

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
CURSO BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATHEUS RUAN RIBEIRO ALVES

**O CONTROLE E GESTÃO DE CUSTOS: MÉTODOS DE CUSTEIO NO
PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

TERESINA

2016

MATHEUS RUAN RIBEIRO ALVES

**O CONTROLE E GESTÃO DOS CUSTOS: METODOS DE CUSTEIO NO
PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial para
obtenção do título de bacharel em
Ciências Contábeis à Universidade
Estadual do Piauí – UESPI sob a
orientação do Prof. Paulo de Matos
Gomes Junior.

TERESINA

2016

MATHEUS RUAN RIBEIRO ALVES

**CONTROLE E GESTÃO DE CUSTOS: MÉTODOS DE CUSTEIO NO PROCESSO
DE TOMADA DE DECISÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial para
obtenção do título de bacharel em
Ciências Contábeis à Universidade
Estadual do Piauí – UESPI sob a
orientação do Prof. Paulo de Matos
Gomes Junior.

Aprovado em: 08 / 02 / 2017

BANCA EXAMINADORA

Profº. Esp. Paulo de Matos Gomes Junior- Orientador

Profª. Esp. Simone Maria Bandeira Sousa

Profª. Msc. Karenn Patrícia Silva Siqueira

AGRADECIMENTOS

Agradeço a deus por está sempre presente na minha vida;

A minha mãe Gildete pela confiança e pelo amor que deposita em mim, ao meu pai José de Deus por sempre me incentivar e me inspirar, a minha irmã Mell e meu irmão Matuzy por fazerem parte da minha vida;

A minha esposa Graziely por está sempre ao meu lado, pelo amor e dedicação, pela paciência e por acreditar em mim;

Ao meu sogro Josimar e a minha sogra Fatima pelo apoio e torcida;

Aos meus familiares e amigos;

Ao meu orientador Paulo de Matos Gomes Junior, pela disponibilidade e paciência;

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis;

A todos os colegas do curso pela longa jornada que passamos juntos.

RESUMO

Este trabalho tem como principal finalidade resolver o seguinte problema: De que maneira os métodos de custeio auxiliam no processo de tomada de decisão? Procurando evidenciar os sistemas de custeios em conjunto com as ferramentas gerenciais como elementos definidores para tomada de decisões gerenciais. Justifica-se por tratar de um assunto diretamente ligado ao cenário onde mudanças contínuas e rápidas conduzem a novas estratégias empresariais, sempre com o objetivo de aumentar produtividade e reduzir o máximo de custos. O tipo de pesquisa foi bibliográfica onde são utilizados dados coletados em livros e artigos especializados na área de análise de custos, gestão e controle de custos e contabilidade de custos voltados para tomada de decisão e rentabilidade empresarial, onde são analisados, os tipos usuais de custeio e estudado também alguns conceitos de contabilidade gerencial no processo de gestão, e, através da aplicação de uma análise comparativa utilizando o custeio variável e o por absorção que são os métodos mais utilizados entre as empresas, pôde-se chegar a um determinante de quais desses dois métodos é o mais indicado na geração de informação para tomada de decisões empresariais. Onde se conclui que a utilização paralela dos métodos de custeio abordados no estudo pode ser de grande relevância para suprir as necessidades gerenciais com relação à tomada de decisão, principalmente em relação ao método de custeio variável.

Palavras - chave: Custos. Tomada de Decisão. Métodos de Custeio.

ABSTRACT

This work has as its main purpose to solve the following problem: how the costing methods help in the decision-making process? Looking for high light the cost in conjunction which management tools as defining element systems for managerial decision-marking. It is appropriate for dealing with an issue directly linked to the scenario where continuous changes and quick lead to the new business strategies, always with the aim to increase productivity and reduce cost. The type of bibliographic research was here are used data collected in specialized books and articles in the area of cost analysis, management and cost control and cost accounting for decision making and business profitability, where they are analysed, briefly, the usual types of costs and also studying some concepts of managerial accounting in the management process and by applying a comparative analysis using the absorption costing and variable costing which are costing methods most used among companies, could be a determinant of which of these two the methods is the most appropriate in the generation of information for business decision-making. Where it appears that the parallel use of costing methods covered in the in the study may be of great importance to supply management needs with regard to the decision-making process especially in relation to the variable costing method.

