



CONTABILIDADE DE CUSTOS: relevância e influência na gestão das empresas e auxílio na tomada de decisão empresarial

Cost accounting: relevance and influence on company management and assistance in business decision making

Contabilidad de costos: relevancia e influencia en la gestión de la empresa y asistencia en la toma de decisiones empresariales

Elza Vitória Hemily Vieira Adriano¹
Clesiomar Rezende Silva²

RESUMO

Criada com o intuito de avaliar os estoques, a contabilidade de custos sofreu uma grande evolução ao longo do tempo. Hoje, ganhou espaço e importância, passando a ser utilizada como ferramenta de controle, redução de custos, análise dos resultados e instrumento de auxílio na tomada de decisão. A contabilidade de custos é um ramo da ciência contábil, que gera informações para diversos setores, e se estende em qualquer ramo, visto que se tem detalhamento e apropriação adequados através dos métodos de custeio. Diante disso, as empresas precisam aderir ferramentas que forneçam informações para tomada de decisão, e a contabilidade de custos, através da classificação adequada dos gastos interfere diretamente no resultado final. Por meio da análise dos custos, as empresas apresentam estratégias mais definitivas, pois proporciona uma visão geral e exata dos gastos, garante uma visibilidade maior quanto aos aspectos econômicos e financeiros da empresa, pois através dela é possível prever os períodos de maiores e menores gastos no futuro, permitindo ajustes e planejamento quanto ao seu gerenciamento, além de contribuir na formação de preço. Representando um instrumento de apoio à gestão dos negócios, e atuando como suporte ao planejamento, disponibilizando dados necessários de forma decisiva para o sucesso da empresa, fornecendo informações econômicas e financeiras para seus usuários, a contabilidade de custos é a chave para tomada de decisões nas empresas. Nesse contexto, o estudo teve como objetivo demonstrar como a contabilidade de custos pode auxiliar na economicidade dos processos e ainda auxiliar na tomada de decisão, através de uma revisão bibliográfica.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de custos. Métodos de Custeio. Tomada de Decisão.

¹ Aluna do 8º período do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara – FAJ. E-mail: elzavitoria360@gmail.com

² Professor Contador, Bacharel em Ciências Contábeis, Técnico em administração - IF Goiano, Especialista em Gestão Empresarial: Controladoria e Finanças.- Especialista em Contabilidade, Perícia e Auditoria. E-mail: clesiomarsilva@hotmail.com

ABSTRACT

Brought with the objective of evaluating stocks, cost accounting has undergone a great evolution over time. Today, it has gained space and importance, being used as a control tool, cost reduction, analysis of results and aid in decision making. Cost accounting is a branch of accounting science, which generates information for several sectors, and extends in any branch, since it has adequate details and appropriation through costing methods. Therefore, companies need to adhere to tools that provide information for decision making, and cost accounting, through the proper classification of expenses directly interferes with the final result. Through cost analysis, companies present more definitive strategies, because it provides an overview and accurate of expenses, ensures greater visibility regarding the economic and financial aspects of the company, because through it is possible to predict the periods of higher and lower expenses in the future, allowing adjustments and planning regarding its management, besides contributing to the price formation. Representing an instrument to support business management, and acting as planning support, providing data needed decisively for the success of the company, providing economic and financial information to its users, cost accounting is the key to decision making in companies. In this context, the study aimed to demonstrate how cost accounting can assist in the economics of processes and also assist in decision making, through a literature review.

KEYWORDS: Cost accounting. Costing Methods. Decision making.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças e avanços estão acontecendo numa velocidade constante, com isso, as empresas necessitam buscar ferramentas capazes de atender essa demanda, auxiliando na gestão e tornando-a sempre eficaz, para que as empresas consigam encarar esse cenário cada vez mais ativo e competitivo.

Em épocas passadas, a contabilidade de custos segundo Neto (2011), apenas registrava e resolvia problemas de mensuração monetária dos estoques. Atualmente, não só avalia estoques como também se tornou um importante instrumento de controle e gestão, gerando informações rápidas e precisas aplicável a qualquer setor, passando a ser utilizada em diversos campos. A contabilidade de custos é um instrumento no processo administrativo, visto que fornece informações a respeito dos custos que auxiliam os gestores na melhor tomada de decisão.

Dessa forma, o presente estudo tem como objetivo abordar sobre a contabilidade de custos como ferramenta de gestão e tomada de decisão, fundamentado por obras de vários autores. A partir disso, realizar um levantamento bibliográfico sobre a contabilidade de custos, demonstrar as classificações dos custos para que se tenha um resultado verídico na obtenção de informações após a escolha do método a ser utilizado, indicar as finalidades e

definições dos métodos de custeio, e propor a contabilidade de custos como o instrumento mais indicado para controle e gestão empresarial.

Diante do exposto, apresenta-se a questão de pesquisa para o estudo: Como a contabilidade de custos auxilia na economicidade do processo operacional, influenciando assim a gestão na tomada de decisão?

Segundo Crepaldi (2009), empresas que aderem a contabilidade de custos como instrumento de auxílio a gestão empresarial, conseguem estabelecer padrões, formas de previsão, comparar os gastos ocorridos aos valores anteriores, definir preço de venda, uma melhor alocação dos recursos e avaliação do desempenho, visto que, a contabilidade de custos é uma importante arma de planejamento e controle.

