira

Cardoso, João Vitor Lopes

Cazuo, Taygon Rodrigo Breda

Contabilidade de Custos – Métodos de Custeios e Gestão de Estratégica de Custos no Processo Decisório; orientador: Luís Otávio Simões, SP: [s.n.], 2015.

59 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2015.

1. Contabilidade de Custos 2. Métodos de Custeios 3. Análise Comparativa

CDD: 657.42



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

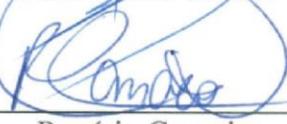
João Vítor Lopes Cardoso - 51771-2
Taygon Rodrigo Breda Cazúo - 51585-1
João Augusto Lopes de Oliveira Júnior - 45607-1

TÍTULO "Contabilidade de Custos - Métodos de Custeios e Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório."

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: 9,5

ORIENTADOR: 
Luis Otavio Simões

1º EXAMINADOR: 
Rogério Canaciro

2º EXAMINADOR: 
Silvana Festa Sabes

Marília, 10 de dezembro de 2015.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu falecido pai que sempre me mostrou que a honestidade é a base de tudo.

Taygon Rodrigo Breda Cazuo

Dedico este trabalho aos meus pais, que me proporcionaram a oportunidade de estar aqui hoje, à minha namorada e aos meus amigos.

João Vitor Lopes Cardoso

Dedico este trabalho à minha filha Eduarda.

João Augusto Lopes De Oliveira Júnior

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a deus pela oportunidade de estar aqui hoje, agradecer pela força recebida para superar todos os obstáculos e chegar frente à mais essa etapa Agradeço à minha família, pelo apoio incondicional recebido, à minha namorada, pelo companheirismo e pelo apoio nos momentos de dificuldades.

João Vitor Lopes Cardoso

Quero agradecer, em primeiro lugar a Deus, o que seria de mim sem a fé que eu tenho nele. Aos meus amigos pelas alegrias, tristezas e dores compartilhadas. Minha mãe, meu irmão e namorada que com muito apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Taygon Rodrigo Breda Cazu

Agradeço em primeiro lugar a Deus que sempre me guiou em todos os momentos de minha vida, sem ele nada se tornaria realidade.

Em especial agradeço meus pais Guto e Patrícia e meus avós Luiz Orlando, Marlene, Lazara e José por serem meus exemplos de caráter e Honestidade, pelo incentivo e apoio. A minha irmã Ana Luiza, pelo carinho e apoio.

Agradeço minha amada esposa, Jully Araújo, que sempre me deu força e incentivo para chegar até aqui, e minha filha Eduarda, simplesmente por existir, pois ela é o combustível da minha vida.

Agradeço a todos os professores, principalmente a nosso orientador Luís Otávio pela sua paciência e ajuda para a elaboração desse trabalho. Enfim, agradeço a todos os colegas de sala pelos momentos de descontração e parceria durante os anos de curso.

João Augusto Lopes De Oliveira Júnior

“Ninguém é tão ignorante que não tenha algo a ensinar. Ninguém é tão sábio que não tenha algo a aprender.”

Blaise Pascal

JÚNIOR, João Augusto Lopes de Oliveira, CARDOSO, João Vitor Lopes e CAZUO, Taygon Rodrigo Breda. **Contabilidade de Custos – Métodos de Custeios e Gestão de Estratégica de Custos no Processo Decisório**. 2015. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2015.

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho científico é uma abordagem muito importante para a sobrevivência das empresas. Com o aumento da competitividade no mercado as empresas tiveram que se adaptar e melhorar a gestão de custos, evoluindo - se em termos de conhecimento sobre os sistemas de custeio já existentes e posteriormente, com esses fundamentos analisar e tomar decisões corretas para alavancar seus negócios. Durante esse trabalho será apresentado os conceitos e definições da contabilidade e toda sua evolução, trazendo uma visão do passado, presente e futuro, será abordado os tipos de custeio mostrando vantagens e diferenças de cada método. Para isso, foram abordados os conceitos da contabilidade de custos como instrumento gerencial. A metodologia utilizada para o desenvolvimento desse estudo consistiu em um estudo de caso de uma empresa com valores estipulados de maneira fictícia. Para atingir este objetivo, o presente trabalho aplica no estudo de caso uma análise comparativa dos métodos de custeio por absorção e custeio baseado em atividades. Com a realização de vários cálculos apenas para fins de demonstração, teve como resultado que o método de custeio mais adequado é de responsabilidade da empresa, e que a escolha vai de cada necessidade.

Palavra-Chave: Contabilidade de Custos, Gestão de Custos, Tomada de Decisão.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo para Custo da Mercadoria Vendida	16
Tabela 2 – Demonstração de Resultados da empresa comercial	16
Tabela 3 – Comparação entre a Contabilidade gerencial e a Contabilidade Financeira	19
Tabela 4 – Resumo das Subdivisões da Contabilidade	21
Tabela 5 – Exemplo de apuração dos custos pelo método de custeio por absorção	32
Tabela 6 - Resumo de resultado pelo Custeio Variável	38
Tabela 7 – Exemplo de levantamento das atividades relevantes dos departamentos.....	43
Tabela 8 – Exemplo de atribuição dos custos às atividades.....	45
Tabela 9 – Exemplo de levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos ..	46
Tabela 10 – Exemplo de levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos	46
Tabela 11 – Levantamento das atividades relevantes dos departamentos.....	48
Tabela 12 – Atribuição dos custos às atividades.....	48
Tabela 13 – Levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.....	49
Tabela 14 – Levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.....	49
Tabela 15 - Cálculo de alocação dos custos aos produtos.....	51
Tabela 16 – Margem de lucro (Método de custeio baseado em atividades)	52
Tabela 17 – Exemplo do processo de custeio pelo método de custeio por absorção	54
Tabela 18 – Cálculo de alocação de custos aos produtos.....	56
Tabela 19 – Margem de lucro (Método de custeio por absorção)	57

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE DE CUSTOS, CONCEITOS E DESENVOLVIMENTO.....	13
1.1 Conceito e Objetivo da Contabilidade.....	13
1.1.1 Evolução.....	14
1.2 Contabilidade de Custo	21
1.2.1 Evolução da Contabilidade de Custo	24
1.3 Terminologias básicas de Custos	25
1.3.1 Terminologia em Custos Industriais	26
1.3.2 Terminologia em entidades não Industriais - Classificações dos Custos	27
1.4 O trabalho da Contabilidade de Custos	27
CAPÍTULO 2- INTRODUÇÃO AOS DIFERENTES TIPOS DE CUSTEIO.....	30
2.1 Custeio por Absorção.....	31
2.2 Custeio ABC (custeio baseando em atividades)	33
2.3 Custeio Padrão	35
2.4 Custeio Variável.....	37
CAPÍTULO 3 – ANÁLISE COMPARATIVA DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES	40
3.1 Custeio ABC – Detalhamento e Aplicação.....	40
3.1.1 Cálculo Demonstrativo (Custeio ABC).....	47
3.1.2 Cálculo de margem de lucro (Custeio ABC)	51
3.2 Custeio por Absorção – Detalhamento e Aplicação.....	52
3.2.1 Cálculo Demonstrativo (Custeio por Absorção)	55
3.2.2 Cálculo de margem de lucro (Custeio por Absorção)	57
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	59

INTRODUÇÃO

Este trabalho foi realizado no âmbito da Contabilidade, focado na Contabilidade de Custos, visando à importância do sistema de informação como ferramenta para gestão, sendo a sua utilização capaz de abranger inúmeras situações rotineiras em uma empresa.

A parte da ciência contábil que se dedica ao estudo racional dos gastos feitos para se obter um bem de venda ou de consumo, tal como produtos, mercadorias ou ainda serviços. Ela organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacional das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações, quantificando-os e dando embasamento necessário para a tomada de decisão.

A escolha do tema foi em virtude da intensa concorrência, consumidores e clientes exigentes, tecnologias em constantes mudanças e avançadas, e mesmo com todas essas evoluções, muitas empresas ainda sentem muita dificuldade em garantir um espaço do mercado por falta de informações garantidas e certas resultando em decisões erradas, e assim, prejudicando o bom desenvolvimento e crescimento das entidades. Com isso, a extrema relevância do tema desencadeia vários estudos de cunho acadêmico e gerencial visando auxílio às dificuldades encontradas no atual mercado vivenciado tanto pelas pequenas quanto pelas grandes empresas.

A Contabilidade de Custos se desenvolveu, para auxiliar os processos produtivos ajudando na atuação da empresa para melhores práticas, reduções de desperdícios, total controle da qualidade e assim garantindo vantagem competitiva.

A presente pesquisa está dividida da seguinte forma: no primeiro capítulo contém toda a parte teórica sobre a Contabilidade, conceito e evolução até chegar ao padrão de Contabilidade de Custos com sua definição e suas terminologias da teoria para melhor entendimento. O segundo capítulo explica sobre os tipos de custeios no meio da Contabilidade de Custos com seus conceitos e definições, dando para entender suas diferenças pertinentes, características para cada tipo de custeios e suas melhores formas de serem aplicadas nas organizações.

Enfim, o terceiro capítulo é um estudo de caso demonstrando a importância e necessidade da Contabilidade de Custos especificando o uso e aplicações dos métodos ABC e Absorção em organizações.

Esta pesquisa tem o intuito de ser orientadora para interessados no assunto, realizando com que o tema seja de fácil entendimento e aplicabilidade por meio das informações apresentadas.

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE DE CUSTOS, CONCEITOS E DESENVOLVIMENTO.

No mercado de trabalho, o objetivo de uma empresa privada é conseguir o maior lucro possível, logo, tendo como base esse conceito, consideramos que a empresa é uma instituição econômica criada para entregar a sociedade um bem de vendas ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço, e para entregar esses serviços e produtos para a sociedade com a gigante concorrência existente no mercado, com consumidores cada vez mais exigentes, preocupados e focados em qualidade é necessário um planejamento na gestão eficaz, fazendo com que as organizações sejam capazes de utilizar corretamente seus recursos, atingindo assim seus objetivos.

A Contabilidade de Custos tem um papel muito importante no contexto geral da gestão de um negócio de sucesso, auxiliando na parte financeira e direcionando o caminho mais satisfatório para o planejamento estratégico e assim, garantindo um bom posicionamento no mercado com produtos a um custo e preço razoáveis, e com isso, chamando atenção dos clientes e consumidores.

Para efeitos de custeamento de produtos, o processo consiste na alocação do total de custos, tanto diretos como indiretos, aos produtos ou serviços que são desenvolvidos pela empresa.