Keywords: Cost. Decision-making. Expenditure Methods.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01. Demonstração de resultados sem estoques de produtos.....	38
Tabela 02. Demonstração de resultados com estoques finais de produtos.	38
Tabela 03. Diferenças entre custeio por absorção e custeio variável	39

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E METODOS DE CUSTEIO.....	11
2.1 A Contabilidade dos Custos: origem e necessidade	11
2.2 Terminologia dos Custos	12
2.3 Funções e objetivos da Contabilidade de Custos.....	13
2.4 Diferença entre custos e despesa	15
2.5 Custos fixos x custos variáveis	16
2.6 Custos diretos x custos indiretos.....	17
2.7 Gestão e estratégia dos custos	18
2.8 Métodos de custeio	19
2.8.1 Custeio por absorção	20
2.8.2 Custeio direto ou variável	21
2.8.2.1 Margem de contribuição	22
2.8.2.2 Ponto de equilíbrio	22
2.8.3 Custeio Abc	24
2.8.4 Custeio Padrão ou Standard	25
2.8.5 Custeio Meta	25
3 GESTÃO	27
3.1 Modelos de Gestão	29
3.2 Processo de Gestão	31
3.3 Planejamento Estratégico.....	32
3.4 Planejamento Operacional	33
3.5 Execução.....	35
3.6 Controle.....	35
4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL PARA TOMADA DE DECISÃO	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS.....	43

1 INTRODUÇÃO

Devido às mudanças que o mundo vem sofrendo e a globalização, a elevada carga tributária e o aumento da competitividade que vem ocorrendo no atual cenário econômico, as empresas estão mais necessitadas de informações e estratégias que possam contribuir em seu processo de gestão e produção, afim, de se destacar e impulsionar seus negócios para tentar sobreviver nesse contexto e permanecerem ativas.

Segundo Leone (2009), a partir disso, pode-se verificar a grande importância dos custos para todas as empresas, pois eles constituem a base de gastos das entidades, onde o controle desses custos tornou-se uma chave indispensável para a vitalidade organizacional, por que o domínio e o conhecimento das técnicas de apuração dos custos são fundamentais para as entidades no gerenciamento, assim possibilita o usuário identificar com precisão o seu cenário e a verdadeira realidade de sua empresa. Com essa ferramenta torna a sua administração mais eficiente e eficaz.

Desta maneira, os métodos são considerados fontes auxiliadoras de extrema importância no gerenciamento das entidades para a tomada de decisão, para obtenção de resultados previamente traçados como os lucros e alcançar os objetivos de maneira eficiente.

Existem vários métodos de custeio usados pelas empresas para apuração de custos dos produtos/serviços. Esses métodos se fortalecem quando obedecem o ciclo gerencial que são as seguintes: o processo de gestão, modelo de gestão, planejamento estratégico e planejamento operacional, execução e controle. Desta forma estes sistemas forneceram informações importante que auxiliaram no controle e na tomada de decisão.

Com base no que foi relatado, este trabalho se faz necessária por expor os tipos de custeio mais utilizados nas organizações, destacando suas características, a eficácia desses métodos, vantagens, desvantagens e suas aplicações, sendo que ainda foram mencionados tópicos gerenciais importantes, dessa forma elaborando uma análise comparativa entre o custeio por absorção e o custeio variável, com o objetivo de indicar qual mecanismo possui as melhores características para suprir as necessidades gerenciais de controle dos elementos que compõem os seus produtos,

análise de margens de apoio nos processo de tomada de decisão neste forte ambiente de competitividade, formulando o seguinte problema: De que forma os métodos de custeio auxiliam no processo de tomada de decisão?

Desta maneira, justifica-se o estudo que está sendo realizado com o propósito de responder esse problema e identificar as formas que os métodos de custeio podem auxiliar nas decisões das companhias. Pois além dos custos serem essenciais na gestão empresarial, são definidores nas tomadas de decisões gerenciais, Megliorini (2007).

Como questões norteadoras têm-se: Os métodos de custeio ajudam na identificação da rentabilidade empresarial? De que forma os métodos de custeio podem auxiliar no processo decisório? A metodologia de custeio pode influenciar na viabilidade do negócio?

O objetivo geral desse trabalho é: Estudar os métodos de custeio que melhor auxiliam a empresa em seu processo de tomada de decisão. E como objetivos específicos: identificar a relevância da apuração de custos no processo de gestão empresarial; analisar a metodologia dos métodos de custeio para a viabilidade do negócio; e identificar os métodos de custeio para diferentes tipos de negócio. Desta forma fica claro que, todo estudo necessita de um método de investigação para obtenção de respostas para o problema pesquisado.