O estudo justifica-se pela importância do tema proposto para acadêmicos e gestores, pois a contabilidade de custos produz informações para vários setores gerenciais nas organizações, aplicável a qualquer ambiente. Ademais, trará informações essenciais quanto aos métodos apresentados pela contabilidade de custos, que após a classificação dos custos são a base da estruturação, proporcionando visibilidade dos recursos e atribuição de valor ao produto ou serviço. Afinal, há a necessidade de pessoas capacitadas e informadas para o manuseio eficaz do sistema de custos, permitindo maior qualidade no processo da tomada de decisão, e a capacidade de avaliar os efeitos futuros nas decisões tomadas hoje, a partir da contabilidade de custos, garantindo estabilidade em um mercado nem sempre estável.

Em relação aos procedimentos, será realizada uma pesquisa bibliográfica para desenvolvimento do referencial teórico e fundamentação do tema em questão através de livros. O artigo está estruturado em seis partes, além desta introdução. A segunda aborda os conceitos básicos, a terceira é composta pelas terminologias da contabilidade de custos, a quarta parte compõe os métodos de custeio, seguindo da importância e na sexta parte a aplicabilidade da contabilidade de custos dentro da empresa para auxílio na tomada de decisão. E por fim, a sétima parte irá apresentar a conclusão do estudo.

2 CONCEITOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos se deu com a chegada da Revolução Industrial, com isso, o surgimento da indústria, máquinas e o aumento da produção no século XVIII. A tarefa de avaliar os estoques de produtos se mostrou complicada, então o contador da época passou a se preocupar com elementos de custos como o preço de aquisição, e não somente, a verificação do montante pago pela compra do produto para avaliar seu estoque, ou seja, o objetivo

daquela época não era tornar a contabilidade de custos um instrumento gerencial (NETO, 2011).

De acordo com Crepaldi (2009, p. 3), “surgiu da contabilidade geral, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir”. Assim, a contabilidade de custos atua nos gastos incorridos na produção de bens e/ou serviços, podendo ser usada em qualquer empresa que demanda o controle desses gastos.

Segundo Neto (2011, p. 13):

Os princípios do cálculo do custo na contabilidade mercantil para a apuração do custo, ou seja, estoques iniciais mais compras menos estoques finais, eram aplicados a então recém iniciada Contabilidade Industrial. No estoque só figurava, então, o custo da compra, nenhum outro encargo, tais como salários diretos e fretes eram apropriados. O valor dos fatores de produção só foi considerado como custos dos produtos mais tarde. O tratamento dispensado aos outros itens comuns à atividade comercial continuou a ser o mesmo, ou seja, considerado como despesa do período: despesas financeiras, de vendas e administrativas. O sistema de custos foi necessário ser implantado juntamente com a ciência da contabilidade, pois esta identifica ser o estudo que controla o patrimônio das entidades, e sendo produzido em grande escala deixando de ser manufatureira, havendo a necessidade de gerar métodos que facilite a tomada de decisão principalmente favorável aos resultados do exercício das organizações.

A partir da década de 1990, os fenômenos econômicos e sociais de alcance mundial reestruturaram o ambiente empresarial, e em 1994, no Brasil, com o Plano Real, houve a baixa da inflação e a necessidade de conhecimento e controles empresariais. Como consequência, diversas empresas deixaram de existir por falta de capacitação para administrar as operações. Logo, a contabilidade de custos voltou a fazer parte dos controles para uma adequada gestão empresarial (PINTO *et al.*, 2018).

Com o passar do tempo, e as novas formas de se usar a contabilidade de custos, “devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão” (MARTINS, 2018, p. 5). Nota-se o surgimento da necessidade de atribuição dos custos aos estoques dos produtos acabados, enaltecendo o fato de que além do valor que é pago para aquisição de matéria prima existem os gastos suportados pela empresa durante o processo de fabricação das matérias em produtos finais (DUTRA, 2010).

Dessa forma, a contabilidade de custos, com toda sua flexibilidade e diversidade quanto aos tipos de atividades, tem como característica principal “oferecer ao gestor a capacidade de gerar informações que permitam o planejamento das ações no ambiente

operacional e, consecutivamente, medir os efeitos desse planejamento nos diversos setores da organização” (PINTO *et al.*, 2018, p. 17).

Por todos esses aspectos, a contabilidade de custos garante uma visibilidade maior quanto aos aspectos econômicos e financeiros da empresa, pois através dela é possível prever os períodos de maiores e menores gastos no futuro, permitindo ajustes e planejamento quanto ao seu gerenciamento.

3 TERMINOLOGIAS VOLTADAS PARA CONTABILIDADE DE CUSTOS

De fato, o sistema de custo proporciona maiores condições de analisar dados, valores atualizados, ocorrências durante o processo de fabricação ou prestação de serviços, “ o único problema intrínseco ao sistema de custos, é que, puramente só, o sistema não funciona, então, há a necessidade de ter à disposição pessoas totalmente capacitadas para o manuseio dos programas que trarão suporte ao sistema de custos (MARQUES, 2013. p. 27)”.

Para Martins (2018), o conhecimento desse conceito é de grande relevância, pois a partir dele pode-se promover o crescimento da empresa, além de proporcionar estabilidade econômica, permitindo analisar o comportamento da organização. Portanto, as decisões de produto, preço e redução de custos importantes em qualquer empresa dependem da existência de um controle de custos que permita analisar o comportamento destes em todas as atividades.

Sendo assim, Marques (2013, p. 28) ressalta que:

A obtenção e a compreensão das informações sobre custos são essenciais para o sucesso de qualquer negócio, primeiro porque os custos é que determinam o preço de venda, assim, se os custos forem maiores que os preços de venda, esta por sua vez terá prejuízos e conseqüentemente deixará de existir em pouco tempo. O segundo motivo que deve ser considerado, é que todos os custos devem ser alocados de forma sistemática a para isto, deve-se existir a informação dos custos, entretanto, se não existir a informação, não existe a classificação dos mesmos. Um ponto preponderante é a formação correta dos custos, uma vez que, executados de forma indevida, poderá gerar lucros exagerados a ponto de prejudicar o comércio ou poderá provocar prejuízos enormes à empresa.

