

**CENTRO PAULA SOUZA  
FACULDADE DE TECNOLOGIA DE FRANCA  
“Dr. THOMAZ NOVELINO”**

**TECNOLOGIA EM GESTÃO DA PRODUÇÃO INDUSTRIAL**

**DANILO OTONI ALBINO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**  
como a utilização de ferramentas de custeio auxiliam na execução de  
decisões em Gestão de Negócios.

**FRANCA/SP**

**2017**

**DANILO OTONI ALBINO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**  
como a utilização de ferramentas de custeio auxiliam na execução de  
decisões em Gestão de Negócios.

Trabalho de Graduação apresentado à  
Faculdade de Tecnologia de Franca - “Dr.  
Thomaz Novelino”, como parte dos requisitos  
obrigatórios para obtenção do título de  
Tecnólogo em Gestão da Produção Industrial.

Orientador: Prof. Me. Fabiano Siqueira dos  
Prazeres

**FRANCA/SP**

**2017**

**DANILO OTONI ALBINO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

como a utilização de ferramentas de custeio auxiliam na execução de decisões em Gestão de Negócios.

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Tecnologia de Franca – “Dr. Thomaz Novelino”, como parte dos requisitos obrigatórios para obtenção do título de Tecnólogo em Gestão da Produção Industrial

Trabalho avaliado e aprovado pela seguinte Banca Examinadora:

Orientador (a) ... : \_\_\_\_\_  
Nome..... : Prof. Me. Fabiano Siqueira dos Prazeres  
Instituição ..... : Faculdade de Tecnologia de Franca – “Dr. Thomaz Novelino”

Examinador (a) 1: \_\_\_\_\_  
Nome..... : Profa. Dra. Liene Cunha Viana Bittar  
Instituição ..... : Faculdade de Tecnologia de Franca – “Dr. Thomaz Novelino”

Examinador (a) 2: \_\_\_\_\_  
Nome..... : Prof. Me. Fabrício Faleiros Fernandes  
Instituição ..... : Faculdade de Tecnologia de Franca – “Dr. Thomaz Novelino”

**Franca, 04 de dezembro de 2017**

## **AGRADECIMENTO**

Ao meu Deus Jeová que me ouviu, me protegeu, me guiou e sempre me auxiliou a enfrentar problemas proporcionando as condições necessárias para concretizar meus objetivos. Faltam-me palavras para agradecer.

A minha família, meu pai, minha mãe, meu irmão, minha cunhada e meu sobrinho. Estes acreditaram em mim e sempre me apoiaram. Meus pais, com muito amor me prepararam e dedicaram suas vidas em fazer o melhor para seus filhos. Sem dúvidas, a eles, sou eternamente grato. Meus avós, Sr. Arnaldo e Dona Isabel, Sr. Donizeti e Dona Geralda (todos em memória), que pelo exemplo de dedicação, força e coragem me ensinaram a buscar objetivos.

A todos meus professores que participaram na construção de minha história e contribuíram para minha formação. Em especial, à Profa. Dra. Liene Cunha Viana Bittar, que despertou nos alunos o pensamento e linguajar científico, e sempre se colocando à disposição para orientar. Também ao Prof. Me. Fabiano Siqueira dos Prazeres, que aceitou o desafio de me orientar para que eu pudesse finalizar a monografia.

Aos meus amigos Bianca Barucci Dourado e Guilherme Junior Martins, que estiveram ao lado durante todo o processo de graduação. Juntos desenvolvemos habilidades para continuarmos a trilhar nossos caminhos. A amizade feita no curso será para sempre.

A todos estes, meu respeito e admiração.

*Dedico este trabalho ao Sr. Clélio Donizeti Albino e a Sr. <sup>a</sup> Maria Alves Otoni Albino, meus pais.*

*“Pois estou convencido de que nem a morte, nem a vida, nem anjos, nem governos, nem coisas presentes, nem coisas por vir, nem poderes, nem altura, nem profundidade, nem qualquer outra criação será capaz de nos separar do amor de Deus, que está em Cristo Jesus, nosso Senhor”. (Romanos 8: 38 e 39)*

Tradução do novo mundo da Bíblia Sagrada,  
Associação Torre de Vigia de Bíblias e Tratados.

## RESUMO

Com a globalização e os acontecimentos que vem ocorrendo no meio científico e de negócios desde o século passado, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) assume um papel fundamental dentro das organizações. A Contabilidade de Custos, por meio das ferramentas de custeio, surge com o objetivo de ajudar as organizações a se manterem no novo modelo de negócios, as indústrias. O seu sistema de processamento de informações possibilita que gestores utilizem estrategicamente os dados e valores gerados para apropriar custos aos seus produtos/serviços. Nessa perspectiva, este trabalho tem por objetivo mostrar uma pesquisa de revisão bibliográfica de Contabilidade de Custos e uma evidenciação da importância da GEC para tomadas de decisões, e em como facilita a Gestão de Negócios por meio de uma simulação. Essa simulação demonstra de forma prática uma abordagem dos Métodos de Custeio – Absorção, Direto/Variável e *Activity Based Costing* (ABC). A simulação dos métodos foi feita em uma empresa fictícia, denominada indústria “F”, com informações hipotéticas. Ainda, esse estudo demonstra as vantagens e desvantagens da utilização de cada método de apropriação de custos e a sua importância para tomadas de decisões, fornecendo aos gestores uma visão estratégica dos custos envolvidos no processo de produção de seus negócios.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos, Gestão Estratégica de Custos, Gestão de Negócios, Métodos de Custeio, Simulação.

## **ABSTRACT**

With globalization and the events that have been occurring in the scientific and business environment since the last century, Strategic Cost Management plays a fundamental role within organizations. Cost Accounting, through costing tools, comes with the goal of helping organizations stay in the new business model, the industries. Its information processing system enables managers to strategically use the data and values generated to appropriate costs to their products/services. In this perspective, this work aims to show a bibliographic review of Cost Accounting and an evidence of the importance of Strategic Cost Management for decision making, and how it facilitates Business Management through a simulation. This simulation demonstrates in a practical way an approach of the Costing Methods – Absorption, Variable and Activity Based Costing (ABC). The simulation of the methods was done in a fictitious company, called industry "F", with hypothetical information. Furthermore, this study shows the advantages and disadvantages of using each method of appropriation and its importance for decision making, giving managers a strategic view of the costs involved in the process of producing their business.

**Keywords:** Cost Accounting, Strategic Management of Costs, Business Management, Costing Methods, Simulation.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b>	– A Contabilidade de Custos como centro processador de informações .	19
<b>Figura 2</b>	– Interação entre a contabilidade de custos, financeira e gerencial .....	20
<b>Figura 3</b>	– A Contabilidade de Custos em suas três fases .....	23
<b>Figura 4</b>	– Processamento das informações contábeis .....	24
<b>Figura 5</b>	– Dados para demonstração de resultados - Manufatura.....	29
<b>Figura 6</b>	– Dados para demonstração de resultados - Prestadoras de Serviços.....	30
<b>Figura 7</b>	– Separação de Custos e Despesas em Custeio por Absorção.....	31
<b>Figura 8</b>	– Esquema básico do custeio por absorção.....	32

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Vantagens do custeio por absorção .....	30
<b>Quadro 2</b> – Comparação entre custeamento variável (direto) e por absorção .....	38

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Os usuários .....	23
<b>Tabela 2</b> – Esquema do custeio marginal .....	36
<b>Tabela 3</b> – Características por sistema .....	44
<b>Tabela 4</b> – Dados produtivos da indústria “F” .....	45
<b>Tabela 5</b> – Gastos do Período .....	45
<b>Tabela 6</b> – Custo Total de Produção do Período .....	46
<b>Tabela 7</b> – Preços dos Produtos da empresa “F” .....	46
<b>Tabela 8</b> – Faturamento do período .....	46
<b>Tabela 9</b> – Rateio dos Custos Indiretos aos departamentos .....	47
<b>Tabela 10</b> – Custo unitário por Absorção .....	48
<b>Tabela 11</b> – DRE por Absorção .....	49
<b>Tabela 12</b> – Apuração dos custos Variáveis .....	49
<b>Tabela 13</b> – DRE Variável .....	50
<b>Tabela 14</b> – Tempo Gasto na Produção .....	51
<b>Tabela 15</b> – Sequenciamento dos produtos por ABC .....	51
<b>Tabela 16</b> – Apuração dos custos por ABC .....	52
<b>Tabela 17</b> – DRE por ABC .....	52
<b>Tabela 18</b> – Principais diferenças .....	53
<b>Tabela 19</b> – Os custos fixos unitários no estoque .....	54

## LISTA DE SIGLAS

- ABC** – *Activity Based Costing* (em inglês Custeio Baseado em Atividades)
- CIF** – Custos Indiretos de Fabricação
- CPV** – Custo do Produto Vendido
- CTP** – Custo Total de Produção
- DRE** – Demonstração do Resultado do Exercício
- GEC** – Gestão Estratégica de Custos
- RI** – Revolução Industrial
- MP4** – *Media Player* (em inglês Reprodutor de Mídia)
- MP5** – *Media Player* (em inglês Reprodutor de Mídia)
- DVD** – *Digital Versatile Disc* (em inglês Disco Digital Versátil)
- iPod** – aparelho portátil de áudio digital

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 CUSTOS .....</b>	<b>16</b>
2.1 CONCEITO DE CUSTOS.....	16
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	18
2.3 SISTEMA DE PROCESSODAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	21
2.4 GESTÃO DE CUSTOS.....	24
<b>3 MÉTODOS DE CUSTEIO .....</b>	<b>27</b>
3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO .....	28
3.1.1 Aspectos gerais.....	28
3.1.2 Vantagens e desvantagens .....	32
3.2 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL .....	33
3.2.1 As críticas à expressão 'direto' .....	34
3.2.2 Características do método.....	35
3.2.3 Comparação do método variável com o sistema por absorção.....	37
3.3 CUSTEIO POR ATIVIDADE.....	39
3.3.1 Características principais .....	41
3.3.2 Direcionamento de custos .....	42
3.3.3 ABC – abordagem gerencial .....	43
3.4 RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS – POR CUSTEIO.....	43
<b>4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS – SIMULAÇÃO .....</b>	<b>45</b>
4.1 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	47
4.1.1 Critério de Rateio .....	47
4.1.2 Custeando .....	48
4.2 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO VARIÁVEL .....	49
4.3 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO ABC .....	50
4.4 SÍNTESE DAS DIFERENÇAS ENCONTRADAS .....	53
4.4.1 Critérios de decisão.....	54
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Mudanças no cenário mundial devido às inovações descobertas a partir da Revolução Industrial tornaram necessário controlar os custos empresariais em um novo modelo ou conceito de negócios, a saber, as indústrias.

Mas com o decorrer dos anos, a necessidade de controlar os custos não se restringe mais apenas às indústrias de manufatura/transformação. Todo tipo de organização, para atingir seus objetivos, deve ter em mãos seus dados contábeis de custo de produção.

Com a competitividade do cenário mercadológico e a insegurança de muitos empreendedores por causa da instabilidade dos negócios de um modo geral, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) torna-se uma ferramenta de grande importância para as organizações atingirem suas metas, driblando assim as variáveis que toda empresa pode enfrentar.

A fim de controlar melhor as operações existentes dentro de indústrias, comércio, empresas prestadoras de serviços e negócios em geral, os gestores devem basear suas decisões em dados. E a contabilidade de custos fornece uma ampla variedade de ferramentas ou formas de obter tais informações.

Com base nessa problemática central vivenciada por muitas empresas, neste trabalho, será abordado o conceito de Custos e sua relação com Contabilidade e Gestão. Os custos são obtidos pela contabilidade, coletados, filtrados e interpretados e quando analisados de forma estratégica podem se transformar em indicadores de resultados ou parâmetros de decisão. Tomar decisões dentro das empresas torna-se mais fácil e possível por meio dos dados gerados por meio desse processo.

Através da apuração e análises de custos obtidos por meio da contabilidade, os cálculos de custos podem ser mensurados e se necessário traçar estratégias para combater a concorrência e se manter à frente do mercado.

Com esse objetivo, o trabalho apresentado se concentra na Contabilidade de Custos e que influência os métodos de custeio trazem aos gestores: em como facilita Gestão de Negócios e em que melhor sentido se aplica às organizações, por meio de uma simulação.

Em um trabalho científico, no seu desenvolvimento, deve apresentar a explicação de um tema com discussões e explicações da questão proposta

(MARCONI; LAKATOS, 2010). Neste caso, a estrutura utilizada para a elaboração e apresentação dessa monografia segue essa concepção, se baseando na pesquisa de revisão bibliográfica de Custos e Contabilidade de Custos tendo como foco a GEC e seus Métodos de Custeio.

Marconi e Lakatos (2010) conceituam que um estudo não pode se embasar somente na investigação de um assunto em profundidade. Devem-se considerar as visões variadas que este pode mostrar.

O estudo não tem como alvo a determinação de um modelo de custeio “padrão” ou apresentar uma nova ferramenta para a apuração. Tem como responsabilidade evidenciar as vantagens e desvantagens que cada sistema traz para tomadas de decisões. E em conclusão uma reflexão de como a GEC poderá facilitar a Gestão de Negócios.

