

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA, CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESFEAC

REDUÇÃO DE CUSTOS
LUCRO OU PREJUÍZO

AFRÂNIO DE LIMA FREITAS

Fortaleza – Ceará

1999

**REDUÇÃO DE CUSTOS
LUCRO OU PREJUÍZO**

AFRÂNIO DE LIMA FREITAS

*Monografia apresentada à Faculdade
de Economia, Administração, Atuária,
Contabilidade e Secretariado, para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.*

Fortaleza – Ceará

1999

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

Afrânio de Lima Freitas Média 10,0

Profa. Jeanne Marguerite Molina Moreira
Profa. Orientadora Nota 10,0

Prof. Osório Cavalcante Araújo
Membro da Banca Examinadora Nota 10,0

Profa. Célia Maria Braga Carneiro
Membro da Banca Examinadora Nota 10,0

Monografia aprovada em 22/12/99

RSFEAC

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida e inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca de meus objetivos.

À Professora Jeanne, pela dedicação na realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

Aos meus pais, Diniz e Gilda, pelo incentivo que sempre deram aos meus estudos.

Aos Professores Osório e Célia, por fazerem parte da banca examinadora.

À minha esposa Mary Anne, pela paciência e colaboração na realização deste trabalho.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

SUMÁRIO

RESUMO

INTRODUÇÃO	6
1. CONTABILIDADE DE CUSTOS	7
1.1. Histórico	7
1.2. Conceitos	8
1.3. Objetivo	9
1.4. Terminologia contábil	9
1.5. Classificação dos custos	10
1.5.1. Com relação aos produtos	10
1.5.2. Com relação ao grau de medida	11
1.5.3. Com relação à estrutura	11
1.5.4. Com relação ao momento do cálculo	12
1.5.5. Com relação ao volume de atividade	12
1.5.6. Com relação à tomada de decisões	13
1.6. A Contabilidade de Custos relacionada com outras áreas	13
1.6.1. A Contabilidade de Custos e a Administração Pública	13
1.6.2. A Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial	14
1.7. Elementos do custo	14
1.7.1. Matéria-prima	14
1.7.2. Mão-de-obra	15
1.7.3. Gastos gerais de fabricação	15
1.8. A relação dos custos nas empresas	16
2. CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO	18
2.1. Objetivos	18
2.2. Análise custo / volume / lucro	18
2.2.1. Custos fixos	18
2.2.2. Custos variáveis	19
2.2.3. Margem de contribuição	20
2.2.4. Ponto de equilíbrio	20
2.2.5. Alavancagem operacional	23
2.3. Estabelecimento do preço de venda	23
3. MÉTODOS DE CUSTEIO	26
3.1. Objetivos	26
3.2. Custeio por absorção	26
3.2.1. Conceito	26
3.2.2. Legalidade	26
3.3. Custeio direto (ou variável)	27
3.3.1. Vantagens do custeio direto	28
3.3.1.1. Planejamento de lucro	28
3.3.1.2. Menos alocações são requeridas	28
3.3.1.3. Proporciona melhor controle sobre os custos fixos	28

3.3.1.4. Tomada de decisões	29
3.3.2. Desvantagens do custeio direto	29
3.3.2.1. Divergência dos demonstrativos	29
3.3.2.2. Variações nos lucros mensais	30
3.3.2.3. Os estoques ficam subavaliados	30
3.4. Diferenças e semelhanças (custeio direto X custeio por absorção)	30
3.4.1. Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	31
3.4.1.1. D.R.E. (custeio por absorção)	31
3.4.1.2. D.R.E. (custeio direto)	31
3.4.2. Comparação entre custeamento direto X absorção na demonstração de resultados	32
3.4.2.1. Reconciliação do lucro do custeio direto para custeio por absorção	34
3.4.2.2. Conclusões	34
3.5. Custeamento-meta	34
3.5.1. Ciclos de vida	35
3.5.2. Definição e objetivo	36
3.5.3. Características	37
3.6. Custo ABC	37
3.6.1. Atribuição de custos às atividades	39
3.6.2. Adicionando atributos às atividades	39
3.6.3. As vantagens do ABC	40
3.6.4. Implantação do sistema ABC	40
4. IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS	42
4.1. Mensuração dos custos de qualidade	42
4.1.1. Custos da qualidade	42
4.1.2. Importância da mensuração dos custos da qualidade	43
4.2. Sistema de apuração e análise de custos	44
4.3. Prejuízos relativos a erros de decisão	45
4.3.1. Erros devidos a decisões sobre competitividade	46
4.3.2. Erros devidos a investimentos de capital inadequados	46
4.3.3. Erros devidos a compras inadequadas	46
4.3.4. Prejuízo com a ausência do fluxo de caixa	46
4.3.5. Erros de uma estratégia inadequada de preços	47
CONCLUSÃO	48
BIBLIOGRAFIA	49

RESUMO

Este trabalho mostra através de pesquisa a importância de um sistema de custos para as empresas, onde a competitividade é eminente numa economia globalizada. As empresas têm sido obrigadas a fazer diversas mudanças em suas estruturas produtivas, devido a exigências mercadológicas e à evolução diária de procedimentos novos, desta forma faz o usuário não aceitar mais que a empresa repasse para o preço final do produto, custos adicionais incluídos durante a produção, devido a falhas de administração, precisando, assim, de ferramentas necessárias à realização destas mudanças. Vários métodos de custo têm surgido no intuito de ajudar as empresas a estas transformações. No entanto, antes de adotar um método, a empresa deverá observar suas reais condições e avaliar se o mesmo lhe trará benefícios, pois, muitas vezes, alguns métodos são implantados sem a observância adequada, proporcionando resultados totalmente divergentes dos esperados, ocasionando em prejuízos ainda maiores.

INTRODUÇÃO

Uma empresa para iniciar ou manter-se em operação deve obter recursos humanos e materiais, que deverão ter um desembolso, recebendo o fato ocorrido a denominação de custos.

A variação dos custos deve ter uma atenção especial dentro da empresa, pois são estes os responsáveis pelo preço final do produto. Devido à influência dos custos, são empregados vários métodos para a sua redução e melhoria da lucratividade. Estes métodos apresentam um conjunto de critérios, procedimentos e registros que interagem de modo coordenado, no sentido de atender às finalidades inerentes ao crescimento da empresa.

Este trabalho faz um estudo sobre custos, mostrando suas finalidades, importância e influências, dividindo-se em quatro capítulos, onde o primeiro capítulo aborda os custos de uma forma geral, mostrando seus objetivos, conceitos, terminologias e classificações; o segundo capítulo aborda a importância dos custos quanto à sua análise, os dados ideais para a empresa alcançar seus objetivos, buscando sempre decisões compatíveis; o terceiro capítulo abrange os tipos de métodos de custeio, os quais serão feitos estudos sobre os dois métodos mais utilizados pelas empresas para fins de gerenciamento: o custeio direto e o custeio por absorção, mostrando suas vantagens, desvantagens e importância. Também serão feitos estudos de outros métodos que surgiram devido às crescentes mudanças do mercado. Entre eles destacaremos o custeio por base em atividades (activity – based – costing), mais conhecido como ABC, e o custeamento-meta; no último capítulo, foram abordados assuntos relacionados especificamente ao tema deste trabalho (redução de custos – lucro ou prejuízo) em que comentários serão feitos sobre os custos de qualidade, a importância do sistema de apuração e análise de custos, situações de redução de custos, e quais precauções deverão ser tomadas para evitar que a empresa decida erroneamente, levando a prejuízos muitas vezes incalculáveis.

Este trabalho mostra que quando uma empresa é levada a adotar um sistema de redução de custos, a mesma deverá fazer primeiro um estudo muito abrangente e cuidadoso para ter certeza de que seus objetivos serão alcançados.

1. CONTABILIDADE DE CUSTOS

1.1. Histórico

A contabilidade de custos nasceu com a Revolução Industrial. Sua principal função era, então, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os Balanços.

Nesse tempo eram apenas computados os custos diretos: o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada.



No fim do século passado, vários fatores exigiram que o contador de custos desse mais um grande passo em direção a um maior refinamento. Foi bastante difícil a adoção generalizada da computação de valores estimados no custo de um produto. Os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos diretos. Era princípio rígido o registro das transações e das operações somente pelas despesas realmente incorridas.

Com certo relaxamento desse princípio, quando se considerou que a Contabilidade de Custos era voltada para as atividades internas da organização, foi possível o emprego de taxas pré-determinadas para a apropriação dos custos indiretos ao valor dos produtos, dos estoques e dos serviços.

A partir da Primeira Guerra Mundial, em face da intensificação da competição e ainda após a Repressão, verificou-se que as informações de Contabilidade de Custos, se organizadas adequadamente, poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações.