De acordo com os objetivos propostos neste trabalho, a pesquisa apresenta uma metodologia que busca proporcionar uma maior proximidade com o problema que está sendo investigado, de modo que a análise comparativa subsequente possa ser concebida com maior precisão e compreensão.

Quanto à forma de abordagem do problema será classificada como uma pesquisa qualitativa, pois possui como característica, o aprofundamento da compreensão de um grupo social ou organização social e não precisa se preocupar com a representatividade numérica.

Na pesquisa bibliográfica são utilizados dados coletados em livros e artigos especializados na área de análise de custos, gestão e controle de custos, controle gerencial, controladoria e contabilidade de custos voltada para a tomada de decisão e rentabilidade empresarial sob a luz de alguns pesquisadores como Martins (2009); Moura (2014); Bruni (2011); Megliorini (2007); Atkinson (2015); Padoveze (2000); Leone (2001); Viceconti (2010); Crepaldi (2007); Oliveira (2007), Anthony e Govindarajan (2009) entre outros que impulsionam o andamento do trabalho com o

intuito de mostrar o quanto é importante para as empresas o uso dos métodos de custeio no auxílio a tomada de decisão.

O trabalho divide-se em capítulos; sendo o primeiro a introdução onde são apresentados os propósitos da pesquisa com elementos explicativos a respeito do problema; no segundo ocorre à revisão da literatura onde são conceituados os principais métodos de custeio e evidenciado a sua importância para administração no processo decisório, apontando também suas vantagens e desvantagens; no terceiro capítulo são abordados o conceito de gestão e temas relacionados a gestão; no quarto capítulo é feita a análise comparativa entre os métodos de custeio por absorção e custeio variável; e as considerações finais, onde revela que o trabalho alcançou seus objetivos.

2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

2.1 Contabilidade de Custos: origem e necessidade

Segundo dados de historiadores a contabilidade de custo originou-se com a revolução industrial no período de (1760-1860), desta maneira a implantação ocorreu primeiramente nas empresas industriais como forma de apurar custos e fixar preços ao consumidor. Bruni e Famá (2011, p.22) afirma que “o nascimento da contabilidade de custos decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão correta após o advento da Revolução Industrial.” Desta maneira a contabilidade de custos teve surgimento com a grande necessidade de se controlar os custos da produção fabril, que nesse período estava em alta.

Desta forma, a revolução industrial foi sem duvidas determinante para o desenvolvimento da contabilidade de custos, estimulando a criação de técnicas gerenciais mais apuradas. Leone (2001, p. 11) afirma que a contabilidade de custos nasceu no período da revolução industrial, “Sua principal função era então, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente, os resultados e levantar os balanços”.

Mas, pode-se deduzir que a aplicação da contabilidade de custos tenha iniciado de forma primaria ou elementar logo em seguida o surgimento da teoria sobre os métodos das partidas dobradas, que deu a contabilidade uma forma mais conseqüente para apuração de resultados e empreendimentos agrícolas do período.

Segundo Bruni e Famá (2011), a contabilidade de custos antes da época da revolução industrial estava voltada para o trabalho artesanal, pois as operações resumiam-se basicamente na comercialização de mercadorias. Nessa época os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição. Isso significa que a contabilidade de custos é tão antiga quanto a contabilidade mais rudimentar, dessa maneira considerando que esta passou a existir em razão da necessidade de fazendeiros e artesões possuírem controle administrativo, financeiro e patrimoniais que possibilitassem a apuração de resultados em suas atividades comerciais e produtivas.

Ainda que a contabilidade de custos tenha sua origem ligada diretamente a criação do método das partidas dobradas ela assumiu uma importância bastante relevante após o período da revolução industrial.

Nos dias atuais o sistema de controle de custos e a contabilidade de custos formam uma peça fundamental para a administração e tomada de decisão em qualquer empresa, principalmente nas indústrias, em virtude de suas particularidades diante a qualquer outro empreendimento, produzindo informações para diversos níveis gerenciais da entidade como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento, estratégia e controle das operações, e de tomada de decisão, dessa maneira tornando possível a alocação mais criteriosa dos custos dos produtos aos produtos, Leone (2001).

Desta forma, a contabilidade de custos é necessária devido à importância da apreciação dos dados contábeis assim facilitando o desenvolvimento e a implantação da estratégia adotada pelas entidades, e responsável pela produção de informações para os níveis gerenciais de uma empresa, como o auxílio de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e também na tomada de decisão. Além do que foi relado é necessária à existência de métodos de custeio e tipos de custos para que, ao fim do processo, seja possível formular o preço do produto fabricado a fim de obter lucro.