Também, para Andrade (2009), no desenvolvimento de um trabalho científico, deve existir uma discussão das idéias apresentadas no corpo da obra, com o objetivo de confirmar os princípios pesquisados. Isso deve ser feito por meio de exercícios dos fatos evidenciados.

Sendo assim, para verificar a viabilidade dos sistemas de custeio, será demonstrado um estudo de caso de uma indústria de eletrônicos, totalmente fictícia, denominada empresa “F”. Seus dados e informações são hipotéticos, gerados somente para a demonstração da aplicabilidade do estudo dos métodos.

O modo de obtenção dos dados é feito com base na necessidade de cada sistema, porém todos estes, como mencionado, totalmente fictícios, simulados para conceituação dos objetivos propostos pelo trabalho.

Em um primeiro momento, no capítulo 2 realiza uma revisão bibliográfica de aspectos de Contabilidade: Custos, Contabilidade de Custos, Informações Contábeis e Gestão de Custos.

Com objetivo de aplicação estratégica, o estudo bibliográfico de Métodos de Custeio no capítulo 3 apresenta 3 formas de ferramentas de apuração mais utilizadas: Absorção, Direto/Variável e ABC (*Activity Based Costing*).

No capítulo 4, utiliza-se uma empresa fictícia para simulação dos métodos de custeio em forma de exercícios e demonstrações gráficas. Esclarece-se como sua utilização se aplica, demonstrando as vantagens e desvantagens e a visão estratégica dos custos empresariais de cada método, para o auxílio em tomadas de decisões.

## 2 CUSTOS

As constantes mudanças no cenário científico e de negócios desde o século passado vêm mostrando cada vez mais a importância de as organizações controlarem seus recursos. De acordo com Limeira et al (2010), com a competitividade, as empresas devem investir em ferramentas e métodos como forma de gerenciamento.

Beuren et al (2003) explica que além das organizações buscarem maior conforto organizacional, elas devem também projetar o que seus clientes irão cobrar ou precisar no futuro. Com a análise de custos é possível então chegar a esses resultados que possibilitam antecipar o que o mercado irá exigir.

De fato, não se pode negar que a gestão custos pode trazer bons resultados para vários tipos de negócios, e deve ser utilizada por profissionais de diversas áreas para facilitar o processo de gestão da organização. Dada a necessidade, o gerenciamento dos custos torna-se indispensável, pois auxilia em tomadas de decisões das empresas, sejam elas medidas momentâneas ou futuras.

Neste capítulo será abordado o conceito de custos, juntamente com terminologias relacionadas a custos. Também serão analisados aspectos da contabilidade e sua relação com o controle de custos. Por fim, faz-se uma introdução à gestão de custos e sua importância para as organizações.

### 2.1 CONCEITO DE CUSTOS

No cotidiano, custos e despesas parecem ter um mesmo significado, não possuindo uma distinção nítida. Na contabilidade, é possível diferenciar quando eles são usados junto a outros termos. Para Leone (1996), a palavra “custo” se refere a um objeto de custeio, ou faz referência às suas ramificações, como: custo direto, indireto, variável, fixo, entre outros aspectos.

Martins (2008) atribui a custos os gastos consumidos em produção de bens ou serviços. Todos os investimentos (aquisições) passam a ser custos no momento em que são consumidos ou transformados.

Já Santos et al (2006) concordam que custos também são despesas, mas despesas de produção, uma vez que também são necessárias no processo de transformação de recursos econômicos (dinheiro, agentes humanos e naturais), e

quando consumidos tornam-se custos. Ainda, em outras palavras defendem custo como sendo:

consumo de ativos necessários para a produção do produto ou para a colocação da mercadoria à disposição dos clientes no estabelecimento comercial, de forma que a empresa alcance os seus fins específicos, expressos em termos monetários, ou para a prestação de serviços aos clientes(SANTOS et al, 2006, p. 20).

Fica claro então que os custos estão presentes em várias organizações, e caracteriza como aquilo que a empresa consome do seu ativo.

Com o objetivo de facilitar o entendimento de custos, é necessário conhecer algumas nomenclaturas que são ligadas entre si, porém possuem princípios distintos (BRASIL, 2006):

**Gasto** – aquisição de bens ou serviços que gera pagamentos (desembolso), ou seja, um sacrifício econômico independente do pagamento ter sido oficializado;

**Desembolso** – ato de pagar, seja ela em qualquer momento (antes, durante ou pós compra);

**Investimento** – aquisições “estocadas”, recursos adquiridos com finalidade de somar ativos;

**Despesa** – recursos não diretamente ligados à produção (ex.: comissão de um vendedor, salário do administrador/contador, aluguel, energia, e água do prédio da administração);

**Receita** – entrada de valores no ativo (dinheiro) (BRASIL, 2006).

Os custos são classificados de acordo com sua natureza/origem, funções internas, localização ou lugar de ocorrência, unidade calculatória, e por fim pelo comportamento em relação aos níveis de atividade (SANTOS, et al, 2006).

O Ministério da Saúde (BRASIL, 2006) define os tipos de custos como:

**Custo direto** – ligado diretamente ao bem ou serviço em produção (ex.: mão-de-obra, material, equipamentos);

**Custo indireto** – aquele que não pode ser ligado diretamente a um produto, pois está relacionado a outros itens (ex.: aluguel, água, combustível);

**Custo fixo** – independentemente da quantidade produzida, não se altera (ex.: aluguel do prédio da produção, salário do pessoal, depreciação de maquinário);

**Custo variável** – aquele pode variar de acordo com o volume produzido (ex.: aquisição de matéria prima);

**Custo marginal** – acréscimo do custo total em decorrência de um aumento;

**Custo operacional** – valor dos recursos consumidos;

**Custo não-operacional** – custos efetivados e não contabilizados como operacionais (ex.: encargos sobre salários);

**Custo médio-unitário** – valor da divisão do custo total por unidades produzidas;

**Custo Total** – somatório de custos diretos e indiretos de todos os processos de um bem ou serviço.

Assim, calcular o custo de um produto ou serviço implica em examinar todos esses aspectos, o que se realiza por meio da contabilidade de custos.

## 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A fim de se entender melhor os fundamentos de custos, são necessários abordar a sua relação com a contabilidade. É importante diferenciar dois conceitos similares com aplicabilidades diferentes: a contabilidade financeira e a contabilidade de custos.

De acordo com Santos et al (2006), antes da Revolução Industrial (RI), por volta do século XVIII, só havia indícios da contabilidade financeira. Nesse período, as empresas eram de origem comercial. Em relação à contabilidade financeira, ela tem por objetivo estabelecer e determinar o vínculo da empresa com terceiros (seus deveres e obrigações legais).

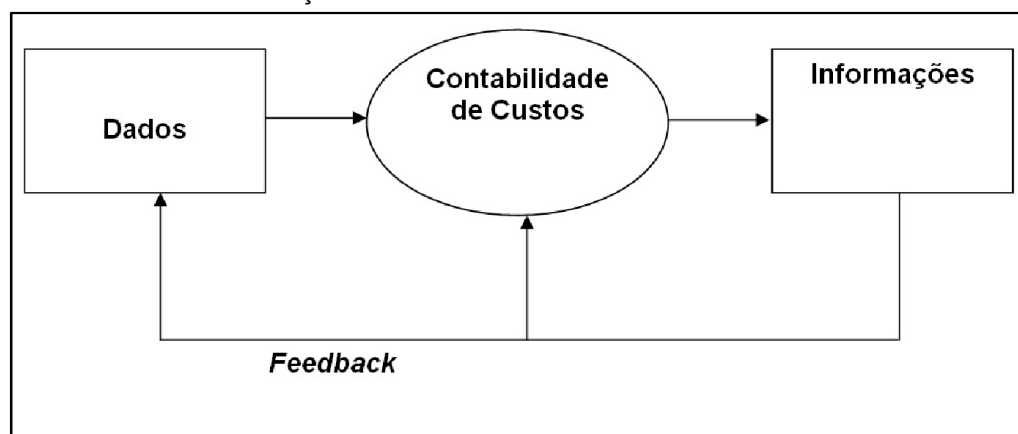
Com as inovações e mudanças do cenário, em decorrência da RI, as indústrias trouxeram preocupações para os contadores, forçando-os a se adaptarem e a inovarem com novas formas de controle. Assim nasceu a Contabilidade de Custos. De acordo com Martins (2008), os contadores não viam a contabilidade de custos como uma nova ferramenta. As técnicas desenvolvidas visavam a resolver os problemas que a revolução trouxe, mas eles não imaginavam que estudar e aprofundar nessas técnicas seriam algo revolucionário.

Considerada uma ramificação da contabilidade financeira, a contabilidade de custos surgiu com a necessidade de se controlar os estoques das organizações (BEUREN et al, 2003). E para validar os dados e utilizá-los como tomada de decisão, é preciso analisar dados de dentro e fora à entidade em questão. Leone (1996) também define a Contabilidade de Custos como:

uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumulados de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais (LEONE, 1996, p.17)

A figura 1 demonstra a visão do autor em relação ao sistema ou centro de processamento, um ciclo estratégico quando se possui uma boa gestão de custos:

**Figura 1.** A Contabilidade de Custos como centro processador de informações.



Fonte: Adaptado de LEONE, 1996, p.17.

Então, com a Contabilidade de Custos, é possível se registrar e controlar todos os gastos envolvidos no processo de transformação de um bem ou serviço. E como explica Santos et al (2006, p. 15) “a contabilidade de custos se preocupa, principalmente, com a economia interna da empresa”, e por meio do acompanhamento das informações é possível determinar a saúde econômica das organizações, bem como seu limite e valores de seus produtos e serviços.

De acordo com Iudícibus et al (1996), a Contabilidade de Custos não se compromete em associar despesas aos períodos, e sim designar os custos envolvidos aos produtos, atividades ou serviços. Para os autores, além de apropriar custos, a Contabilidade de Custos irá permitir que os gestores controlem seus custos a fim de se certificarem se seus negócios estão de acordo com o planejado.

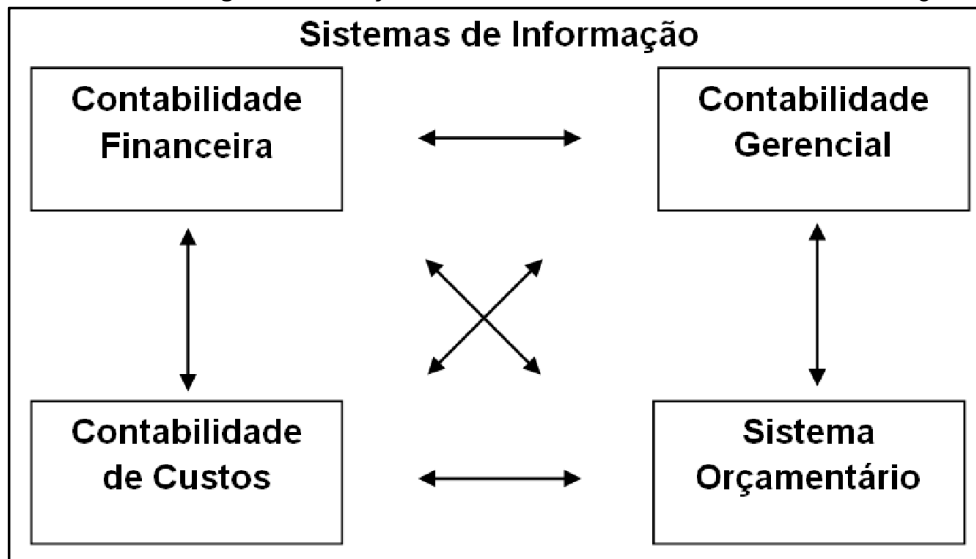
E comparado com o *Feedback* (figura 1) abordado por Leone (1996), o controle dos custos se torna um sistema que alerta se algo estiver incorrendo fora do normal, ou esperado. Por meio desse esquema, o gestor terá tempo e recursos decisórios necessários para rever suas ações (IUDÍCIBUS et al, 1996).

A contabilidade de custos também é focada em gestão econômica de custos e valores de mercado dos itens ou serviços prestados por uma determinada organização, ficando claro que se preocupa de fato com a situação econômica das empresas, ou seja, que a entidade cresça e mantenha uma boa saúde organizacional (SILVA, 2008).

Também, com a expansão dos negócios, a contabilidade de custos se tornou um grande aliado na mensuração e controle dos estoques. Atualmente, com as adaptações realizadas, a contabilidade de custos se desenvolveu com uma nova missão: fornecer dados para os administradores, atividade denominada “contabilidade gerencial”. Por meio dela, é possível controlar e analisar os custos para fornecer dados e parâmetros para as empresas (MARTINS, 2008).

Martins (2008, p. 21) afirma ainda que “o estágio atual da Tecnologia de Informação possibilita soluções bastante satisfatórias, processando simultaneamente as três contabilidades”. Assim, é possível acompanhar melhor o andamento das organizações, e estabelecer conexões com trocas de informações, como demonstra a figura 2:

**Figura 2.** Interação entre a contabilidade de custos, financeira e gerencial.



Fonte: Adaptado de MARTINS, 2008, p.22.