A utilização da Contabilidade de Custos passa a ser cada vez mais importante e necessária, não só para as funções básicas, como determinar os custos dos bens produzidos, mas também para reproduzir informações para o desenvolvimento de novos produtos, área de marketing e pós-vendas, no progresso na área de produção e em diversos planejamentos estratégicos da organização, levando em conta todas as informações geradas para a tomada de decisões precisas.

Neste capítulo serão abordados os conceitos, objetivos e aplicações da Contabilidade e sua evolução até os tempos atuais, o surgimento e desenvolvimento da Contabilidade de Custos, seu conceito, finalidade, terminologias e principais funções.

1.1 Conceito e Objetivo da Contabilidade

A Contabilidade é uma ciência com o objetivo de compreender as variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio das entidades, podendo ser, tanto uma pessoa física quanto uma pessoa jurídica, ambas detentoras de patrimônio, assim, adquirindo

informações necessárias para a tomada de decisões, tanto dentro quanto fora da empresa, verificando, registrando e controlando o patrimônio. Por estar diretamente ligada à gestão e a tomada de decisões, a Contabilidade, sendo mais simples ou mais complexa, requer muito cuidado, pois qualquer decisão errônea pode causar consequências graves em longo prazo.

Como define Marion (2009, p. 25),

“A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisão.”

Os fluxos existentes no patrimônio de uma entidade são registrados pela Contabilidade, que informa, resume, classifica e comunica os fatos necessários de como está a situação da empresa para melhor comunicação aos usuários internos, e aos usuários externos e a quem mais interessar para a tomada de decisões sobre a viabilidade de investimentos na organização, bem como para apuração de impostos por parte do fisco, entre outras.

A Contabilidade opera como uma ferramenta importante e necessária na gestão administrativa, por meio de informações precisas, antecipando problemas e identificando oportunidades, dando assim, melhor organização e desempenho para os processos para os processos de gestão.

Em suma, existem inúmeros conceitos, de vários autores, e entidades, sobre a definição de Contabilidade. Contudo, todos esses conceitos concentram-se em seus argumentos para transmitir aos usuários que tomarão decisões informações úteis para a sua melhor atuação, por meio de um sistema de informação, os dados dispõem de relatórios contábeis, periódicos e ordenados, que contém informações econômico-financeiras, sobre o patrimônio, capital, fluxo de caixa, despesas, entre tantas. Portanto, o objetivo principal da Contabilidade é: gerar informações pertinentes a cada usuário para avaliação da situação econômica e financeira da organização, bem como interceder e projetar suas tendências para o futuro.

1.1.1 Evolução

A Contabilidade é uma das mais antigas ciências estudadas, habitua-se dizer que é tão antiga quanto à origem do homem, até na bíblia podemos observar muitos relatos relacionados à contabilidade daquela época. As primeiras civilizações realizavam sistemas de contabilização para atender suas necessidades.

Com define Hansen-Mowen (2001, p. 21)

“[...] Antropólogos acreditam que as primeiras tentativas de escrita foram para acompanhar o desenvolvimento de ativos, e que a inspiração da escrita 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 retrataram dois animais, e assim por diante.”

A Contabilidade atingiu sua maturidade entre os séculos XIII e XVI d.C., com o comércio entre índios e burgueses, na fase do renascimento e mercantilismo, solidado pelo trabalho de frade franciscano Luca Pacioli, como relata Marion (2009, p. 33) “publicou na Itália, em 1494, um tratado sobre Contabilidade que ainda hoje é de grande utilidade no meio contábil”.

Chegando ao século XVIII na Revolução Industrial, que desenvolvia a Era Mercantilista, a Contabilidade estava bem organizada para servir as empresas comerciais, a apuração era realizada de forma simples. A evolução da contabilidade continua ainda mais explícita em meados do século XX nos Estados Unidos, após a Depressão de 1929 com a necessidade cada vez maior de pesquisas para informar ascensão cultural e econômica da época com o crescimento do mercado de capitais e, assim, a preocupação de tornar a Contabilidade ferramenta útil com um sistema mais adequado a fim de registrar as transações comerciais, procurando uma ajuda para tomada de decisão. Como define Martins (2010, p. 19):

“[...] o Contador verificava o montante pago por item esticado, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava [...]”

Nesta época os comerciantes viviam basicamente de operações de compra e venda, não de produção, considerando, para efeito de cálculos de custo do produto, apenas o valor pago para sua aquisição, desta maneira, o saldo apurado entre o resultado das operações de vendas, subtraído o valor do custo, evidenciava o lucro obtido no período.

Tabela 1 – Cálculo para Custo da Mercadoria Vendida

Estoque Iniciais
(+) Compras
(-) Estoques Finais
(=) Custos das Mercadorias Vendidas

Fonte: MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, p. 19.

Tabela 2 – Demonstração de Resultados da empresa comercial

Vendas Líquidas
Custo das Mercadorias
(-) Vendidas
Estoques Finais
(+) Compras
(-) Estoques Iniciais
(=) Lucro Bruto
(-) Despesas
Comerciais (Vendas)
Administrativas
Financeiras
(=) Resultado Antes do IR

Fonte: MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, p. 20.

Com o advento da revolução industrial, associado ao intenso ritmo de desenvolvimento, trouxeram consigo a necessidade de se fazer a migração da produção predominantemente doméstica e de manufaturas, para fábricas movidas por energia. Necessitando assim, de captação de recursos financeiros e passando a utilizar os mesmos critérios das empresas comerciais. Não existiam padrões uniformes para as demonstrações das contas mantidas pelo proprietário, não sendo comum haver uma distinção entre suas contas e as da empresa, contudo, as mudanças e os investimentos captados causaram o desenvolvimento da forma corporativa de negócios, delimitando as diferenças entre proprietários e gestores.

Com o surgimento das fábricas, os ativos passaram a realizar um valor significativo do custo de produção, tornando necessário e importante o cálculo da depreciação. Este fato gerou a necessidade cada vez maior de informações sobre custos, avaliação de estoques e demonstrações financeiras para melhor comunicação das informações financeiras as partes

externas e internas, criando uma divisão da Contabilidade, sendo a contabilidade Financeira ou Geral e o surgimento da Contabilidade de Custos.

A Contabilidade Financeira ou Geral foi criada na época da Revolução Industrial, desenvolvida na Era Mercantilista, que até então atendia bem as necessidades das empresas comerciais. Em consequência de grandes negócios cujos quais passaram a ser financiados, surgiu também a necessidade de demonstrações mais elaboradas. Com esta fase associa-se o crescimento da relevância dos relatórios contábeis, como balanço patrimonial e demonstrações anuais de lucros, para a prestação de contas à sociedade.

A Contabilidade financeira registra e controla todas as operações realizadas pela empresa, pesquisando o resultado operacional da empresa, ou seja, verificando a existência do lucro ou prejuízo, por meio de demonstrações. Refere-se basicamente como instrumento contábil necessário à elaboração dos relatórios contábeis para usuários externos e para atendimentos legais.

Para Hansen e Mowen (2001, p.28),

“A Contabilidade Financeira é dedicada a fornecer informações para usuários externos incluindo investidores, agências governamentais e bancos. Esses usuários externos acham as informações uteis nas tomadas de decisão para comprar ou vender ações, comprar obrigações, emitir empréstimos e atos regulatórios e outras tomadas de decisões financeiras.”

Desempenha sua função por meio da aplicação das partidas dobradas, que tem como finalidade a realização das demonstrações contábeis, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do lucro ou prejuízo acumulado, entre outros. Essas demonstrações devem ser efetuadas com base nos princípios e normas contábeis vigentes no Brasil.

Como a contabilidade financeira apenas oferece informações da empresa de maneira geral e gerencial surgiu então, a necessidade de informações mais detalhadas sobre determinados aspectos para o acompanhamento, controle e previsão dos resultados e que como consequência consiga contribuir com as tomadas de decisões gerenciais.

O método da Contabilidade financeira foi desenvolvido para diferentes propósitos e diferentes usuários, diferindo-se da Contabilidade Gerencial, contudo, existem várias semelhanças entre elas.

Como relata Padoveze (2010, p. 38)

“A contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de

informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.”

Os dois grupos da contabilidade decorrem do entendimento de que os usuários são diferentes, e apresentam distinções significativas quanto à utilização das informações contábeis. Ambos os grupos pretendem utilizar a contabilidade no processo decisório, mas não da mesma forma. Os usuários externos preferem a Contabilidade financeira e a Contabilidade gerencial atende aos interesses dos usuários internos, nas atividades por área funcional.

Tabela 3 - Comparação entre a Contabilidade gerencial e a Contabilidade Financeira.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio líquido	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primeiramente históricos (passados)	Históricos e esperados (Previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices etc.)

Fonte: PADOVEZE, Clóvis Luís, Contabilidade Gerencial, p. 38 e 39.

A Contabilidade Gerencial mostra um progresso para o desenvolvimento da Contabilidade, como ferramenta gerencial. Decorre da necessidade de gerenciamento contábil interno em função de novas dificuldades dos processos, levando assim, informações para a tomada de decisão.

Segundo Indícibus (1998, p. 21),

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

Com a finalidade de auxiliar os usuários nas informações, a Contabilidade Gerencial, está voltada para a administração, visando entregar informações que orientam o controle e planejamento da organização dentro de uma visão de conjunto. A segunda parte focada para a média administração, com informações que explica a Contabilidade por responsabilidade de cada divisão criada na organização. A terceira parte visa o gerenciamento dos produtos de maneira isolada, utilizando um maior grau de detalhamento, em nível operacional, e por fim, a última etapa representa as informações para o futuro, entregando informações para o planejamento estratégico e orçamentário, projetando a situação futura, como um controle geral da administração, gerando informações eficazes sobre o desempenho financeiro da empresa, e por não ser regida por nenhuma legislação específica, tem uma maior liberdade para elaboração de seus relatórios.

A Contabilidade se desenvolveu seguindo a evolução das organizações e as novas necessidades do mercado. Dividindo-se em três blocos, Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, conforme quadro abaixo trabalham de formas paralelas e correlacionadas.

Tabela 4 - Resumo das Subdivisões da Contabilidade

Tipo	Função	Usuário
Contabilidade Financeira	Gerar relatórios sobre a situação financeira, utilizando os PCGA, para os usuários externos e também para atender a legislação.	Externos, mas os internos também podem utilizá-la, quando necessário.
Contabilidade de Custos	Apurar todos os custos e gerar informações para tomada de decisão.	Usuários internos e fornecer dados para a Contabilidade Gerencial.
Contabilidade Gerencial	Facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão, através de relatórios com informações sobre os dados levantados pela Contabilidade de Custos, sempre que necessário e da maneira que for necessário mensurar, voltada ao futuro, mas também com todo histórico.	Usuários internos.