A Contabilidade de Custos ganhou corpo, atingindo sua identidade específica, e começou a ser finalmente considerada como instrumento da Administração.

Com a Segunda Guerra Mundial desenvolveram-se modernas técnicas de administração e novas concepções levaram à Contabilidade de Custos impulsos novos, aumentando sua área de influência. As informações de custo passaram a apoiar a Administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões. A Contabilidade de

Custos cada vez mais passou a responsabilizar-se pela análise e interpretação das informações quantitativas a fim de fornecer à Administração instrumentos significativos e oportunos para a gerência da organização.

O desenvolvimento paralelo da Pesquisa Operacional e da Computação Eletrônica veio dar maior vigor à Contabilidade de Custos. Atualmente as informações são prestadas mais rapidamente. O desafio do moderno contador reside exatamente no ponto de que ele agora dispõe de maiores recursos para fazer parte do primeiro quadro na hierarquia administrativa. Por isso mesmo, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como parcela da Contabilidade Gerencial.

1.2. Conceitos (Contabilidade de Custos)

É uma técnica contábil utilizada para identificar, mensurar, registrar e informar os Custos dos Produtos Vendidos com a finalidade de se apurar resultados e valorizar os estoques.

Observa-se que sendo parte da Contabilidade, a Contabilidade de Custos também tem como finalidade a elaboração dos relatórios para usuários internos (planejamento, controle, tomada de decisões, elaboração de política, etc.) e dos relatórios para os usuários externos à Administração.

Alguns autores conceituam a Contabilidade de Custos como Contabilidade Industrial. Uma distinção clara entre esta e aquela deve ser abordada, pois a Contabilidade Industrial é a aplicação dos princípios e preceitos da Contabilidade Geral, ao registro, organização e controle das operações de uma empresa industrial, assim como o são a Contabilidade Bancária, a de Transportes, a de Seguros e assim por diante, com relação, respectivamente, às atividades bancárias, de transportes e de seguros.

A Contabilidade de Custos, no entanto, engloba técnicas da Contabilidade Geral e outras técnicas extracontábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços, podendo ser aplicada igualmente como

detalhe da Contabilidade Industrial, da Contabilidade Bancária, da Contabilidade de Transportes e de Seguros.

1.3. Objetivo



A Contabilidade de Custos tem o objetivo de fornecer informações a respeito de custos, estoques, custo de vendas e de distribuição, vendas e lucros para cada uma das linhas de produtos fabricados. Esta informação é ou pode ser apresentada em detalhe para cada um dos lotes ou pedidos relativos ao produto. A Contabilidade de Custos também fornece informações detalhadas a respeito das despesas operacionais do negócio. Assim, com um sistema de custos, é possível conhecer o custo de operação de um departamento ou da realização de qualquer outra atividade do negócio explícita e detalhadamente.

Tais informações são úteis por servirem de guia para um aumento de produção, idealização de processos mais eficientes, redução de custos e aumento dos lucros.

As informações de um produto ou de transações internas não seriam bem detalhadas e seguras na Contabilidade Geral, sendo assim necessária a Contabilidade de Custos, onde podemos resumir seus objetivos em:

- apuração dos custos dos produtos vendidos;
- apuração do resultado do exercício;
- valorização dos estoques;
- elaboração de relatórios para planejamento, controle e tomada de decisão.

1.4. Terminologia Contábil

A Contabilidade de Custos utiliza-se de termos em que muitas vezes não conseguimos diferenciá-los, mas observando a terminologia contábil percebemos que algumas destas palavras trazem no seu significado diferenças relevantes. A seguir definiremos alguns termos contábeis.

Gasto: É a entrega, ou promessa de entrega, de recursos econômicos para a obtenção de um produto ou serviço. Ex.: gastos com a aquisição de matérias-primas, com aquisição de veículos, etc.

Despesas: Compreende os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam a obtenção de receitas.

Custos: Compreende os gastos com a obtenção de bens e serviços aplicados na produção.

Perdas: É o consumo anormal ou involuntário de bens ou serviços. Ex.: perdas por roubo, incêndio, etc.

Desembolso: É o efetivo pagamento, em dinheiro, de um gasto.

Investimentos: Compreende geralmente os gastos com a obtenção de bens de uso da empresa.

1.5. Classificação dos Custos

1.5.1. Com relação aos produtos

Com relação aos produtos, os custos podem ser diretos ou indiretos.

Custos Diretos: Compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto.

Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.

Custos Indiretos: Compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto.

Esses gastos são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades em relação ao produto.

A classificação dos gastos como Custos Indiretos é dada tanto àqueles que impossibilitam uma segura e objetiva identificação com o produto como também àqueles que, mesmo integrando o produto, pelo pequeno valor que representam em relação ao custo total, não compensam a realização dos cálculos para considerá-los como Custo Direto.

1.5.2. Com relação ao grau de medida

Custos Totais: São todos os custos de um determinado objeto ou atividade. No caso de um produto ou processo, o custo total é obtido quando todos os custos imputados a este produto ou processo forem considerados.

Custos Unitários: É um indicador obtido pela divisão do Custo Total pela quantidade de produtos fabricados num determinado período ou num processo de produção.

1.5.3. Com relação à estrutura

Custos Primários: Representam os principais custos de um produto, sendo resultante da soma algébrica do valor dos materiais diretos e da mão-de-obra direta.

Custos de Conversão: Também chamados de Custos de Transformação, representam o esforço da empresa na transformação dos materiais diretos em produtos acabados, sendo resultante da soma algébrica do valor da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de fabricação.

1.5.4. Com relação ao momento do cálculo

Custos Históricos: São os custos registrados pela Contabilidade Financeira. São os custos realmente incorridos na produção de bens e serviços.

Custos Orçados: Destinam-se a resolver certos problemas de controle e planejamento em situações especiais, por exemplo, os custos constantes de projetos de viabilidade econômica. São orçados os custos que efetivamente ainda não foram incorridos, pois a produção dos bens ou serviços ainda não foi realizada.



1.5.5. Com relação ao volume de atividades

Custos Fixos: São custos que permanecem inalterados em função das variações dos volumes de produção. Ex.: o valor do aluguel do prédio da fábrica independe do volume de produção alcançado num determinado mês.

Custos Variáveis: São custos que variam proporcionalmente em relação às variações do volume de produção.

Custos Semifixos: São custos que permanecem inalterados em função das variações dos volumes de produção, obedecidos determinados “intervalos de relevância”, isto é, possui apenas uma parcela variável. Ex.: a energia elétrica. A parcela fixa da energia elétrica é aquela que independe da produção do período, a qual é definida geralmente em função do potencial do consumo instalado; a parte variável é aquela aplicada diretamente na produção, variando de acordo com o volume produzido. Isso, evidentemente, só ocorre quando é possível medir a parte variável.

Custos Semivariáveis: São custos que possuem uma parcela fixa. Como exemplo, a mão-de-obra aplicada diretamente na produção é variável em função das quantidades produzidas, ao passo que a mão-de-obra da supervisão da fábrica independe do volume produzido, por isso é fixa.

1.5.6. Com relação à tomada de decisões

Custos Incrementais: Representam a diferença entre os Custos Totais de duas alternativas que estão sendo consideradas.

Custos de Oportunidade: Representam o valor do benefício que se deixa de obter, quando no processo decisório, se opta por uma alternativa em detrimento da outra.

Custos Evitáveis ou Não-Evitáveis: Representam os custos que serão ou não eliminados ao se deixar de realizar uma determinada atividade.

1.6. A Contabilidade de Custos relacionada com outras áreas

1.6.1. A Contabilidade de Custos e a Administração Pública

Técnica cuja aplicação se restringia apenas ao controle das atividades de produção de uma empresa fabril, a Contabilidade de Custos evoluiu com o aumento de suas finalidades, tornando-se fator essencial em termos de informações, de apoio do administrador, seja esse público ou de empresas.

A Contabilidade de Custos leva sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade. As suas decisões têm caráter mais crítico. As alternativas devem ser ponderadas, levando-se em conta fatores de ordem política e social, além dos fatores de natureza econômica. A decisão envolve prioridades. Muitas vezes o estabelecimento de um objetivo exclui a realização de outro em virtude de recursos materiais. Essas observações salientam a importância das técnicas de custos, porque estas não revelam as alternativas que satisfazem igualmente os objetivos, mas que exigem mais ou menos despesas.

Mas é comum ouvir dizer que a obrigatoriedade da prestação de um serviço público anula a utilidade do emprego da Contabilidade de Custos.

Acontece que as técnicas de custos são úteis para que se conheça até que ponto é o serviço deficitário; até que ponto poderiam empregar-se outros meios mais baratos e se atingir

o mesmo fim; de que modo poderiam ser os serviços cobrados de usuários que tenham meios de os pagar. A Contabilidade de Custos serve para ajudar no controle eficiente das despesas e das operações das atividades adjetivas. Uma Contabilidade de Custos bem organizada oferece auxílio ao administrador para a aferição e comparação de gastos contra padrões predeterminados.