Fica claro, assim, que para se administrar bem é fundamental ter um conhecimento de custos e suas vertentes. O preço de um produto pode ser calculado com base em dados padrões e filosofias já adotadas pela empresa. E é com base nessas informações que é possível saber se o preço de um serviço ou

objeto é inviável ou lucrativo/rentável. Na indústria, todos os itens de um estoque destinados à produção são denominados custos. Em vista disso, Iudícibus et al (1990) consideram a avaliação dos estoques como a mais importante.

Assim, cabe à Contabilidade de Custos, no ato da venda do bem ou serviço prestado, efetuar os lançamentos - o que antes era estoque sai do Ativo e passa a fazer parte dos Custos do Produto Vendido (CPV), apurando-se os resultados (IUDÍCIBUS et al., 1990).

A contabilidade de Custos tem por função também controlar os custos, fazendo comparação entre o custo real e com o custo padrão, com base em relatórios fornecidos pelo *Controller*<sup>1</sup> com objetivo de reduzir os custos, aumentando a possibilidade de lucro (LEONE, 1996).

Da mesma forma, a Contabilidade de Custos está voltada para as tomadas de decisões. Iudícibus et al (1990) sequencia algumas decisões que devem ser feitas à base dos resultados:

Qual a quantidade mínima que se deve produzir e vender para não se ter prejuízo? Qual produto é mais rentável para estimular sua produção? Qual produto devemos cortar para aumentar a rentabilidade? Certos itens é melhor produzir ou comprar de terceiros? Qual o preço adequado para cada produto? Sobre qual item de Custos devemos exercer melhor Controle? Como reduzir Custos? (IUDÍCIBUS et al, 1990, p.154).

O resultado dessas questões irá nortear que decisões o *Controller*<sup>1</sup> deverá tomar. Essas decisões são necessárias e de extrema importância. Para chegar a estas perguntas, é necessário seguir um processo, ou um ciclo de processamento e análise de informações.

### 2.3 SISTEMA DE PROCESSODAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Na Contabilidade de Custos, os dados a serem controlados podem ser de origem interna ou externa, monetários ou não monetários, porém mensuráveis. Assim, devem-se seguir algumas fases para o desenvolvimento e análise dos

---

<sup>1</sup> De acordo com Leone (1996, p.488), *Controller* é o mesmo que controlador. É o responsável pelas funções contábeis, de custos, de orçamentos, de crédito e cobrança, de faturamento, de informações, de auditoria interna, de tesouraria, de pagadoria de pessoal. É o gerente (ou diretor) financeiro, dentro do conceito norte americano. É o homem que ocupa posição de relevo dentro das empresas, em virtude de sua condição de principal assessor e conselheiro para a alta direção. Perez Jr. et al (2008, p. 291) acreditam que o *Controller* é visto como um cargo estratégico.

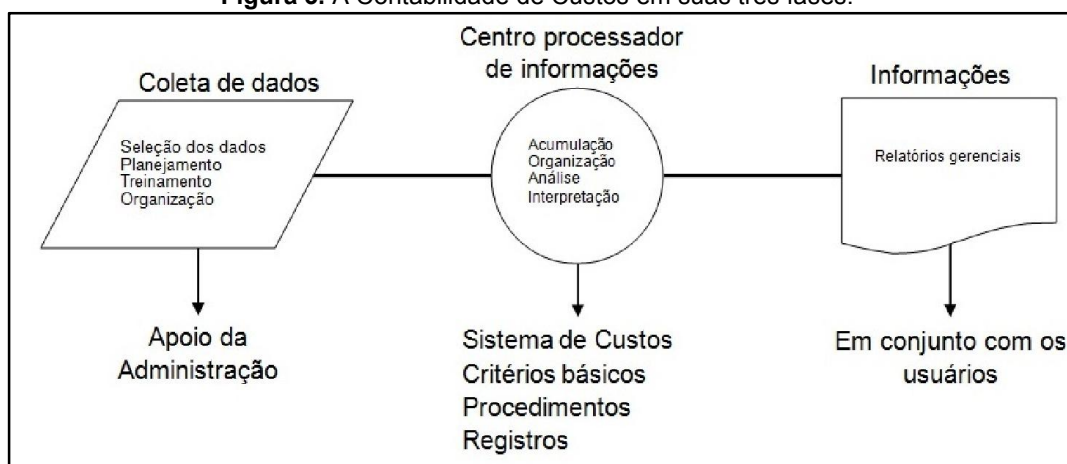
resultados e, para isso, o processo deve ser desmembrado. Por meio dessa divisão, é possível se enxergar melhor a contabilidade e suas informações. Estes dados podem ser apresentados por: Coleta; Processamento; Informações.

A coleta de dados é a fase inicial, na qual o contador reúne os dados do bem ou serviço prestado. Esses dados são reais e, de acordo com Leone (1996), na contabilidade não se criam ou se forjam resultados. Por isso, são considerados dados a matéria-prima utilizada e os insumos necessários para a transformação.

Para isso, é necessária a abertura da gerencia/direção da empresa. A ação consiste em (figura 3) selecionar os dados a serem analisados, sua coleta planejada e os envolvidos nesta precisam receber treinamento, se for o caso (LEONE, 1996).

No processamento, já com os dados coletados, o centro (meio pelo qual a entidade insere a pesquisa feita) processa as informações. Dá-se início, então, à parte técnica de análise e interpretação dos dados. Nessa fase, o contador pode utilizar ferramentas e *softwares* de processamento. Pode-se também estabelecer parâmetros e inserir algum método que mais se aplique à organização.

Na terceira fase do processo, os resultados já foram obtidos. Com essas informações, pode ser visto o que está sendo feito de bom, e o que precisa ainda ser melhorado. Essas informações são demonstradas por meios de relatórios e são úteis para todos os envolvidos no processo, desde a diretoria até os usuários (gerente de produção, de finanças, de pessoal, de qualidade, de marketing, de desenvolvimento, entre outros), sendo estes capazes de planejar mudanças e alternativas se necessários (LEONE, 1996). A figura 3 representa bem esse processo:

**Figura 3.** A Contabilidade de Custos em suas três fases.

Fonte: Adaptado de LEONE, 1996, p.21.

Assim, este centro processador é de extrema importância para uma boa gestão e tomada de decisões.

Limeira et al (2010) acreditam que os usuários envolvidos no processo podem ser de dentro ou fora da organização. Para os autores, estes podem ser pessoas físicas ou jurídicas, que possam ter acesso e se interessam por essas informações. Ambos os tipos de usuários podem fazer análises e avaliações da entidade em questão. A tabela 1 discrimina alguns tipos de usuários existentes abrangidos e participantes do processo:

**Tabela 1.** Os usuários.

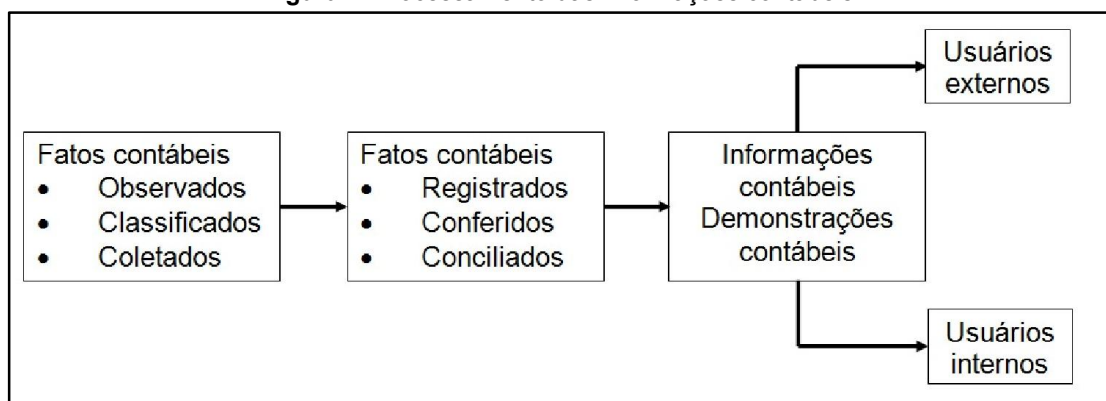
Usuário	Tipo	Informação desejada
Acionistas	Externo	Fluxo de dividendos
Governo	Externo	Recolhimento de tributos
Clientes	Externo	Pós-venda dos bens adquiridos
Fornecedores	Externo	Crédito
Alta Administração	Interno	Análise em geral
Empregados em Geral*	Interno	Medição de desempenho

\*gerentes

Fonte: Adaptado de LIMEIRA et al, 2010, p.19.

Com os usuários identificados, Limeira et al (2010) defendem o início do processamento das informações ou, como definido, dos fatos. Esses fatos podem ser inalteráveis, ou seja, aqueles que, independente do cenário, não interferem no patrimônio da empresa, ou passíveis a modificação (conforme apresenta a figura 4).

**Figura 4.** Processamento das informações contábeis.



**Fontes:** Adaptado de LIMEIRA, 2010, p.19.

Fica claro assim que, com o processamento das informações contábeis, o sistema ou a entidade contabilizada ganha com as modificações e melhorias que poderão ser incorporadas. Cabe ao contador, ou como definido por Leone (1996), ao *Controller*<sup>1</sup>, o planejamento e a operação dos dados. Este deve também elaborar relatórios e levar em conta fatores ambientais externos e internos da organização.

O gestor, por sua vez, deverá tomar decisões (controle e planejamento) que mais se aplicam à empresa, com base nos relatórios fornecidos. Limeira (2010, p.22) define controle como “o processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, que a organização está agindo de acordo com os planos traçados”, ou seja, se o que já foi feito para refinar está sendo bem utilizado. É por meio do controle que se projetam planos/melhorias para o futuro e o planejamento “é o processo pelo qual se decidem as ações a serem empreendidas” (LIMEIRA, 2010, p. 22).

Assim, um bom planejamento é uma ferramenta utilizada por bons gerenciamentos. Com isso, o processo de informações é uma importante ferramenta utilizada na gestão de custos.

## 2.4 GESTÃO DE CUSTOS

A gestão de custos é uma importante ferramenta aplicável de muitas formas se a várias organizações, sejam elas de manufatura ou serviços, e está subordinada à contabilidade financeira por meio de normas jurídicas, tributárias e societárias. Em

vista disso, o gerenciamento de custos deve ser eficaz em assumir decisões para a redução de gastos (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

Ainda de acordo com Pompermayer e Lima (2002, p.51), “A gestão de custos, todavia, está além das técnicas tradicionais da contabilidade”. Para eles, uma boa gestão aumenta a possibilidade de lucro e as empresas que têm consciência disso sempre são bem-sucedidas.

A fim de se manter no mercado competitivo, os gestores devem se adaptar ao momento vivido por sua empresa e criar novos caminhos. Para isso, devem recorrer a estratégias e técnicas propostas por Taylor, Mayo, Fayol e outros. Essas estratégias visavam ao estudo do comportamento humano em relação ao seu trabalho, propondo intervenções por meio de treinamento e, enfim, a gestão dos recursos que se difundem em técnicas para a produção, aquisições e vendas, o planejamento estratégico e o controle e registro contábil (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

Atualmente, para se assegurar no mercado competitivo, as empresas investem altamente em uma boa Gestão Estratégica de Custos (GEC) e devem procurar sempre melhorar seu controle, e a todo o momento:

se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: melhor desempenho de produtos e processos, maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, entre outros. (BEUREN, 2003, p. 4)

Dessa forma, quanto maior for a concorrência, mais forte deve ser a forma de controle e gestão de custos. É por meio disso que as empresas poderão exercer suas atividades de uma maneira mais tranquila, seguindo à frente de seus concorrentes.

Além disso, com a gestão de custos é possível determinar valor aos produtos ou serviços oferecidos ao mercado. A criação ou formação de valor é feita com base em dados que a gestão de custos pode oferecer. Esses são coletados e analisados desde o início do processo de criação do bem ou serviço prestado. Nessa perspectiva, Beuren (2003, p. 4) ainda acrescenta:

Percebe-se que as empresas que estão preocupadas com a competitividade global já não dispensam mais a Contabilidade de Custos em seu processo decisório. Utilizam as informações por ela geradas em todas as etapas, no planejamento, na execução e no controle das atividades da empresa.

Assim, fica claro que a gestão de custos possibilita que a administração possa tomar medidas para toda a organização. Devido à relevância de suas informações, métodos e sistemas para custeamento foram desenvolvidos e atualmente são necessários para realização de análises e tomadas de decisões.

### 3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Neste capítulo serão analisados os métodos e estudos de custeio existentes, abordando seus conceitos básicos, suas variáveis e aplicações.

A palavra custeio pode ser empregada como “apuração de resultado, ou “determinação de custos”. De modo simplificado, é uma forma de se orçar o preço de custo de um item qualquer (LEONE, 1996)

A contabilidade de custos possui várias ferramentas e estudos para custeio, desde metodologias básicas até as mais modernas, com mais detalhamentos. Para Silva (2008), as metodologias simples se dividem em método de custeio por absorção e custo direto. Já a mais elaborada é aquela baseada em atividades, denominada ABC.