Fonte: Elaborado pelo autor

1.2 Contabilidade De Custos

Antes da revolução industrial, a contabilidade financeira era a mais usual e fornecia informações suficientes para atender às demandas de uma economia predominantemente comercial. Visto que não haviam processos elaborados de produção, portanto apenas eram necessários os registros das entradas e saídas, apurando assim, o resultado das atividades desenvolvidas.

Com o advento da revolução industrial, tornaram-se mais elaboradas as funções do contador, a necessidade de mudanças na forma de controle, mensuração e levantamento de dados para elaborar o balanço e apuração dos resultados, visto que não havia mais um valor pago por produto a ser comercializado em seu estoque, mas sim um valor diferente para cada fator de produção que viria a compor o produto final. Atendendo a estas necessidades, iniciou-se então o processo de adaptação da contabilidade financeira para a contabilidade de custos, muito mais elaborada em relação à financeira, com um processo de estudo mais cuidadoso para gerar e fornecer as informações com maior clareza e assim, dando uma base mais sólida para a precificação dos produtos e tomada de decisão por parte da organização.

Por meio da contabilidade de custos, tornou-se possível ter acesso a uma gama de informações muito mais precisas e que passaram a ser parte importante para a tomada de decisão dentro da indústria.

Segundo MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos (2000, p. 23).

“[...] 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 derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a 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 técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.”

MARTINS, Eliseu. (2000, p. 25). Expõe

“[...] O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.”

Neste contexto, teve-se uma evolução importantíssima no que diz respeito à atuação da contabilidade, não apenas como ferramenta para fins de apuração dos custos de fabricação, para demonstrações financeiras e pagamento de tributos, mas também como mecanismo de controle de seus próprios custos, fato indispensável para o processo de decisão avaliando quais processos devem ser mantidos e em quais deles podem obter maior lucro, com as informações levantadas tornou-se possível mensuração de custos durante todo o processo produtivo, encontrando em minúcias os pontos que poderiam ser reduzidos, tornando a proposta do produto mais viável e rentável para a indústria.

A Contabilidade de Custos é a área da contabilidade que se destina a produzir informações para muitos níveis gerenciais de uma entidade, sendo assim, uma ciência financeira que estuda, organiza, analisa e interpreta os custos de um produto, determinando assim o lucro, para controlar e auxiliar na tomada de decisão.

Desta forma as informações de custos se transformaram em um verdadeiro sistema de informações de grande importância para a administração das organizações empresariais, e essas informações constituem para o processo de tomada de decisões, bem como para o planejamento e controle das atividades empresariais.

A Contabilidade de Custos corresponde à especialidade da Contabilidade que trata da gestão econômica de custos. Neste sentido, LEONE (1997, p. 19-20) define que:

“A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se tem como finalidade produzir informações úteis para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.”

Os elementos apurados podem ser tanto monetários como físicos, como o exemplo de dados físicos operacionais que se compõe de unidades produzidas, horas trabalhadas,

quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre outros. Diante disso, forma-se uma das grandes potencialidades da Contabilidade de Custo que é a combinação de dados monetários e físicos, resultando em indicadores gerenciais de grande poder informativo. Seguindo o mesmo raciocínio, LEONE (1997, p. 20) complementa:

“[...] a Contabilidade de Custos acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir, para os diversos níveis de administração e de operação, relatórios com as informações de custos solicitadas”.

A Contabilidade de Custos trabalha com dados operacionais de vários tipos, sendo eles históricos, estimados, padronizados e produzidos. Com uma vantagem de fornecer informações de custos diferentes para servir as necessidades gerenciais diferentes, somente como forma de atender a uma exigência didática.

Segundo LEONE (1997, p. 20) os estudiosos classificaram as necessidades gerenciais em três grandes grupos:

- a. Informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- b. Informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c. Informações para a tomada de decisões.

Sobre o processo de tomada de decisão, HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. (2003, p.: 40), dizem:

“[...] Essa pervasiva função administrativa está entrelaçada com planejamento e controle. Um gerente não consegue planejar sem tomar decisões. Gerentes precisam escolher entre objetivos e métodos competitivos para cumprir com os objetivos escolhidos. Apenas um de numerosos planos concorrentes pode ser escolhido.

E também:

“[...] Decisões podem ser melhoradas se as informações sobre as alternativas forem coletadas e tornadas disponíveis aos gerentes. “Um dos principais papéis do sistema de informações contábeis é fornecer informações que facilitem a tomada de decisão.”

Em relação às funções básicas podemos dizer que determina a lucratividade de uma operação, produto ou linha de produção, bem como a rentabilidade do capital investido;

auxiliar o controle das operações e dos próprios custos, comparando sua execução com os orçamentos e valores padrões e também apoiar o planejamento e o processo decisório em questões do tipo: produzir ou comprar, investir ou não, etc.

A Contabilidade de Custos pode servir principalmente aos usuários internos, no fornecimento de informações úteis ao processo de tomada de decisão e também é útil para a Contabilidade Financeira, no momento em que determina o custo dos produtos fabricados que serão mensurados nos demonstrativos contábeis.

Afinal, o que é a Contabilidade de Custos?

De acordo com Hansen e Mowen, (2003, p.28): “[...] identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão.”

1.2.1 Evolução da Contabilidade de Custo

- 5.000 a 10.000 anos atrás
Pedras com pontinhos registrados inventários (tábuas de Uruk).
- Final do século XV
Comércio extensivo
- 1494
Frei Luca Pacioli Século XVIII e XIX
Revolução Industrial (Contabilidade de Custos)
- 1880/1925
Procedimentos de contabilidade Interna e custeio de produto
- 1950/60
Melhoria na utilidade gerencial dos sistemas de custos
- 1980/90
As recessões econômicas e competição internacional deram papéis fundamentais ao custeio preciso de produtos e aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas.

Fonte: HANSEN; MOWEN, 2003, p. 30-31

A reorganização da Contabilidade de Custos, diante do ambiente econômico, resultou em novas práticas inovadoras e importantes para a gestão dos custos, onde as informações geradas influenciam as decisões tomadas que devem garantir e manter uma vantagem competitiva, o foco se tornou o tempo, a qualidade e a eficiência.

A atual Contabilidade de Custos originou-se em função das competições globais, por meio da concorrência sem fronteiras, tanto empresas pequenas, como grandes, são afetadas pelas oportunidades oferecidas pela concorrência global, neste sentido, a Contabilidade de Custos produziu informações para o controle dos custos, a melhora da produtividade e

avaliação de rentabilidade. Aliada também ao processo de competição global, como vetor para as modificações ocorridas, está a expansão das organizações de serviços, sendo outra influência para o desenvolvimento da área de Custos que se adaptou para mensurar os custos destas organizações.

Os avanços na tecnologia da informação permitiram que computadores fossem utilizados para monitorar e controlar as operações, gerando informações praticamente simultâneas às operações, sendo possível relatar as unidades produzidas em tempo real, os materiais consumidos, os custos dos produtos, entre outras. Contudo, as ferramentas e programas disponíveis nos computadores permitem transportar as informações para relatórios, gráficos, tabelas, sendo muito mais fácil e rápido entregar as informações necessárias, de fácil entendimento e utilizando formatos diferentes, conforme as necessidades.

1.3 Terminologias Básicas De Custos

A Terminologia empregada em Contabilidade de Custos é de suma importância para entender sua aplicação e as informações que serão geradas posteriormente.

O custo de um produto vendido demonstrado pelo seu valor de compra ou valor de produção não é considerado uma despesa, e sim, um custo de vendas ou custo de produção. Como custo considera-se todo gasto com compras voltadas para a produção ou no processo produtivo. Todas as despesas são gastos. No entanto, nem todos os gastos realizados pela empresa são despesas, como no caso da compra de um automóvel para uso da empresa, por exemplo, é gasto, mas não é despesa. As despesas reduzem o patrimônio líquido da empresa e os gastos são divididos dependendo de sua aplicação, classificados em custos, despesas, perdas, desperdícios ou investimentos.

Em relação ao desembolso pode ser antes, durante ou depois da compra do bem ou serviço. A perda não pode ser confundida com despesa ou custo para a empresa, pois é algo que não está esperando. Por exemplo, perdas por incêndios, deterioração de produtos perecíveis etc.

1.3.1 Terminologia em Custos Industriais

Custos se referem aos gastos efetuados em um bem ou serviço que é usado na produção de outros bens ou serviços ou revendido com lucro. Exemplos: salário do pessoal da produção, matéria-prima de um produto, combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas da fábrica, aluguel e seguros do prédio da fábrica, energia elétrica utilizada na produção, etc.

Gasto é o valor dispendido pela empresa para conseguir um produto ou serviço, representado pela entrega ou promessa de entrega de algum ativo. Exemplo: Gastos com mercadorias, gastos com pessoal etc. Gastos chamados de desperdício são aqueles que ocorrem no processo de fabricação e que podem ser eliminados sem prejudicar a qualidade ou quantidade produzida. Continuar com os desperdícios é sinônimo de prejuízo, o reconhecimento dos desperdícios vem a ser um dos principais benefícios do método de custeio baseado em atividades. Classifica-se como desperdício, por exemplo, os gastos recorrentes do retrabalho, gerado pelos defeitos de fabricação, estocagem e movimentação desnecessária dos materiais e produtos, entre outros.

Despesas são os gastos necessários para vender e entregar os produtos ou serviços refere-se dos gastos com bens e serviços realizados pelas áreas administrativa, comercial e financeira, necessário à obtenção de receitas. O custo dos produtos, quando vendidos, tornam-se despesas. Exemplos básicos de despesas são pagamentos de salários, encargos, despesas financeiras etc.

O investimento é caracterizado um gasto efetuado em bens ou serviços com benefícios futuros. Os ativos são estocados na empresa e têm maior vida útil, sendo consumidos ou vendidos em maior tempo. Exemplo: Máquinas, ações de empresas etc.

As perdas são os bens ou produtos consumidos de forma involuntária, gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, resultante de fatos não previstos e que não criam um novo bem ou serviço e receita. São considerados não operacionais e não fazem parte dos custos de produção dos produtos. Perdas podem ser gastos como material com prazo de validade vencido, gasto com mão de obra durante um período de greve, produtos sendo feitos de forma errada entre outras situações anormais e o desembolso que é o pagamento efetuado ao se adquirir um bem ou serviço.

