



CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

COST ACCOUNTING AS A MANAGEMENT TOOL

Milene Gama e Ramos

Graduanda em Ciências Contábeis pela UniEvangélica – GO

Milton Neemias Martins da Silva

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UniEvangélica – GO

1 Milene Gama e Ramos - Bacharel no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) - Brasil - Email: milene12131@hotmail.com

2 Prof. Me. Milton Neemias Martins da Silva - Mestre em Ciências Ambientais, professor orientador do curso de Ciências Contábeis no Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) - Brasil - Email: milton@unievangélica.edu.br

RESUMO

A contabilidade de custos pode ser evidenciada como um procedimento para avaliar estoques e auxiliar na tomada de decisão. O estudo analisou a contabilidade de custos e apresentou sua importância para a gestão bem como delineou suas particularidades, assim, seu foco enfatizou-se no custeio variável. O artigo foi dividido em introdução, fundamentação teórica, metodologia e referências bibliográficas. Na fundamentação teórica explanou-se quanto à história, conceito, classificações, conceito de custeios e análise de alguns custeios, tais como, conceito de margem de contribuição e conceito de ponto de equilíbrio. A metodologia adotada foi pesquisa bibliográfica e qualitativa. A pesquisa realizada concluiu que, embora o sistema de custeio permitido pela legislação não seja indicado para a tomada de decisão, existem outros sistemas que podem ser adotados pela entidade para auxiliar os gestores a fim de tomar a correta decisão acerca dos produtos.

Palavras-Chave: Custos. Gestão. Custeio Variável.

ABSTRACT

Cost accounting can be evidenced as a procedure for evaluating inventories and assisting in decision making. The study analyzed cost accounting and presented its importance for the management as well as delineated its particularities, thus, its focus was emphasized on variable costing. The article was divided in an introduction, theoretical foundation, methodology and bibliographic references. In the theoretical basis, we explored the history, concept, classifications, concept of costing and analysis of some costs, such as concept of contribution margin and concept of equilibrium point. The methodology adopted was a bibliographical and qualitative research. The research concluded that, although the system of costing allowed by the legislation is not indicated for the decision making, there are other systems that can be adopted by the entity to assist the managers in order to make the correct decision about the products.

Key Words: Costs. Management. Variable Costing.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como finalidade abordar sobre a contabilidade de custos como ferramenta de gestão, embasado por obras de renomados autores e literatura atualizada. A contabilidade de custos representa importante instrumento no processo administrativo, uma vez que fornece informações acerca dos custos e auxiliam os gestores na melhor tomada de decisão.

Nessa perspectiva, o artigo apresenta à seguinte problematização: Quais os benefícios trazidos pela gestão de custos para as empresas? Para buscar uma resposta para a questão problema definiu-se como objetivo geral analisar a contabilidade de custos como ferramenta de gestão. Enquanto os objetivos específicos buscaram investigar visão histórica da contabilidade de custos, conceituar contabilidade de custos e apresentar o sistema de custeio.

O estudo se justifica ao informar gestores e empreendedores à relevância desse ramo como instrumento de gerar informação útil e relevante na função gerencial. Além disso, o estudo é oportuno para pesquisadores e/ou interessados que almejam se inteirar do assunto proposto bem como destacar sua eficácia.

A metodologia empregada é do tipo pesquisa bibliográfica e qualitativa. A primeira pode ser evidenciada por ser base de qualquer estudo, pois, por meio dela, se faz o prefácio da pesquisa. Já a qualitativa caracteriza-se pela descrição de certos fenômenos, que demonstra sua ocorrência e se relaciona com outros fatores.

A hipótese consiste em demonstrar a importância da análise do impacto que os produtos têm na organização, assim como apresentar a contabilidade de custos como peça importante para a tomada de decisão e como parte indispensável nas empresas na determinação do preço de vendas.

As empresas, ao serem fundadas, têm como objetivo alcançar lucro. Nota-se que o processo para obter lucro inclui compra, produção, venda e entrega, ou seja, desde a compra de matéria prima até a entrega dos produtos são etapas desse processo. Nesse contexto, a contabilidade entra para efetuar o registro das operações e auxiliar na tomada de decisão.

Vale ressaltar que nem todas as entidades são obrigadas a apresentar as demonstrações contábeis, porém são significativas e existem inúmeras vantagens trazidas pela análise das mesmas. A contabilidade de custos é a ferramenta que possibilita as empresas chegarem ao Custo da Mercadoria Vendida (CMV), ao Custo do Produto Vendido (CPV) e ao Custo do

Serviço Prestado (CSP) sendo esses os valores que vão para a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

A metodologia adotada neste trabalho foi à pesquisa qualitativa do tipo bibliográfica.

PESQUISA

Para Sampieri et al. (2013, p. 30) “a pesquisa é um conjunto de processos sistemáticos, críticos e empíricos aplicados no estudo de um fenômeno”. Percebe-se que por meio da pesquisa pode-se chegar ao conhecimento e aprendizado. Além disso, observa-se que as pesquisas são vários procedimentos de forma metódica, criteriosa e empírica, que está voltado a estudar algum tipo de caso, ocorrência, temas, questões, entre outros.

Segundo ANDER-EGG (1978, p. 28 apud LAKATOS e MARCONI, 2017, p. 30).