Para atender seus clientes e buscar fidelização do público alvo, as organizações devem se adaptar. E para isso, como explica Leone (1996), as empresas se estruturam e se organizam de forma diferente. Então a contabilidade de custos teve também que se adaptar e criar sistemas diferentes de custeamento

Beuren (1993, p.61) ainda explica a importância dos sistemas que auxiliam os administradores e gestores:

a operacionalização adequada de um sistema de custeio pode encontrar ampla aplicação nas empresas. Ressalta-se que a utilização efetiva de um sistema de custeio não se limita apenas à sua importância na avaliação de estoques. Ele também é um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos, decisões do tipo comprar X fabricar, formação de preço de venda etc.

Fica claro que a utilização dessas ferramentas tem sido de grande benefício para a contabilidade em geral. São maneiras inteligentes de juntar todos os dados e valores espalhados na empresa e então utilizá-los como instrumentos nos processos gerenciais.

Custeio, para Martins (2008), significa Apropriação de Custos. Os tipos existentes possuem características individuais e aplicações específicas, mas todos são utilizados como uma forma de indicar os custos de uma transformação (produção de um bem ou serviço prestado). Na seção seguinte apresentam-se esses tipos.

### 3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Martins (2008, p. 37), o custeio por absorção é o: “método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (...). consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”. Em outras palavras, consiste em uma metodologia que atende aos princípios contábeis criada juntamente com a contabilidade de custos, que leva em conta o todo, ou seja, todos os custos envolvidos no processo de transformação.

Segundo o próprio nome, ele absorve e apropria de todos os custos envolvidos que se ligam ao produto, sejam variáveis ou fixos, diretos ou indiretos para formar o Custo de Produção dos produtos/serviços (SANTOS et al, 2006).

De acordo com Leone (1996), custeio por absorção em termos gerais, faz com que cada unidade produzida ou serviço prestado, receba uma participação dos custos associados ao processo, sejam eles diretos, indiretos, fixos e variáveis.

Esse sistema “atende às preocupações dos empresários e do conceito de que, a longo prazo, todos os custos da empresa deverão ser repassados para os consumidores” (LEONE, p.488, 1996).

De acordo com Silva (2008), esse método também é conhecido por absorção integral ou total, pois nele todos os valores e números que envolvem a produção de um bem ou serviço são considerados – custos fixos e variáveis.

#### 3.1.1 Aspectos gerais

Por considerar todos os custos, Silva (2008) afirma que esse método atende tanto às condições legais quanto aos princípios fundamentais estabelecidos pela contabilidade, como no contexto brasileiro. É possível também se ter uma visão geral e mais clara dos resultados, comparando-se o custo total do produto com a receita geral.

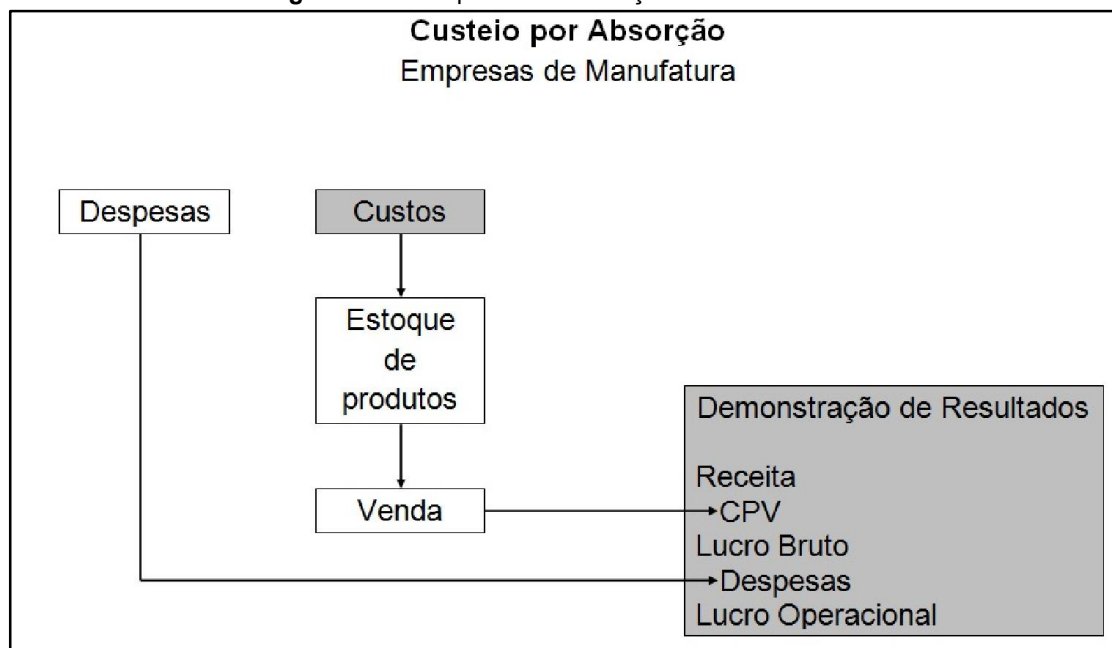
Para Santos (2006) esse método é considerado mais tradicional, pois na época em que foi desenvolvido se tratava de um momento em que os custos fixos não interferiam diretamente nos valores dos custos totais da mercadoria ou serviço.

Também, a menor concorrência possibilitava estabelecer parâmetros de custos fixos, pois isso não iria interferir nos negócios se na venda. Da mesma forma, era permitido pré-determinar os resultados que a empresa desejava sem considerar

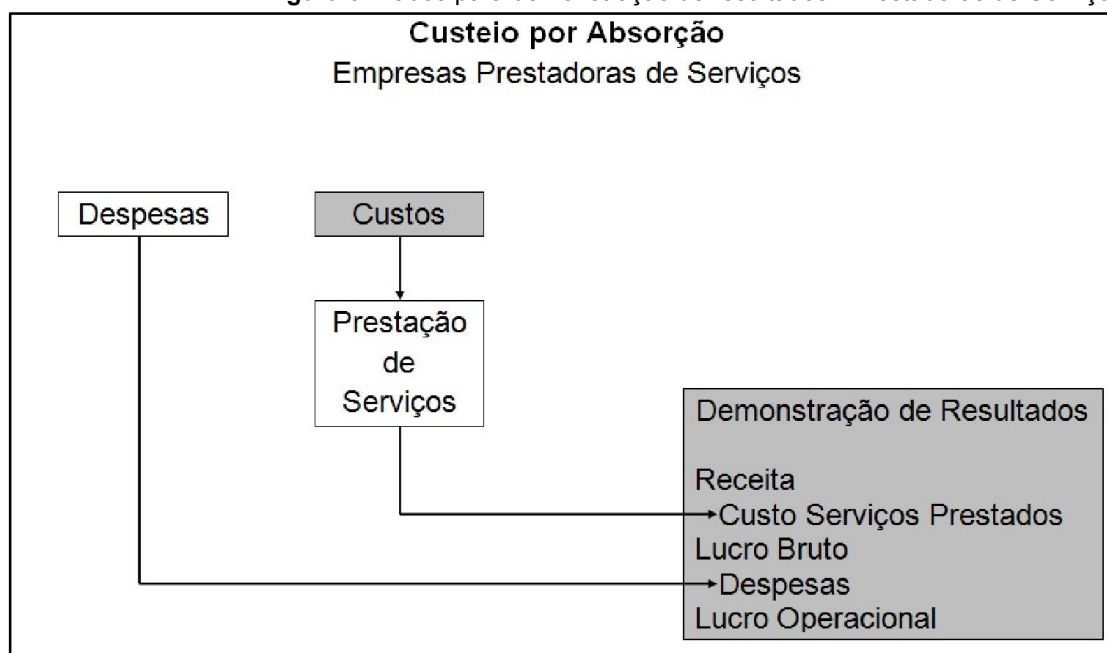
seus custos. Em outras palavras, as empresas conseguiam estabelecer e controlar melhor os lucros e a rentabilidade que a produção traria apenas por meio parâmetro ou dados muitas vezes irreais.

Esse estudo é aplicável em todos os tipos de organizações, sejam elas empresas industriais ou prestadoras de serviços. Martins (2008) cria um fluxograma (figuras 5 e 6) que permite enxergar a diferenciados dois tipos de empresas:

**Figura 5.** Dados para demonstração de resultados - Manufatura.



Fonte: Adaptado de MARTINS, 2008, p. 37.

**Figura 6.** Dados para demonstração de resultados - Prestadoras de Serviços.

Fonte: Adaptado de MARTINS, 2008, p. 38.

Essa diferença é encontrada na formação de custos, e assim como na contabilidade financeira não influencia no modo de apuração. Apesar de ter distinção, esta é considerada mínima e não interfere na validação e credibilidade do resultado do método.

Assim, esse método ajuda na apuração da Demonstração de Resultados (DRE), Balanço Patrimonial e Lucros Fiscais. Também quando o Imposto de Renda precisar ser calculado, por estar dentro dos requisitos legais, pode ser utilizado como ferramenta de apuração (MARTINS, 2008).

Lins e Silva (2005, *apud* SILVA, 2008, p.75), citam as vantagens que estes métodos podem trazer as organizações:

**Quadro 1.** Vantagens do custeio por absorção.

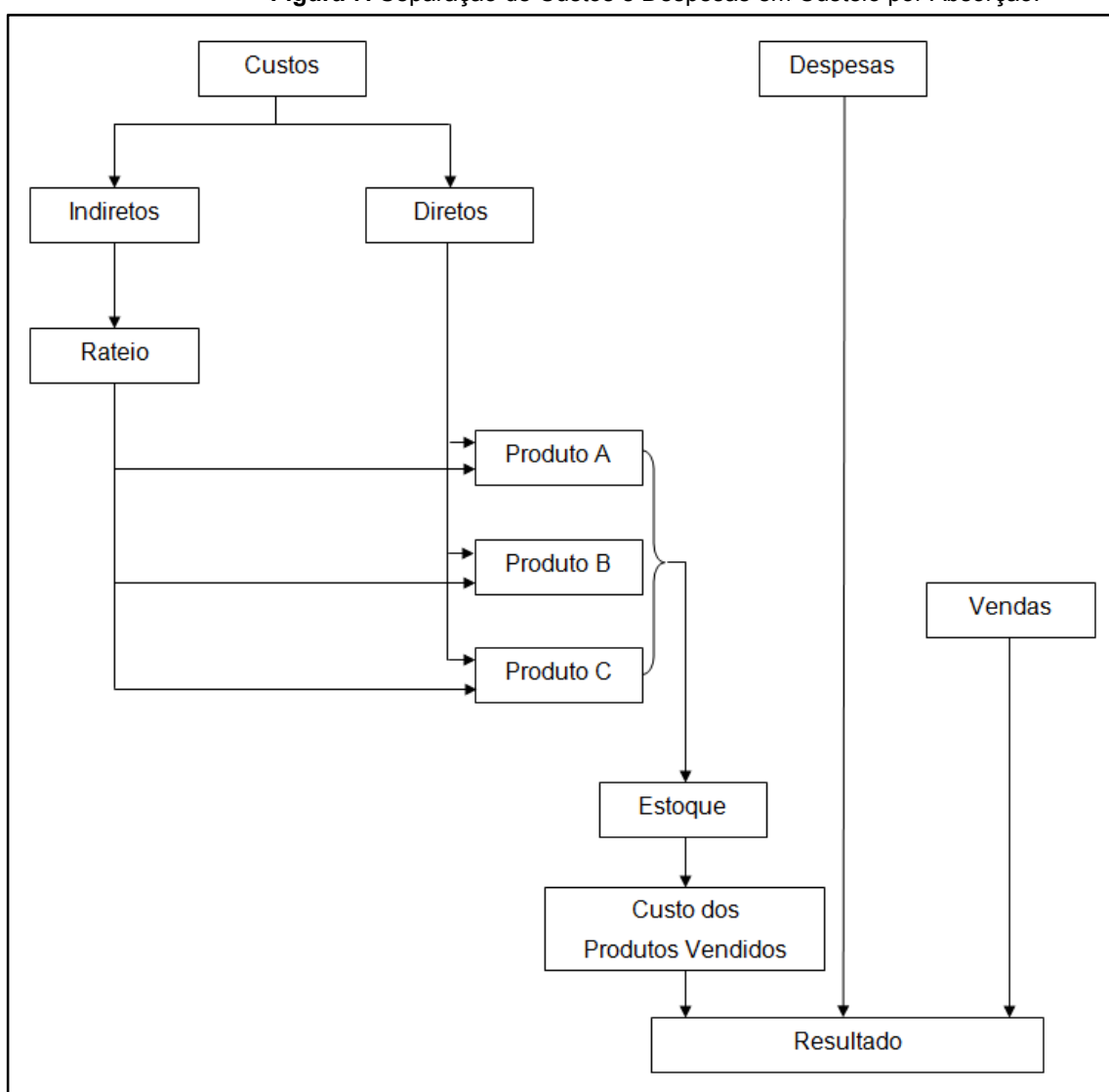
a) No decorrer do tempo, a companhia tem a necessidade de renovar e modernizar a sua capacidade instalada; em termos de resultado, tem de considerar todos os custos do produto, sejam eles fixos, sejam variáveis.
b) Possibilita uma adequada distribuição dos custos dentro do período analisado, em geral, um ano, de maneira a diminuir a influência da sazonalidade das vendas.
c) A não-inclusão dos custos fixos dos estoques ocasionaria a possibilidade de distorções nas análises econômico-financeiras, principalmente daqueles que envolvam capital de giro líquido, dada a inclusão dos estoques no ativo circulante.
d) O resultado atende à legislação fiscal e contábil.