2.2 Terminologia Básica dos Custos

Para o entendimento de alguns conceitos básicos e definições que são utilizados na contabilidade de custos é necessário saber a diferenciação de cada um, pois algumas aparentam ser sinônimos os gastos, os custos e as despesas, mas, não são cada uma delas tem um significado específico na contabilidade. Desta forma passaremos a utilizar as seguintes nomenclaturas:

Moura (2014, p. 20) afirma que desembolso, “entrega de numerário antes, no momento ou depois da ocorrência dos gastos”.

De acordo com Moura (2014, p. 20) o investimento, “compreende basicamente os gastos com aquisição dos bens de uso e dos bens que serão mantidos em estoque para que futuramente sejam negociados, integrados ao processo de produção”.

Segundo Moura (2014, p. 20) custo, “compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados e consumidos na fabricação de outros bens”.

Despesa para Moura (2014, p. 20), “compreende os gastos de bens decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam a obtenção de receita”.

Leone (2009 p.34) afirma que as perdas, só são consideradas perdas quando são anormais, ou seja, não sendo programadas. As perdas normais serão absorvidas pelos custos das operações. Elas representam a diminuição do ativo sem que existam ganhos ou formas de obtenção de receita. De modo simples pode-se dizer que elas ocorrem de forma inesperada.

2.3 Funções e Objetivos da Contabilidade de Custos

Martins (2009) Com a revolução industrial e a globalização as empresas vêm se desenvolvendo e não foi diferente com a contabilidade de custos. A princípio Contadores Auditores e fiscais tiveram a preocupação de fazer da contabilidade de custos uma maneira de mensuração dos estoques e do resultado. Mas com o decorrer dos anos, os seus usuários perceberam que não utilizavam do seu potencial por completo e passaram a aproveitar a contabilidade de custos como instrumento de administração.

Dessa forma, a contabilidade de custos tornou-se a uma grande ferramenta gerencial que, auxilia os seus administradores no desempenho das produções e no planejamento. É importante frisar que os princípios básicos permanecem e a sua finalidade também que é avaliação dos estoques. Por esse motivo, foram feitas adaptações para que a contabilidade de custos pudesse ser usada nesse novo campo.

Nesse novo cenário a contabilidade de custos assumem duas funções importantes: auxílio ao controle e de apoio no processo de tomada de decisões. Segundo Martins (2009 p.21):

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamento e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Martins (2009 p.22) afirma que:

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução e corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Assim após esse processo evolutivo podemos constatar a real importância da contabilidade de custos como ferramenta gerencial nas empresas tanto no controle quanto nas tomadas de decisões. Pois cada dia a concorrência entre as empresas aumentam e os administradores necessitam estar cada vez mais aperfeiçoados nesse mundo globalizado.

Segundo Leone (2009) afirma que, o contador ganhou importância dentro das organizações empresariais de modo que, se tornou membro indispensável na direção e coordenação das atividades que a entidade está executando e no processo decisório, pois suas informações são indispensáveis na busca das melhores alternativas.

A contabilidade de custos tem uma grande diversidade de objetivos desta forma torna-se difícil estabelecer apenas um tipo de custo da produção que contemple todas as necessidades. Ou seja, para cada utilização de custo em uma determinada atividade requer diferentes tipos de custos. A contabilidade de custos quando ela acumula os custos e consegue organizar em informações gerenciais, desta jeito é pretendido atingir três objetivos importantes: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisão.

Nesse momento podemos constatar que as funções e os objetivos adam de forma alinhada no processo gerencial dentro de uma empresa.

Segundo Leone (2001, p.9):

Os dados de custos necessários para a determinação do lucro podem ser extraídos diretamente dos registros convencionais da contabilidade. Uma ou outra complicação deverá ser feita para transforma-las em informações uteis. Por exemplo, a separação dos custos em aplicados e periódicos j vai fornecer resultados mais realísticos à administração. A acumulação dos custos por fase de fabricação, por departamentos e por produtos resultará em apropriações mais racionais.

Considerando ainda os dados básicos já mencionados a contabilidade de custos pode atender o controle adotando classificações específicas. Por exemplo, o sistema de custo padrão, adotados pelas organizações indústrias pode ser usado

para controlar as suas atividades. Sendo assim instrumento de grande importância para o administrador auxiliando no planejamento estratégico e operacional e permitindo criação de metas na gestão dos negócios.