No caso de uma prestação de serviço, somente por meio da Contabilidade de Custos é possível levantar o custo deste, bem como distribuí-lo entre todos os consumidores de forma racional e justa, já que se trata de um serviço de utilidade pública, a fim de que as entradas produzidas cubram pelo menos os gastos de operação e manutenção.

1.6.2. A Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial

A Contabilidade de Custos há algum tempo tinha como função principal a de resolver problemas de mensuração monetária de estoques e do resultado, sem haver preocupação de servir como um instrumento da administração.

Devido ao crescimento das empresas e ao aumento da concorrência, buscam-se produtos de boa qualidade com preços acessíveis. Daí, a Contabilidade de Custos se tornou uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Uma das suas principais funções é a de auxiliar nas tomadas de decisões gerenciais. Seu papel é de suma importância, pois consiste em fornecer informações para formação de preços, margem de lucro, conhecer se o produto é rentável ou não, etc.

1.7. Elementos do Custo

1.7.1. Matéria-prima

As matérias empregadas na fabricação de um produto são denominadas de matéria-prima, que constituem o elemento essencial e entram em maior quantidade na fabricação de um produto.

Além da matéria-prima, há outras que entram em menor quantidade como complemento, sendo chamadas de materiais secundários. Os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos antes que eles saiam da área de produção são chamados de materiais de embalagem.

1.7.2. Mão-de-obra

A mão-de-obra envolve apenas a força de trabalho que direta ou indiretamente participa na produção de uma mercadoria ou de um serviço. O pessoal não envolvido direta ou indiretamente não faz parte da mão-de-obra.

A mão-de-obra pode ser classificada em:

- *Direta*: É aquela que pode ser facilmente identificada em relação aos produtos, isto é, o que trabalha diretamente na fabricação dos mesmos.
- *Indireta*: É aquela em que os gastos com a mesma não é possível identificá-los em relação às unidades produzidas.

1.7.3. Gastos gerais de fabricação

Os Gastos Gerais de Fabricação compreendem os gastos ocorridos durante o processo de fabricação, desde que não correspondam a gastos com mão-de-obra ou materiais.

Os Gastos Gerais de Fabricação mais comuns são: aluguel de fabricação, combustíveis e lubrificantes, seguro contra incêndios, etc.

A maior parte destes gastos não tem relação direta com os produtos fabricados, pois ocorrem mensalmente e independem do volume produzido, por isso classificam-se em fixos ou constantes e variáveis.

Os gastos fixos são aqueles que não variam em função de um aumento ou diminuição da produção. Já os variáveis aumentam ou diminuem relacionados à produção.

1.8. A Relação dos Custos nas Empresas

Atividades das empresas

Comerciais → comprar e vender

Prestadoras de serviços → prestar serviços

Industriais → comprar, transformar e vender

Componentes dos Custos nas Empresas

Comerciais: Custos das Mercadorias Vendidas

Prestadoras de Serviços: Custos dos Serviços Prestados

Indústrias: Custos dos Produtos Vendidos

ESQUEMA COMPARATIVO ENTRE AS EMPRESAS

COMERCIAIS

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS	CUSTOS DE COMERCIALIZAÇÃO	P R E Ç O D E V E N D A
FATORES QUE INTERFEREM EM COMPRAS, DEVOLUÇÕES, ABATIMENTOS E FRETES		
DESPEAS ADMINISTRATIVAS		
DESPEAS DE DISTRIBUIÇÃO		
MARGEM DE LUCRO		

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

MATERIAIS INDIRETOS	CUSTOS DE SERVIÇOS	P R E Ç O D E V E N D A
MÃO-DE-OBRA DIRETA		
CUSTOS INDIRETOS		
DESPEAS ADMINISTRATIVAS		
DESPEAS DE DISTRIBUIÇÃO		
MARGEM DE LUCRO		

INDUSTRIAIS

MATERIAIS INDIRETOS	CUSTOS DE PRODUÇÃO	P R E Ç O D E V E N D A
MÃO-DE-OBRA DIRETA		
CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO		
DESPEAS ADMINISTRATIVAS		
DESPEAS DE DISTRIBUIÇÃO		
MARGEM DE LUCRO		

2. CUSTO PARA TOMADA DE DECISÃO

2.1. Objetivos

O objetivo principal de um Sistema de Custos é de suprir com informações necessárias aos setores que exercem funções de controle, planejamento e tomada de decisões. As informações relatadas pelo sistema de custos devem dar condições ao administrador de poder avaliar de um modo geral a empresa, levando-o a tomar decisões mais coerentes e seguras.

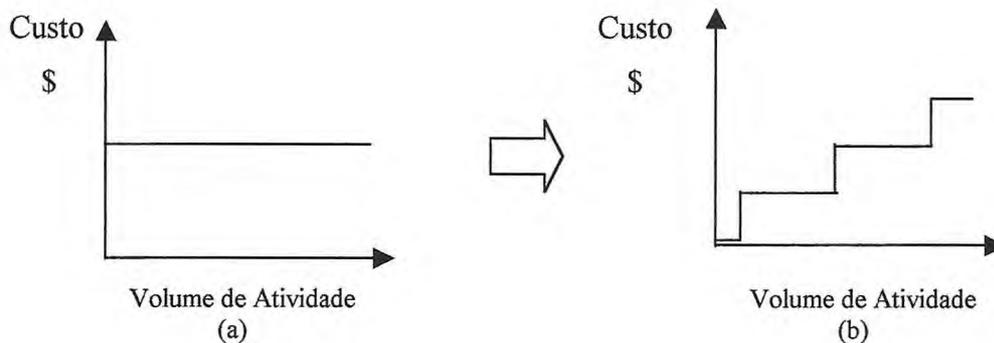
2.2. Análise Custo/Volume/Lucro

2.2.1. Custos fixos

A primeira vez que lemos os conceitos sobre custos fixos, imaginamos que os mesmos nunca variam, formulando, dessa maneira, um conceito errôneo, pois, em alguns casos, os custos fixam se alteram.

Podemos citar, como exemplo, uma empresa parada, sem atividade alguma, já é responsável pela existência de alguns tipos de custos e despesas fixas (vigia, limpeza e lubrificação das máquinas, depreciação, etc.). Para colocá-la em condições de funcionamento, mesmo que a 10% da capacidade, já ocorre um acréscimo ou variação destes custos fixos (chefias, mecânicos, almoxarifes, etc.). Notadamente, tal estrutura de capacidade pode agüentar até um certo limite, sem ocorrer novas variações nos custos e despesas fixos. Sendo ultrapassado novamente os limites, os custos fixos voltam a se alterar.

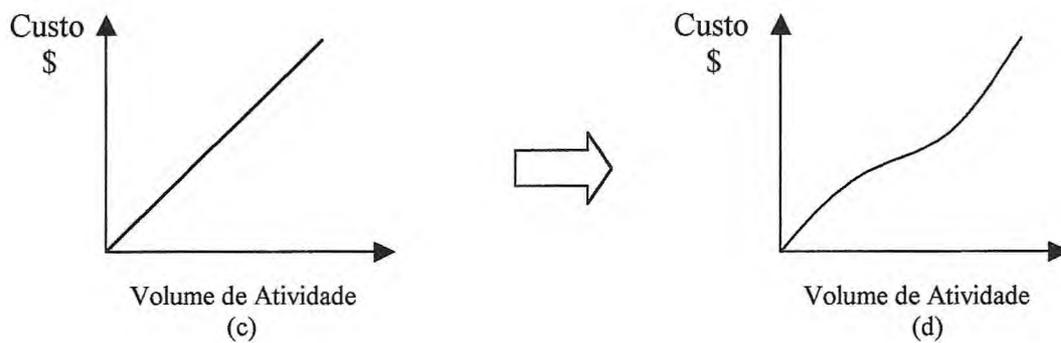
Logo, a representação gráfica clássica normalmente feita de Custos Fixos ficaria melhor representado no gráfico II, ao invés do gráfico I.