Fonte: Adaptado de LINS e SILVA (2005, *apud* SILVA, 2008, p. 75)

Dessa maneira, a utilização desse estudo é útil para qualquer empresa, pois é flexível em atender as mudanças da organização, com relação a fatores econômicos, mesmo que no contexto mercadológico atual seja considerado um sistema rígido. Também, além de atender as necessidades momentâneas das empresas, respeita condições legais e normas para elaboração do registro contábil (SANTOS et al, 2006).

Martins (2008) conceitua que em Custeio por Absorção, os custos indiretos do período deverão ser rateados por departamentos:

**Figura 7.** Separação de Custos e Despesas em Custeio por Absorção.



**Fonte:** Adaptado de Martins, 2008, p. 57.

No esquema, observa-se que nos custos Indiretos, um rateio deve ser feito e distribuído aos produtos, e quando somados ao restante dos custos, formam o custo total de produção (CTP). Segundo Martins (2008) essa é uma característica do Custeio por Absorção.

Ainda, de acordo com Santos et al (2006), esse sistema por utilizar todos os custos e ser detalhado, com a interpretação dos dados, é possível estabelecer um resultado desejado, ou seja, uma projeção ou estimativa de ganho, chegando a um preço de venda do produto ou serviço, auxiliando também na tomada de decisões futuras das organizações, como observado na Figura 8:

**Figura 8.** Esquema básico do custeio por absorção.

(+) custo variável (ex. consumo de matéria-prima, mão-de-obra direta entre outros)
(+) custo fixo (ex.: custos indiretos da fabricação, aluguel do prédio, depreciação de maquinário, entre outros)
(=) custo total (custo de absorção do produto)
(+) estimativa de ganho ( <i>markup</i> , critério de decisão interna)
(=) preço de venda (unitário, por lote ou produção total)
(-) custo total
(=) resultado (margem bruta ou lucro bruto)

**Fonte:** O autor (2017).

O saldo encontrado da diferença entre o preço de venda/resultado e o custo total/absorção é então o lucro bruto. Esse montante deve garantir o pagamento de todas as despesas para depois ser considerado Lucro Líquido (SANTOS et al., 2006).

### 3.1.2 Vantagens e desvantagens

Uma das vantagens é que atende a requisitos legais/fiscais geralmente adotados nacionalmente. Por considerar custos fixos, variáveis, diretos e indiretos ligados à produção ou prestação de serviço, faz o levantamento dos CTP. E por apresentar os custos totais de produção, auxilia em tomada de decisões internas, se tornando uma ótima ferramenta para análise do resultado do exercício com objetivos, por exemplo, de diminuir custos (SANTOS et al., 2006).

As desvantagens podem ser analisadas comparando-se com as vantagens oferecidas por outros estudos. Mas o que se destaca é o fato de não ser possível (atualmente) estabelecer um preço de venda somente a partir do resultado do sistema. Com a globalização, o que dita o preço a ser estabelecido para um produto são o mercado e a necessidade e aceitabilidade de seus clientes.

Apesar disso, não se pode descartar o sistema somente por ser obsoleto. O sistema é judicialmente legítimo, e para este fim, é extremamente interessante. Além disso, um dos motivos pelo qual ainda é utilizado é o fato de os empresários encontrarem maior segurança nele. Como já apresentado anteriormente, o custo por absorção considera todos os custos e chega a um resultado. Então, na visão empresarial, mesmo que ilusório, pode tentar ser aplicado o valor de venda a partir dos resultados (SANTOS et al, 2006).

As necessidades das empresas são diferentes entre si. Por isso é importante analisar outros métodos para concluir qual é o mais adaptado à situação e característica da organização em questão. Outra forma de custeio é o apresentado pelos custos direto/variável.

### 3.2 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

No método de custeamento direto, o que é considerado para a formação de um resultado de custeio são apenas os custos variáveis (SILVA, 2008). É denominado variável “porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional que foi escolhido para ser a base de volume ou da atividade ou segmento” (LEONE, 1996, p. 387).

Neste caso, os custos fixos, que não foram lançados junto aos produtos, passam a ser parte dos gastos necessários para existência de produção, por isso passam a ser considerados custos do período e são lançados de modo direto no resultado de exercício (SILVA, 2008).

Os custos fixos, são isolados dos demais e são lançados direto no resultado do exercício, passando a serem classificados como despesas do período (MARTINS, 2008).

É o sistema que cuja estrutura de custeio somente considera os custos quando estes interferem diretamente na produção, ou seja, “é o sistema de custeamento que somente ativa, capitaliza ou inventaria os custos diretos ou

variáveis, isto é, aqueles que são evitáveis, quando há mudanças nos parâmetros básicos e quantitativos que os regem, que os comandam” (LEONE, 1996, p.488).

### 3.2.1 As críticas à expressão ‘direto’

Com base no estudo de várias obras, e opinião de diferentes profissionais da área, nota-se que em se tratando de contabilidade, pode ser utilizado o termo DIRETO, VARIÁVEL ou MARGINAL dependendo do autor ou contador.

Alguns denominam Custeio Direto, pois os critérios de decisão e as bases de informações se baseiam no conceito de custos diretos. Mas outros autores optam pelo termo “variável” como o mais adequado (LEONE, 1996).

O custeamento direto é mais adequado tratado como custeamento variável ou marginal (HORNGREN, Charles T., 1962, p. 311, apud LEONE, 1996, p. 408).

Algumas companhias usam o que se denomina de sistema de custeamento direto (embora parecesse mais lógico denominar-se de sistema de custeamento variável) (WELSCH, Glenn A.; ANTHONY, Robert N., 1974, p. 179, apud LEONE, 1996, p. 408).

É muito mais conhecido por Custeio Direto, mas preferimos aquela forma (custeio variável), porque o método significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos e tão somente os variáveis. Custeio Direto pode dar a impressão de que só se apropriam os custos diretos, mas isso não é verdade (MARTINS, Eliseu, 1978, p. 208, apud LEONE, 1996, p. 408).

O termo de ‘custeamento direto’ é realmente um título enganador (GARRISON, Ray H, 1976, p. 205, apud LEONE, 1996, p. 408).

O conceito desenvolveu-se e tornou-se popular como custeamento direto. Foi uma escolha infeliz de terminologia, pois a sua principal distinção não está na classificação dos custos em diretos e indiretos, mas na classificação dos custos em variáveis e fixos. O custeamento variável, embora não amplamente empregado, é um termo muito mais descritivo (FREMGEN, James M., 1966, p. 95, apud LEONE, 1996, p. 408).

O termo custeamento variável é realmente uma descrição mais exata do que o termo custeamento direto (ANDERSON, Henry R.; RAIBORN, Mitchell H, 1967, p. 298, apud LEONE, 1996, p. 408).

Santos et al (2006) explica que esse método deixa de fora todos os custos fixos do produto. Por isso, considerar o termo “direto” não é exato. Embora a terminologia mais utilizada e defendida pelos vários autores apresentados seja

custeio/custeamento variável, neste trabalho serão utilizadas as três possibilidades de nomenclatura, DIRETO, VARIÁVEL ou MARGINAL.

A sua utilização como ferramenta dentro das empresas vem aumentando gradativamente ao longo dos anos. Com a competição mercadológica, as empresas adotam com a intenção de melhor controle e planejamento gerencial. Assim, fica mais fácil e rápido enxergar informações primordiais para tomadas de decisões (preço, custo e volume) a fim de reduzir gastos e melhorar sempre os rendimentos (SANTOS et al., 2006).

Apesar disso, Martins (2008) explica que para contadores e tampouco para os agentes fiscais (receita federal) este sistema de apropriação de custos não pode ser utilizado como método para demonstração de resultados (DRE) e balanços contábeis, pois seria uma forma de mascarar a real atividade da empresa.

Porém, Leone (1996) acredita que essa técnica pode ser utilizada para apropriar custos, geralmente em atividades industriais. Pode também ser empregado a empresas prestadoras de serviços ou que não tenham um processo de produção. Isso se dá por oferecer vantagens notáveis em relação aos outros métodos.

### 3.2.2 Características do método

É o sistema que considera os custos e despesas variáveis, e estes são ligadas ao volume de produção. “Por consequência, os custos ou despesas fixas, segundo os princípios desse sistema, não são de responsabilidade de um ou de outro produto, mas do conjunto de todos eles” (SANTOS et al, 2006, p. 104). Então, as despesas e custos fixos não são necessariamente diluídos a um produto, e sim ao período.

Consequentemente, por esta razão, o seu resultado não pode ser considerado no cálculo de Imposto de Renda, por ‘mascarar’ ou superfaturar os rendimentos com custos fixos se neste caso houver a existência de estoques (SILVA, 2008).

Nesse contexto seria inapropriado, pois o Resultado Líquido seria inferior em relação ao real. Na distribuição dos custos fixos aos produtos acabados não ocorreria de forma total com a existência de estoques. Pois os custos fixos são lançados no DRE sem considerar os estoques existentes de produtos acabados.

Fazendo com que o Lucro da empresa pareça menor. E perante as leis que regem a contabilidade, isso não é aceito.

Da mesma forma, não é possível se estabelecer um valor real custo total do produto, pois não são levados em conta os custos fixos no produto. Apesar disso, Santos et al (2006) explicam que ele apresenta os custos variáveis, e uma margem de contribuição, que é o resultado encontrado da diferença entre o preço de venda e o custo variável do produto.

Então, se o preço de venda do produto cobrir os custos variáveis, quer dizer que a margem de contribuição é efetiva. Logo, é possível concluir que a margem de contribuição por unidade é o valor que cada produto vai somar para cobrir os gastos do período, conforme pode ser observado na tabela 2:

**Tabela 2.** Esquema do custeio marginal

<b>PRODUTO A</b>		<b>PRODUTO B</b>		<b>EMPRESA</b>
PREÇO DE VENDA		PREÇO DE VENDA		
(-) CUSTO VARIÁVEL		(-) CUSTO VARIÁVEL		
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		
		PONTO DE EQUILÍBRIO		RESULTADO
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			CUSTO FIXO
	RESERVATORIO DE FORMAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			RESERVATÓRIO DE CUSTO FIXO E RESULTADO

**Fonte:** Adaptado de SANTOS et al, 2006, p. 105.

Como analisado na tabela, são debitados do preço de venda os custos variáveis, chegando a uma margem de contribuição do produto. Deve ser somada então a margem de contribuição de todos os produtos, A e B. Assim, subtraem-se desse resultado as despesas do período, neste caso também os custos fixos. Assim, diferença encontrada é o lucro líquido.

Santos et al (2006) entendem que esse método está voltado para o mercado, que se encontra cada vez mais competitivo. Pode ser que algumas empresas decidam não o utilizar por não apresentar o CTP. Há necessidade de maior controle e interpretação dos dados por uma gerencia especializada com enfoque em maximização dos negócios. Mas muitas organizações não estão preparadas para tal visão gerencial, sendo esse o motivo para o uso tão restrito.

Por também ser um sistema considerado flexível, não há motivos para concluir que é necessário cobrir somente os custos variáveis. O resultado das vendas deve cobrir os custos variáveis de cada produto e ainda os custos fixos do período – mesmo aqueles que ainda continuem existindo após o período de produção (SANTOS et al, 2006).

### 3.2.3 Comparação do método variável com o sistema por absorção

As principais diferenças do custeio direto em relação ao custeio por absorção podem ser notadas na série de conceitos de vários autores alistados por Leone (1996):

1. “O custo direto ou variável é um método de custo que carrega os produtos somente com os custos que variam diretamente com o volume.” (MATZ, Adolph, et al. 1973, p. 699, apud LEONE, 1996, p. 401)
2. “O critério por absorção (abordagem tradicional) significa que as despesas indiretas de fábrica fixas são incluídas nos estoques. Em contraste, o custo direto significa que as despesas indiretas de fábrica fixa não serão incluídas nos estoques.” (HORNGREN, Charles T., 1962, p. 391, apud LEONE, 1996, p. 401)
3. “As técnicas do custeamento por absorção fazem a imputação ao custo dos produtos ou serviços de todos os gastos, inclusive dos custos fixos que são rateados e distribuídos mediante critérios apropriados. A técnica do custeamento direto segue o princípio de não ratear e não distribuir ao custo dos produtos ou dos serviços as parcelas de custos fixos. Neste caso, os valores dos custos fixos são levados a lucros e perdas, não sendo computados, portanto, como custos integrantes da série de produtos ou serviços elaborados pela empresa.” (FLORENTINO, Américo Matheus, 1974, p. 37, apud LEONE, 1996, p. 401)
4. “O método da absorção debita ao produto tanto os custos indiretos fixos como os variáveis, ao passo que o método do custeio direto debita apenas os custos variáveis. No custeio direto, o produto é debitado somente pelos custos que são diretamente afetados por mudanças no volume.” (SCHMIEDICKE, Robert E.; NAGY, Charles F., 1978, p. 331, apud LEONE, 1996, p. 401)
5. “O custeio por absorção resume-se no critério em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos que variáveis, quer diretos quer indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados. O método do custeio variável significa a apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.” (MARTINS, Eliseu, 1978, p. 209, apud LEONE, 1996, p. 401)

O não uso dos custos fixos totais, ou seu mascaramento apresenta grande relevância na possibilidade de erros. Para se ter um bom gerenciamento, na contabilidade não deve existir lacunas e formas de mascarar resultados.