Pesquisa é uma atividade que se realiza para a investigação de problemas teóricos ou práticos, empregando métodos científicos. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando procedimentos científicos.

Nota-se que quando existe dúvidas e questionamentos, a pesquisa vem para esclarecer as questões. Quando a pesquisa é feita em boas fontes, ou seja, fontes confiáveis, ela se torna uma porta que leva ao conhecimento e se fecha para a ignorância. Além disso, através da pesquisa é possível obter conhecimento e ensinar aos leigos sobre determinado assunto e solucionar os problemas que antes do entendimento sobre os mesmos existiam.

PESQUISA QUALITATIVA

Richardson (1999, p. 80 apud BEUREN et al 2013, p. 91) considera que

os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Percebe-se que a pesquisa qualitativa é fundamental uma vez que ela vem apresentar uma forma de pesquisa que nasce para analisar, discriminar, com a intenção de descrever as complexas questões, e se obter o entendimento e a classificação de determinado assunto ou conteúdo.

Segundo Figueiredo e Souza (2011, p. 95), “Na medida em que o objeto é traduzido em seu subjetivismo, isto é, relativo a um fenômeno não mensurável, o método proposto é o qualitativo”.

Analisa-se que o método qualitativo é bastante significativo, relevante e também é utilizado, partindo do fato de que a pesquisa bibliográfica permite que o pesquisador aborde sobre o tema e relate sobre determinado assunto de acordo com a sua percepção sobre o mesmo.

PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

A pesquisa bibliografia conforme Lakatos e Marconi (2011, p. 43-44) “Trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita”.

Percebe-se que a pesquisa bibliográfica apresenta ao pesquisador a possibilidade de analisar a pesquisa em livros, material impresso, revistas entre outras. Além disso, a pesquisa bibliográfica é bastante utilizada uma vez que o acesso a esse material não é difícil, principalmente para os acadêmicos. E em virtude disso os indivíduos podem chegar a um conhecimento muito amplo.

As publicações dos autores sobre a teoria e a prática contábil podem ajudar o estudante a conhecer o que foi produzido de importante sobre o objeto de pesquisa. Também podem implicar o desenvolvimento do próprio trabalho, reunindo os fragmentos encontrados, e inseri-los em um texto construído pelo estudante, ou fazendo uma interpretação dos escritos ainda não realizada (BEUREN, et al., 2013, p. 87).

Nota-se que esse método de pesquisa além de apresentar um leque de formas de bibliografias está presente no ambiente acadêmico e também no profissional. Visto que os acadêmicos precisam obter conhecimento, e os e os profissionais destacando nesse contexto os contadores também precisam estudar, pesquisar, e se atualizar constantemente. Ou seja, a pesquisa bibliográfica é indispensável.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

VISÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o advento da Revolução Industrial no século XVIII, a contabilidade de custos surgiu da necessidade de avaliar estoques. Inicialmente, essa ferramenta, atendia somente à esse requisito. Com o passar dos tempos, sofreu mudanças e transformações que contribuíram para um melhor registro contábil.

Crepaldi (2010, p. 2) em seus estudos salienta que:

Com o surgimento da indústria, tornou-se bastante complexa a tarefa de avaliar os estoques dos produtos existentes na empresa e por ela produzidos, pelo fato de que os produtos incorporam diversos fatores de produção utilizados para sua obtenção. Assim, a primeira preocupação dos contadores foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento gerencial.

No início, a contabilidade de custos tinha como objetivo mensurar os estoques e atribuir valores aos produtos. Na revolução industrial os produtos fabricados agregavam vários fatores de produção, havendo assim a necessidade de saber ao certo os custos que integravam determinado produto a fim de obter controle. Torna-se evidente que sem a contabilidade de custos não é possível mensurar o valor dos estoques.

Para Martins (2010, apud MARIN; SANTOS, 2015, p. 11) “a Contabilidade de custos surge da contabilidade financeira”. Além disso, Marin e Santos (2015, p. 11) descreve que a financeira faz-se inclinada para apresentações das demonstrações contábeis e controle patrimonial. Já a de custos, direcionada a suprir à necessidade das indústrias, gerando informações necessárias para se obter controle, tomada de decisão e planejamento.

Ribeiro (2015) aponta que com a finalidade principal de auxiliar a tomada de decisão, planejamento e controle, em 1950 surge a contabilidade gerencial, cujo motivo foi à necessidade de aperfeiçoamento das funções próprias da contabilidade de custos.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é entendida como a ferramenta que possibilita a mensuração do valor dos estoques e também o auxílio na tomada de decisão. Conforme Crepaldi (2018, p. 3) “a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os

custos dos produtos e/ou serviços. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão”.

Marin e Santos (2015, p. 13) ponderam que “é a contabilidade de Custos que fornece informação tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira, que desempenha importante papel no auxílio à tomada de decisão, [...]”

Em relação a contabilidade de custos e contabilidade gerencial, Crepaldi (2018, p. 3) destaca que:

A Contabilidade de Custos faz parte da Contabilidade Gerencial e dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, incluindo empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita às formalidades legais da contabilidade.

Observa-se que a contabilidade de custos ampara a contabilidade financeira e a gerencial, fornecendo informações para ambas. Dentro desse contexto, nota-se a importância dela, pois, além de ser útil para avaliar os estoques também auxilia a tomada de decisão, proporciona controle e é útil para vários ramos de atividades.