Seguindo esse conceito, Pinto *et al.* (2018) definem as terminologias mais usadas na contabilidade de custos como:

- **Gasto:** Aquisição de um bem ou serviço havendo o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento. Além disso, representa tanto um custo como uma despesa. São exemplos; gasto com mão de obra, gasto com aquisição de mercadoria para revenda, gasto com aquisição de matéria-prima, gasto com energia elétrica, aluguel, comissão sobre venda.

- Desembolso: representa a saída financeira da empresa seja ela à vista ou a prazo, e pode ocorrer antes, durante ou após a entrada do bem ou serviço comprado. Pagamento de uma fatura é um exemplo de desembolso, porém, na compra a prazo, o gasto ocorre de imediato, já o desembolso ocorrerá somente no pagamento.
- Investimento: Gastos com bens e serviços em função de um benefício futuro. Considera-se investimentos sacrifícios devido aquisição de ambos que incluem os ativos da empresa para baixa ou amortização de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização. São classificados em;
 - a) Circulantes, estoque de matéria-prima e produtos para revenda.
 - b) Permanentes, aquisição de máquinas, equipamentos e instalações.
- Custo: Impactam no resultado de forma direta e são responsáveis pela geração de receita representando o custo da mercadoria vendida, custo dos produtos vendidos ou custo dos serviços prestados. Também é considerado como gasto, mas só é reconhecido como custo no momento da fabricação de um produto ou execução de um serviço integrando o valor do produto fabricado, portanto, gastos acumulados para executar uma atividade, adquirir uma mercadoria e fabricar um produto. São exemplos todos os custos relacionados a fábrica; salários dos colaboradores, matéria-prima utilizada no processo produtivo, mercadorias para revenda, combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas, alugueis e seguros do prédio, depreciação dos equipamentos, gastos com manutenção das máquinas.
- Despesa: Não é relacionada ao processo produtivo e tem como finalidade obter receita, ou seja, são gastos com bens e serviços consumidos direta ou indiretamente, e está relacionada ou não com a operação dos negócios provocando redução no patrimônio. São exemplos de despesa; salários e encargos sociais dos colaboradores de vendas, e administrativo, energia elétrica, conta telefônica aluguel e seguro do administrativo e vendas.
- Perda: Gastos não intencionais decorrentes de fatores externos como incêndio, obsolescência de estoques, enchente, furto. Atividades produtiva normal da empresa como restos de matérias que são descartados na fabricação do produto, considerada como perda necessária.

Sendo assim, o custo está presente nas decisões mais simples à mais complexa, tendo um impacto direto ou indireto. Não há como tomar uma decisão sem analisar os custos envolvidos, pois o seu comportamento é um fator determinante do resultado final. (COSTA, 2019).

A partir disso, Ribeiro (2018) determina os elementos componentes do custo de fabricação:

- Materiais: objetos utilizados no processo de fabricação, podendo ser ou não componente do produto, e são classificados como matéria-prima, materiais secundários, materiais auxiliares, materiais de embalagem. O detalhamento irá depender dos interesses da empresa e as características de seu processo de fabricação.
- Mão de obra: atividade manual aplicada na fabricação dos produtos, compreendendo os gastos com salários, cestas básicas, vale-transporte, refeição, entre outros, além das obrigações da empresa como a previdência social, FGTS, férias, décimo terceiro salário.
- Gastos gerais de fabricação: os demais custos necessários para fabricação dos produtos, e que não se enquadram nos grupos de materiais e mão de obra. São os gastos com aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação das máquinas, seguro contra roubo e incêndio, material de higiene e limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações, etc.

Quanto a natureza dos custos, de acordo com Ribeiro (2018), estes podem ser classificados como:

- Custos diretos: abrange os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação ligados diretamente na fabricação dos produtos, são facilmente identificados e não necessita de critérios de rateios como matéria-prima, embalagem e mão de obra direta, etc.
- Custos indiretos: abrange os gastos como materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação ligados indiretamente na fabricação dos produtos, ou seja, são gastos que necessitam de critérios de rateios para aloca-los pois beneficiam a fabricação de diversos produtos ao mesmo tempo, não sendo possível identificar o consumo referente cada produto fabricado, são exemplos aluguel da fábrica, energia elétrica, salários e encargos dos chefes de seção e dos supervisores.
- Custos fixos: permanecem inalterados independentemente da quantidade produzida, sendo necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, se repetindo todos os meses do ano, sofrendo apenas reajustes periódicos de cláusulas contratuais, mas são definidos como fixos por serem classificados em relação ao volume da produção. Exemplos; aluguel da fábrica, energia elétrica utilizada na iluminação da fábrica, salários e encargos dos colaboradores que trabalham na manutenção e limpeza da fábrica, seguro do imóvel, etc.

- Custos variáveis: são aqueles que variam de acordo com o volume produzido, também denominados custos diretos. Um exemplo é a matéria-prima, quanto maior for a quantidade fabricada, maior será seu consumo e conseqüentemente, maior o seu custo.
- Custos semifixos: ou custo misto possuem uma parcela fixa e outra variável. Quando é possível medir a parte variável, podemos citar como exemplo a energia elétrica, sendo a parcela fixa aquela utilizada para iluminação da fábrica e a variável aplicada diretamente na produção.
- Custos semivariáveis: ou custo misto são os custos variáveis que possuem uma parcela fixa, como por exemplo a mão de obra aplicada diretamente na produção variando conforme a quantidade produzida e a mão de obra fixa sendo da supervisão da fábrica, pois pode envolver mais de um setor.