Observa-se que com a análise das diferenças básicas citadas pelos autores, a distinção entre os métodos se dá pela forma de designação dos custos. Em suma, no custeio por absorção são considerados os custos diretos e indiretos. Já no custeio variável, apenas os diretos e os fixos sendo separados como despesas não relacionadas ao estoque. Então Leone (1996), com base nas informações apuradas dos autores acima, faz as seguintes comparações alistadas no quadro 2:

**Quadro 2.** Comparação entre custeamento variável (direto) e por absorção.

<i>Custeamento Variável</i>	<i>Custeamento por absorção</i>
1. Classifica os custos em fixos e variáveis.	1. Não há a preocupação por essa classificação.
2. Classifica os custos em diretos e indiretos.	2. Também classifica os custos em diretos e indiretos.
3. Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base.	3. Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção.
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.	4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.
5. É um critério administrativo, gerencial, interno.	5. É um critério legal, fiscal, externo.
6. Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do "regime de competência".	6. Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do "regime de competência".
7. Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.	7. Apresenta a Margem operacional – diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.
8. O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.	8. O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.
9. Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.	9. Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.

**Fonte:** Adaptado de LEONE, 1996, p.402.

Com análise do quadro, torna-se possível discernir claramente as diferenças apresentadas entre os dois métodos. Alguns contadores e estudiosos da área optam muitas vezes pela abordagem de absorção, por esta atender requisitos legais. Outros, porém preferem o método direto, pois auxilia mais precisamente em tomadas de decisões.

Entretanto, como afirma Santos et al (2006) o custeamento variável é um mecanismo que auxilia em tomada de decisões mais voltadas para a área mercadologia externa da empresa. Com análise dos resultados e as informações que são computadas é possível chegar a um preço do produto, mercadoria ou serviço vendido.

No entanto, se tratando de legalidade e validação de resultados, Martins (2008, p. 203) raciocina que:

se produzirmos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrificados para obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendido amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis quer fixos relativos a tais produtos.

Assim, não se pode atribuir os custos fixos somente aos produtos que foram vendidos. Pode ser que existam em estoque mercadorias produzidas que não foram vendidas no período corrente. Estas também geraram custos fixos, que devem ser atribuídos ou rateados entre os produtos igualmente. Além disso, é por esse motivo que o método não é reconhecido pelo fisco, por não apresentar o verdadeiro resultado da empresa no período.

Ainda assim, nada impede de utilizar o sistema de apropriação de custos variável como ferramenta de tomada de decisões internas. Também é possível fazer ajustes no lançamento para atender aos critérios exigidos por lei (MARTINS, 2008).

Contudo, essa situação poderá mudar em um futuro próximo. Com o avanço tecnológico e a disputa mercadológica expandindo ao longo dos anos, torna-se necessário uma maior visão gerencial dos custos de produção, mercadoria ou produto vendido. Por isso, será analisado no próximo tópico um método de custeio considerado moderno, intitulado de Custeio ABC.

### 3.3 CUSTEIO POR ATIVIDADE

O custeio por atividades é o método sistematizado por meio de atividades. É chamado também de custeamento ABC, que corresponde a **ActivityBasedCosting** e traduzido do inglês como Custeio Baseado em Atividades (MARTINS, 2008).

Similar ao custeio por absorção, o custeamento ABC basicamente considera todos os custos relacionados ao produto ou mercadoria/serviço vendido, sejam eles fixos ou variáveis (SANTOS et al, 2006).

De acordo com Santos et al (2006, p.107), a essência do sistema é baseada no princípio de que “atividade consomem recursos e produtos consomem atividade”. De longe o diferencial dos sistemas antigos, ou melhor, dizendo, “tradicionais”.

É considerado um método novo, pois surgiu recentemente por consequência de alguns importantes eventos do mundo corporativo. Martins (2008) considera que a evolução científico-tecnológica causa um grande aumento nos custos indiretos em relação aos diretos. Uma hipótese para isso seria a alta demanda de produtos novos e com *design* e funções diferentes.

Santos et al (2006) defendem que entre os motivos também se destaca:

– **Informática** (com o avanço e as mudanças no cenário de tecnologia da informação, os sistemas gerenciais para tomadas de decisões passaram a conter referências muito mais detalhadas);

– **Estrutura de custos** (custos e despesas fixas mudaram por decorrência da automatização das operações, resultado da depreciação, gastos com manutenções e entre outros serviços);

– **Economia** (a globalização da economia aumenta a competitividade, fazendo com que o mercado passe a ditar o preço. Com isso, há uma maior necessidade de análise dos custos para assim conseguir atender as exigências. Chega-se a um preço que o mercado está disposto a pagar, e então são direcionados os custos envolvidos, sendo estes modificados se necessário);

– **Sistema de produção** (com a mudança dos estilos de mercado e do tempo de vida útil dos produtos, houve a necessidade de mudança do modelo de produção-antes ‘produção em massa’ e agora pequenos lotes com produtos variados. Também, as empresas passaram a manter um padrão de qualidade e uma oferta variada e constante. Logo, é imposto aos produtos um ‘prazo de validade’, exigindo assim também a necessidade de lançamentos constantes e mudança e adaptação dos equipamentos e maquinários de fabricação).

O critério para sequenciamento e seleção dos custos se dá por meio daqueles que irão ou não agregar valor ao produto. As atividades ou custos que aumentam a qualidade do produto são considerados os primeiros na ordem, seguidos dos que têm menor participação nisso. Assim, cabe ao gestor analisar quais atividades ou

recursos que não agregam valor ao produto e poderão ser reduzidos (SANTOS et al, 2006).

### 3.3.1 Características principais

Martins (2008) considera que por meio da aplicação desse critério de apropriação de custos, é possível diminuir aos poucos o impacto causado pela grande distribuição existente de custos indiretos, tentando ao máximo diminuir as regras para atribuição desses custos, sejam fixos ou variáveis.

Aqueles custos indiretos que não forem rateados são considerados encargos organizacionais. Apresenta também uma visão detalhada dos custos e despesas por meio da análise de atividades, tornando-se um mecanismo ideal para o estudo do valor dos produtos, por meio de sistemas informatizados utilizados como ferramenta para gestão (SANTOS et al, 2006).

Santos et al (2006, p.110) explicam que seus princípios permitem maior flexibilidade em relação ao preço exigido pelo mercado. Porém, encontra-se em um nível mediano entre os outros métodos apresentados, pois “Ele não possui a rigidez do primeiro” (absorção) “e tampouco a flexibilidade do segundo” (marginal).

Para Martins (2008), trata-se de um modelo muito eficiente, pois é considerada uma ferramenta extremamente conveniente em contabilidade de custos. Uma característica que o distingue dos demais “sistemas tradicionais” é a forma de apropriação de custos aos produtos. Todos os sistemas atribuem custos aos produtos. Mas a forma ABC se destaca por direcionar custos por departamentalização, utilizando e estabelecendo um fator de direcionamento.

Além de apropriar custos, esse método também é aproveitável em gestão de negócios, pois permitem ver de uma forma mais detalhada os custos e despesas existentes e assim, de forma estratégica, os filtrar. É possível estabelecer parâmetros de custo/benefício de cada atividade realizada, e assim poder estabelecer as prioridades e necessidades (MARTINS, 2008).

Ainda, de acordo com Santos et al (2006), apesar de aceitar um preço que geralmente é ditado pelo mercado, é um método de decisões internas. O que determina a lucratividade serão as manobras feitas por uma boa gestão de custos, possível somente por meio do custeamento ABC.

É aplicável em todo tipo de organização. O conceito de atividades está presente tanto em instituições com processo de manufatura quanto prestadoras de serviços, com ou sem fins lucrativos, até porque todos os tipos de atividade demandam recursos (MARTINS, 2008).

Além disso, se já houver um sistema contábil característico da empresa, e que atende a todos os requisitos, o ABC poderá ser implantado sem a sua interrupção. Pode ser considerado um sistema paralelo para gerenciamento das atividades.

### 3.3.2 Direcionamento de custos

Como já observado no capítulo anterior, entende-se por custos a utilização de recursos que estão dispostos, sendo estes necessários para a transformação de um bem ou realização de serviço. Para executar a atribuição de custo por meio da sistemática ABC, esses custos podem ser subdivididos por característica, ou origem de gasto e serem denominados por algumas expressões característica em contabilidade:

- ✓ salários + encargos + benefícios = custo de remuneração
- ✓ aluguel + imposto predial + água + luz = custo de uso das instalações
- ✓ telefone + fax + correio = custo de comunicações
- ✓ passagens + locomoção + hotel + refeições = custo das viagens (MARTINS, 2008, p. 94).

Além dos exemplos acima demonstrados por Martins (2008), ainda é possível fazer outras subdivisões, com o intuito de melhorar a visão do consumo, possibilitando melhor gerenciamento das atividades. Mas para fazer a análise de prioridade de custos, é necessário fazer um estudo da empresa, desde aos setores diversos da organização em questão, até quem executa as tarefas e funções nos departamentos.

Isso é feito por meio de Direcionadores de Custos. O Direcionador é a causa, motivo, razão ou princípio de existência de um custo de uma atividade. Cada processo ou produto demanda de uma quantidade de recursos variada e por isso o direcionador é utilizado, para criar uma base de atribuição de custos das atividades para cada tipo de produtos (MARTINS, 2008).

A utilização desse método, da forma até aqui apresentada, limita-se ao custeamento de um produto, serviço ou mercadoria, baseado em informações de departamentos. Martins (2008) a designa como sendo a “primeira geração”.

### 3.3.3 ABC – abordagem gerencial

Martins (2008) explica que o método de custeamento por atividades pode ser utilizado para apropriação de custos a um produto por meio de uma visão sistematicamente econômica. Ou seja, será considerando dados “verticais”, de origem de departamentos.

Mas para ter um melhor gerenciamento das atividades da organização, dentro do conceito de ABC por uma abordagem gerencial, os dados imputados serão de vários departamentos, não mais individualmente. Nessa visão “horizontal”, para a realização de um processo são desencadeadas várias outras sequências de ações em que dois ou mais departamentos participam (MARTINS, 2008).

Dentro desse ponto de vista, quanto maior for a intensidade e a existência do fluxo de custos e participação interdepartamental, maior serão a credibilidade e as vantagens do sistema.

## 3.4 RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS – POR CUSTEIO

Neste capítulo foram analisados os três métodos de custeio mais utilizados: Custeamento por Absorção; Custeamento Variável; Custeamento por Atividades. Nota-se que a diferença principal entre eles é basicamente o critério de combinação e classificação dos custos e despesas.

Por isso, não se pode afirmar que um método seja melhor que o outro. Cada um apresenta características específicas. Cabe a cada empresa, por meio dos gestores e das técnicas de gerenciamento, optar por um sistema que mais se adeque aos elementos e critérios de seleção de custos existentes.

Na tabela a seguir se podem observar os fundamentos básicos presentes em cada custeio:

**Tabela 3.** Características por sistema.

<b>MÉTODOS DE CUSTEIO</b>		
Absorção	Direto	ABC
Leva em conta o TODO (custos fixos e variáveis, diretos e indiretos)	Está voltado para o mercado competitivo	Considera as ações ou atividades de mais relevância
Atende aos critérios legais	Pode ser utilizado como ferramenta de decisão e de planejamento de produção	Apresenta uma visão detalhada dos custos e despesas por meio da análise de atividades
Apresenta princípios fundamentais estabelecidos pela contabilidade	Apresenta a contribuição marginal	Apropria custos por meio de indicadores
Rígido	Flexível	Semi-flexível

Fonte: O autor (2017).

As empresas por consequência da disputa mercadológica decorrente da atual globalização necessitam cada vez mais de sistemas para auxiliar na prática. Então, tendo base nas informações apresentadas neste capítulo, será apresentada uma visão gerencial dos custeios, para identificação do melhor método para o auxílio em gestão de negócios.

Com o objetivo de proporcionar uma melhor compreensão será proposta uma de simulação Métodos de Custeio por Absorção, Variável e ABC em uma empresa fictícia, denominada “F”.

#### 4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS – SIMULAÇÃO

A utilização de estratégias de custos está ligada diretamente com o impacto que decisões irão causar nos resultados do negócio. Perez Jr. et al (2008, p.295), citam que a utilização de estratégias de custeio pode fornecer três vertentes vantajosas:

1. um poderoso instrumento para tomadas de decisões;
2. a focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
3. o apropriamento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Custear produtos e serviços é uma das atividades que a GEC permite aos gestores de negócios. Com esse objetivo, os sistemas de Custeio por Absorção, Variável e ABC serão demonstrados em forma de exercícios e ao final analisados.