É relevante que os fatores qualitativos são de suma importância e que devem ser considerados no processo de tomada de decisão. Entretanto, mesmo reconhecendo que esses elementos são de extrema importância no procedimento de escolha, este processo será mais aceito se for orientado por fatores quantitativos.

De forma breve Leone (2001 p.9) afirma que a contabilidade de custos fornece informações para:

1. A determinação dos custos dos fatores de produção.
2. A determinação dos custos de qualquer natureza.
3. A determinação dos custos dos setores de uma organização – adjetivos e substantivos.
4. A redução dos custos dos fatores de produção, de qualquer atividade ou de setores da organização.
5. O controle das operações e das atividades de qualquer organização.
6. A administração, quando esta deseja tomar uma decisão, estabelecer planos ou solucionar problemas especiais.
7. O levantamento dos custos dos desperdícios, do tempo ocioso dos operários, da capacidade ociosa do equipamento, dos produtos danificados, do trabalho necessário para o conserto, dos serviços de garantia de produtos.
8. A determinação da época em que se deve desfazer de um equipamento, isto é, quando as despesas de manutenção e reparos ultrapassam os benefícios advindos da utilização do equipamento.
9. A determinação dos custos dos pedidos não-satisfeitos.
10. A determinação do custo dos estoques com a finalidade de ajudar o cálculo do estoque mínimo, do lote mais econômico de compra, da época da compra.
11. O estabelecimento dos orçamentos.

2.4 A Diferença entre Custos e Despesas

Provavelmente, os elementos que causam maior confusão na terminologia da contabilidade de custos é a correta diferenciação dos gastos em custos e despesa. Essa distinção é de grande importância para a gestão empresarial das indústrias, pois na contabilidade de custos elas são tratadas de forma diferente. Contabilizando o custo integra o produto, que vai diretamente para o estoque e aumenta o ativo circulante, já as despesas são deduzidas do resultado apenas na demonstração do resultado do exercício. Moura (2014, p.19) afirma que “a despesa não será recuperada enquanto que o custo será recuperado por ocasião da venda do produto”.

De acordo com Viceconti (2010) os custos são todos os gastos relativos a bens e serviços que serão utilizados na produção de outros bens e serviços. Em concordância com NPC 2 do IBRACON³ “custos é a soma de todos os gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição e produção [...]”. Dessa maneira entendemos que os custos são todos os gastos relativos que englobam diretamente o processo de produção de bens ou serviço.

Já as despesas segundo Moura (2014 p.19) “a despesa quando incorrida, e paga à vista provoca diminuição do ativo pela saída do dinheiro; quando reconhecida e incorrida no período seguinte, gera aumento no passivo pelo compromisso assumido”. Nos dois casos é perceptível que a despesa age de maneira negativa no patrimônio, pois diminui o ativo e aumenta o passivo. Ou seja, as despesas são todos os gastos com bens e serviços relativos a manutenção da atividade das indústrias, não havendo nenhum tipo de ligação direta com a produção e sendo integradas na demonstração do resultado do exercício.

Em um todo, os custos têm a capacidade de serem atribuídas ao produto final e as despesas são de caráter geral, portanto de difícil vinculação aos produtos.

2.5 Custos Fixos X Custos Variáveis

Quanto à formação os custos podem ser classificados em dois grupos em: custos fixos e custos variáveis. Essa divisão é feita de acordo com a variação do volume de produção. Os custos fixos são os que permanecem inalterados mesmo com mudanças que ocorram no volume de produção, diferente dos custos variáveis que sofre alterações de acordo com o volume de produção, ou seja, se uma indústria está produzindo muito consequentemente aumenta o consumo de matéria prima, da mesma forma se reduzir esse volume o consumo de matéria prima nessa produção irá diminuir também.

Segundo Meglioni (2007) os custos fixos são aqueles que derivam da manutenção da estrutura produtiva da indústria não dependendo da quantidade que a empresa venha produzir dentro do limite da capacidade instalada, ou seja, não

importa a quantidade que a fabrica produziu se foi uma tonelada ou se foi zero produto, os custos fixos continuarão os mesmos.

Para Moura (2014 p. 27) são considerados custos fixos: “aluguel da fabrica, água (utilizada para consumo do pessoal e limpeza da fabrica), energia elétrica (utilizada para iluminação da fábrica), salários e encargos dos mensalistas que trabalham na manutenção e limpeza da fábrica, seguro do imóvel [...]”. Portanto custos fixos são aqueles que se mantem estável mesmo com a variação do volume das atividades.