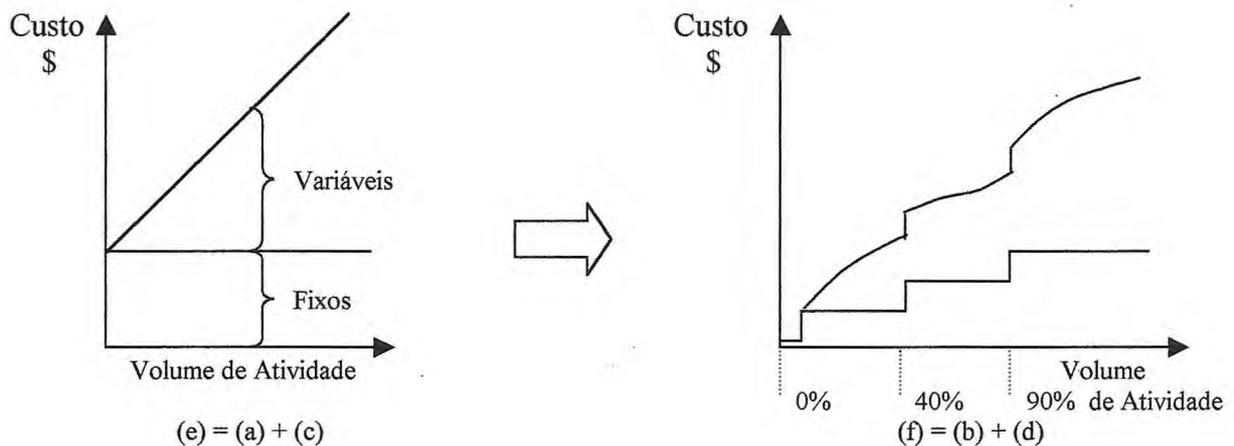
2.2.2. Custos variáveis

Em alguns casos, os custos e despesas variáveis não guardam uma relação proporcional perfeita. Desta maneira, podem ocorrer mudanças desproporcionais em algumas variantes dos custos.

Logo, a representação gráfica clássica normalmente feita de Custos Variáveis poderia ser representada tanto pelo gráfico III como pelo gráfico IV.



Assim, a soma dos custos totais poderia ser representada de duas formas: a primeira, representando uma forma mais simples, e a segunda, uma forma mais realista.



2.2.3. Margem de contribuição

A margem de contribuição representa o valor resultante da diferença entre as vendas e os gastos variáveis, o qual será utilizado para cobrir os gastos fixos e gerar lucros.

$$MC = V - CV$$

onde:

MC = margem de contribuição

V = vendas

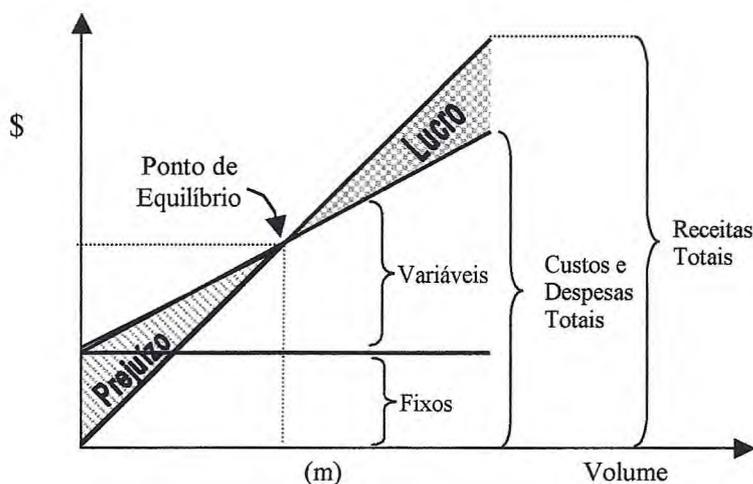
CV = custos e despesas variáveis

A margem de contribuição representa o valor resultante da diferença entre as vendas e os gastos variáveis, o qual será utilizado para cobrir os gastos fixos e gerar lucros.

33333333

2.2.4. Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o ponto onde a empresa tem os seus custos e despesas totais iguais às receitas totais, isto é, se a empresa estiver operando neste ponto, ela não terá prejuízo nem lucro.



Na análise do ponto de equilíbrio podem ser utilizadas as seguintes fórmulas:

$$CT = CF + CV$$

onde: CT = custo total
CF = custo fixo total
CV = custo variável total

$$RT = PV_u \cdot Q$$

onde: RT = receita total
PV_u = preço de venda unitário
Q = quantidade do produto

$$CV = CV_u \cdot Q$$

onde: CV = custo variável total
CV_u = custo variável unitário
Q = quantidade do produto

No ponto de equilíbrio, tem-se:

$$RT = CT$$

onde: PV_u · Q = CF + CV
PV_u · Q = CF + CV_u · Q
PV_u · Q - CV_u · Q = CF
Q (PV_u - CV_u) = CF

$$Q = \frac{CF}{(PV_u - CV_u)} \quad \rightarrow \text{Ponto de equilíbrio em quantidade}$$

$$\% = \frac{CF \cdot 100}{RT - CV} \quad \rightarrow \text{Ponto de equilíbrio em percentagem}$$

$$RT = \frac{CF}{1 - \frac{CV_u}{RT_u}} \quad \rightarrow \text{Ponto de equilíbrio em valor}$$

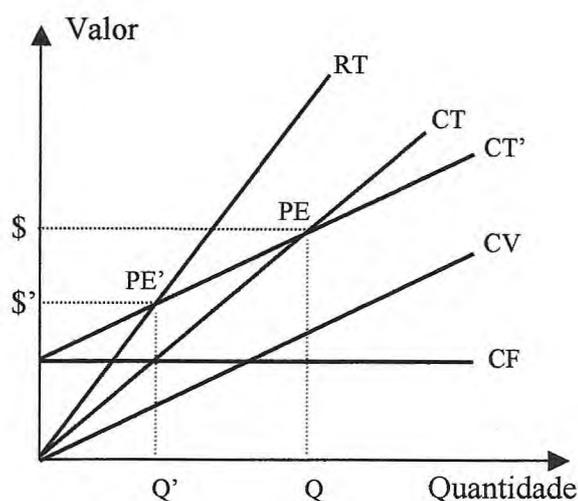
“Os pontos de equilíbrio é um dos parâmetros mais usados para avaliação da viabilidade de um empreendimento. Na determinação dele, deve ser feita uma classificação rigorosa dos custos quanto à formação, tendo-se a preocupação de separar a parcela fixa da parcela variável existentes nos custos mistos”()*

(*) René Gomes Dutra. Custos, uma Abordagem Prática, 3^a. ed., São Paulo: Altos, 1992.

As empresas que tiverem um menor ponto de equilíbrio farão menos esforço para igualar a Receita aos Custos. No caso de empresas com um grande ponto em equilíbrio, existem duas maneiras para reduzi-lo:

- a) aumentando o preço de venda de modo que a mesma quantidade vendida anteriormente resulte agora numa receita total maior;
- b) reduzir o custo total através da diminuição no custo variável unitário ou no custo fixo, ou em ambos.

Gráfico: Deslocamento do ponto de equilíbrio.



PE = ponto de equilíbrio

PE' = novo ponto de equilíbrio

2.2.5. Alavancagem operacional

É definida como a capacidade que a empresa tem de pagar suas despesas mesmo que estas sejam independentes do volume de receita de vendas alcançado.

O grau de alavancagem operacional indica, para cada ponto percentual das variações de vendas, qual o reflexo de seus efeitos irá afetar o lucro.

$$\text{G.A.O.} = \frac{\Delta \% \text{ lucro}}{\Delta \% \text{ vendas}}$$



Observações:

- a) Valores negativos de G.A.O. significam que a empresa está operando abaixo do ponto de equilíbrio;
- b) Quanto maior for o G.A.O. maior será o risco e o retorno da empresa (a qual está operando longe do ponto de equilíbrio);
- c) O grau de alavancagem operacional não é definido quando a empresa encontra-se no ponto de equilíbrio.

2.3. Estabelecimento do preço de venda

Uma das decisões mais importantes e complexas que enfrenta o Administrador é a determinação do preço de venda de um produto.

Numa economia onde o mercado fica cada vez mais competitivo, os preços são determinados pela lei da oferta e da procura. Devido à competitividade deste mercado, a maioria dos produtos possui duas características básicas: preço baixo e boa qualidade.

O preço do produto é consequência de uma combinação de vários fatores, desde a sua utilidade até a sua apresentação final em termos de embalagem. Os fatores acima mencionados envolvem custos, e este se torna um fator decisivo na relação do preço. Os critérios para a determinação do preço são:

a) Custo por absorção

O preço de venda é calculado levando-se em conta o custo de produção mais uma parcela dos custos de administração e de vendas e mais uma parte considerada como o lucro a ser obtido.

A principal vantagem desse método é que em sua simplicidade recupera todos os custos relacionados e ainda deixa a margem de lucro. Uma das desvantagens é que o método não leva em consideração a dificuldade existente em apropriar custos indiretos a um determinado produto.



b) Custo de transformação

Representa o esforço de transformar o material comprado de um fornecedor em produto acabado. A diferença entre o preço de venda e o custo de transformação é o que denominamos valor atribuído ou valor adicionado.

c) Custo marginal

Surge quando apropriam-se ao produto apenas os custos variáveis, isto é, aqueles que aumentam proporcionalmente com o aumento das unidades produzidas e vendidas.