CUSTOS E DESPESAS

Existe uma diferença nítida entre custos e despesas, em que caracteriza a destinação dos gastos para custos ou despesas de acordo com a forma que foi utilizada, o local e a finalidade de determinado gasto dentro da entidade.

Bruni e Famá (2012, p. 6) ressaltam que:

De modo geral, os custos “vão para as prateleiras”, sendo armazenados nos estoques – são consumidos pelos produtos ou serviços durante seu processo de elaboração. Já as despesas estão associadas ao período – não repercutem, diretamente, na elaboração dos produtos ou serviços prestados.

Percebe-se que a diferença entre despesas e custos é necessária, uma vez que sem a classificação das mesmas não é possível obter o valor correto dos custos. Além disso, a diferenciação entre receita e despesa é muito útil, pois essas operações vão para diferentes contas sintéticas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados em diretos, indiretos, fixo e variáveis. Diante disso, será explanado e abordado sobre cada um.

Segundo Silva e Lins (2017, p. 11) “é possível dizer que um custo é direto, quando for possível mensurá-lo de forma exata, através de uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra etc.) Assim, os custos diretos variam conforme a quantidade produzida”.

Em relação aos custos indiretos Silva e Lins (2017, p. 11) afirmam que:

Custos indiretos são aqueles que não podem ser identificados fácil e corretamente aos objetos de custo. São exemplos de custos indiretos: aluguel, energia elétrica, depreciação, salários de supervisores etc. Nesse sentido, sua incorporação aos produtos requer a utilização de algum tipo de distribuição (rateio) em virtude da impossibilidade da sua mensuração direta e objetiva.

Nota-se que a diferença entre o custo direto e o indireto leva em conta a possibilidade de mensuração de forma exata e sem a necessidade de rateio, sendo que os custos diretos não necessitam de rateio e permite uma fácil identificação, enquanto os custos indiretos não permitem mensuração direta e necessitam serem rateados.

Rateio do cif (custos indiretos de fabricação)

Os custos indiretos necessitam ser rateados, conforme Crepaldi (2018, p. 62) “o rateio é um artifício empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual vamos dividir os CIF. É a alocação dos custos aos objetos de custeio [...]”.

Crepaldi (2018, p. 62) salienta que:

Os custos indiretos, para serem incorporados aos produtos, obedecem a uma mecânica de apropriação de um processo de rateio. A escolha da base utilizada deve ser feita em função do recurso mais utilizado na produção. O fator que relaciona, de maneira sistemática, um custo indireto ou um grupo de custos indiretos ao objeto de custo denomina-se base de alocação de custos.

Dentro dessa perspectiva, de acordo com Bruni e Famá (2012, p. 150) a tomada de decisão pode ser prejudicada:

Um dos maiores problemas dos sistemas de custeio consiste na alocação dos custos indiretos (variáveis ou fixos) aos produtos. Em processos de tomada de decisão,

muitas vezes, os custos fixos rateados de forma imprecisa levam a decisões inadequadas, como o corte de produtos lucrativos ou mesmo o corte inadequado de produtos deficitários.

Ainda sobre Bruni e Famá, (2012, p. 154):

Os rateios de custos indiretos, formados em boa parte por custos fixos, podem distorcer os processos de tomada de decisões em finanças. Uma solução para os problemas decorrentes do emprego de rateios consistiria em sua eliminação. Isto é, apenas os custos diretos ou variáveis seriam associados aos produtos. Todos os custos fixos e indiretos deveriam ser subtraídos da margem de contribuição total – sem divisões ou rateios.

Para Crepaldi (2010) para avaliar estoque o rateio tem certa lógica, no entanto para tomada de decisão não é viável, mesmo que os critérios sejam os melhores. Percebe-se que o rateio não é reputado como ferramenta de gestão, pelo contrário, prejudica a tomada de decisão.

Segundo Silva e Lins (2017, p. 13) os custos fixos “são classificados como custos fixos aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido [...]”. A respeito dos custos variáveis, conforme Silva e Lins (2017, p. 14) “são classificados como custos variáveis aqueles que mantêm uma relação direta ao volume de produção. Em outras palavras, cada unidade a mais ou a menos produzida repercute diretamente no custo de produção”. Vale ressaltar, conforme os autores supracitados que os principais custos variáveis podem ser distinguidos em matéria-prima e a mão de obra diretamente utilizada no processo produtivo.

Em virtude do que foi mencionado, percebe-se que os custos fixos e variáveis se diferem pelo fato, de que o custo fixo permanece com o mesmo valor de custo independente da quantidade produzida, enquanto o custo variável varia conforme a quantidade fabricada. Dessa forma pode-se dizer que a classificação dos custos é fundamental.

CONTABILIDADE DE CUSTOS X CONTABILIDADE GERENCIAL

Conforme Bruni e Famá, (2012, p. 2):

A contabilidade consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade. Todavia, a depender do usuário e do tipo de informação requerida, a contabilidade pode assumir diferentes formas, apresentadas como:

contabilidade financeira: condicionada às imposições legais e requisitos fiscais;

contabilidade gerencial: voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões;
contabilidade de custos: voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações.