Retomando ao início da Contabilidade de Custos, atribuir valor aos estoques e calcular os custos dos produtos, é necessário entender o processo produtivo. Ainda nas terminologias aplicadas em Contabilidade de Custo, é de suma importância para o processo produtivo a classificação dos gastos.

1.3.2 Terminologia em entidades não Industriais - Classificações dos Custos

A terminologia em entidades não indústrias é entendida pela explicação de custos, que significa preço original de compra de determinado produto ou bem.

Ao se referir a Contabilidade de Custos, entende-se em bens ou serviço e seus custos na produção. Também devemos entender a definição distinta entre custos e despesas quando for falado dentro dessa terminologia.

Martins (2000, p. 27) relata que:

“Pela própria definição de custo, podemos entender, ainda mais sabendo da origem histórica, porque se generalizou a ideia de que contabilidade de custos se volta predominantemente para a indústria. É aí que existe a produção de bens e onde a necessidade de seu custeamento se torna presença obrigatória.”

Os Custos podem ser classificados em Diretos ou Indiretos e Fixos ou Variáveis.

Custos Diretos: São aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando apenas que se tenha uma unidade de medida de consumo. Exemplo: matéria-prima, unidades de embalagem utilizadas, horas de mão-de-obra gastas na produção, etc.

Custos Indiretos: Não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Exemplo: Custos com supervisão, chefias, aluguel da fábrica, etc.

Custos Fixos: São os custos que não variam no período independentemente da quantidade produzida. Exemplo: Aluguel da fábrica, seguros, etc.

Custos Variáveis: São os custos que guardam relação direta com a quantidade produzida. Exemplo: Matéria-prima, material de embalagem, etc.

1.4 O Trabalho da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos desempenha o papel em sintonia com a Contabilidade, recebendo orientações uma da outra em termos de políticas, diretrizes, critérios e procedimentos, para uma harmonia entre os dois componentes para melhor auxílio e desempenho de ambas as partes.

Os objetivos da Contabilidade de Custos são determinados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos níveis gerenciais. O profissional de custos mesmo não estabelecendo os objetivos de sua atividade, tem uma classificação básica em três grandes grupos para atender a exigências de ordem didática. Sendo o objetivo da determinação da rentabilidade, com um significado extenso, que declara o exercício da entidade e de seus componentes em todos os sentidos, o objetivo que se revela pelo controle dos custos das operações de cada atividade para diminuir a semelhança constante entre os dados definidos, como orçamentos, estimativas e padrões, e os dados que realmente acontecem para a solução

do problema de redução de custos, que pode ocorrer em decorrência de disfunções operacionais, com isso, descobrirem erros, avalia-los e solucionar o caso por medidas corretivas, e o objetivo final é fornecer informações necessárias aos diversos níveis gerenciais, atendendo suas funções de planejamento e de tomada de decisões.

De acordo com Leone (1997, p. 21).

“São muitos os objetivos da Contabilidade de Custos. Não há uma quantidade determinada. Os objetivos formam o campo de atuação da Contabilidade de Custos. Os objetivos mais conhecidos são os seguintes: a entidade, como um todo, seus componentes organizacionais (administrativos e operacionais), os produtos e bens que fabrica para si própria a para venda e os serviços, faturáveis ou não, que realiza.”

Com tudo, existem muitos erros, no sentido de organização de custos como nos estoques, promoções, atividades e as operações, estudos e as atividades especiais, campanhas, distribuição e nos planos e alternativas operacionais.

Leone (1997, p. 21) também complementa:

“Cada um desses objetivos, salvo as atividades e operações mais detalhadas, tem um responsável. Isso quer dizer que a direção da entidade, através do processo de delegação, entregou o comando do objeto a uma pessoa que deverá basicamente estabelecer seus objetivos e os controles sobre o atingimento desses objetivos e os custos que deverá praticar. Exemplo: suponhamos que a Contabilidade de Custos esteja estudando os custos do Departamento de Recursos Humanos de uma entidade. Esse departamento, portanto, será um objeto da Contabilidade de Custos dentro da ideia que estamos desenvolvendo. Haverá um responsável pelo departamento. O que faz essa prova? Estabelece, de acordo com os objetivos maiores da entidade, seus próprios objetivos, isto é, onde vai chegar ao final de um período. Esses objetivos deverão estar bem definidos e até mesmo quantificados. Para realizar o que está prevendo, o responsável (quem está no comando do departamento) terá que realizar despesas e será auxiliado por outros departamentos da mesma entidade. O controle dessas despesas e desse auxílio será feito pelo responsável através das funções de previsão, registro, acumulação, organização, análise, interpretação, tomada de decisões e de medidas corretivas.”

A Contabilidade de Custos é organizada em sistema de informações em relatórios detalhados para ajudar diversos usuários. Segundo Leone (1997, p. 22): “[...] os sistemas são o conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações”.

Considera-se a Contabilidade de Custos, assim como a Contabilidade Geral um sistema mais amplo de informações, sobre que, antes mesmo de desenvolver sua atividade, precisa conhecer o processo produtivo e as relações entre os diversos setores da entidade. O

processo produtivo deve ser olhado de modo geral, que vai desde o planejamento da produção, passando por todas as fases de controle. É muito importante para um profissional de custos conhecer todos os setores, e saber como e o porquê de cada atividade para melhor atender as necessidades e ter visão clara do ciclo produtivo.

Complementando o parágrafo anterior Leone (1997, p.23) diz: “... para trabalhar com custo utiliza-se de instrumentos matemáticos e estatísticos que tornam mais úteis e exatas as informações produzidas.”

O contador de custos deve estar familiarizado com essas técnicas, pelo menos para poder entender-se com os especialistas nesses assuntos, quando eles são chamados para ajudar na solução de problemas, na manipulação de dados coletados e na preparação de informações, sempre que as técnicas matemáticas e estatísticas sejam necessárias.

Os sistemas de custeio são determinados de acordo com as necessidades dos usuários e segundo a natureza das operações e das atividades da entidade, sendo analisado o melhor sistema a ser implantado. Os sistemas oferecem por meio de informações específicas, as diversas necessidades gerenciais por objeto do custeio adequado e exclusivo dos sistemas de acumulação de custos para fornecer as informações solicitadas pelo governo a cada caso, principalmente na área fiscal. Os usuários mais importantes são os internos que administram a entidade, e para eles que são implantados os sistemas de custeios.

CAPÍTULO 2 - INTRODUÇÃO AOS DIFERENTES TIPOS DE CUSTEIO.

Em uma economia predominantemente capitalista, onde a disputa por espaço e a competitividade é extremamente acirrada, as empresas que conseguem orientar e estruturar seus processos de maneira adequada, estão mais preparadas para as competições diárias, em produtos, serviços, preços, entre outros.

Atualmente existem diferentes métodos de custeio, que individualmente apresentam peculiaridades que os fazem ser mais ou menos interessante para determinado ramo de atuação ou empresa.

Neste contexto muitas empresas utilizando os diferentes métodos de custeio conseguem produzir seus produtos com melhor qualidade e preços acessíveis tendo assim uma melhor aceitação no mercado.

No mundo corporativo, a decisão pelo método de custeio mais adequado pode ser, aliada à sua correta aplicação aos processos e gestão adequada, um fator determinante do sucesso ou fracasso da participação de uma companhia no mercado, considerando que uma empresa que não consegue mensurar corretamente seus custos, jamais conseguirá efetuar com qualidade, a precificação dos produtos ou serviços por ela oferecidos, levando certamente a um descontrole das contas e conseqüentes dificuldades, além de provável falência.

Vemos diariamente, produtos similares ou até produtos iguais sendo oferecidos por valores diferentes, isso pode ser reflexo de uma boa gestão de custos, embasada nas informações fornecidas pela contabilidade e pelo próprio método de custeio implantado na companhia, deixando assim, maior margem para descontos e conseqüentemente maior acesso aos clientes, atingindo uma fatia maior de mercado, maximizando seus lucros e resultados.

Neste capítulo, abordaremos os diferentes tipos de custeio, com o intuito de trazer noções a respeito de suas características, bem como vantagens e desvantagens, além de um enfoque no tipo de custeio que será trabalhado no terceiro capítulo, com o desenvolvimento do estudo de caso.

Sendo os seguintes: Custeio padrão, Custeio variável, Custeio por absorção e Custeio baseado em atividades ou ABC (*Activity Based Costing*).

2.1 Custeio por Absorção

Muito utilizado pela administração e válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício (DRE), o método de custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens ou serviços elaborados na companhia.

O custeio por absorção é derivado da aplicação de Princípios de Contabilidade, contudo, não é um princípio contábil propriamente dito, mas sim uma metodologia nascida da própria contabilidade de custos. Dentro do método de custeio por Absorção, todos os gastos com os esforços de produção são distribuídos para todos os produtos e serviços que foram feitos.

Na condição que todos os gastos com esforços de produção sejam distribuídos para todos os produtos e serviços, a administração determina que sejam seguidos alguns critérios para a absorção ou rateio, conforme evidenciado abaixo:

- Salários e despesas de departamentos de apoio – Baseado na proporção das horas diretas trabalhadas totais.
- Depreciações – Baseado na quantidade produzida de cada produto.
- Despesas administrativas e comerciais – Baseadas no percentual médio obtido pela receita total dos produtos envolvidos.

Tabela 5 – Exemplo de apuração dos custos pelo método de custeio por absorção.

	Produto A	Produto B	Total
Critério de Rateio - Horas Totais de Mão de obra Direta			
Quantidade a ser produzida	625	250	
Horas de Mão-de-obra Direta	4	6	
Horas totais	2.500	1.500	4.000
Percentual de Absorção/Rateio	62,50%	37,50%	100%
Critério de Rateio - Quantidade Produzida	625	250	875
Percentual de Absorção/Rateio	71,40%	28,60%	100%
Critério de Rateio - Vendas Totais			
Quantidade a ser vendida	625	250	
Preço de Venda Unitário R\$	1.700,00	3.750,00	
Vendas Totais R\$	1.062.500,00	937.500,00	2.000.000,00
Percentual de Absorção/Rateio			
Despesas Administrativas			70.000,00
Despesas Comerciais			50.000,00

Fonte: PADOVEZE, Clóvis Luís, Ed. 7, 2010, p.: 356.

Nas palavras de PADOVEZE, Clóvis Luís (2010, p. 341/342):

“Custeio por absorção é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição. ”

A respeito do custeio por absorção, segundo MARTINS, Eliseu:

“Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. 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.