Para Pinto *et al.* (2018), todas essas classificações são importantes para que a contabilidade de custos atinja seus objetivos principais: determinar o lucro, o controle das operações e a tomada de decisão sobre algum objeto de custo.

Segundo Ribeiro (2018, p. 31):

O custo dos produtos vendidos compreende a soma dos gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados ou consumidos na fabricação e vendidos pela empresa. Após encerrado o processo de fabricação, os produtos acabados são transferidos da área de produção para o setor responsável pela estocagem de produtos acabados, permanecendo estocados até que sejam vendidos. Os produtos acabados recebem como custo toda a carga dos custos diretos e indiretos, incorridos durante todo o processo de fabricação dos respectivos produtos. Os produtos que tiverem seus processos de fabricação iniciados em períodos anteriores e encerrados no período atual, receberão cargas de custos proporcionais ao processo de fabricação, em cada um dos períodos durante os quais estiverem em fabricação. Essas cargas de custos são atribuídas no final de cada período, para que os referidos produtos inacabados possam ser devidamente avaliados, para integrar os estoques finais de produtos em elaboração no término de cada um desses períodos.

Logo, os produtos acabados que tiverem seu processo de fabricação iniciado em períodos anteriores, ao serem concluídos, recebem parte dos custos incorridos anteriormente e parte dos custos gerados no atual período. O custo dos produtos vendidos pode ser identificado somando o estoque inicial dos produtos acabados ao custo da produção acabada no período e subtraindo pelo estoque final de produtos acabados (RIBEIRO, 2018).

Considerando que empresas industriais de pequeno e médio porte, costumam definir materiais diretos como matéria-prima aplicada, e todos os demais materiais e gastos gerais de fabricação como indiretos. Para Ribeiro (2018) o custo de produção do período pode ser encontrado somando a matéria-prima com a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Convém salientar também, o custo dos serviços prestados, que podem ser tanto por pessoas físicas como pedreiros, advogados, engenheiros civis, ou por empresas que operam nesse ramo de atividade. Em geral, podemos concluir que os critérios para se calcular o custo dos serviços prestados e os critérios adotados para se apurar o custo de fabricação, são semelhantes, pois poderá manter em estoque os materiais que serão consumidos ou aplicados na prestação de serviço (RIBEIRO, 2018).

4 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeio permite traçar todos os modelos de decisão, traduzindo as formas de custeio em modelos de mensuração pois é a base da estruturação. Sendo o primeiro passo a ser definido pela empresa, tem como finalidade identificar e definir quais os caminhos possíveis para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais. Após a definição do método, a empresa pode utilizar uma ou mais formas de custeio, que consiste em identificar e definir quais as possibilidades de atribuição de valor para os recursos utilizados no processo considerando o método utilizado (PADOVEZE, 2010).

Além de definir as formas de custeamento, deve ser indicado o sistema de acumulação, que basicamente é o fundamento contábil de custos, pois mostra os instrumentos e caminhos de como os dados e as informações obtidas pela forma de custeio, que obedecem a um método de custeamento, devem ser registradas, guardadas e acumuladas (SANTOS, 2005).

Primeiro, o custo unitário é utilizado para valorar o estoque, um dos itens das demonstrações contábeis. Segundo o custo de cada unidade vendida é transferido da conta estoque para a conta custo das mercadorias vendidas, e esta, por sua vez, tem seu valor deduzido da conta receita, determinando, então, o resultado. Finalmente, a gestão necessita do custo unitário de um produto para ajudá-la em várias decisões, por exemplo, calcular o preço de venda. (PINTO *et al.*, 2018, p. 33)

Com isso, para Bornia (2002, p. 52), “o sistema de custeio deve estar em sintonia e adaptado ao sistema de gestão da empresa, possibilitando fornecer informações que indicam decisões corretas, diante do atual ambiente competitivo”. Os métodos de custeio são definidos em diferentes formas nas quais uma entidade pode agregar os custos ao preço de venda de seu produto, com o objetivo de fazer a distinção entre custos fixos e variáveis, apurar o custo unitário e estabelecer o preço de venda de seu produto fabricado (STARK, 2010).

Nesse sentido, Pinto *et al.* (2018) afirmam que o sistema de contabilidade de custos geralmente acumula custos com alguma classificação de sistema de acumulação de custo; por produto ou serviço final, por departamento ou por atividade que transforme os produtos, ou por contas contábeis. Depois aloca esses custos a algum método.

4.1 Custeio por absorção

Nesse tipo de método os custos (ou despesas), sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, são utilizados para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais. Se torna exigido critérios como o de rateio, pois são utilizados gastos indiretos fixos que não são identificados facilmente, inclusive as denominações de alocação ou apropriação de custos indiretos aos produtos (PADOVEZE, 2010).

A palavra absorção é utilizada há muito tempo, basicamente em função da ideia de que, após apurado o custo unitário dos produtos e serviços com os custos diretos e variáveis, há a necessidade de que os produtos e serviços também *absorvam* os demais custos indiretos para que se tenha uma ideia do custo unitário total, ou seja, um valor do custo unitário com todos os custos apropriados aos produtos e serviços (PADOVEZE, 2010, p. 285).

O custeio por absorção é uma metodologia decorrente da aplicação dos princípios contábeis. No Brasil, é adotado pela legislação comercial e fiscal, sendo válido para apresentações financeiras. Nesse método, os custos de produção podem ser apropriados diretamente no período como o material direto e mão de obra direta, e indiretamente sendo o caso dos custos indiretos de fabricação. As despesas, que são os gastos que não pertencem ao processo produtivo, são excluídos (CREPALDI, 2009).