De acordo com Bruni e Famá (2012, p. 3), “[...] em muitas situações, torna-se necessário adaptar as informações da contabilidade financeira para possibilitar um processo mais coerente de tomada de decisões – originando a contabilidade gerencial”. Dessa maneira conclui-se que a contabilidade financeira se torna a base para a contabilidade gerencial, mas as informações levantadas por ela não contempla a plenitude necessária para auxiliar a tomada de decisão.

Bornia (2002, p. 53) aborda que “[...] os Princípios de custeio estão intimamente ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os quais, por sua vez, estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos [...]”. Contudo, a contabilidade de custos tem uma função básica e principal que é avaliar estoques.

Segundo Martins (1993) apud Marques et al. (1996, p. 4-5):

É importante se lembrar que essa nova visão por parte dos usuários de custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração.

É possível analisar que embora não seja a principal, a contabilidade gerencial é fundamental, pois a contabilidade de custos apresenta ampla informação sobre os gastos e, por meio dessas informações é possível que os gestores tenham uma visão mais clara sobre os gastos. Por meio da análise dos gastos pode-se ressaltar a possibilidade da empresa obter melhorias na parte econômica. Além disso, a própria contabilidade tem dentro de seus objetivos o auxílio na tomada de decisão e a contabilidade de custos nos métodos de custeio tem como um dos objetivos essa função.

SISTEMAS DE CUSTEIO

A contabilidade de custos conta com métodos para obter o valor dos custos. “Os Sistemas de Custeio são métodos para se acumular e apropriar os custos aos produtos”. (MARIN; SANTOS, (2015, p. 125).

Dentro dessa visão de acordo com Crepaldi (2010, p. 228), “Existem dois métodos básicos de custeio: Custeio por Absorção e Custeio Variável ou Direto, e eles podem ser usados com qualquer sistemas de acumulação de Custos”.

Nota-se que os custeios são ulteis para apropriar os custos aos produtos, sendo que o custeio por absorção e o custeio variável são os sistemas básicos de custeio, dentre todos os sistemas de custeio. Dessa forma, abordase-a sobre cada um deles.

CUSTEIO VARIÁVEL X CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Conforme o que já foi abordado é possível observar que a contabilidade de custos pode ser financeira e gerencial, assim, os custeios também podem estar relacionados com essas vertentes.

Tabela 1

Custeio variável	Custeio por absorção
Utiliza a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.	Obedece aos preceitos contábeis.
Destaca o custo fixo e facilita o controle.	Pode melhorar a utilização dos recursos.
Evita o rateio de custos.	É aceito para fins de relatório externo.
As vendas aumentam e o lucro aumenta.	As vendas aumentam e o lucro pode cair.
Dificuldades para classificar os custos e valor do estoque sem relação com o custo.	No rateio, pode perder de vista os custos controláveis e áreas a que se aplicam.
Não faz distinção entre dispêndio e utilização da capacidade.	Os lucros são dissociados das vendas, variando com produtos no período anterior.
Pode relegar os custos fixos nos preços de vendas.	As alocações, os custos fixos podem distorcer análises para fins gerenciais.

Fonte: Crepaldi e Crepaldi, (2018, p. 195)

A tabela acima aborda sobre as diferenças do custeio variável e o custeio por absorção

CUSTEIO POR ABSORÇÃO

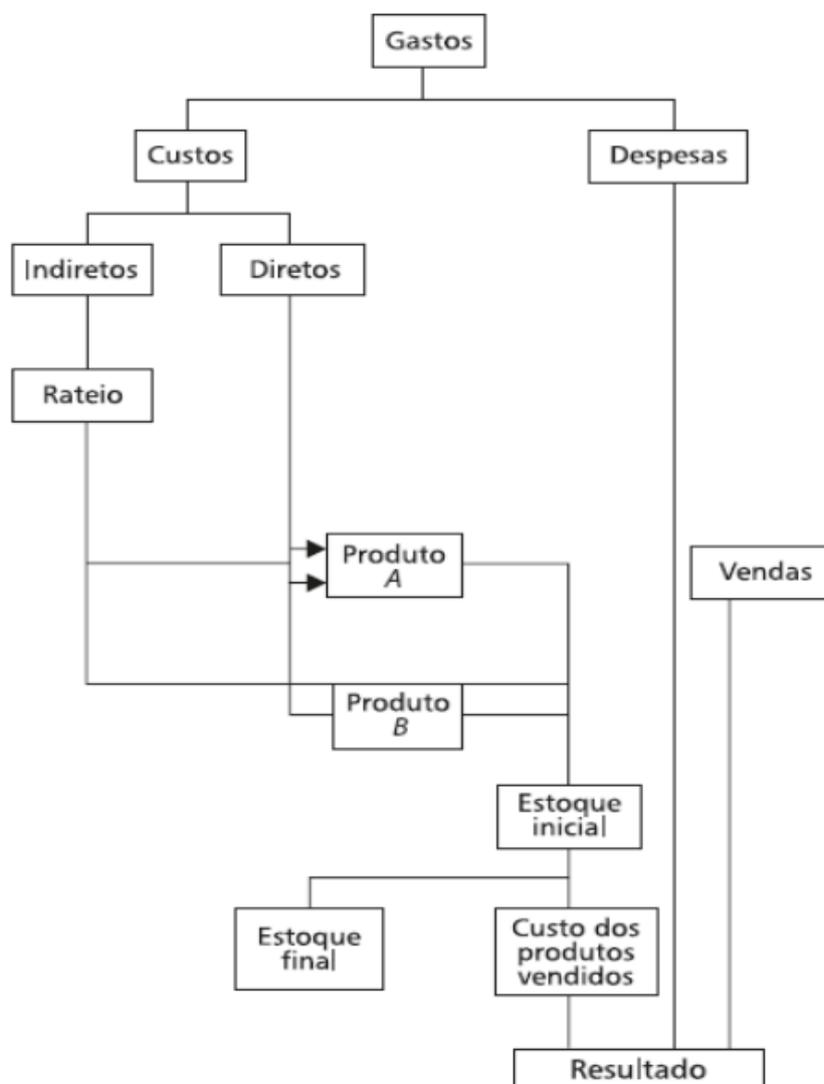
O custeio por absorção é uma das formas de apropriar os custos “No Brasil, o Custeio por Absorção está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração de estoques, nos itens 12 a 14.” (MARTINS, 2018, p. 22).