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

2.2 Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades)

O método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) ou custeio baseado em atividades é um método de custeio que busca reduzir de maneira significativa as distorções decorrentes do rateio arbitrário dos custos indiretos, ao passo que, nos sistemas ditos “tradicional”, a alocação dos custos indiretos segue por base preceitos estabelecidos pela própria organização, fato que, por muitas vezes, penaliza e mascara a viabilidade de um ou outro produto, pois não evidenciam em detalhes todos os custos dos processos envolvidos.

Comparado aos métodos de custeio “tradicional”, o método de custeio ABC não difere muito quanto ao tratamento dos custos diretos, visto seu foco ser na alocação dos custos indiretos, as diferenças apresentadas entre a alocação dos custos diretos são quase insignificantes, contudo, com o intenso avanço tecnológico e a constante busca pelo oferecimento de produtos cada vez mais elaborados, como reflexo de uma sociedade que demanda essa diversidade e inovação, os processos de produção vem se tornando cada vez mais complexos e mais elaborados.

Tal avanço começou com a chegada da revolução industrial e vem se mantendo frequente e mais intenso a medida que o tempo passa, com a evolução dos processos produtivos, criou-se a necessidade de um sistema de custeio mais elaborado, para que pudessem ser feitos de maneira correta e que evidenciassem o mais próximo da realidade quanto aos custos de fabricação, além da constante mecanização e redução da participação humana no processo industrial.

A mecanização constante dos processos produtivos e a redução perda de espaço da mão-de-obra direta para equipamentos e máquinas cada vez mais sofisticadas resultam, conseqüentemente, em um aumento dos custos indiretos e uma diminuição dos custos diretos (neste caso representado pela mão-de-obra direta). Levando em consideração estes fatores e a realidade vivenciada dentro das companhias, a necessidade de um sistema que consiga alocar correta, ou da maneira mais próxima possível, vem a ser de extrema importância para a mensuração do custo real de produção, além de ser essencial para o processo de precificação e também como uma importante ferramenta de gestão.

Segundo MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos (2010, p. 87):

“O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), 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 diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável 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.

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item Mão-de-obra Direta é o que mais vem decrescendo).”

Por meio das informações geradas pelo sistema de custeio ABC que a administração pode visualizar, de maneira mais próxima da realidade, quanto determinado produto ou projeto vai lhe custar e qual o preço deve ser aplicado até a chegada ao consumidor final, bem como servir de fomento para análises de absorção por parte do mercado, identificando se tal produto, bem ou serviço se enquadram no padrão de consumo do mercado em que será ofertado.

Por sua precisão quanto à alocação dos custos indiretos, reduzindo a níveis mínimos as distorções ocasionadas pela arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, o método de custeio ABC atende também às exigências legais no que tange aos custos de produção.

Já na etapa de formação do custo dos produtos, alguns estágios devem ser seguidos para que sejam feitos de maneira adequada, iniciando-se pela divisão dos gastos em custos e despesas, separando aquilo que está ligado diretamente ao processo produtivo, das despesas incorridas por conta das atividades administrativas da companhia e pelas atividades de geração de receita. Do direcionamento dos custos diretos, que vão diretamente para o produto final por serem de fácil identificação e, por fim, a apropriação dos custos indiretos por meio de rateio, estes, por não estarem diretamente relacionados ao produto final, requerem uma análise mais precisa em sua alocação, gerando como resultado o custo do produto final.

Por custos diretos, temos as matérias-primas, materiais de embalagem, mão-de-obra direta e energia. No grupo de matérias-primas, temos todos os materiais que foram utilizados durante todo o processo produtivo, bem como qualquer transformação que venha a ser necessária para a chegada em condições de elaboração do produto final, tais transformações podem também gerar custos indiretos, que por sua vez virão a ser rateados posteriormente com os custos indiretos.

2.3 Custeio Padrão

Custeio padrão funciona como ferramenta de planejamento para medir a eficiência na produção de um bem ou serviço, em sua concepção gerencial, o custo-padrão indica um “custo ideal” aquele que deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e máximo rendimento.

O custeio padrão funciona como um planejamento previsto na produção de um bem, são valores cuidadosamente predeterminado que deveriam ser seguidos dentro de uma operação, assim se tornando útil na tomada de decisões para fixar preços. Fica muito mais fácil atingir a eficiência de custo padrão em fabricas que realizam produções em série, nessa situação a própria natureza da operação já exige uma padronização na produção, já em casos de prestação de serviço acaba se tornando mais difícil mensurar o desempenho.

Para LEONE, George (2000, p. 66)

“[...] Nem todos os tipos de custo serão padronizados. Dependerá sempre da relação estreita e bem definida entre o comportamento do custo e algum parâmetro operacional padronizado. Por isso os custos de material direto e mão-de-obra direta (nesses casos também os custos variáveis). Ou outro tipo qualquer, que seja definido como direto, serão aqueles tratados como Custo-Padrão.”

A aplicação de custeio padrão apresenta uma certa resistência por parte dos profissionais, tendo em vista a grande ocorrência de variações entre padrões determinados e os dados reais. Para a implantação de custo padrão e necessário um bom sistema de custo real para ter um resultado positivo. Fazer um trabalho de acompanhamento das metas estipuladas, para não serem metas impossíveis de serem alcançar e não se tornar alvo de desafio, e assim deixando o ambiente desfavorável.

No custeio padrão e preciso criar um registro e valores não só dos valores em reais de custo, mas também das quantidades físicas de fatores de produções utilizadas, essa utilidade no custo padrão acaba se tornando de extrema importância.

A análise de custeio padrão deve ter uma base em quantidade e valores para que possa visualizar as diferenças. Para a comparação, será necessário que o custo real levante quantidades e valores consumidos, essas informações dará uma base que possibilitará melhoras no controle e análise por parte da empresa.

O controle de custeio padrão depende de um esquema de produção que possa ser seguido, assim podendo analisar os valores gastos dentro da fabricação, na medida que o trabalho se completa procura identificar os custos totais e diferenciar com os custos padrões,

assim revelando as variações na produção, gerando informações para melhor alcance dos padrões desejados.

Para JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA (2005, p. 160)

“[...] Os padrões de desempenho e de consumo de materiais servirão como um excelente instrumento de controle interno, quando bem utilizados. A análise de custos, ao comparar o desempenho real com os padrões, contatará rapidamente os desvios ocorridos no período, o que facilitará sobremaneira a identificação de possíveis irregularidades e ineficiência na utilização dos recursos produtivos.”

O grande objetivo do método custeio padrão, é fixar uma base na fabricação de um produto, para serem feitas comparações no custo ocorrido, e no que realmente deveria ter ocorrido.

Segundo MATINS, Eliseu (2010, p. 316/17):

“A ideia de custo padrão, é o melhor aproveitamento possível de materiais, e a melhor capacidade de produção sem nenhuma parada não programada, para que seja aproveitada toda a capacidade, gerando uma maior produção. O custo padrão seria uma meta a logo prazo e não fixada para o próximo período ou determinado mês. O custo padrão é extremamente restrito, o uso serviria apenas para comparativo realizado no máximo uma vez ao ano, para ter como base a evolução dos anos anteriores.”

Existe um outro conceito sobre custo padrão, conhecido como custo corrente mais válido e prático, aonde a empresa fixa valores desejados como meta na produção de um bem ou serviço.

MARTINS, Eliseu (2010, p. 317). Expõe

“[...] Diferencia-se o padrão Corrente do Ideal em diversos pontos. O corrente inclui no custo do produto algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam de fato ser sanadas; o Ideal só incluir as que “cientificamente” não podem ser eliminadas.”

O custo Corrente leva em consideração os fatores de produção que a empresa tem a sua disposição, mais elaborado, precisa ter um estudo de averiguação da produtividade de cada máquina (capacidade de produção, consumo de eletricidade e etc.) antes de colocar em prática. É uma meta de curto e médio prazo, o custo corrente é aquele realmente que deveria ser.

Para MARTINS, Eliseu. (2010, p. 317).

“[...] O custo Padrão Corrente e mais “científico” no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto o Custo estimado só levaria em contas os práticos, podendo por isso nunca apontar defeitos ou ineficiência que seriam sanados com aquele.”

2.4 Custeio Variável

Custeio variável são valores que mudam de acordo com a quantidade da produção, são possíveis variações na produção que afetam os gastos que uma empresa tem na fabricação de um produto. Eles são calculados por unidade de produção, dessa forma esses valores mudam de modo proporcional e conforme o nível de produção ou atividades. O melhor exemplo deste tipo de custo vêm das matérias-primas, quanto mais se produz, mais material é utilizado e, portanto, maior é o gasto. Por isso, os valores empregados nos custos variáveis estão atrelados de forma direta ao volume produzido.

Para calcular o custo variável é preciso saber quais são os itens a serem somados, devendo todos eles se referir ao mesmo período. É preciso somar os seus valores e, assim, tem-se o valor dos custos variáveis.

No processo de produção de um produto no método de custeio variável o fluxo dos componentes dos custos de produção é separado em dois grupos, os custos fixos e os custos variáveis, sendo que os custos variáveis tomam a direção dos estoques e os fixos são direcionados para resultado do exercício.

Custeio variável é o tipo que considera como custo de produção do período apenas os custos incorridos na fabricação, já os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não é considerada como custo de produção e sim como uma despesa, sendo encerrados diretamente no resultado do período.

Segundo LEONE, George. (2000, p. 72). “[...] custo variável é um custo que é proporcional ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta). Os custos variáveis somente aparecem quando a atividade ou a produção é realizada.”

Para facilitar a análise dos custeios variáveis existe uma divisão, são divididos em duas classes: os custos variáveis relacionados com a efetivação da venda, ou custos variáveis da venda e os custos relacionados com a produção dos produtos.

Vantagens do custeio variável é a segurança nas informações geradas, norteando quais produtos, linhas, setores, quais os segmentos dentro da indústria são mais lucrativos, o custeio variável viabiliza imediatamente a margem de contribuição, ele identifica quais produtos podem aumentar as receitas, produtos que estão gerando maior rentabilidade ou até mesmo mostrar qual produto pode ser excluído ou diminuído da linha de produção. Não esconde lucro no estoque e sua variação não interfere no cálculo do resultado do período.

O custeio variável trata especificamente da análise de gasto variável direto ou indiretos e sua comparação com as receitas. Dessa análise comparativa surge o conceito de margem de contribuição, item fundamental na tomada de decisões.

Segundo BRUNI, Adriano (2008, p. 188).

“[...] Embora questionável sob o ponto de vista dos princípios e normas contábeis o custeio variável assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços. No método do custeio variável, apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados.”

O método do custeio variável veio fornecer para administração informações referentes a preços de venda, volume de produção. O custeio variável tem extrema utilidade na elaboração de um orçamento, na margem de lucro e no ponto de equilíbrio.