A empresa fictícia “F” é uma indústria de eletrônicos. Possui uma produção dividida em quatro departamentos: MP4 (*Media Player*); MP5 (*Media Player*); DVD (*Digital Versatile Disc*); iPod (aparelho de áudio digital portátil).

No período simulado a empresa não apresentava estoque de períodos anteriores de produtos acabados. A tabela 4 mostra mais alguns dados relacionados à produção da empresa “F”:

**Tabela 4.** Dados produtivos da indústria “F”.

	MP4	MP5	DVD	iPod	Total
Quantidade Produzida (un.)	2.000	2.250	2.500	3.000	9.750
Quantidade Vendida (un.)	1.500	2.000	2.500	2.750	8.750
Quantidade Estoque (un.)	500	250	0	250	1.000

Fonte: O autor (2017).

Supondo que durante o período analisado, a empresa apresente os seguintes gastos:

**Tabela 5.** Gastos do Período.

GASTOS	
Estrutura (energia elétrica, água, instalações)	R\$ 397.500,00
Equipamentos (manutenção das máquinas e equipamentos)	R\$ 19.875,00
Matéria Prima consumida	R\$ 4.432.500,00
Salários do pessoal de fábrica	R\$ 150.000,00
Depreciação dos equipamentos utilizados em fábrica	R\$ 79.875,00
Despesas Gerais	R\$ 50.000,00

Fonte: O autor (2017).

Separando os custos para a formação do Custo Total de Produção (CTP), obtêm-se as seguintes informações:

**Tabela 6.** Custo Total de Produção do Período.

CUSTOS DE PRODUÇÃO	
<b>Custos Variáveis</b>	<b>R\$ 4.532.250,00</b>
Equipamentos (manutenção das maquinas e equipamentos)	R\$ 19.875,00
Matéria Prima consumida	R\$ 4.432.500,00
Depreciação dos equipamentos utilizados em fabrica	R\$ 79.875,00
<b>Custos Fixos</b>	<b>R\$ 547.500,00</b>
Salários do pessoal de fabrica	R\$ 150.000,00
Estrutura (energia elétrica, água, instalações)	R\$ 397.500,00
<b>TOTAL DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO</b>	<b>R\$ 5.079.750,00</b>

Fonte: O autor (2017).

Os preços médios cobrados pela empresa durante o período foram os seguintes:

**Tabela 7.** Preços dos Produtos da empresa "F".

Preços de Venda	
MP4 Player	R\$ 175,00
MP5 Player	R\$ 360,00
DVD Portátil	R\$ 685,00
iPod	R\$ 950,00

Fonte: O autor (2017).

Assim, o faturamento do período é visto da seguinte forma:

**Tabela 8.** Faturamento do período.

Produto	Preço de Venda	Qdt. Vendida	Total
MP4 Player	R\$ 175,00	1500	R\$ 262.500,00
MP5 Player	R\$ 360,00	2000	R\$ 720.000,00
DVD Portátil	R\$ 685,00	2500	R\$ 1.712.500,00
iPod	R\$ 950,00	2750	R\$ 2.612.500,00
<b>Total</b>			<b>R\$ 5.307.500,00</b>

Fonte: O autor (2017).

Com base nessas informações, a simulação dos métodos de custeio pode ser elaborada. Cada sistema utiliza os dados de maneiras distintas, porém todos os fatores serão mantidos sem alteração. Assim, será possível observar e chegar à conclusão de qual tipo de método mais se adequa à indústria de eletrônicos "F".

#### 4.1 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Como abordado no Capítulo 3, o Custeio por Absorção tem a característica de absorver, ou apropriar de todos os gastos envolvidos no sistema. Com ele, é possível ter uma ótica ampla dos resultados, pois com a sua resolução, obtém-se o custo do produto vendido (CPV) e quando comparado com a receita das vendas chega-se ao resultado do período.

Como a indústria “F” possui uma divisão de quatro departamentos, os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) devem ser rateados aos produtos.

##### 4.1.1 Critério de Rateio

De acordo com Berti (2008), rateio é a maneira que a empresa escolhe para designar valores de custos diretos ou indiretos aos produtos/departamentos.

constitui-se no critério de alocação/apropriação dos CIF – custos indiretos de fabricação – para a produção de mais de um produto ou serviço. O adequado método de apropriação do rateio desses CIF poderá direcionar uma adequada apropriação de custos de produtos e/ou serviços (VEIGA; SANTOS, 2016, p. 39).

Perez Jr. et al (2008) também reforçam que atribuir critérios de rateio pode se tornar arbitrário. Em alguns casos, os valores nomeados aos produtos podem acarretar em distorções nos resultados.

Apesar disso, ainda é muito utilizado para apropriar os CIF aos produtos. Vale ressaltar que a utilização do critério deve ser feita com bom senso. O critério escolhido para ratear os CIF da empresa foi o volume de produção de cada item:

**Tabela 9.** Rateio dos Custos Indiretos aos departamentos.

RATEIO			
Produto	Critério (Un. Prod.)	%	Valor Custo Indireto
MP4	2000	20,5	R\$ 81.538,46
MP5	2250	23,1	R\$ 91.730,77
DVD	2500	25,6	R\$ 101.923,08
iPod	3000	30,8	R\$ 122.307,69
TOTAL	9750	100	R\$ 397.500,00

Fonte: O autor (2017).

Os valores dos custos indiretos foram designados seguindo o método de rateio por volume de produção. Mas se em um período seguinte houve alteração em volume de produção, os CIF irão se alterar e o rateio para as unidades produzidas poderão também ser maior ou menor.

#### 4.1.2 Custeando

Todos os custos da empresa deverão ser repassados para os consumidores. Com a interpretação dos dados, uma projeção ou estimativa de ganho para os próximos períodos pode ser definida. Ao ter esses resultados em mãos, uma margem de lucratividade pode ser estabelecida de acordo com as metas visadas pela empresa para períodos posteriores.

Com os custos já classificados (tabela 6), uma planilha de apropriação de custos aos produtos fica da seguinte forma:

**Tabela 10.** Custo unitário por Absorção.

	MP4	MP5	DVD	iPod
Custos Variáveis (R\$)	220.461,54	630.519,24	1.400.576,94	2.280.692,32
Custos Fixos (R\$)	112.307,69	126.346,15	140.384,62	168.461,54
Total gasto no mês (R\$)	332.769,23	756.865,39	1.540.961,55	2.449.153,86
Qtd. produção	2000	2250	2500	3000
Custo unitário (R\$)	166,38	336,38	616,38	816,38
Qtd. Venda (R\$)	1.500,00	2.000,00	2.500,00	2.750,00
CPV (R\$)	249.576,92	672.769,23	1.540.961,55	2.245.057,71

**Fonte:** O autor (2017).

No método por absorção os custos fixos e variáveis formam os Custos Totais de Produção (CTP) associados ao volume produzido chega-se ao Custo unitário de cada produto (custos totais ÷ quantidade produzida= custo unitário).

Com o custo unitário é possível chegar aos Custos dos Produtos Vendidos - CPV (quantidade vendida × custo unitário, dados tabela 4 e 10). Conforme já visto, o número de venda de alguns dos produtos foi abaixo do produzido, gerando assim, um estoque de produtos acabados.

Com os CTP, estratégias e manobras podem ser feitas para, se necessário, realizar uma diminuição de custos.

No DRE, é considerado o CPV e as despesas envolvidas no período. De acordo com o Custeio por Absorção, a Demonstração dos Resultados do Exercício ficaria da seguinte forma:

**Tabela 11.** DRE por Absorção.

<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 5.307.500,00</b>
(-) Custo dos produtos vendidos	R\$ 4.708.365,42
<b>(=) Lucro bruto</b>	<b>R\$ 599.134,58</b>
(-) Despesas	R\$ 50.000,00
<b>(=) Lucro Líquido antes do imposto</b>	<b>R\$ 549.134,58</b>

Fonte: O autor (2017).

A Receita Bruta é o faturamento da empresa durante o período com relação ao número de vendas (quantidade do produto vendido  $\times$  preço de venda= Receita, dados tabela 4 e 7). O resultado encontrado é subtraído pelo CPV, encontrando então o Resultado Bruto. Para se obter o Resultado Líquido (lucro ou prejuízo) do mês, as despesas também são deduzidas.

#### 4.2 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO VARIÁVEL

Em Custeio Direto, somente considera os custos quando estes interferem diretamente na produção. A diferença que se nota em relação ao Custeio por Absorção é encontrada nos custos fixos. Estes são lançados diretamente no DRE como despesas do período, e não como custos de produção.

Assim, mesmo que apresente estoques os custos fixos do período serão considerados em seu valor total. Na indústria “F”, com as mesmas variáveis apresentadas no exemplo anterior apresenta as seguintes informações apuradas por meio da lógica de apropriação direta.

**Tabela 12.** Apuração dos custos Variáveis.

	MP4	MP5	DVD	iPod
Custos Variáveis (R\$)	220.461,54	630.519,24	1.400.576,94	2.280.692,32
Total gasto no mês (R\$)	220.461,54	630.519,24	1.400.576,94	2.280.692,32
Qtd. produção	2000	2250	2500	3000
Custo unitário (R\$)	110,23	280,23	560,23	760,23
Qtd. Vendida (R\$)	1.500,00	2.000,00	2.500,00	2.750,00
CPV (R\$)	165.346,16	560.461,54	1.400.576,94	2.090.634,63

Fonte: O autor (2017).

Observa-se que neste método, o custo unitário de todos os produtos é menor que o método anterior (tabela 10). Isso se dá por não considerar os custos fixos de fabricação. Alguns autores, como já mencionado no capítulo 3.2 denominam os Custos de Produção como a margem de contribuição do produto.

Ao contrário do anterior, todos os custos fixos envolvidos na produção do período são lançados e considerados diretamente no DRE em seu valor total, independentemente de estoques:

**Tabela 13.** DRE Variável.

<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 5.307.500,00</b>
(-) Custo dos produtos vendidos	R\$ 4.217.019,26
<b>(=) Lucro bruto</b>	<b>R\$ 1.090.480,74</b>
(-) Custos fixos	R\$ 547.500,00
(-) Despesas	R\$ 50.000,00
<b>(=) Lucro Líquido antes do imposto</b>	<b>R\$ 492.980,74</b>

Fonte: O autor (2017).

A receita não altera em relação ao método anterior, pois os preços de venda e as quantidades são as mesmas. O que se altera é o valor do CPV considerado, neste caso, somente os Custos Variáveis.

Os Custos Fixos separados e considerados como despesas do período, neste caso, vão diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

#### 4.3 ABORDAGEM PRÁTICA DE CUSTEIO ABC

Considerando que atividades consomem recursos e produtos consomem atividades, para custear os produtos no método ABC devem-se considerar as atividades de maior relevância.

Cada produto demanda de uma quantidade variada de recursos. Por isso, os indicadores de custos fornecem quanto cada departamento irá consumir de custos. Então, para atribuir custos das atividades aos produtos, cada empresa deverá escolher um critério, no caso da indústria "F", as horas de produção demandadas.

A forma de utilização desse método aqui apresentada, limita-se ao custeamento de um produto. O critério de apropriação ou o direcionador de custos será a quantidade de horas gastas para a produção dos produtos:

**Tabela 14.** Tempo Gasto na Produção.

	Consumo em horas	Qtd. Produzida	Total de Horas Consumidas
MP4	10	2000	20.000
MP5	10	2250	22.500
DVD	15	2500	37.500
iPod	15	3000	45.000

Fonte: O autor (2017).

As horas consumidas (consumo em horas × quantidade produzida) serão os indicados ou Direcionadores de Custos das atividades com maior relevância. Isso é feito por meio de Direcionadores de custos.

O Direcionador é a causa, motivo, razão ou princípio de existência de um custo de uma atividade. Sua aplicação determina as atividades de maior relevância. Os dados da tabela 14 aplicados no método ABC se classificariam da seguinte forma:

**Tabela 15.** Sequenciamento dos produtos por ABC.

Ordem	Produto	Fator
A	iPod	45.000
B	DVD	37.500
C	MP5	22.500
D	MP4	20.000
Total		125.000

Fonte: O autor (2017).

Para determinar a quantidade de CIF que cada departamento irá apropriar, uma porcentagem baseada no tempo gasto de cada produto é encontrada com base no fator, ou direcionador de produtos com mais relevância.

**Tabela 16.** Apuração dos custos por ABC.

	MP4	MP5	DVD	iPod
Custos Variáveis (R\$)	220.461,54	630.519,24	1.400.576,94	2.280.692,32
Custos Fixos ABC (R\$)	87.600,00	98.550,00	164.250,00	197.100,00
Total gasto no mês (R\$)	308.061,54	729.069,24	1.564.826,94	2.477.792,32
Qtd. produção	2000	2250	2500	3000
Custo unitário (R\$)	154,03	324,03	625,93	825,93
Qtd. Vendida (R\$)	1.500,00	2.000,00	2.500,00	2.750,00
CPV (R\$)	231.046,16	648.061,54	1.564.826,94	2.271.309,63

Fonte: O autor (2017)

Os custos fixos são apropriados às atividades/produtos de acordo com o consumo de horas gastas no período. Para saber seu valor para cada produto é multiplicado os custos fixos pela quantidade de horas consumidas por departamento. O resultado é dividido pelo total de horas (ex: MP4 = custos fixos totais R\$ 547.500,00 (tabela 6) ÷ pelo total de horas do produto R\$ 20.000,00 (tabela15) × total de horas do período 125.000 (tabela 15) = Custo fixo do produto = R\$ 87.600,00).