Conforme aborda Crepaldi (2010, p. 229).

Nesse método de custeio, todos os Custos de Produção são apropriados aos produtos do período. Os custos de produção podem ser apropriados diretamente, como é o caso do material direto e mão de obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo, como as despesas, são excluídos.

Tendo em vista esses fatos conclui-se que esse custeio agrega todos os custos de produção sendo eles diretos ou não, ou seja, ele absorve todos os custos para a fabricação de um dado produto.

Figura 1



A figura acima mostra o fluxo dos gastos no custeio por absorção. No custeio por absorção as despesas vão todas para o resultado, mas no que diz respeito aos custos, só vai para o resultado os que foram vendidos, e os demais ficam no estoque (CREPALDI; CREPALDI, 2018).

De acordo com Barbosa et al. (2011 apud ABBAS, GONÇALVES; LEONCINE 2012, P. 147) estas são algumas das vantagens da utilização do custeio por absorção:

- a) segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;
- b) agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;
- c) pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

Nota-se que como o custeio por absorção é permitido pela legislação logo pode-se afirmar que também muito usado no Brasil, além disso ele os custos apurados conforme o custeio por absorção engloba todos os custos, e também possibilita uma implantação mais fácil.

Por outro lado o custeio por absorção não é o melhor para a tomada de decisão, de acordo com Wernke (2008, p. 21) “Por ser permitido pela legislação brasileira, este método é o mais utilizado para finalidades contábeis. Em termos gerenciais, porém, costuma receber várias críticas”.

Para Raupp; Rrispim; Almeida, 2007, p. 124)

No tocante as desvantagens devem ser consideradas: os custos que não se relacionam a este ou aquele produto são quase sempre distribuídos por meio de critérios de rateio; o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade.

Wernke (2008, p. 21) também fala que

A principal desvantagem do custeio por absorção consiste na utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos. Como nem sempre tais critérios são objetivos podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros.

Além disso, conforme Santos (1995 apud WERNKE, 2008, p. 21), “o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque se fundamenta no rateio dos custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, levam a alocação arbitrárias e até enganosas”.

É possível observar que o custeio por absorção é um método aceito pela legislação, porém não é indicado para fins gerenciais, sendo a utilização de rateios é apresentado como a desvantagem principal por apresentar informações que podem levar a alocações equivocadas.

CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

O custeio variável também é um sistema de custeio que embora não seja aceito pela legislação auxilia a gestão. Nele apenas os custos variáveis são apropriados. “[...] é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos.” (CREPALDI, 2010, p. 232).

De acordo com Wernke (2008, p. 29) “O sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período.”

Conforme Martins e Rocha, (2015, p. 67)

Na apuração do valor de custo dos produtos, só os variáveis são computados, mas, para fins de apuração, demonstração e análise do resultado de cada produto, os custos fixos identificáveis também devem ser confrontados com a sua receita. Esse procedimento é consistente com o conceito de Custeio Variável, pois os custos fixos diretos (identificáveis) não estão sendo incluídos no custo e sim deduzidos da receita, confirmando, portanto, o seu tratamento como despesa e não como custo. Os custos fixos identificáveis são diminuídos da margem de contribuição e o saldo denomina-se segunda margem de contribuição.

O custeio Variável possibilita a margem de contribuição, para Ribeiro (2015, p. 465) “Uma das vantagens do uso do sistema de custeio direto é a possibilidade da apuração da margem de contribuição, informação importante para se conhecer a rentabilidade de cada produto”.

Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 161) aborda sobre as seguintes vantagens:

Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns.

O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários.

Os dados são necessários para a análise das relações custo-volume-lucro e são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil.

É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.

O custeamento direto é totalmente integrado com o custo-padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custo.

Embora o custeio variável seja muito útil para a tomada de decisão ele também apresenta algumas desvantagens.

Conforme Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 161)

A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período.

Na prática, a separação de custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio.