O custo marginal será sempre utilizado, no caso de a empresa ter oportunidade de alterar seu preço de venda quando existir capacidade não-utilizada.

d) Retorno do investimento

Um dos pontos importantes na escolha do preço de venda é a taxa de retorno do investimento. Deverá ser feita uma análise para verificar a parcela que o produto está exigindo de investimento. Pode acontecer que dois produtos tenham a mesma taxa de lucro, mas um deles pode exigir maior soma de recursos em termos de investimentos. Nesse caso, o produto que assim exige maior imobilização de recursos deve obter um preço de venda maior.

A fórmula para conseguir calcular o retorno de investimento é conseguida da seguinte maneira:

$$\begin{array}{c} \boxed{\begin{array}{c} \text{Lucro Líquido} \\ \hline \text{Vendas} \end{array}} \quad \times \quad \boxed{\begin{array}{c} \text{Vendas} \\ \hline \text{Investimento Médio} \end{array}} \quad = \quad \boxed{\begin{array}{c} \text{Lucro Líquido} \\ \hline \text{Investimento Médio} \end{array}} \\ 1^{\text{a}} \text{ Parcela} \qquad \qquad \qquad 2^{\text{a}} \text{ Parcela} \end{array}$$

onde a primeira parcela representa a Margem Operacional, e a segunda representa o número de vezes que o investimento relacionado ao produto é capaz de girar para produzir vendas.

3. MÉTODOS DE CUSTEIO

3.1. Objetivos

Nos últimos tempos têm ocorrido inúmeras mudanças no que diz respeito ao setor econômico e cultural, ocasionando uma crescente necessidade da utilização da contabilidade de custos.

Decisões com respeito ao planejamento e às políticas da gerência tornam-se de extrema importância, pois a ineficiência da administração em que na maioria das vezes aumentam o preço final dos produtos e/ou serviços, já não podem mais ser repassados devido ao aumento da concorrência em um mundo globalizado.

Devido a estes fatores, as empresas que administrarem bem seus custos e conseguirem aplicar métodos de custeio eficientes, têm tido consideráveis melhoras nas áreas tradicionais, onde já eram úteis a medição do lucro, controle dos custos e a preparação de demonstrativos, principalmente em função destes novos fatos econômicos.

3.2. Custeio por Absorção

UNIVERSAL

3.2.1. Conceito

É um método de custeio no qual os produtos fabricados absorvem todos os custos decorrentes do processo de fabricação. Comporão os custos dos produtos tanto os custos diretamente vinculados a ele como os custos indiretos; e também os custos variáveis (que relacionam-se com cada unidade produzida) e os custos fixos (que independem da produção).

3.2.2. Legalidade

O custeio por absorção é utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa. Este método, apesar de receber algumas críticas, é o que está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, pois considera todos os gastos industriais, independente de sua locação, como gastos

relacionados com os produtos. A legislação brasileira obriga que as empresas adotem o método de custeio por absorção para a valorização dos estoques e apuração do resultado do exercício (Lei 6404/76; Decreto-Lei 1598/77).

ASFEAD

3.3. Custeio Direto (ou Variável)

“Custeio direto é o processo segundo o qual apenas os custos variáveis de material, mão-de-obra e custos gerais de fabricação, usados na produção do produto ou no desempenho de um serviço ou atividade, são atribuídos a estes, enquanto que os custos fixos são considerados como custos do período.

O custeio direto possui duas finalidades básicas que são: avaliação de estoque e análise de decisões. Este diferencia-se daquele por incluir como custos variáveis os custos de vendas e administração e não somente os de produção.

Desta maneira, podemos mencionar quatro aspectos para a definição do custeio direto:

1. Método de registrar e relatar. O custeio direto é um método de registrar, assim como de relatar custos.
2. Separação dos custos em elementos fixos e variáveis. No custeio direto, todos os tipos de custos operacionais são separados em componentes fixos e variáveis e são identificados separadamente.
3. Custos variáveis são aplicados ao produto. Os elementos de custos de fabricação variáveis são tratados como custos do produto, isto é, são apropriados ao produto através das contas de inventário e tratados como despesas quando o produto é vendido. Custos de vendas e distribuição são normalmente atribuídos ao produto no momento, ou próximo ao momento da venda, e, deste modo, não são incluídos nos valores dos inventários.
4. Custos fixos são tratados como custos do período. Custos fixos (incluído custos indiretos de fabricação) são contabilizados como custos do período, isto é, são tratados como gastos no período em que são incorridos. Os custos fixos de produção não acompanham as contas de inventário; em vez disso, são relacionados do mesmo modo que as despesas de vendas e administração.”

HAGERMAN e HUEFNER
Apud Luiz Gonzaga Barbosa Pires, RBC nº 46 (1988)

3.3.1. Vantagens do custeio direto

3.3.1.1. Planejamento de lucro

O custeio direto focaliza a atenção sobre a margem de contribuição. Quando expressa como uma percentagem das vendas, a margem de contribuição é designada como a taxa de contribuição ou taxa marginal. Esta taxa revela o número de centavos que estará disponível em cada real de venda, para a cobertura dos custos fixos e o lucro. Isto tem uma considerável importância para os dirigentes. Supondo-se uma capacidade fixa de produção e venda, os lucros, no curto prazo, aumentam ou diminuem em consequência das flutuações dos custos variáveis, das mudanças dos preços de venda e das alterações no volume dos produtos vendidos e na repartição das vendas entre os diversos produtos. Por deixarem de distinguir os custos fixos e os variáveis, e de relatá-los separadamente, o custeio por absorção não relata esses aspectos.



3.3.1.2. Menos alocações são requeridas

Esta vantagem nasce da não necessidade de alocar custos fixos aos departamentos e produto a cada período.

Um outro aspecto ainda a salientar é que os custos fixos não mudam de período para período, e em consequência disto a sua inclusão ou não nos registros contábeis não irá aumentar a acuracidade dos custos dos objetivos custeados.

3.3.1.3. Proporciona melhor controle sobre os custos fixos

Apesar do custeio por absorção também poder controlar os custos fixos, o custeio direto tem uma vantagem de demonstrar nos demonstrativos financeiros mensais os custos fixos.

Esta vantagem poderá ou não ser aplicada, dependendo da natureza do negócio e do sistema de controle dos custos de operações.

3.3.1.4. Tomada de decisões

O custeio direto proporciona dados valiosos para a tomada de decisões de curto alcance, pois evita o uso de taxas de custos gerais que tendem a criar impressões de exatidão, que geralmente não são justificadas.

O custeio direto é especialmente útil nas decisões de fixação de preços de curto alcance. O custeio por absorção realça mais os lucros contábeis de longo alcance do que os lucros em dinheiro, que têm maior relevância nas decisões de preços de curto alcance. Certos produtos, quando analisados pelo custeio por absorção, apresentam prejuízos; e quando analisados pelo custeio direto podem apresentar incrementos de lucros, desde que a renda exceda os custos variáveis e que não existam melhores oportunidades para a utilização dos meios de produção.

Os dados de custos diretos são úteis nas decisões de investimentos em meios de produção e de escolha entre fabricação e compra. Nas decisões de investimento em meio de produção, o interesse enfoca-se primordialmente nas projeções de fluxos de dinheiro e de rendimento esperado sobre os fundos a serem investidos. Nas decisões de escolha entre fabricação e compra, faz-se uma comparação entre o custo marginal de fabricação e o custo de compra.

3.3.2. Desvantagens do custeio direto

3.3.2.1. Divergência dos demonstrativos

Este fato deve-se a não aceitação do fisco e dos contadores dos critérios do custeio direto para avaliação de estoques, ocasionando um trabalho duplo, pois o lucro que será relatado nos demonstrativos internos diferirá daquele dos demonstrativos externos.

O aspecto mais sério está no fato da habilidade da gerência de conseguir tomar decisões conciliando os demonstrativos internos e externos.

3.3.2.2. Variações nos lucros mensais

Esta desvantagem reside no fato de ocorrência de demanda sazonal, onde os lucros tendem a flutuar mais significativamente de período a período. Outro fator também muito importante é se a produção for menos constante que as vendas, pois neste caso as flutuações de lucro não serão atenuadas.

Se o custeio adotado for a absorção, se a produção for relativamente constante, os efeitos das mudanças sazonais nas vendas serão consideravelmente atenuados quando a variação de volume for transferida. Com o custeio direto, esta mudança será afetada periodicamente pelo mesmo valor de custos fixos, desconsiderando-se o volume de vendas.



3.3.2.3. Os estoques ficam subavaliados

Esta subavaliação dos estoques é devida à exclusão dos custos fixos do custo total na produção. A análise da influência de baixo valor dos estoques não pode ser feita de uma forma genérica, mas deverá ser feita levando-se em conta as características particulares de cada companhia.