Tabela 6 - Resumo de resultado pelo Custeio Variável

	1º Ano	2º Ano	3º Ano	4º Ano	Total
Vendas	R\$3.000.000	R\$4.500.00	R\$3.750.000	R\$5.250.000	R\$16.500.000
(-) Custo Variável dos Produtos vendidos	(R\$1.200.000)	(R\$1.800.000)	(R\$1.500.000)	(R\$2.100.000)	(R\$6.600.000)
(=) Margem Contribuição	R\$1.800.000	R\$2.700.000	R\$2.250.000	R\$3.150.000	R\$9.900.000
(-) Custos Fixos	(R\$2.100.000)	(R\$2.100.000)	(R\$2.100.000)	(R\$2.100.000)	(R\$8.400.000)
Lucro	(R\$300.000)	R\$600.000	r\$150.000	R\$1.050.000	R\$1.500.000
Estoque final	600.000	300.000	900.000	-	-

Fonte: MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, p.201.

Para DUTRA, René (2003, p. 232).

“[...] O custeio variável é de extrema utilidade e amplamente utilizado na determinação da viabilidade econômica financeira de um empreendimento, na elaboração de um orçamento flexível (ou variável) e do gráfico de ponto de equilíbrio, bem como análise do lucro marginal.”

As desvantagens do custeio variável não se devem substituir informações decorrentes de outros critérios, para obter solução em longo prazo o custeio variável não é recomendado, o trabalho de análise das despesas é demorado. Não tem aceitação pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques. Facilita a elaboração de orçamentos, fornece mais controle gerencial, sobretudo no planejamento e na tomada de decisões.

Segundo BRUNI, Adriano (2008, p.187):

“Custeio variável fere os princípios contábeis, especialmente o princípio da competência e da confrontação. Segundo esses dois princípios, as receitas devem ser apropriadas e delas devem ser reduzidas todos os sacrifícios envolvidos na sua obtenção. Dentro desse raciocínio, não seria justo abater todos os custos fixos das receitas atuais, se uma parte dos produtos elaborados somente for comercializado no futuro.”

O custeio variável é um instrumento que facilita o planejamento, divide as operações que ocorrem dentro de uma produção, separando os custos fixos dos custos variáveis, assim facilitando na margem de contribuição. Permite que a empresa estude o mercado as mudanças e os volumes de produção. Para tomada de decisões, verifica-se que o custeio variável tem condições de propiciar muito mais informações à empresa.

CAPÍTULO 3 – ANÁLISE COMPARATIVA DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Neste capítulo abordaremos, de maneira aprofundada, dois dos temas trazidos no capítulo anterior, o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades, trazendo detalhes a respeito da aplicação e da metodologia de cada um destes tipos de custeio, bem como suas particularidades.

Será desenvolvida uma análise comparativa com base nas atividades de uma empresa fictícia, em virtude da dificuldade de obtenção de informações devido às questões de sigilo empresarial e financeiro.

Tal comparação terá por objetivo, propor um cenário, realizar a apuração dos custos de produção por meio de ambos os métodos de custeio, buscando encontrar e evidenciar as principais diferenças entre estes, bem como o fornecimento de parecer sobre qual dos dois métodos de custeio aplicados tem melhor desenvolvimento e eficácia diante da situação fictícia proposta. Lembrando que a escolha do método a ser utilizado é de responsabilidade da empresa, considerando suas necessidades, assim determinado método pode ser mais eficaz diante do cenário em que a companhia encontra-se inserida.

3.1 Custeio ABC – Detalhamento e Aplicação

Conforme já citado anteriormente, o método de custeio conhecido como Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing*) tem como principal característica a aplicação minuciosa dos custos indiretos de produção, reduzindo a níveis mínimos as distorções ocasionadas pela aplicação destes custos de maneira arbitrária, como é conduzida nos sistemas tidos como “tradicional”.

Na elaboração do custeio baseado em atividades, são seguidas diversas etapas que possibilitam e dimensionam o grau de precisão que será obtido, podendo haver divisões e subdivisões nas atividades, deixando ainda mais evidente a alocação dos custos indiretos.

Quando comparado o método de custeio ABC com os métodos tradicionais, tratando-o como um instrumento de controle gerencial, este se sobressai por alguns exemplos, conforme citam JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA, (2010, p. 239):

“O sistema ABC somente se utiliza de critérios de rateio como última alternativa no que consiste na atribuição de gastos indiretos às atividades, ou seja, o critério de rateio é utilizado unicamente nos casos em que não seja possível a atribuição de custo para determinada atividades; identifica os

direcionadores de custos, o que facilita a identificação de custos desnecessários, que não agregam valor; atribui os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização dos recursos consumida para a execução das necessárias atividade.”

Outro fator importante a respeito do método de custeio ABC é que, em virtude das divisões e subdivisões geradas para a correta alocação dos custos indiretos, o método de custeio ABC apresenta-se também como uma ferramenta de suma importância no apoio à administração, pois este método particiona cada atividade em pequenos grupos aos quais são atribuídos os custos indiretos e, de posse desta visão fornecida pelo custeio ABC, a administração tem condições de identificar pontos passíveis de melhoria, bem como pontos chave em que possam estar ocorrendo desperdícios ou desvios de produção, reduzindo assim, perdas envolvendo o processo e potencializando os resultados por meio da redução de custos e do reforço nos controles internos.

Como vantagens do método ABC devem ser citadas:

- Informações mais precisas e fiéis à realidade,
- Identifica os processos e atividades, tornando-os visíveis,
- Classifica hierarquicamente as atividades, identificando as que consomem mais recursos e conseqüentemente geram maiores custos,
- Informações mais confiáveis por conta da redução de rateios,
- Entrega melhor visualização das etapas dos processos e das atividades executadas na empresa,
- Permite maior facilidade para as empresas que sentem dificuldade em definir os gastos em despesas e custos, como as empresas de serviços,
- Atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, assim como o custeio por absorção,
- Gera uma necessidade menor, se não nula, de rateios intuitivos,
- Garante uma implementação, permanência e revisão de controles internos,
- Identifica a proporção dos custos de cada atividade ou produto dentro dos custos totais,
- Pode ser empregado em diferentes tipos de empresas e ramos de atuação,
- Fornece informações para a gestão econômica da organização,
- Possibilidade a redução ou eliminação de atividades que não agregam valor ao produto e logo não entregam valor aos clientes e consumidores, conseqüentemente reduzindo custos,

- Entre outros fatores.

Devem ser citadas as desvantagens, afinal, como qualquer outro método, existem também as desvantagens, sendo:

- Alto custo para implementação, sendo necessário uma análise real das necessidades e o custo benefício.
- Necessidade de revisão constantes, inclusive nos controles internos,
- Pode gerar muitos dados, que podem não servir ou até atrapalhar a tomada de decisão, gerando uma análise da real necessidade das informações,
- Por se tratar de informações detalhadas, os dados são de difícil extração,
- Necessidade de mudanças e reorganização da empresa antes de sua implementação,
- Necessidade de mão de obra empenhada, envolvida e comprometida, para que o sistema traga os resultados esperados,
- Treinamentos constantes ao pessoal que está diretamente envolvido, qualificando a mão de obra,
- Dificuldade em integrar as informações entre os departamentos,
- Entre outros fatores.

O ponto de partida para a estruturação do método de custeio ABC consiste na identificação das atividades relevantes dentro de cada departamento. Sobre o conceito de atividade, expõe MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos (2010, p. 93):

“Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais ou tecnológicos para se produzirem bens ou serviços. É composta 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.”

Como um breve exemplo, temos:

7 – Exemplo de levantamento das atividades relevantes dos departamentos.

Levantamento das atividades relevantes dos departamentos	
Departamento	Atividades
Compras	Comprar materiais Capacitar fornecedores
Almoxarifado	Estocar materiais Movimentar materiais
Adm. Produção	Programar produção Análise de produção
Acabamento	Acabamento de produtos Despachar produtos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a identificação das atividades relevantes, passamos à etapa de atribuição de custos à estas atividades. É importante ressaltar que como custo de uma atividade, compreende-se todos os sacrifícios de recursos necessários para a execução de cada uma das atividades. Como alguns exemplos, temos, entre outras:

- Salários com os respectivos operadores;
- Materiais consumidos durante o processo de produção;
- Depreciação;
- Energia;
- Uso de instalações;

Como um dos principais fatores levados em consideração pelo método de custeio ABC é a redução de distorções causadas por arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, o processo de atribuição de custos às atividades obedece três etapas, ordenadas por prioridade e que devem ser executadas da maneira mais criteriosa possível, são elas:

1. Alocação Direta;
2. Rastreamento; e
3. Rateio.

A observância à esta estrutura e a execução criteriosa de cada um dos itens permite o mínimo de distorções nos resultados, pois não são necessárias a utilização de rateios de forma arbitrária, apenas nos casos em que todas as possibilidades foram esgotadas.

Sobre este direcionamento, cita MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos (2010, p. 94,95):

“A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta, e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, viagens, material de consumo etc.

O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custo de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos [...]”

“O rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos”

Identificadas as atividades relevantes em cada departamento, passamos ao próximo passo, que consiste na identificação e seleção dos direcionadores de custos. Por direcionadores de custos compreende-se basicamente o fator que determina o custo de uma determinada atividade, baseando-se no fato de que para a execução das atividades, é requerido o consumo de recursos, deduz-se que o direcionador de custos é a causa dos seus custos.

Segundo MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos (2010, p. 96):

“O direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos ‘consomem’ (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos”.

Há que se ressaltar também, que o grau de precisão desejado na alocação dos custos indiretos, irá variar de acordo com as necessidades da empresa, bem como o ramo de atuação e a forma com que as atividades internas são desenvolvidas, aliado também à disponibilidade de recursos para investimento em diversos tipos de ferramentas de controle, visando manter o custo-benefício do processo como um todo. Sobre a profundidade e precisão destes dados, expõe MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos (2010, p. 96):

“A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício.

Os direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e por que as atividades são executadas”

Realizados os passos supracitados, atinge-se a etapa de atribuição dos custos dos recursos às atividades, que consiste em atribuir, com base nos direcionadores de recursos definidos, os custos para cada departamento e às suas respectivas atividades.

Como exemplo, temos a tabela abaixo, com valores estipulados de maneira fictícia apenas para demonstração:

Tabela 8 – Exemplo de atribuição dos custos às atividades.