Nesse sentido, o método de custeio por absorção traz uma melhor valoração dos estoques, absorvendo os custos fixos e variáveis, permitindo a apuração do custo por centros de custos. A apuração do custo de produção deve ser feita somente após o rateio dos custos indiretos e os custos fixos totais independentes de oscilações do volume fabricado, com isso, todos os custos são inseridos a todos os produtos, apropriando-se ao resultado final da venda de cada produto (PINTO *et al.*, 2018).

Considerando que os custos são lançados ao resultado dos produtos vendidos e as despesas no resultado do período, Crepaldi (2009, p. 219) descreve como exemplo uma empresa composta por três departamentos de produção, e três de serviços:

Os produtos da empresa passam pelos três departamentos de produção e devem carregar os custos indiretos de cada departamento. Todavia, os três departamentos de serviço têm custos que também precisam ser lançados aos produtos segundo algum critério. Os custos dos departamentos de serviços são distribuídos aos departamentos de produção e posteriormente, rateados a cada produto individualmente.

Logo, Martins (2018, p. 188) ressalta que, o custeio por absorção “é influenciado pelo volume de produção; seu montante, aliás, depende diretamente não só das receitas e volume

produzido no período, mas também da quantidade feita no período anterior, já que isso afeta o custo unitário do estoque que passa a ser baixado no período seguinte”.

Vendas brutas
(-) Impostos, devoluções, abatimentos
(=) Vendas líquidas
(-) Custo dos produtos vendidos
(=) Lucro/Prejuízo bruto
(-) Despesa operacionais
(=) Resultado operacional antes do resultado financeiro
(+/-) Perdas e ganhos não operacionais
(=) Lucro antes do imposto de renda e contribuição social
(-) Imposto de renda e contribuição social
(=) Lucro líquido

Tabela 1: DRE custeio por absorção
Fonte: PINTO *et al.* (2018, p. 36)

A demonstração de resultado de exercício exibida pelo método de custeio por absorção, é determinada oficialmente pela lei das sociedades anônimas.

4.2 Custeio variável

De acordo com Pinto *et al.* (2018), o custeio variável surgiu em razão do gestor solicitar informações mais pertinentes ao processo gerencial. Nele os custos são classificados em fixos e variáveis, mas somente os custos variáveis são alocados aos produtos, e os custos fixos são relacionados como despesas do período.

Primeiramente, o custeio variável não é reconhecido pelo fisco, contadores, e auditores independentes, pois, os princípios contábeis atualmente aceitos, não aprovam o uso de demonstrações de resultados e de balanços avaliados à base desse método. Algumas empresas consideram esse método mais eficiente, visto que, englobam os custos fixos contabilmente como despesas. A legislação fiscal não impede a utilização do custeio variável durante o período, somente é obrigatório a adoção dos métodos definidos nas demonstrações de fim de cada período. Sendo assim, basta realizar lançamentos de ajustes para que seja formalizado conforme critérios exigidos (MARTINS, 2018).

Para Pinto *et al.* (2018, p. 40):

A principal ideia do método variável ou direto é separar os custos variáveis, juntando a eles as despesas variáveis, indicando com clareza quais os gastos próprios de cada produto ou serviço, antes da incidência dos custos e das despesas fixas requisitadas pela organização. Separa-se, portanto, o que realmente pertence a cada produto e varia conforme sua quantidade (custos variáveis) e o que pertence à capacidade estrutural da organização e que, portanto, independentemente da quantidade produzida (custos fixos). Assim, o gestor consegue calcular quanto os produtos e serviços contribuíram para que a empresa possa cobrir seus gastos fixos e, ainda, remunerar os investidores.

Portando, Martins (2018, p. 186), reafirma que, “só são apropriados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”. Além disso, proporciona uma análise mais próxima do processo produtivo auxiliando em uma avaliação de desempenho setorial.

Vendas brutas
(-) Impostos, devoluções, abatimentos
(=) Vendas líquidas
(-) Custos variáveis
(-) Despesas variáveis
(=) Margem de contribuição
(-) Custos fixos
(-) Despesas fixas
(=) Resultado operacional
(+/-) Resultado financeiro
(+/-) Perdas e ganhos não operacionais
(=) Lucro antes do imposto de renda e contribuição social
(-) Imposto de renda e contribuição social
(=) Lucro líquido

Tabela 2: DRE custeio variável
Fonte: PINTO *et al.* (2018, p. 41)

Do ponto de vista de Crepaldi (2009, p. 224), “uma vez que os custos variáveis são inevitavelmente necessários, sua dedução da receita identifica a Margem de contribuição do produto, sem nenhuma interferência de manipulação devido aos critérios de rateio dos custos fixos”. Com isso, é possível identificar a quantidade de unidades que devem ser vendidas para

que o projeto seja facultado e forneça informações gerenciais para que se tenha um vínculo entre o lucro e o volume de produção.

Marques (2013, p. 63), define a margem de contribuição (MC), como “a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribui para a absorção dos custos fixos e, ainda para formar o lucro”.

Assim como, Padoveze (2010, p. 320) afirma que:

Representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor, multiplicado pelo total vendido, teremos a margem de contribuição total do produto para a empresa.

Seguindo esse conceito, o equilíbrio se torna indispensável para que o negócio tenha retorno, ou seja, gere lucro. Para Crepaldi (2009, p. 226), “a empresa está no ponto de equilíbrio quando ela não tem lucro ou prejuízo, nesse ponto, as receitas totais são iguais aos custos totais ou despesas totais”.