3.4. Diferenças e semelhanças (Custeio Direto X Custeio por Absorção)

As diferenças e semelhanças entre os dois métodos de custeio resultam da seguinte comparação:

Custeio Variável:

1. Classifica os custos em fixos e variáveis;
2. Não há preocupação em classificar os custos em diretos e indiretos;
3. Os resultados sofrem influência direta do volume de vendas;
4. É critério administrativo e gerencial interno.

Custeio por Absorção:

1. Não há preocupação em classificar os custos em fixos e variáveis;
2. Classifica os custos em diretos ou indiretos;
3. Os resultados apresentados não sofrem influência direta do volume de produção;
4. É um critério legal e fiscal externo.

3.4.1. Demonstração de Resultado do Exercício (D.R.E)

3.4.1.1. D.R.E. (Custeio por Absorção)

Vendas
- Custos dos produtos vendidos
<hr/>
= Lucro bruto
- Despesas operacionais
<hr/>
= Lucro operacional
+ Receitas não-operacionais
- Despesas não-operacionais
<hr/>
= Lucro antes do Imposto de Renda
- Imposto de Renda
<hr/>
Lucro Líquido do Exercício

3.4.1.2. D.R.E. (Custeio Direto)

Vendas
- Custos e despesas variáveis
<hr/>
= Margem de contribuição
- Custos e despesas fixas
<hr/>
= Lucro antes do Imposto de Renda
- Imposto de Renda
<hr/>
Lucro Líquido do Exercício

3.4.2. Comparação entre custeamento direto X absorção na demonstração de resultados

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS COMPARATIVA
CUSTEIO DIRETO X CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

I. DADOS

Preço de venda unitário	\$	400
Custos variáveis por unidade	\$	260
Quantidade produzida (igual para os três anos)		5.000 unid.
Custos variáveis totais	\$	1.300.000
Custos fixos totais por ano	\$	440.000
Total insumos industriais	\$	1.740.000
Despesas administrativas e de vendas fixas por ano	\$	120.000

II. CUSTEAMENTO DOS PRODUTOS

Custeio Direto

Custos variáveis por unidade	\$	260
------------------------------	----	-----

Custeio por Absorção

Custos variáveis por unidade	\$	260
Custos fixos por unidade (\$ 440.000 : 5.000)	\$	88
Total	\$	348

III. ESTOQUES E DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Total dos três anos
ESTOQUES				
Estoque inicial (quantidade)	0	0	1.000	0
Quantidade produzida	5.000	5.000	5.000	15.000
Quantidade vendida	5.000	4.000	6.000	15.000
Estoque final (quantidade)	0	1.000	0	0
Custo unitário por absorção	348	348	348	348
Estoque final em valor	0	348.000	0	0

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Total dos três anos
RESULTADOS				
Custeio Direto				
Venda (\$ 400/unidade)	2.000.000	1.600.000	2.400.000	6.000.000
(-) Custos variáveis (\$ 260/unidade)	<u>1.300.000</u>	<u>1.040.000</u>	<u>1.560.000</u>	<u>3.900.000</u>
Contribuição marginal	700.000	560.000	840.000	2.100.000
(-) Custos Fixos	440.000	440.000	440.000	1.320.000
(-) Despesas Fixas	120.000	120.000	120.000	360.000
Lucro Líquido	<u>140.000</u>	<u>0</u>	<u>280.000</u>	<u>420.000</u>
Custeio por Absorção				
Vendas	2.000.000	1.600.000	2.400.000	6.000.000
(-) Custos dos produtos vendidos	<u>1.740.000</u>	<u>1.392.000</u>	<u>2.088.000</u>	<u>5.220.000</u>
= Insumos industriais totais	1.740.000	1.740.000	1.740.000	5.220.000
(+) Estoque inicial	0	0	348.000	0
(-) Estoque final	0	(348.000)	0	0
(-) Despesas Operacionais	120.000	120.000	120.000	360.000
Lucro Líquido	<u>140.000</u>	<u>88.000</u>	<u>192.000</u>	<u>420.000</u>

3.4.2.1. Reconciliação do lucro do custeio direto para custeio por absorção

	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Lucro Líquido – Custeio Direto	140.000	0	280.000
Custos indiretos fixos adicionados ao estoque final (\$ 88 x 1.000 unidades)	—	88.000	—
Custos indiretos fixos do estoque inicial realizados contra vendas	—	—	(88.000)
Lucro Líquido – Custeio por Absorção	<u>140.000</u>	<u>88.000</u>	<u>192.000</u>

No exemplo apresentado o lucro líquido é o mesmo no total dos três anos porque o volume vendido é igual. Portanto, a variação do volume produzido não afeta o resultado dos períodos.

3.4.2.2. Conclusões

1. O lucro com base no custeio direto está relacionado com as vendas e não é afetado pelo nível de produção;
2. O lucro com base no custeio por absorção é afetado pelo volume de vendas. (Este também pode ser afetado pelo volume de produção);
3. O lucro é o mesmo com ambos os métodos, quando a produção é igual às vendas;
4. Quando a produção excede as vendas, é mais alto o lucro com base no custeio por absorção;
5. Quando as vendas são maiores do que a produção é mais alto o lucro com base no custeio direto.

3.5. Custeamento–Meta

Há alguns anos, os produtos eram fabricados em grandes quantidades e pequenas variedades. A procura de produtos diversificados não alcançava pontos tão altos como atualmente.

O custeamento-meta surgiu da necessidade das empresas japonesas, especialmente as que operam com linha de montagem, de criarem produtos diferentes devido a esta crescente exigência.

Nas indústrias que fabricam produtos homogêneos, tornando os processos repetitivos, o desenho e o planejamento das fases do ciclo de vida de um produto, não costumam revestir-se de muita importância para a administração dos custos, quando comparados com a fase de produção.

Devido a estas mudanças, as indústrias tiveram que aperfeiçoar seus métodos de produção, onde contaram com a ajuda da eletrônica. O rápido aperfeiçoamento dos robôs industriais tornou-se possível a produção de produtos diversificados a baixo custo.

RSFEAC

3.5.1. Ciclos de vida

Devido à diversificação de gostos do consumidor ocorreu uma redução no ciclo de vida de um produto.

Encurtar os ciclos de vida fez com que as fases de desenvolvimento, planejamento e desenho dos componentes do produto aumentassem suas parcelas de interferência nos custos.

A automatização das fábricas fez a mão-de-obra direta se reduzir drasticamente. Como consequência – especialmente se levarmos em consideração que a mais importante função de um Sistema de Custos-Padrão é reduzir custos fabris – a automação das fábricas também diminui a importância do custeamento-padrão nas indústrias que operam linhas de montagem.



O custeamento-meta é um instrumento que não se limita a reduzir os custos fabris, mas que atua também nas fases de planejamento, desenho, e durante todo o ciclo de vida do produto.

33FEAL

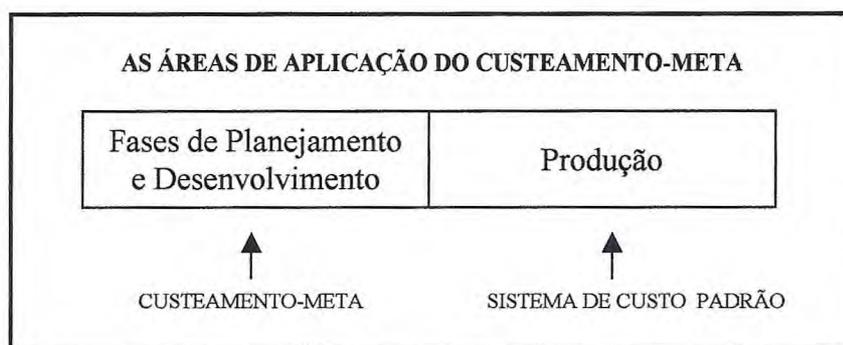
3.5.2. Definição e objetivo

O custeamento-meta, também conhecido como custeamento planejado ou projetado pode ser definido como um instrumento gerencial destinado a reduzir o custo total de um produto durante o seu ciclo de vida, e com o auxílio da produção, da engenharia, dos grupos de pesquisa, desenvolvimento e marketing. Atualmente a sua maior utilização está nas indústrias automobilísticas, eletrônicas e de construção de máquinas de precisão.

Os objetivos deste custeamento são bastante diversificados, pois os mesmos diferem de uma empresa para outra. Dentre muitos, serão relacionados alguns objetivos de empresas ao adotarem o custeamento-meta:

1. reduzir o nível de custo-padrão por meio de esforços independentes em cada unidade fabril;
2. estabelecer um plano no qual a estratégia seria a maximização dos lucros mediante o controle dos custos que estavam em contínua mudança;
3. busca da eficácia da automação das fábricas;
4. busca da qualidade total.