O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que estão ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Exemplo: Fábrica de Roupas Elegância Ltda. Custeio Direto versus Custeio Por Absorção

Tabela 2

Custos industriais ou fabris	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
Diretos	900	600	1.500	3.000
Indiretos	300	450	900	1.650
Total	1.200	1.050	2.400	4.650

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 159)

Tabela 3

Custos e estoques	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
Estoque inicial	0	0	0	0
Custo industrial	1.200	1.050	2.400	4.650
Estoque final	900	450	750	2.100
CPV	300	600	1.650	2.550

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 159)

Tabela 4

Contas principais	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	

Vendas	900	1.800	3.000	5.700
(-) CPV	-300	-600	-1.650	-2.550
(-) Despesas Vendas	-150	-300	-900	-1.350
<i>Desp. var. de vendas</i>	-120	-270	-810	-1.200
<i>Desp. Fixas de vendas</i>	-30	-30	-90	-150
(-) Despesas financeiras	-300	-450	-300	-1.050
(=) Resultado	150	450	150	750

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 160)

Tabela 5

Gastos rateados Custeio por absorção	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
CPV	300	600	1.650	2.550
Despesas vendas	150	300	900	1.350
Total	450	900	2.550	3.900

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 160)

Tabela 6

Custos	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
Variáveis	1.050	900	1.650	3.600
Total	1.050	900	1.650	3.600

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 160)

Tabela 7

Custos e estoques	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
Estoque inicial	0	0	0	0
Custo industrial	1.050	900	1.650	3600
Estoque final	780	390	510	1680
Total	270	510	1.140	1.920

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 161)

Tabela 8

Contas principais	Produtos			Total
	Calças	Camisas	Bermudas	
Vendas	900	1.800	3.000	5.700
(-) CPV	-270	-510	-1.140	-1.920
(-) Despesas var. de vendas	-120	-270	-810	-1.200
(=) Custeio direto	-390	-780	-1.950	-3.120
(=) Margem de contribuição	410	1.020	1.050	2.580

Custos fixos de produção				-1.050
Despesas fixas de vendas				-150
Despesas fixas financeiras				-1.050
(=) Custos não absorvidos pela produção				-2.250
(=) Resultado				330

Fonte: Bruni e Famá (2012, p. 160)

Tabela 9

Resultado obtido com base no custeio por absorção	\$750,00
Resultado obtido com base no custeio direto	\$330,00
Diferença total	\$420,00

Fonte: Bruni et al. 2012, p. 160

Em resumo essas tabelas demonstram o custeio variável contra o custeio por absorção. Elas mostram a diferença entre os dois custeios. (BRUNI; FAMA, 2012)

As primeiras quatro tabelas mostram o custeio por absorção, e as três próximas apresentam o custeio direto. No custeio direto não foi agregado os custos indiretos, apenas os variáveis, enquanto no custeio por absorção sim. Além disso, o custeio por absorção envolve as despesas fixas e as despesas variáveis, enquanto o custeio direto incluiu apenas as variáveis. (BRUNI; FAMA, 2012).

Na Tabela 2 foram somados os custos diretos e os indiretos rateados. (BRUNI; FAMA, 2012).

Na Tabela 3 tabela foi necessário avaliar a variação de estoque para encontrar o valor do Custo dos produtos vendidos (CPV), dessa forma ocorreu que: o estoque inicial foi somado ao custo industrial que é o resultado da soma da primeira tabela, menos estoque final (BRUNI; FAMA, 2012).

A Tabela 4 mostra a receita que na apuração de resultado pelo custeio por absorção há a necessidade de comparação entre receitas, custos dos produtos vendidos e despesas incorridas, Dessa forma para melhorar a análise da rentabilidade dos diferentes produtos, a empresa rateou os gastos com despesas (BRUNI; FAMA, 2012).

A Tabela 5 mostra o total dos gastos rateados no custeio por absorção, somando o Custo dos produtos vendidos (CPV) e as despesas de vendas (BRUNI; FAMA, 2012).

A Tabela 6 tabela evidencia o custeio direto, ela inclui apenas os custos variáveis.

Na tabela 7 também para apurar o custo dos produtos vendidos, também considerou a variação dos estoques (BRUNI; FAMA, 2012).

A Tabela 8 apresenta o resultado conseguido pelo custeio direto, sendo apenas os gastos variáveis especificados, e os demais gastos subtraídos da margem de contribuição total dos produtos da empresa (BRUNI; FAMA, 2012).

A Tabela 9 mostra que pelo fato do custeio direto não incluir os custos indiretos nos estoques os resultados são diferentes e o método de custeio variável apresenta um valor menor. Os gastos fixos seriam tratados como despesa (BRUNI; FAMA, 2012).

Percebe-se nas tabelas apresentadas que através do custeio direto é possível saber o quanto certo produto contribuiu para pagar os custos fixos. No exemplo acima as calças contribuíram 410, as camisas 1.020, e as bermudas 1.050, para a margem de contribuição. Com isso a visualização dos produtos que mais contribuí é fácil, e a tomada de decisão tomando como base essas informações pode beneficiar a empresa economicamente.

Sendo assim, mesmo as empresas não podendo divulgar as demonstrações contábeis pelo método de custeio variável, elas ainda podem utilizar esse método para a gestão. Assim Conforme Neves e Viceconti (2000b apud BRUNI; FAMA, 2012, p. 163)

Algumas das principais vantagens do método de custeio direto podem ser descritas como o fato de impedir que aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam os resultados e consistam em melhor ferramenta para a tomada de decisões dos gestores, já que o método de custeio por absorção pode induzir a decisões erradas sobre a produção.