Assim, quanto maior for o tempo de produção demandado pela atividade, maior será a parcela de custos fixos distribuídos a tais. E para comparar com os métodos anteriores, o DRE da empresa “F” pelo método ABC fica da seguinte forma:

**Tabela 17.** DRE por ABC.

<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 5.307.500,00</b>
(-) Custo ABC dos produtos vendidos	R\$ 4.715.244,26
<b>(=) Lucro bruto</b>	<b>R\$ 592.255,74</b>
(-) Despesas	R\$ 50.000,00
<b>(=) Lucro Líquido antes do imposto</b>	<b>R\$ 542.255,74</b>

Fonte: O autor (2017).

Neste método o mercado que dita o preço. Assim, a gerência poderá trabalhar as variáveis focando na redução de custos em áreas que demanda mais recursos e assim melhorar sua margem de lucratividade.

#### 4.4 SÍNTESE DAS DIFERENÇAS ENCONTRADAS

Pode ser notado que a grande diferença está na apropriação dos CIF aos produtos. Dos valores e resultados apurados, a principal diferença notada na simulação é demonstrada na tabela 18:

**Tabela 18.** Principais diferenças.

	Resultado do Período	Custos de Produção	CPV
Custeio por Absorção	R\$ 549.134,58	R\$ 5.079.750,03	R\$ 4.708.365,42
Custeio Variável	R\$ 492.980,74	R\$ 4.532.250,03	R\$ 4.217.019,26
Custeio ABC	R\$ 542.255,74	R\$ 5.079.750,03	R\$ 4.715.244,26

Fonte: O autor (2017).

O Custeamento ABC se baseia na apropriação de custos por meio de informações de departamentos. Em se tratando de análise gerencial, é um método eficaz em distribuir os custos por meio de variáveis que cada produto apresenta. Apesar de o preço ser geralmente ditado pelo mercado, é um método que auxilia em decisões internas.

Por meio do ABC, os gestores poderão analisar quais atividades (produtos neste caso) está sugando mais recursos. Neste caso, baseado no consumo em horas das atividades, a diferença em relação aos outros métodos se encontra nos CIF dos produtos em estoque.

No método Variável, nota-se que este sistema de apropriação de custos não pode ser utilizado como método para demonstração de resultados e balanços contábeis. Seu lucro menor (consequentemente resulta em uma arrecadação de impostos menor pela Receita Federal) é encontrado nos estoques de produtos acabados, que no caso de Absorção, os custos fixos foram incorporados aos estoques. Este, sem dúvidas, é o ponto negativo que faz com que o sistema seja descartado como método da empresa.

Se com base nos dados for apurada a diferença entre os resultados dos métodos por Absorção e Variável, a diferença encontrada resulta no valor dos custos fixos incorporados ao estoque de produtos acabados, no caso de absorção (R\$ 549.134,58 – R\$ 492.980,74 = R\$56.153,85).

**Tabela 19.** Os custos fixos unitários no estoque.

	MP4	MP5	DVD	iPod	Total
Custos Fixos	112.307,69	126.346,15	140.384,62	168.461,54	547.500,00
Qtd. Prod.	2000	2250	2500	3000	9.750
Custo Fixo un.	56,15	56,15	56,15	56,15	225
Estoque un.	500	250	0	250	1.000
Custo Estoque	28076,92	14038,46	0,00	14038,46	R\$ 56.153,85

Fonte: O autor (2017).

O valor de R\$56.153,85 é o total de Custos Fixos que foi incorporado aos estoques no método de Absorção. No custeio Variável, este valor foi considerado como Despesas do período e lançadas no DRE. Assim, os custos fixos do período serão considerados em seu valor total mesmo que neste caso apresente produtos acabados em estoque.

Para apropriar custos aos produtos o método Direto não é o mais interessante e também apresentaria um Resultado Líquido seria inferior em relação ao real, mostrado pelo Método de Absorção. É por isso que o método Variável não é reconhecido pelo fisco. A distribuição dos custos fixos aos produtos acabados não ocorreria de forma total com a existência de estoques.

Os custos fixos são lançados no DRE sem considerar os estoques existentes de produtos acabados. Fazendo com que o Lucro da empresa pareça menor, que perante o Regulamento do Imposto de Renda isso não pode ser feito.

Santos et al (2006) afirmam que o custeamento variável é um mecanismo que auxilia em tomada de decisões voltadas para a área externa da empresa. Portanto, para atribuição dos CTP, o Método de Custeio por Absorção se torna o melhor mecanismo para tal.

Já o método ABC é um excelente meio de se apropriar custos pela lógica utilizada. Em um estudo posterior, poderá ser feito pesquisas voltadas para aplicação desse método a fundo. Mas na empresa “F” suas características atuais fazem com que o método de Absorção ainda fique a sua frente.

#### 4.4.1 Critérios de decisão

Para Custear os produtos da empresa “Fator”, com o objetivo de se ter uma análise decisória exata, o Método de Custeio por Absorção é a escolha recomendada no momento para a empresa.

Os dados analisados mostram que as decisões se tornam mais fáceis de gerir a partir da visão dos dados apresentados em planilhas ou tabelas de Custos. A flexibilidade que apresenta faz com que estratégias e manobras para mudanças de gastos possam ser aplicadas em qualquer momento.

O método ainda é o mais utilizado por apresentar maior segurança e poder ser aplicado o valor de venda a partir dos resultados. Com sua correta interpretação pode ser uma ferramenta excelente em tomadas de decisões.

A principal desvantagem do custeio por absorção consiste em estabelecer valores de rateios dos custos fixos por departamentos/produtos. Martins (2008) também acredita que esse critério pode ser enganador, pois nem sempre os critérios apresentam uma lógica e em alguns casos podem distorcer os resultados, transferindo custos demasiadamente a alguns produtos e menos a outros.

Em virtude do cenário mercadológico atual, dificilmente será possível sempre determinar o preço dos produtos somente baseando-se nos custos de produção. Com a globalização, o que dita o preço a ser estabelecido para um produto são o mercado, a necessidade e aceitabilidade de seus clientes.

Ficando claro que Método de Custeio por Absorção mais se caracteriza por auxiliar os gestores no processo de determinação do quão produtivo e lucrativo seus negócios estão sendo.

A forma com que os dados são apresentados e apurados mostra que a Gestão estratégica de Custos baseada na ferramenta de Custeamento por Absorção é o método que no presente momento mais se adéqua aos parâmetros da indústria “F”.

Porém, em um estudo posterior, poderá ser feita uma pesquisa mais aplicada com enfoque na viabilidade de outros métodos, como por exemplo, o ABC. Pela lógica de apropriação desenvolvida e sua integração com a Tecnologia da Informação, já é visto como uma das ferramentas dos gestores futuros, abrindo portas para novas pesquisas e simulações de aplicação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, diversas razões justificam a necessidade de as empresas terem que adaptar suas formas de gerenciamento. Para as organizações gerirem e manterem seus negócios no atual momento vivenciado pelo mundo corporativo é necessário ter o controle de seus gastos.

Com as variantes decorrentes de acontecimentos posteriores a Revolução Industrial, nota-se que controlar os custos é fundamental dentro do processo decisório.

Os custos é um dos elementos que mais interferem nos resultados. E com os fatores e variáveis que toda empresa enfrenta, tomar as mais simples decisões, se torna algo arriscado, podendo fazer com que um sistema empresarial se desestabilize todo.

Embora não exista uma “mágica” ou uma “receita” que garanta o sucesso em todas as organizações, a apuração de custos é feita de maneira simples, com ferramentas que qualquer empresa tem acesso.

E para que as empresas sobrevivam no ambiente de negócios, o controle e as decisões de custos devem ser feitas com critério. Isso somente é possível por meio da Contabilidade de Custos e suas ferramentas de custeio.

E analisando a Contabilidade de Custos, pode-se concluir que para as organizações continuem crescendo com qualidade, as informações coletadas por ela devem ser utilizadas de maneira a melhorar a situação econômica das empresas.

Assim, com base nessa lógica, os métodos de custeio foram utilizados de forma estratégica com objetivo de fornecer aos gestores condições de melhor acompanhamento dos recursos que estão sendo utilizados em seus negócios.

Beuren (1993) explicou que a utilização de sistemas de custeamento traz aos administradores uma ampla variedade de aplicação. Isso ficou claro no trabalho pela demonstração dos métodos existentes mais utilizados.

Nota-se que a aplicação dentro dos sistemas empresariais torna um excelente instrumento voltado estratégias de gerenciamento de custos, vantagem competitiva a frente de concorrentes e controle físico e operacional das empresas.

E como apresentado no capítulo 4, os métodos de custeio existentes podem ser selecionados e comparados de acordo com as necessidades atuais da empresa. Como visto, a Gestão Estratégica de Custos possibilitou:

- Análise e gerenciamento das informações;
- Comparação dos custos por métodos;
- Apropriação dos custos aos produtos;
- Controle e gerenciamento de custos;
- Definição do preço de venda futuro;
- Focalização na venda de produtos mais lucrativos.

Também, com as vantagens e desvantagens de cada método demonstradas, chega-se à conclusão de que o melhor método para a apuração de custos de uma indústria de eletrônicos “F” é o método de Custeio por Absorção.

Por meio dessa aplicação foi possível ter uma ótica ampla dos resultados. A segurança que apresenta, traz maior estabilidade ao momento atual vivido pelas empresas em geral.

Também, o fato de estar de acordo com as condições legais quanto aos princípios fundamentais estabelecidos pela contabilidade, faz com que o método se destaque em relação aos outros.

Apesar da escolha, não se pode descartar as vantagens apresentadas pelos dois outros métodos. O critério de decisão foi feito em decorrência das características atuais da empresa “F”, uma indústria de eletrônicos em crescimento com poucas variáveis de gastos.

Em um momento futuro, a continuação do estudo dos métodos pode ser feita com outros enfoques. Inclusive na utilização do ABC para controle e gerenciamento de estoques de produtos acabados.

Em vista disso, pode-se concluir que a GEC está ligada diretamente com a Gestão de Negócios. Para se ter bons resultados de gestão econômico-financeira das empresas, é preciso controlar e analisar os custos envolvidos na produção.

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, Henry R.; RAIBORN, Mitchell H. **Basic cost accounting concepts**. Boston: Houghton Mifflin Co., 1967.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. Curitiba: Juruá, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: **Congresso Internacional de Custos-Cic, Puntadel Este**, Uruguay. 2003. Disponível em: <http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Congresointernacional2004/110sistem asdecusteiobrasilsurvey.doc> – Acesso em 23/05/2017.

BEUREN, Ilze Maria. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, 2009. Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/download/52/50> – Acesso em 23/05/2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia e Saúde. **Programa nacional de gestão de custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia**. Brasília: Ministério da Saúde, 2006. Disponível em: [http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06\\_0243\\_M.pdf](http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06_0243_M.pdf) – Acesso em 17/02/2017.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Wellington. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Paulo, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/31005366/22.pdf> – Acesso em 23/05/2017.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Teoria Contábil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974.

FREMGEN, James M. **Managerial cost analysis**. Homewood: Richard D. Irwin, 1966.

GARRISON, Ray H. **Managerial Accounting Concepts for Planning Control, Decision Making**. Dallas: Business Publications, 1976.

HORNGREN, Charles T. **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1962.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Manual de Contabilidade para não contadores**. São Paulo: Atlas, 1990.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; KANITZ, Stephen Charles; RAMOS, Alkíndar de Toledo; CASTILHO, Edison; BENATTI, Luiz; FILHO, Eduardo Weber; JÚNIOR, Ramon Domingues. **Contabilidade Introdutória. Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

JÚNIOR, José Hernandez Perez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, Planejamento, Implantação e Controle.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George SG. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000. Disponível em <http://drb-assessoria.com.br/1ContabilidadedeCustos.pdf>– Acesso em 17/02/2017.

LIMEIRA, André Luis Fernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos; VIEIRA, Carlos; SILVA, Raimundo Nonato Souza. **Contabilidade para executivos.** 9. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

LINS, Luíz S.; SILVA, Raimundo Nonato S. **Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1978.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1973.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. Gestão de custos. **Revista Coleção Gestão Empresarial**, 2002. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/34492866/4.pdf>– Acesso em 18/02/2017.

SANTOS, José Luiz de; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Fundamentos de Contabilidade de Custos.** v.11. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIEDICKE, Robert E.; NAGY, Charles F. **Princípios de contabilidade de custos.** São Paulo: Saraiva, 1978.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Contabilidade Empresarial para Gestão de Negócios.** São Paulo: Atlas, 2008.

VEIGA, Windsor Espenser; SANTOS, Fernando de Almeida. **Contabilidade de Custos: Gestão em Serviços, Comércio e Indústria.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WELSCH, Glenn A.; ANTHONY, Robert N. ***Fundamentals of Management Accounting***. Homewood: Richard D. Irwin, 1974.