Apesar dos objetivos se divergirem de uma empresa para outra é possível identificar algumas práticas comuns. Durante a fase de projeto do produto, estabelece o custo-meta, e a partir de então desenvolve todos os esforços para manter o custo máximo estabelecido. Para a fase final, representada pela fabricação, se estabelecem custos-padrão.



3.5.3. Características

1. Ele é empregado não somente na fase de produção, mas também nas fases de planejamento e desenho, diferenciando-se, assim, do Sistema de Custo-Padrão;
2. Ele é um planejamento de custos, mas não um controle de custos, pois o custeamento-meta é empregado para planejar ou reduzir custo, ao invés de controlá-los;
3. É empregado especialmente nas indústrias que operam com linhas de montagem e produzem muitos e diferentes tipos de produtos complexos e com montagem final, em lotes pequenos ou médios;
4. É empregado para controlar as especificações dos desenhos e as técnicas de produção, orientando-se mais para a Engenharia e Administração do que para a Contabilidade.

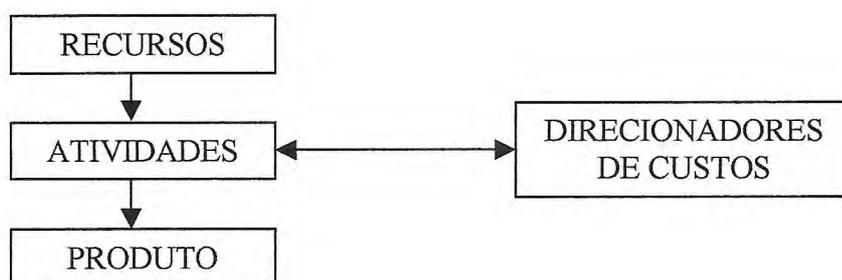
3.6. Custo ABC

Este método procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de corretas alocações dos custos fixos indiretos, relacionados com as atividades geradoras desses custos.

Os custos indiretos serão alocados aos produtos de acordo com o número de transações ou eventos.

A característica básica do custeio ABC é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento e a este atribuir o respectivo custo e um direcionador.

O custo ABC tem a característica de primeiro atribuir os custos às atividades e depois aos produtos, como representado abaixo:



O custeamento por atividades não baseia-se somente em identificar uma atividade para cada departamento, mas em identificar as atividades que geram os custos necessários para os produtos, podendo existir departamentos que tenham uma ou mais atividades relacionadas com os custos de um produto.

O quadro abaixo relaciona alguns departamentos com suas atividades relevantes mais comuns.

LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES RELEVANTES DOS DEPARTAMENTOS	
DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES
Compras	Comprar materiais Desenvolver fornecedores
Almoxarifado	Receber materiais Movimentar materiais
Adm. Produção	Programar produção Controlar produção
Corte e costura	Cortar Costurar
Acabamento	Acabar Despachar produto

Fonte: ELISEU MARRINS

3.6.1. Atribuição de custos às atividades

Nesta atribuição devemos incluir todo tipo de custos em que será necessário desempenhar tal atividade. Muitas vezes, é aconselhável agrupar vários itens em apenas um, para facilidade do trabalho. No entanto, podem existir ocasiões que é aconselhável o desmembramento para melhor evidenciação.

A atribuição de custos às atividades deve ser feita de forma criteriosa, obedecendo uma ordem de prioridade, onde está destacado abaixo.

1. Alocação Direta
2. Rastreamento
3. Rateio

A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Já o rateio é realizado quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.



3.6.2. Adicionando atributos às atividades

Atributos são dados adicionados às atividades para aumentar a eficiência das informações geradas pelo ABC. Abaixo estão citadas informações adicionais em decorrência dos atributos.

1. *Desempenho das atividades:* estes atributos são avaliados quanto ao seu desempenho e podem ser classificados como setores de custos ou de atividades; que revelam relações de consumo de recursos pelas atividades e o consumo destes pelos produtos; medidas de desempenho das atividades, que indicam através de direcionadores de custos como estes consomem recursos.
2. *Nível de atividades:* estes atributos têm como função descrever o propósito básico das atividades que é assegurar o contínuo sucesso, de modo geral do produto.
3. *Tipo de atividade:* estes atributos facilitam a identificação de atividades comuns, não importando onde elas estejam ocorrendo.

4. *Comportamento dos custos das atividades*: estes atributos revelam as importantes características dos elementos de custos, mostrando se eles são fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, etc.

3.6.3. As vantagens do ABC

O ABC faz com que a administração tenha um melhor e maior controle sobre a redução de custos, pois se apenas os custos acompanháveis são controláveis, o ABC torna toda a mão-de-obra indireta acompanhável.

O sistema ABC tem como vantagens:

- descrever quais atividades geram custos;
- identificar os criadores de atividades;
- permitir a medição da produtividade da mão-de-obra indireta;
- tornar disponíveis informações necessárias às mudanças.

3.6.4. Implantação do Sistema ABC

Uma empresa, ao decidir implantar um sistema de custo ABC, deve conscientizar-se de que ele é apenas uma ferramenta utilizada para permitir um gerenciamento efetivo de custos. Seus maiores benefícios estão nas tomadas de decisões, onde terão por base as informações geradas pelo sistema.

Para que o sistema ABC obtenha resultados esperados, o mesmo deve ser bem compreendido e aceito por toda a administração.

A seguir, será demonstrada a diferença entre um sistema tradicional e o ABC na determinação do custo do produto. Os componentes das despesas gerais de fabricação sob o método tradicional são substituídos no ABC pelas atividades geradoras de custo eficientemente consumidas.

CUSTEIO	TRADICIONAL	ABC
Preço de venda	3.122	3.122
Mão-de-obra e materiais	(1.054)	(1.054)
Margem de contribuição	2.068	2.068
Despesas indiretas de fabricação	1.337	-
Materiais	40	-
Aquisições externas	15	-
Mão-de-obra	1.282	-
Supervisão / Gerenciamento / Inspeção		432
Engenharia / Plano de produção		249
Equipamentos / Facilidades		531
Aquisição / Distribuição		272
Estoques / Manutenção		248
Total de despesas gerais de fabricação	1.337	1.734
Lucro bruto	731	334
Porcentagem	23%	11%

A diferença do lucro bruto entre os dois métodos é, em regra, relevante.

4. IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS

Uma empresa, ao planejar implantar um Sistema de Custo, sempre terá problemas com a resistência do pessoal da produção. Muitas vezes, esta resistência é devida:

1. às pessoas terem a sensação de estarem sendo fiscalizadas e controladas.
2. a preenchimentos constantes de relatórios.

Essas reações de medo do controle, de medo do papel e até de dificuldade de preenchê-lo podem acabar por criar um clima de resistência à implantação do Sistema de Custos; mesmo que não venha a repeli-lo, poderá pelo menos dificultar ou tornar onerosa essa tarefa.

4.1. Mensuração dos Custos da Qualidade

Devido ao aumento da concorrência entre as empresas, motivou-se uma busca desenfreada pela qualidade, onde a mensuração dos custos de qualidade se tornou uma ferramenta eficiente para verificar as melhoras ocasionadas pela implantação dos programas de qualidade.

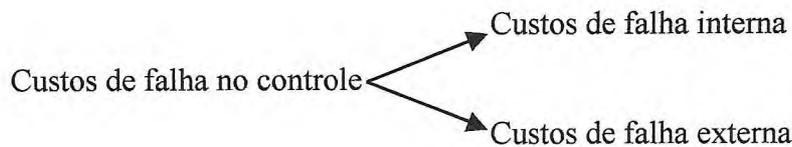
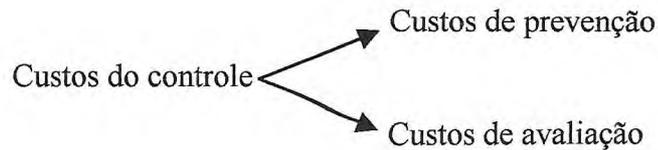
Para conquistar a qualidade, a empresa tem um dispêndio considerável de recursos financeiros. Tais gastos são ocasionados principalmente em treinamentos internos sobre conhecimento e interpretação das normas ISO e também contratação de serviços externos.

Porém não tê-lo custa mais caro, pois após sua implantação observam-se inúmeros exemplos de redução de custos ou desperdícios que anteriormente sequer eram contabilizados, combinados com ganhos acentuados de produtividade.

4.1.1. Custos da Qualidade

São aqueles custos que não existiriam se o produto fosse fabricado perfeito na primeira vez, estando associado com as falhas de produção.

Quanto à classificação desses custos, dividem-se em dois grandes grupos: os custos de controle e os custos de falha no controle.



Custos de Prevenção: são os custos que ocorrem no intuito de evitar que falhas aconteçam, objetivando controlar a qualidade dos produtos.

Custos de Avaliação: são os gastos desenvolvidos nas atividades que identificam componentes defeituosos antes que os produtos sejam remetidos.