Além disso, conforme diz Martins (1998 apud BRUNI; FAMA, 2012, p. 163)

[...] a não-adequabilidade do custeio variável em relação à legislação e normas contábeis não impede seu uso interno e suas aplicações e desenvolvimentos na contabilidade gerencial. Mesmo a contabilidade financeira pode empregar o custeio variável durante o ano, tomando o cuidado de ajustá-lo às normas e legislação no final de cada exercício – já que a manutenção da consistência é obrigatória entre as demonstrações de fins de exercícios.

Percebe-se que o custeio variável é uma excelente ferramenta para a gestão das empresas uma vez que ele apresenta muitas possibilidades para que os custos sejam úteis na tomada de decisão. A margem de contribuição e o ponto de equilíbrio também são fatores que oferece muitas informações a gerência a fim de que ela tome as decisões corretas.

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Para fins gerenciais a margem de contribuição é uma ferramenta bastante útil. Conforme Crepaldi (2010, p. 237). “Margem de contribuição é um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis”.

Para Oliveira; Perez Jr; Costa (2012, p. 208), “Pode-se entender margem de contribuição como a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribuirá, daí seu nome, para a absorção dos custos fixos e, ainda, para a formação do lucro”.

Crepaldi (2010, p. 237) afirma que “É o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre suas receitas e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro.” Nota-se que através da margem de contribuição é possível ver o quanto cada produto contribui para pagar os custos fixos.

Conforme Crepaldi (2010, p. 237)

As vantagens de conhecer as margens de contribuição de cada produto ou linha de produtos podem ser resumidas em:

A margem de contribuição ajuda a empresa a decidir que mercadorias merecem maior esforço de vendas e qual será o preço mínimo para promoções.

As margens de contribuição são essenciais para auxiliar a administração da empresa a decidir pela manutenção ou não de determinados produtos; pela manutenção ou não de determinada filial.

As margens de contribuição podem ser usadas também para avaliar alternativas de reduzir preços e aumentar o volume de vendas.

A margem de contribuição é utilizada também para determinar o ponto de equilíbrio da empresa.

Conclui-se que a margem de contribuição permite aos gestores, uma informação válida a respeito dos produtos que mais contribuem para a margem de contribuição sendo esses os que merecem mais esforço de venda. Além disso, convém descrever que a margem de contribuição foi obtida levando em conta apenas os custos e despesa variáveis.

PONTO DE EQUILÍBRIO

O Ponto de equilíbrio é o ponto em que as vendas conseguem cobrir os gastos. Conforme Crepaldi (2010, p. 239) “Para alcançar o equilíbrio nas linhas de produção deverá ser calculado o volume de vendas necessário para cobrir os custos, saber como usar corretamente esta informação e entender como os custos reagem com as mudanças de volume”.

O Ponto de Equilíbrio mostra o nível que a empresa atinge quando consegue cobrir todos os gastos (custos e despesas) em relação às quantidades produzidas. A partir desse momento a empresa começa gerar lucros. A premissa é acrescer a cada unidade produzida, somente os custos variáveis, uma vez que todos os custos fixos fazem parte da própria estrutura da empresa, e existem independentemente da produção do período. O Ponto de Equilíbrio é subdividido em: Contábil, Econômico e Financeiro. (HOFER et al., 2006, p. 34).

Conforme aborda Crepaldi (2010, p. 243), “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”.

É possível observar que o ponto de equilíbrio é importante para a gestão, pois ela mostra o quanto a empresa deve produzir para obter o ponto de equilíbrio, sendo uma forma de controle, e auxílio para a gerencia.

Ainda de acordo com Crepaldi (2010, p. 243), “A diferença fundamental entre os três pontos de equilíbrio são os custos e despesas fixas a serem considerados”.

A respeito das contribuições do ponto de equilíbrio para as empresas Wernke (2008, p.55) aborda o seguinte:

A utilização do ponto de equilíbrio e respectiva análise proporcionam diversos subsídios aos gerentes. Com toda análise de margem de contribuição, o ponto de equilíbrio também auxilia a gestão de curto prazo da empresa. A informação do ponto de equilíbrio também auxilia a gestão de longo prazo da empresa. A informação do ponto de equilíbrio da companhia, tanto do total global, como por produto individual, é importante porque identifica o nível mínimo de atividade que a entidade ou cada divisão deve operar. (WERNKE, 2008, p.55).

No dizer de Ribeiro (2015 p. 475) “O lucro começa a aparecer na empresa a partir da primeira unidade de produto vendida acima das quantidades necessárias para atingir o ponto de equilíbrio.”

De acordo com Crepaldi (2010, p. 243). O Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) é obtido quando há volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil. É o ponto de igualdade entre a receita total e o custo total.

Crepaldi (2010, p. 244) afirma que “O Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) ocorre quando existe lucro na empresa e esta busca comparar e demonstrar o lucro da empresa em relação à taxa de atratividade que o mercado financeiro oferece ao capital investido”.

A respeito do Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) segundo Crepaldi (2010, p. 245) “[...] é representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir com seus compromissos financeiros”.

Observa-se que os três tipos de ponto de equilíbrio oferecem informações necessárias para diversos usuários da contabilidade, dessa forma pode-se afirmar que sua serventia é ampla e sua aplicação pode diminuir o prejuízo sendo que é possível obter o controle da atual situação de ganhos e gastos.