Departamento	Atividades	Custos
Compras	Comprar materiais	R\$ 15.000,00
	Capacitar fornecedores	R\$ 12.000,00
	Total	R\$ 27.000,00
Almoxarifado	Estocar materiais	R\$ 12.000,00
	Movimentar materiais	R\$ 16.000,00
	Total	R\$ 28.000,00
Adm. Produção	Programar produção	R\$ 16.000,00
	Análise de produção	R\$ 13.000,00
	Total	R\$ 29.000,00
Acabamento	Acabamento de produtos	R\$ 14.000,00
	Despachar produtos	R\$ 32.000,00
	Total	R\$ 46.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de custos e seus respectivos custos, a próxima etapa é atribuir o custo aos produtos. Para tanto, é necessário que haja um levantamento da qualidade e da quantidade de ocorrência dos direcionadores de custos por período e por produto.

Para exemplificar o exposto, temos as seguintes tabelas, elaborada com valores fictícios apenas para demonstração:

Tabela 9 – Exemplo de levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.

Levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos		
Departamento	Atividades	Direcionadores de Custos
Compras	Comprar materiais	Nº de pedidos
	Capacitar fornecedores	Nº de fornecedores
Almoxarifado	Estocar materiais	Nº de recebimentos
	Movimentar materiais	Nº de requisições
Adm. Produção	Programar produção	Nº de produtos
	Análise de produção	Nº de lotes
Acabamento	Acabamento de produtos	Tempo de acabamento
	Despachar produtos	Tempo de despacho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 10 – Exemplo de levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.

Levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos				
	Produto 1	Produto 2	Produto 3	Total
Nº de pedidos	150	200	250	600
Nº de fornecedores	2	3	4	9
Nº de recebimentos	150	200	250	600
Nº de requisições	400	800	600	1800
Nº de produtos	1	1	1	3
Nº de lotes	20	40	30	90
Tempo de acabamento	2.000 h	3.000 h	2.500 h	7.500 h
Tempo de despacho	20 h	50 h	35 h	95 h

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após levantadas todas as informações nos moldes citados e exemplificados, parte-se para a etapa de cálculo e atribuição dos valores obtidos aos respectivos produtos.

Como uma sequência lógica, temos as seguintes disposições:

- Custo unitário do direcionador = Custo da atividade dividido pelo número total de direcionadores;
- Custo da atividade atribuído ao produto = custo unitário do direcionador multiplicado pelo número de direcionadores do produto.
- Custo da atividade por unidade de produto = Custo da atividade atribuído ao produto dividido pela quantidade produzida.

Ao final dos cálculos, são distribuídos por cada um dos produtos os resultados obtidos, cujos quais, somados aos custos diretos (já devidamente alocados) formam o custo unitário do produto e os custos totais de produção.

3.1.1 Cálculo Demonstrativo (Custeio Baseado em atividade - ABC)

Para que seja evidenciado em números, a forma de apuração e a “alocação prática” do custeio ABC, propusemos a seguinte situação fictícia: a empresa JJT Ltda., situada na cidade de Marília, estado de São Paulo, desenvolve atividade industrial no município, tem em sua atual situação as seguintes disposições:

- Dois produtos compõem seu processo produtivo: sendo Produto “A”, produzidas e comercializadas 500 unidades no período, e Produto “B”, produzidas e comercializadas 800 unidades no período.
- Custos diretos direcionados aos produtos de R\$ 15,00 por unidade – englobados os custos de matéria prima, material de embalagem e mão-de-obra direta.
- Custos indiretos de produção mensurados em R\$ 15.000,00; distribuídos entre os departamentos da seguinte forma: Compras R\$ 3.000,00; Almoxarifado R\$ 2.000,00; Administração de produção R\$ 7.000,00 e Acabamento R\$ 3.000,00.
- Preço de venda dos produtos: Produto (A) = R\$ 55,00 e Produto (B) = 50,00.

Como primeira atividade para a execução dos cálculos, identificamos as atividades relevantes dentro de cada departamento, conforme abaixo:

Tabela 11 – Levantamento das atividades relevantes dos departamentos.

Levantamento das atividades relevantes dos departamentos	
Departamento	Atividades
Compras	Comprar materiais Desenvolver fornecedores
Almoxarifado	Receber materiais Movimentar materiais
Adm. Produção	Programar produção Controlar Produção
Acabamento	Acabar Despachar produtos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verificadas quais são as atividades relevantes, atribui-se custo à cada uma delas, dentro de seus respectivos departamentos.

Tabela 12 – Atribuição dos custos às atividades.

Departamento	Atividades	Custos
Compras	Comprar materiais	R\$ 2.800,00
	Desenvolver fornecedores	R\$ 200,00
	Total	R\$ 3.000,00
Almoxarifado	Receber materiais	R\$ 500,00
	Movimentar materiais	R\$ 1.500,00
	Total	R\$ 2.000,00
Adm. Produção	Programar produção	R\$ 4.000,00
	Controlar Produção	R\$ 3.000,00
	Total	R\$ 7.000,00
Acabamento	Acabar Produtos	R\$ 2.000,00
	Despachar produtos	R\$ 1.000,00
	Total	R\$ 3.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Realizadas a atribuição dos custos às atividades listadas na tabela acima, é feito o levantamento quantitativo e qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos, servindo como alicerce para o custeamento dos produtos.

Tabela 13 – Levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.

Levantamento qualitativo de ocorrência dos direcionadores de custos		
Departamento	Atividades	Direcionadores de Custos
Compras	Comprar materiais	Nº de pedidos
	Desenvolver fornecedores	Nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber materiais	Nº de recebimentos
	Movimentar materiais	Nº de requisições
Adm. Produção	Programar produção	Nº de produtos
	Controlar Produção	Nº de lotes
Acabamento	Acabar Produtos	Tempo de acabamento
	Despachar produtos	Tempo de despacho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 14 – Levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos.

Levantamento quantitativo de ocorrência dos direcionadores de custos			
	Produto 1	Produto 2	Total
Nº de pedidos	500	800	1.300
Nº de fornecedores	4	3	7
Nº de recebimentos	500	800	1.300
Nº de requisições	500	400	900
Nº de produtos	1	1	2
Nº de lotes	15	25	40
Tempo de acabamento	1.500h	2.000h	3.500h
Tempo de despacho	30h	40h	70h

Fonte: Elaborado pelo autor.

De posse de todas estas informações, passamos aos cálculos para alocação dos custos conforme cálculos abaixo.

Custo unitário do direcionador:

- Custo da atividade “comprar materiais” 2.800,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de pedidos” 1.300 pedidos, assim temos 2,1538 por unidade;
- Custo da atividade “Desenvolver Fornecedores” 200,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de fornecedores” 7 fornecedores, assim temos 28,5714;
- Custo da atividade “Receber materiais” 500,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de recebimentos” 1.300 recebimentos, assim temos 0,3846;
- Custo da atividade “Movimentar Materiais” 1.500,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de requisições” 900 requisições, assim temos 1,6666;
- Custos da atividade “Programar Produção” 4.000,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de produtos” 2 produtos, assim temos 2.000,00;
- Custo da atividade “Controlar Produção” 3.000,00 divididos pelo direcionador de custo “Nº de lotes” 40 lotes, assim temos 75,00;
- Custo da atividade “Acabar produtos” 2.000,00 divididos pelo direcionador de custo “Tempo de acabamento” 3.500h para acabamento, assim temos 0,5714;
- Custo da atividade “Despachar produtos” 1.000,00 divididos pelo direcionador de custo “Tempo de despacho” 70h para despacho, assim temos 14,28;

Encontrados os valores dos custos unitários de cada um dos direcionadores de custos, é feita a multiplicação da quantidade de direcionadores pelo valor destes direcionadores, conforme abaixo.

Tabela 15 - Cálculo de alocação dos custos aos produtos.

Cálculo de alocação dos custos aos produtos					
	Produto 1	Total	Produto 2	Total	Total Geral
Nº de pedidos	500 x 2,1538	1.076,9	800 x 2,1538	1.723,1	2.800,00
Nº de fornecedores	4 x 28,5714	114,29	3 x 28,5714	85,71	200,00
Nº de recebimentos	500 x 0,3846	192,3	800 x 0,3846	307,68	500,00
Nº de requisições	500 x 1,6666	833,3	400 x 1,6666	666,7	1.500,00
Nº de produtos	1 x 2.000,00	2.000	1 x 2.000,00	2.000	4.000,00
Nº de lotes	15 x 75	1.125	25 x 75	1.875	3.000,00
Tempo de acabamento	1.500h x 0,5714	857,1	2.000h x 0,5714	1.142,9	2.000,00
Tempo de despacho	30h x 14,2857	428,6	40h x 14,2857	571,4	1.000,00
Custo indireto unitário	Produto A - 500 unidades	13,255	Produto B – 800 unidades	10,465	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme evidenciado na tabela acima, foram alocados todos os custos indiretos apurados frente as atividades, chegando aos valores finais unitários referentes a cada produto (considerando apenas os custos indiretos até o momento).

Com base nos dados já fornecidos na proposição do exemplo, acrescentamos R\$ 15,00 a cada produto referente aos custos diretos individuais. Assim sendo, custo do produto (A) = 28,255 e custo do produto (B) = 25,465.

3.1.2 Cálculo de margem de lucro (Custeio ABC)

Tomando por base os resultados obtidos pelo processo de custeio acima demonstrado, seguimos para o cálculo de margem de lucro. Evidenciado na tabela abaixo.

Tabela 16 – Margem de lucro (Método de custeio baseado em atividades).

Margem de lucro			
Produto (A)		Produto (B)	
Preço de venda unitário	R\$ 55,00	Preço de venda unitário	R\$ 50,00
Custo industrial unitário	R\$ 15,00	Custo industrial unitário	R\$ 15,00
Despesas operacionais por unidade	R\$ 13,255	Despesas operacionais por unidade	R\$ 10,465
Lucro líquido por unidade	R\$ 26,745	Lucro líquido por unidade	R\$ 24,535
Margem de lucro	51,37%	Margem de lucro	50,93%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao término da apuração das respectivas margens de lucro, fica evidenciado uma diferença sutil na rentabilidade dos produtos.

3.2 Custeio por Absorção – Detalhamento e Aplicação

Conforme mencionado anteriormente, o custeio por absorção é um dos métodos de custeio existentes que realiza a apropriação de todos os custos incorridos no período considerado.

Como sua principal característica, podemos citar o trato dado aos custos indiretos, cujos quais são apropriados aos produtos tomando por base diretrizes estabelecidas pela administração da companhia. Este ponto pode ser tido como sua principal qualidade, frente a outros métodos existentes como o custeio variável, que não incorpora ao produto certos custos variáveis, contudo, este mesmo ponto vem a ser uma de suas inconsistências frente outros métodos como o custeio ABC, por exemplo, que busca minimizar distorções.