Crepaldi (2009), classifica o ponto de equilíbrio em três ramificações:

- Ponto de equilíbrio contábil (PEC): é o ponto de igualdade entre receita total e custo total, pois são levados em conta todos os custos e despesas articulados ao funcionamento da empresa. Quando há volume financeiro suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, nesse ponto não terá lucro nem prejuízo.
- Ponto de equilíbrio econômico (PEE): confronta outras opções de investimento ao mostrar a rentabilidade real que a empresa traz. O PEE ocorre quando se tem a existência de lucro na empresa, assim, busca comparar a taxa de atratividade que o mercado financeiro proporciona ao capital que foi investido através da demonstração do lucro.
- Ponto de equilíbrio financeiro (PEF): Considerando que os resultados contábeis e econômicos não são iguais aos financeiros, os custos considerados no PEF são apenas os custos desembolsados que podem endividar a empresa. Desta forma, ele é representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir com suas responsabilidades financeiras.

O PE pode ser encontrado somando os custos e despesas, em seguida subtraindo pela MC, afinal a diferença fundamental entre os três pontos são os custos e despesas a serem considerados. Assim sendo, Crepaldi (2013, p. 230), adiciona que “a análise do ponto de equilíbrio é fundamental nas obrigações referentes a investimentos, nos planejamentos de controle do lucro, no lançamento ou corte de produtos e para análise das alterações do preço de venda, conforme o comportamento do mercado”.

Porém, quando as vendas excederem o PE, deve ser analisada a margem de segurança (MS) subtraindo a margem de lucro pela margem de contribuição, que segundo Marques (2013, p. 69), “representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio, ou seja, identifica quanto às vendas em unidades ou valor (R\$), podem cair sem que a empresa possa operar com prejuízo”.

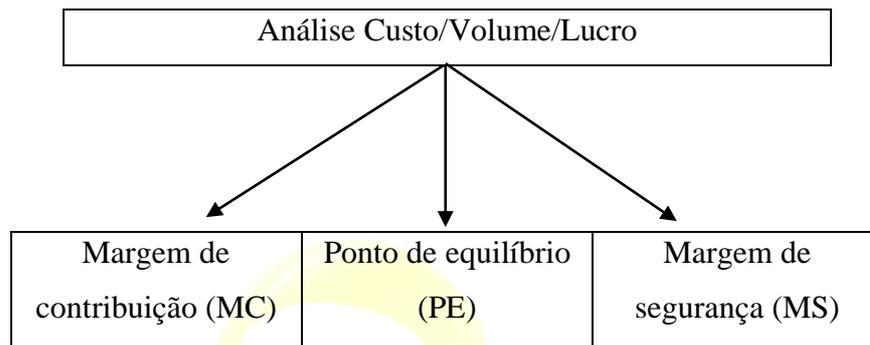


Figura 1: Análise CVL
Fonte: Marques (2013, p. 73)

Ademais, relacionada ao custeio variável, pois utiliza o sistema de custo para decisões de curto prazo, a análise CVL representada por Marques (2013) auxilia no planejamento e controle, gerenciando as informações de forma eficaz, visto que, “é um modelo que possibilita prever o impacto no lucro do período, ou no resultado projetado, de alterações ocorridas no volume vendido, nos preços de vendas vigentes e nos valores de custos e despesas”. Assim, possibilitando examinar os lucros desejados pelos sócios, verificando a lucratividade a concorrência e preço mais adequado para que não prejudique a organização.

Para relacionar o índice que demonstra esse aumento no percentual dos lucros com o aumento no percentual da quantidade vendida em determinado nível de atividade, o grau de alavancagem operacional, avalia as variações dividindo o percentual de resultados pelo percentual de vendas. Sendo assim, quando maior for o grau de alavancagem operacional, maiores os riscos, afinal o resultado ficará vulnerável a qualquer variação na receita bruta (PINTO *et al.*, 2018, p. 162)”.

Em síntese, Crepaldi (2009 p. 238) salienta que “as decisões devem ser tomadas pelos administradores baseadas na margem de contribuição fornecida pelo custeio direto e não pelo lucro fornecido pelo sistema de custeio por absorção”, pois através da margem de contribuição é possível analisar o potencial de cada produto e o volume coerente da produção propenso a amortização dos custos fixos e despesas fixas e ainda gerar o lucro almejado.

Sendo assim, o custeio variável presumi que, para uma empresa funcionar, deve-se comprometer com os custos fixos, já que não serão alterados, caso não haja produção ou o

aumentado e diminuição dela. Estando a estrutura fixa organizada, a decisão expressiva estará relacionada com os custos variáveis.

4.3 Custeio ABC

O custeio baseado em atividades, fundamenta-se na necessidade de reduzir as alterações formadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. A crescente complexidade dos sistemas de produção vem aumentando ao longo do tempo, além dos custos indiretos que fomentam continuamente, tanto em termos relativos quanto em valores absolutos. Esse método diminui o grau de iniquidade na alocação de custos, como também pode ser uma ferramenta de gestão de custos (MARTINS, 2018).

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão de obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos. Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais. Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIP aos produtos e serviços, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Estas dependerão dos dois fatores citados: proporção de custos indiretos no total e diversificação das linhas de produto (MARTINS, 2018, p. 77).

Assim como, o custeio ABC aponta um conjunto de custos para cada evento ou transação, agindo como um direcionador de custos. Conforme Padoveze (2010, p. 307) ressalta, “não necessariamente se baseia em identificar uma atividade para cada departamento de serviço. Busca identificar as atividades relevantes que geram os custos necessários para os produtos”.