PREÇO DE VENDA

É essencial que o faturamento cubra os gastos, o preço de vendas, determina o quanto determinado produto pode ser vendido. Conforme (MORANTE; JORGE, 2009, p. 02) “No mundo empresarial, um dos objetivos básicos de toda organização é a maximização dos resultados da empresa. Isso significa que é preciso obter a maior receita possível, com custos mínimos de produção [...]”.

Ribeiro (2015, p. 505), resalta que [...] ao fixar o preço de venda, a empresa deve partir sempre do custo variável unitário e adicionar a ele os valores necessários à recuperação dos custos fixos, das despesas fixas e variáveis, bem como para a formação da margem de lucro.

Nota-se que o preço de venda é uma etapa que merece atenção, pois o preço de vendas interfere diretamente na receita que será obtida, é necessário que o valor do preço de venda seja um valor que consiga readquirir o valor que foi gasto em determinado produto, e também obter lucro.

3. CONCLUSÃO

A contabilidade inclui amplas funções, e a gerencia necessita dos valores que está contemplado nela para administrar a empresa. Os objetivos da contabilidade também tem a intenção de auxiliar a tomada de decisão, e a contabilidade de custos não é diferente, pois ela também tem como um de seus objetivos o auxílio a tomada de decisão.

Conclui-se que mesmo o objetivo principal da contabilidade de custos seja a avaliação de estoque, ela também oferece informações pertinentes para a tomada de decisão. Dessa forma dentro das diversas formas de custeio, os custeios que tem foco na gestão também tem de ser utilizados para fins gerenciais.

A contabilidade gerencial é importante, e dentro desse trabalho foi evidenciado o custeio variável como uma das ferramentas de custos que podem ser usadas para auxiliar a gestão das empresas. Pois o custeio variável apropria apenas os custos diretos e variáveis, e não utiliza rateio. Além disso, é um custeio que apresenta a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

A contabilidade financeira é fundamental, mas ela não pode ser a única realizada e analisada nas empresas deixando de lado a gerencial, uma vez que a contabilidade gerencial contribui para a área econômica da empresa.

No tocante da margem de contribuição conclui-se que a partir dela é possível ver quais os produtos estão contribuindo para cobrir os custos e despesas fixos da entidade, além disso, as informações levantadas ao realizar a margem de contribuição possibilita ver quais os produtos valem a pena, possibilitando dar maior de mais atenção e oportunidade de investimento aos que geram bons retornos para as entidades. Além disso, o ponto de equilíbrio é outro fator importante, pois ele oferece controle e informações bastante uteis para a tomada de decisão.

O custeio variável contempla muitas vantagens, dessa forma, sendo ele um método dentro da Contabilidade de custos pode-se afirmar que ela é essencial para a gestão das empresas. A gestão também contribui com o resultado sendo mais um dos motivos para preocupar com a contabilidade de custos e procurar resultados que não levam a tomar decisões erradas. Além disso, a contabilidade de custos nas empresas é importante tanto para a contabilidade financeira quanto para a contabilidade gerencial, cada um com seus respectivos objetivos e finalidades.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os Métodos De Custeio: Vantagens, Desvantagens E Sua Aplicabilidade Nos Diversos Tipos De Organizações Apresentadas Pela Literatura.** Contexto: Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS, Porto Alegre, v. 12, p.145-159, 2012. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487/pdf>>. Acesso em: 30 out. 2018.

BEUREN, Ilse Maria (et. al.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel,** 6. ed. Atlas, São Paulo 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos,** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Como Elaborar Projetos, Monografias, Dissertações e Teses: Da Redação Científica à Apresentação do Texto Final.** 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

HOFER, E.; RAUBER, A. J.; DIESEL, A.; WAGNER, M. **Gestão de custos aplicada ao agronegócio: culturas temporárias.** Revista SPELL Scientific Periodicals Electronic Library, Contabilidade Vista & Revista, v. 17, n. 1, p. 29-46, 2006. . Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25294/gestao-de-custos-aplicada-ao-agronegocio--culturas-temporarias>>. Acesso em: 31 out. 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e**

trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARIN, Alessandro do Prado; SANTOS, Edson Bento dos. **Contabilidade de custos**. 2. ed. Goiânia: Editora kelps, 2015.

MARQUES, Claudio, (et. al.). **A importância das informações de custos no processo de tomada de decisão**. Curitiba, 1996. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3391/3391>>. Acesso em 21 de nov. 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados: Custos E Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORANTE, Antonio Salvador, JORGE, Fauzi Timaco. **Formação de preços de venda: preços e custos, preços e composto de marketing, preços e concorrência, preços e clientes**. São Paulo, Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís de; PEREZ JR, José Hernandez; COSTA, Rogerio Guedes. **Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com as respostas**, 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; CRISPIM, Cláudia Hernandez; ALMEIDA, Éder da Silveira de. **Gestão De Custos Hospitalares Por Meio Do Custeio Por Absorção: O Caso Da Maternidade Carmela Dutra**. Ric: Revista de Informação Contábil, João Pessoa (pb), v. 2, n. 0, p.120-133, 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7737/7823>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Maria Del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa, LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos**: gestão de custos: Contabilidade, controle e análise, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

WERNKE, Rodney. **Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.