Pelo fato de seguir diretrizes estabelecidas de maneira arbitrária para a alocação dos custos indiretos, mesmo que estas sejam embasadas na situação vivenciada pela empresa, é perfeitamente possível que diante de determinadas situações os custos estariam sendo alocados de maneira prejudicial ou benéfica para um ou mais produtos ou serviços desenvolvidos pela companhia.

Quanto aos procedimentos seguidos, não há uma sequência necessária, nem tampouco processos de divisão ou fragmentação de contas para uma melhor compreensão ou alocação.

São alocados primeiramente os custos diretos, que são todos os custos diretamente envolvidos com a produção e que podem ser mensurados de maneira que seja evidente a quantidade disponibilizada para cada produto, sendo assim, de fácil atribuição de custo.

Após a atribuição dos custos diretos, passamos à etapa de alocação dos custos indiretos, e, conforme referimos anteriormente, devem ser observadas às diretrizes estabelecidas pela companhia para o rateio dos custos indiretos.

Estabelecidas as diretrizes, inicia-se o processo de atribuição dos custos baseados nas mesmas, vale ressaltar que as diretrizes variam de acordo com o tipo de custo variável que irão tratar, também de acordo com o estabelecido pela administração.

Abaixo temos alguns exemplos de critérios de rateio:

- Baseado no percentual utilizado por cada produto frente à quantidade de horas totais.
- Baseado no percentual de participação na receita bruta pelo resultado de cada produto.
- Baseado no percentual de participação na quantidade total de produtos ou serviços realizados.

Para evidenciar de forma prática o tema citado, temos abaixo, um exemplo de apuração do custo de um produto através do método de custeio por absorção.

Neste exemplo, está sendo tratado apenas da industrialização de um produto, sendo assim dispensados os critérios de rateio, contudo, fica evidente a metodologia de incorporação de todos os custos indiretos ao custo final do produto.

Tabela 17 – Exemplo do processo de custeio pelo método de custeio por absorção.

Custo industrial		
Matéria-prima 200 unidades x R\$ 2,30		460,00
Materiais auxiliares 0,10 unidades a R\$ 360,00		36,00
Mão de obra direta 4 horas a R\$ 50,00		200,00
Outros gastos		
Salários dos departamentos de apoio à produção	R\$ 200.000,00	
Despesas dos departamentos de apoio à produção	R\$ 90.000,00	
Depreciações	R\$ 150.000,00	
Soma	R\$ 440.000,00	
Outros gastos por unidade = R\$ 440.000/1.000 unidades		440,00
Total do Custo Industrial		(A) 1.136,00
Despesas operacionais		
Comissões 12% de R\$1.700,00 (Preço de venda unitário)		204,00
Outras despesas		
Salários e despesas administrativas	R\$ 70.000,00	
Salários e despesas comerciais	R\$ 50.000,00	
Soma	R\$ 120.000,00	
Outras despesas por unidade = R\$ 120.000/1.000 unidades		R\$ 120,00
Total das despesas operacionais		(B) 324,00
Custo total unitário do produto A (A+B)		R\$ 1460,00

Fonte: PADOVEZE, Clovis Luiz. Contabilidade gerencial, p 355.

Sobre a necessidade quanto ao estabelecimento de padrões para absorção dos custos indiretos, expõe PADOVEZE, Clovis Luiz. Contabilidade Gerencial (2010, p. 355).

“Para fazer o custeamento por absorção para mais de um produto, é necessário adotar critérios de absorção ou rateio dos custos indiretos para os produtos. Para os salários e despesas dos departamentos de apoio à produção adotaremos o critério de rateio na proporção das horas diretas trabalhadas totais. Para as depreciações adotaremos o critério de rateio pelas quantidades produzidas. As despesas administrativas e comerciais serão atribuídas por

percentual médio obtido pela receita total dos dois produtos, em percentuais iguais para ambos os produtos.”

3.2.1 Cálculo Demonstrativo (Custeio por Absorção)

Partiremos da mesma situação estabelecida para o cálculo através do sistema ABC.

A empresa JJT Ltda., situada na cidade de Marília, estado de São Paulo, desenvolve atividade industrial no município, tem em sua atual situação as seguintes disposições:

- Dois produtos compõem seu processo produtivo: sendo Produto “A”, produzidas e comercializadas 500 unidades no período, e Produto “B”, produzidas e comercializadas 800 unidades no período.

- Custos diretos direcionados aos produtos de R\$ 15,00 por unidade – englobados os custos de matéria prima, material de embalagem e mão-de-obra direta.

- Custos indiretos de produção mensurados em R\$ 15.000,00; distribuídos entre os departamentos da seguinte forma: Compras R\$ 3.000,00; Almoxarifado R\$ 2.000,00; Administração de produção R\$ 7.000,00 e Acabamento R\$ 3.000,00.

- Preço de venda dos produtos: Produto (A) = R\$ 55,00 e Produto (B) = 50,00.

Como demonstração para a execução dos cálculos de custeio por meio do método de custeio por absorção, é importante enumerar quais foram os critérios de rateio utilizados para a alocação dos custos indiretos, conforme abaixo:

- Critério definido e utilizado para alocação dos custos indiretos de atividades de compras no valor de R\$ 3.000,00; para as atividades de almoxarifado no valor de R\$ 2.000,00 foi o critério de percentual de participação na quantidade total produzida;

- Critério definido e utilizado para alocação dos custos indiretos de atividades de Administração de produção no valor de R\$ 7.000,00 e para as atividades de acabamento no valor de R\$ 3.000,00 foi o de percentual de participação da receita bruta de cada produto frente a receita bruta total gerada no período.

Tabela 18 – Cálculo de alocação de custos aos produtos.

Cálculo de alocação de custos aos produtos			
	Total	Produto (A)	Produto (B)
Critério para rateio das despesas de compra e almoxarifado – percentual de participação na quantidade produzida	1.300	500	800
	100%	38,46%	61,54%
	5.000	1.923,00	3.077,00
Critério para rateio das despesas de administração de produção e atividades de acabamento – percentual de participação na receita bruta total	67.500,00	27.500,00	40.000,00
	100%	40,74%	59,26%
	10.000,00	4.074,00	5.926,00
Total custos indiretos alocados	15.000	5.997	9.003
Total unitário		11,994	11,2538

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme evidenciado na tabela acima, foram alocados todos os custos indiretos apurados durante o período de referência, chegando aos valores finais unitários referentes a cada produto (considerando apenas os custos indiretos até o momento).

Com base nos dados já fornecidos na proposição do exemplo, acrescentamos R\$ 15,00 a cada produto referente aos custos diretos individuais. Assim sendo, custo do produto (A) = 26,9994 e custo do produto (B) = 26,2538.

3.2.2 Cálculo de margem de lucro (Custeio por Absorção)

Tomando por base os resultados obtidos pelo processo de custeio acima demonstrado, seguimos para o cálculo de margem de lucro. Evidenciado na tabela abaixo.

Tabela 19 – Margem de lucro (Método de custeio por absorção).

Margem de lucro			
Produto (A)		Produto (B)	
Preço de venda unitário	R\$ 55,00	Preço de venda unitário	R\$ 50,00
Custo industrial unitário	R\$ 15,00	Custo industrial unitário	R\$ 15,00
Despesas operacionais por unidade	R\$ 11,9994	Despesas operacionais por unidade	R\$ 11,2538
Lucro líquido por unidade	R\$ 26,9994	Lucro líquido por unidade	R\$ 26,2538
Margem de lucro	50,91%	Margem de lucro	47,49%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao término da apuração das respectivas margens de lucro, fica evidenciado uma diferença consideravelmente maior em relação ao apurado pelo método de custeio ABC.

CONCLUSÃO

Nosso intuito não foi determinar qual tipo de custeio é ou não mais adequado para as empresas, conforme relatado em alguns pontos do trabalho, a escolha pelo método de custeio mais adequado é de responsabilidade da empresa, devendo ser consideradas as condições e os cenários em que a empresa encontra-se inserida, de modo que a escolha e a implantação de um ou outro método de custeio venha como uma ferramenta positiva e não como um problema a ser tratado.

É de extrema importância que, no momento da decisão pela implantação do método de custeio, a administração esteja ciente de todos estes fatos, bem como de todos os fatores que envolvem tal decisão, vale lembrar que os custos de implantação de uma metodologia de custeio, bem como os sistemas necessários para o fornecimento de informações podem exigir investimentos e cabe a administração mensurar a viabilidade do mesmo.

Ao término desta pesquisa, consideradas todas as condições propostas e levantadas através dos estudos realizados, concluiu-se que, na situação fictícia em que aplicamos os conhecimentos obtidos, os resultados apresentados pelo método de custeio ABC trouxeram à tona informações que ficaram omissas levando-se em consideração os resultados apresentados pela alocação dos custos indiretos por meio do método de custeio por absorção.

Nossos esforços foram voltados à explicação e demonstração prática de um exemplo simples, mas que traz consigo clareza a respeito do processo e das etapas a serem seguidas para cada um dos tipos de custeio abordados durante o trabalho, especificamente aos métodos de custeio por absorção e de custeio baseado em atividades, foco de nosso estudo de caso.

É válido ressaltar também que a escolha pelo método de custeio mais adequado ao cenário em que se encontra a empresa é vital para sua permanência em uma posição de destaque, visto que as informações geradas para a administração pelo sistema de custeio servirem de fomento para a tomada de decisões e servirem como importante ferramenta de gestão, trazendo valiosas informações a respeito de processos em que estão incorrendo excesso de gastos, bem como caminhos para a solução de problemas enfrentados no dia a dia.

REFERÊNCIAS

- BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos Precos e Lucros.** 3. Ed., São Paulo: Atlas, 2008.
- DUTRA, René Gomes. **Custos Uma Abordagem Prática.** 5. Ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- Hansen, Don R., MOWEN, Maryanne M., **Gestão de custos.** Tradução Robert Brian Talyon, Revisão técnica Elias Pereira, 1ª ed., São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., **Gestão de custos – contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.
- INDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial.** Atlas, 6ª edição, São Paulo, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade.** Atlas, 9ª edição, São Paulo, 2009.
- JUNIOR, José Hernandez Perez, OLIVEIRA, Luís Martins, COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** 4 Ed., São Paulo: Atlas, 2005.
- LEONE, George Sebastião Guerra, **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos Planejamento, Implantação e Controle.** 3. Ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** Atlas, 10ª edição, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** Atlas, 14ª edição, São Paulo- 2009.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 7. Ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial-** um enfoque em sistema de informação contábil. Atlas, 7ª edição, São Paulo-2010.