Considerando que os direcionadores de custos são a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos, Martins (2018) distingue os dois tipos de direcionadores:

- Direcionadores de custos de recursos: Demonstra a relação dos recursos gastos e as atividades indicando a maneira que as atividades consomem recursos.
- Direcionadores de custos de atividades: Demonstra a relação entre atividade e produto, indicando a maneira que os produtos consomem atividade e servindo para custear produtos.

Segundo Ribeiro (2018), no sistema de custeio ABC, requer uma divisão da empresa por departamentos ou centros de custos, acumulando os custos nos departamentos de serviços ou produtos, onde forem gerados, na sequência, esses CIFs são transferidos para as

respectivas atividades que geraram em cada departamento. Após serem cumulados nas atividades, os CIFs devem ser transferidos para os produtos que consumiram as atividades.

Entre os três métodos citados, o custeio baseado em atividade é um dos mais utilizados, sendo o mais oportuno a estrutura de custos das empresas, principalmente por possibilitar a identificação das atividades que consomem maior parcela dos recursos e que perante uma análise mais rigorosa sobre a agregação de valor ao produto final, é possível identificar com facilidade se devem ser eliminados ou ter seus recursos consumidos minimizados.

Bem como, a sua principal vantagem fundamenta-se na identificação e cálculo das atividades, tais que são as responsáveis em gerar valor, afinal as atividades que não geram valor ao cliente devem ser eliminadas, pois apenas aumentam o custo dos bens e serviços. Portanto, a uma semelhança quanto ao método de custeio por absorção, sua distinção está em utilizar um maior número de bases de rateio para obter os custos e serviços de diversas atividades.

5 IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS

No cenário atual, as empresas necessitam estar em constante desenvolvimento para que consigam enfrentar a concorrência e sobreviver as grandes mudanças no mercado. Com efeito, a busca por uma boa gestão e formas de gerenciar os recursos diminuindo os custos e aumentando a produtividade, para melhor satisfazer o cliente, se torna uma opção fundamental, e a contabilidade de custos proporciona uma visão ampla do ambiente organizacional, permitindo o controle e uma análise mais eficiente.

Tendo como função reunir e organizar todas as informações referentes ao processo organizacional, a contabilidade de custos gera resultados, e tem como principal fator o controle dos custos da empresa, pois os custos são medidos monetariamente a partir dos gastos efetuados para se atingir um objetivo. Portanto, a coleta desses custos de forma correta é de fundamental importância para um planejamento e gestão que gere impactos positivos (NETO, 2011).

Efetivamente, após toda implantação do sistema de custos dentro da empresa, será possível obter informações que poderão ser utilizadas de forma gerencial, ou seja, pela administração, com intuito de promover o crescimento empresarial. Para Marques (2013, p. 27), “as decisões utilizando informações de custos são fundamentais para obtenção de um

nível adequado de rentabilidade. À ausência de informação de custo ameaça a estabilidade econômico-financeira e o crescimento da empresa”.

A contabilidade de custos é um importante mecanismo de planejamento, controle e decisão gerencial. Um de seus papéis consiste na alimentação constante de valores essenciais a respeito de consequências de curto e longo prazo, sobre medidas de introdução, manutenção ou corte de produtos, administração de preço de venda, opção de compra ou produção (MARTINS, 2018).

Atualmente, sendo considerada como uma ferramenta de apoio e auxílio ao gerenciamento da organização, colaborando com a elaboração de orçamentos e comparação entre orçado e realizado, a contabilidade de custos é indispensável, afinal, por meio dela é possível escolher as melhores alternativas pensando na continuidade da empresa, além de visar a lucratividade.

6 APLICABILIDADE DA CONTABILIDADE DE CUSTOS DENTRO DA EMPRESA PARA AUXÍLIO NA TOMADA DE DECISÃO

As decisões de produtos, serviços, preços e redução de custos importantes em qualquer empresa dependem da existência da contabilidade de custos para que se tenha um controle que permita analisar o comportamento de todas as atividades da empresa, demonstrando sua contribuição através das informações necessárias para a gestão, pois sem essas informações a empresa não terá bases concretas para a tomada de decisão. Após a definição do tipo de custeio, a contabilidade de custo se torna uma integração dos conhecimentos úteis para a tomada de decisões da administração da entidade (NETO, 2011).

Representando um instrumento de apoio à gestão dos negócios, e atuando como suporte ao planejamento, disponibilizando dados necessários de forma decisiva para o sucesso da empresa, fornecendo informações econômicas e financeiras para seus usuários, a contabilidade de custos é a chave para tomada de decisões nas empresas.

Para atingir o ponto principal e alcançar o objetivo organizacional é necessário saber gerenciar, ser hábil, para que se possa estabelecer o equilíbrio e identificar as necessidades principais de cada área. Por essa razão a importância de conhecer os diversos tipos de métodos de custeios e suas aplicações (SANTOS, 2005).

Outro fator relevante é a implantação do sistema de custos com o objetivo de eliminar gastos e reduzir as despesas. O sistema de custo permite uma análise diária e completa, possibilitando competir no mercado. Segundo Marques (2013, p. 31),

A escolha do sistema de custo mais adequado é feita de acordo com o profissional que desenvolve a administração da empresa, ele propõe e analisa qual é favorável para a implantação e o desenvolvimento do sistema. Definidos os objetivos, torna-se fácil determinar o tipo de sistema a usar, bem como o seu nível de detalhamento. Verificará se usará o sistema de estoques pelo inventário permanente PEPS, UEPS, médio ponderado, sistema de estoque pelo inventário periódico, sistema de custo padrão, sistema de custeio por absorção, variável, ou ABC.