Custos das Falhas Internas: são os custos incorridos devido a algum erro do processo produtivo.

Custo das Falhas Externas: são os custos associados a ocorrências externas fora do ambiente fabril. Classificam-se dessa forma os custos gerados por problemas acontecidos após a entrega do produto ao cliente.

4.1.2. Importância da mensuração dos Custos da Qualidade

A mensuração dos custos de qualidade virá uma excelente ferramenta de suporte para a qualidade, pois indicam as áreas que necessitam de maior atenção para ter como objetivo a transformação da falta de qualidade em lucros. Utilizando relatórios de custos de qualidade eficazmente, observa-se também que pode haver um aumento de lucratividade sem a necessidade de aumentar as vendas.

Inúmeras são as formas de se apresentarem os custos da qualidade. Podendo ser resumidos por produtos, categorias de custos, por período de tempo e outras formas que sejam úteis à tomada de decisões. O importante é conhecer os objetivos e as necessidades para que se faça uma correta estruturação dos informativos de custos de qualidade.

Os relatórios de custos da qualidade devem apresentar a margem de contribuição que se perde nas vendas não efetivadas e que foram ocasionadas pela deficiência da qualidade do produto, especificando-a quanto a produtos refugados ou ainda por produtos vendidos por preço inferior ao que seria cobrado se não tivessem problemas de qualidade.

Os desperdícios no processo produtivo são significativamente altos e normalmente as empresas deixam passar despercebido. Ao desejarem permanecer competitivas, essas empresas terão de adequar-se a nossa realidade gerencial, voltando-se para suas planilhas de custos, buscando minimizar seus gastos. Uma das ferramentas que podem ser utilizadas na busca da excelência empresarial exigida pela globalização constitui-se dos relatórios de custos da qualidade aqui enfocados.

“Em muitos casos, os programas de qualidade não têm levado as empresas a melhorarem seus resultados econômicos. Noutros, as empresas não sabem se estão ou o quanto estão ganhando pela implantação dos programas de qualidade. Nesse sentido, CORAL (1996) cita os exemplos de empresas como Federal, Express, Cadillac e Motorola. Essas empresas fizeram investimentos elevadíssimos em programas de qualidade, que fracassaram por inexistir um gerenciamento de custos apropriado para acompanhamento das mudanças nos processos existentes.”

WERNKE, 1998, p. 55

4.2. Sistema de Apuração e Análise de Custos

As informações geradas pelo Sistema de Apuração e Análise de Custos devem atender aos interesses de diversas classes de usuários, pois cada tipo de destinatário costuma ter diferentes opiniões. Por isso, deverá adaptar-se a essa diversidade de interesse e solicitações.

No sistema de apuração, é aconselhável ocorrer subdivisões do Custo Total da Entidade Contábil para que se interpretem os gastos e se obtenham determinadas conclusões. Ao se proceder a subdivisão dos custos, surge a necessidade de se criarem categorias classificatórias para eles.

As informações que costumam ser requeridas ou solicitadas ao Sistema de Apuração e Análise de Custos podem se referir a eventos já ocorridos, a fatos presentes ou a operações futuras, para um controle operacional, avaliação de alternativas ou evidenciação de resultados de custeamento.

“Além de servirem para orientar os processos decisórios e auxiliar os controles internos, as informações de custos também são necessárias para a elaboração de inventários, nas operações de escrituração e registros mercantis, e para o levantamento e composição dos principais Demonstrativos Contábeis. Os relatórios da Contabilidade de Custos podem ser vistos como elementos de um processo de comunicação entre gestores, controladores e diferentes classes de usuários, localizados tanto interna como externamente à entidade contábil, e com os mais variados interesses dentro dela.”

ODONE, 1998, p. 27

Uma correta utilização dos métodos e critérios que deverão ser utilizados para uma análise de custos tornou-se de vital importância para a orientação dos processos gestivos. Buscando também informações de custos que sejam, na medida do possível, exatas e instantâneas.



4.3. Prejuízos relativos a erros de decisão

Os administradores têm uma parcela grande de responsabilidade, pois as decisões relativas à redução de custos são suas. Algumas vezes, estas decisões são errôneas, ocasionando prejuízos relevantes para a empresa.

A seguir, serão abordados alguns exemplos de custos relativos a erros de decisões.

4.3.1. Erros devidos a decisões sobre competitividade

Iniciar medidas competitivas sem uma estratégia baseada em custos acurados pode resultar em custos de erros de decisão, beneficiando até mesmo a concorrência. Por exemplo, a empresa decide reduzir esforços de marketing de um certo produto, cuja margem de lucro calculada por método, está abaixo da expectativa. Entretanto, se o mesmo cálculo fosse feito por um outro método, a situação revelada poderia ser outra e a empresa teria condições até mesmo de reverter sua decisão relativa à competitividade do produto.

4.3.2. Erros devidos a investimentos de capital inadequados

É muito comum tomar-se conhecimento de decisões relativas a investimentos com base em informações geradas por um sistema de custos. Se a empresa tivesse usado outro sistema, poderia ter chegado à conclusão de que a decisão teria sido outra.

4.3.3. Erros devidos a compras inadequadas

É bastante comum a empresa tomar a decisão de comprar, em vez de fabricar, ou de terceirizar determinadas atividades ou serviços, com base nas informações de um sistema. Posteriormente, ela pode chegar à conclusão de que algo está errado porque os gastos continuam sendo os mesmos, ou seja, não ocorreu a redução de custos que ela desejava, e sim gastos relevantes para a implantação deste método.

4.3.4. Prejuízo com a ausência do fluxo de caixa

As empresas devem estar atentas à forma de como gerenciam seus fluxos de caixa. A manutenção de saldos de caixa tem por objetivo reduzir o risco de insolvência técnica, representando uma disponibilidade formada por recursos financeiros para cobrir o pagamento de obrigações no vencimento e atender saídas não planejadas de caixa. Por esta razão, é fácil imaginar os riscos a que ficam expostas as empresas que negligenciam a decisão de postergar

a entrada de recursos provenientes de uma venda realizada, dilatando prazos sem a devida abertura do correspondente encargo financeiro.

Havendo redução de custos, e ocorrendo uma diminuição de investimento nos fluxos de caixa, pode ocasionar prejuízos relevantes, pois o fluxo de caixa permite ao administrador efetuar uma gestão eficiente dos recursos financeiros colocados à disposição dos negócios.

4.3.5. Erros de uma estratégia inadequada de preços



Atualmente, os preços de produtos e serviços são determinados competitivamente pelo mercado global ou através de negociações diretas com os clientes. Se a decisão da empresa for tomada com base apenas em informações geradas por um sistema de custos, a empresa corre o risco de tomar decisões errôneas.

Estes exemplos mostram que uma empresa poderá estar incorrendo em custos com erro de decisão, devido à redução de gastos em áreas consideradas de vital importância.

CONCLUSÃO

Os métodos de redução de custos estão evoluindo à medida que os produtos se inovam e o mercado torna-se mais exigente, onde os principais objetivos destes é de servir de auxílio para obtenção de produtos de boa qualidade e preços acessíveis.

A implantação de um método na empresa requer um estudo minucioso no intuito de observar as variantes internas e externas da empresa, a fim de medir a compatibilidade desta com o método adotado.



A importância destes métodos reside no fato de conseguir o máximo de redução dos custos que elevam os preços dos produtos. No entanto, se não forem feitos estudos detalhados e tomadas certas medidas como mostrar sua importância e os caminhos que devem seguir para sua aplicação; dificilmente serão atingidos resultados satisfatórios, ocasionando, geralmente, prejuízos para a empresa devido aos gastos relevantes para sua implantação.

Muitos administradores, ao tomarem decisões de redução de custos, optam por caminhos mais fáceis, reduzindo o número de empregados ou a qualidade da matéria-prima. Pensamentos estes já ultrapassados, pois para a redução de custos deve ser observada uma área mais abrangente, procurando conhecer as variantes que os influenciam, cabendo aos administradores ter um bom senso ético e profissional nas tomadas de decisões.

BIBLIOGRAFIA

LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de custos*. 5^a. ed. São Paulo: Ibrasa, 1977.

LEONE, G. S. G. A contabilidade de custos e os seus desafios. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade*. Porto Alegre: out 1998, Vol. 27, n^o. 94, p. 49-51.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5^a. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

NAKAGAWA, M. *ABC – Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial*. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PALMA, L. O. V. *Contabilidade de custos para concursos públicos*. São Paulo: Meta, 1993.

PIRES, L. G. B. Sistemas de custeamento. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 1998, n^o. 64.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade de custos*. 2^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

WERNKE, R. Mensuração dos custos de qualidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade*. Porto Alegre: out/dez 1998, Vol. 27, n^o. 95, p. 52-56.