Existem diversos benefícios quanto a implantação do sistema de custos, mas após ser definido, segundo Pinto *et al.* (2018), é necessário uma abordagem para a formação de preços, visto que no mundo de hoje é um dos problemas mais delicados nas organizações, considerando que uma pequena diferença pode gerar efeitos negativos na lucratividade do bem ou serviço.

Ainda segundo Pinto *et al.* (2018, p. 108),

O modelo de formação de preço baseado em custos é mais apreciado pelo gestor por uma série de fatores, principalmente pelo fato de o preço estar sob seu controle, já que ele definirá um preço que irá gerar lucro para a empresa; ser prático para ser aplicado imediatamente; simples, por considerar apenas variáveis internas da empresa, e intangível o suficiente para ser facilmente gerenciável.

Além do aspecto financeiro, a definição do preço de venda deve levar em conta o aspecto mercadológico. O preço deverá estar próximo do praticado pelos concorrentes diretos da mesma categoria de produto e de qualidade. Também devem ser considerados o nível de conhecimento de marca, o tempo de mercado, o volume de vendas já conquistado e a agressividade da concorrência. É preciso ter um bom planejamento, com metas claras de lucratividade e dimensionamento de capacidade de vendas.

Segundo Padoveze (2010) os preços podem ser fixados: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos. Desse modo, na elaboração da formação do preço de venda não poderá levar em consideração apenas os fatores internos, mas também se deve observar os fatores externos que possam interferir no processo de formação do preço de venda.

A aplicabilidade da contabilidade de custos traz inúmeros benefícios, permitindo assessorar os administradores nas atividades cruciais, auxiliando os gestores a tomarem decisões em qualquer aspecto. Contudo, a uma similaridade entre a os métodos de custeio e o processo decisório, sendo necessário a correta distinção das terminologias da contabilidade de custo, pois é de suma importância para que se tenha uma análise absoluta na tomada de decisão.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Todos os dias, a contabilidade de custo apresenta progressos e evoluções, auxiliando os gestores e proporcionando melhor visibilidade em relação a situação da empresa, colaborando com uma análise eficaz, pois serve como instrumento de gestão, fornecendo informações, e dando suporte a tomada de decisão. As empresas precisam estar atentas às mudanças do mercado e a contabilidade de custos permite superar os desafios, pois contribui para que a empresa sempre se mantenha competitiva no mercado.

Esse estudo tem como objetivo apresentar a contabilidade de custos como ferramenta de gestão, seus conceitos importantes, demonstrar as classificações dos custos e as terminologias usadas, pois são passos necessários para que se atinja os objetivos propostos. Outro fator importante é a escolha do método de custeio, critério este que determina os custos, apura e acumula, definindo as possibilidades de atribuição de valor aos recursos utilizados.

Com base nas informações apresentadas, fica evidente que a contabilidade de custos pode auxiliar na economicidade dos processos operacionais influenciando na tomada de decisão. Afinal, a partir de um bom gerenciamento do sistema de custos e o conhecimento de suas particularidades, proporciona para gestão segurança nos resultados, controle de todos os recursos da empresa, redução de custos, estabelecer padrões através do enquadramento adequado do método de custeio, e a formação competitiva do preço de venda.

Logo, a contabilidade de custos influencia no desempenho organizacional, visto que, através dela, a empresa consegue definir estratégias para alcançar resultados melhores; controlando os custos, identificando a rentabilidade de cada produto e sua contribuição individual no resultado, controlando desperdícios e horas ociosas de trabalho, definindo o custo dos serviços prestados, e estabelecendo preços praticados no mercado. Além disso, os métodos de custeio proporcionam a redução nos processos, pois através de sua adequação na empresa proporciona o monitoramento dos custos, dispondo-os para tomada de decisão.

Portanto, a contabilidade de custos se mostra eficiente ao estar em constante evolução, possibilitando identificar o diferencial em cada empresa, contribuindo com a continuidade das mesmas, pois fornece informações relevantes no momento oportuno, e diversas formas de comparação.

Nessa senda, urge salientar que, não obstante o estudo ora apresentado tenha trazido elucidações quanto às indagações que formulou, é importante registrar que ele não se esgota nas páginas desta investigação. Com a dinâmica e a diversidade do universo contábil, outros estudos são necessários para problematizar e compreender a complexificação da contabilidade de custo nas tomadas de decisões.

REFERÊNCIAS

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. Ed. São Paulo, Atlas, 2018.
- CREPALDI, Silvio aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. Ed. São Paulo, Atlas, 2009.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 10. Ed. São Paulo, Saraiva, 2018.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2. Ed. São Paulo, Cengage Learning, 2013.
- NETO, felicíssimo Cardoso. **Contabilidade de custos; sistemas, técnicas de apropriação e gestão**. Clube de Autores, 2011.
- COSTA, Rodrigo Simão da Costa. **Práticas de contabilidade gerencial**. São Paulo, Senac, 2019.
- MARQUES, Wagner Luiz. **Análise de custos; formação de preço de vendas para micro e pequena empresa, utilizando análise de custo e método de tempos e movimentos**. 1. Ed. Gráfica Vera Cruz, Cianorte – Paraná e Clube de Autores, 2013.
- SANTOS, Joel J. **Fundamentos de custos para formação de preço de venda e lucro**. 5ª Ed. São Paulo, Atlas, 2005.
- PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves... [et al.]. **Gestão de custos**. 4. Ed. Rio de Janeiro, FGV, 2018.
- BORNIA, Antônio César. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre, Bookman, 2002.
- STARK, José Antônio. **Contabilidade de custos**. 1. Ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 7. Ed. São Paulo, Atlas, 2010.