Já os custos variáveis eles são definidos de acordo com a oscilação do volume de produção, ou seja, eles variam conforme a quantidade que é produzida no período. Como os custos variáveis estão ligados diretamente com o volume de produção, desta forma, ele estará vinculado aos custos diretos de fabricação.

Dutra (2010) define custos variáveis como aquele que varia com o volume de produção de qualquer atividade conforme tenha sido escolhida como referência. É importante atentar-se que, para o volume de produção máximo, custo variável máximo; se não houver produção não existirá custos, pois o custo variável será igual a zero, não havendo quantidade produzida.

Atente-se ao fato de que os custos fixos no total não variam com o volume de produção já quando considerado unitário ele se torna variável. Os custos variáveis quando são tratados em relação ao seu total, ele varia de acordo com o volume da atividade e quando considerados custos unitários analisando em face da quantidade da base de volume, ele é fixo.

2.6 Custos Diretos X Indiretos

Na contabilidade tanto os custos fixos como os variáveis podem ser custos diretos ou indiretos. Os custos diretos são aqueles não precisam da utilização do rateio, como a mão de obra, matéria-prima e as embalagens. São custos que podem ser apropriados diretamente na formação do produto, dessa forma pode-se afirma que todos os gastos que estão ligados diretamente na fabricação do produto são considerados custos direto de fabricação.

De acordo com Crepaldi (2007, p.99), “custos diretos são aqueles ligados diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos bastando existir uma medida de consumo”. No geral, são custos que variam proporcionalmente a quantidade

fabricada, ou seja, se produz muito gasta-se muito e se produz menos gasta-se menos.

Os custos indiretos não podem ser alocados diretamente na execução de um determinado serviço ou produto, pois, não oferecem condição de uma medida objetiva, diferente dos custos diretos, utiliza-se rateio na alocação dos custos indiretos aos produtos.

Geralmente esses custos são administrativos como: salários da supervisão, aluguel, iluminação etc. Segundo Dutra (2010, p.56) “sendo indiretos quando não há possibilidade de alocação direta a cada unidade de acumulação de custos no momento de sua ocorrência, necessitando de um recurso posterior, denominado rateio [...]”. Muitas vezes a alocação desses custos tem que ser feita de maneira estimada por causa da dificuldade de sua medição. De forma resumida os custos indiretos necessitam de aproximação, ou seja, algum critério de rateio para ser atribuído ao produto e não de medição direta.

2.7 Gestão Estratégica de Custos

Nos últimos anos devido a forte concorrência do mercado, varias mudanças tem ocorrido nas práticas gerenciais e nas estratégias na busca de melhor administração e controle das organizações, com alterações também na gestão e estratégica de custos.

Nesse cenário, o processo de gestão de custos passa necessariamente, pela eficácia e eficiência das atividades de planejamento execução e controle no processo decisório. Assim os gestores recebendo informações mais precisas e com riqueza de detalhes, podem detectar falhas, dessa maneira otimizando o seu gerenciamento tornando a empresa mais competitiva e eficaz auxiliando no processo de tomada de decisão.

Segundo Martins (2009) a gestão e estratégia de custos requer uma análise mais detalhada dos custos que vão além dos limites da empresa afim de conhecer toda a cadeia de valor desde a compra de matéria prima até chegar ao consumidor final.

Para Shank e Govindarajan (1997) gestão e estratégia de custos é uma análise de custo vista de maneira mais estendida, onde os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais nos quais os dados de custos são

aproveitados para desenvolver estratégias superiores a fim de obtenção de vantagem competitiva. Tais elementos ajudam na redução dos custos e servem como ferramenta para sustentar a competitividade das empresas para que sobreviva nesse mercado competitivo.

De acordo com Bruni e Famá (2011) pode-se afirmar que a gestão e estratégia de custos é um conjunto de técnicas e métodos para avaliação, planejamento e aperfeiçoamento dos produtos de uma empresa, tendo como principal finalidade o fornecimento de informação que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam.

2.8 Métodos de Custeio

De acordo com Wernke (2005) a grande competitividade em muitos casos, obriga ao produtor, à prática de preços inferiores aos dos concorrentes e, conseqüentemente, acarreta a obtenção de margens de lucros inferiores. Nesse sentido as empresas necessitam cada vez mais de informações gerenciais que proporcionem mais segurança no planejamento e controle para tomada de decisão. Por isso, é indispensável que a empresa disponha de um sistema de gestão de custos que consiga mensurar e alocar os custos aos produtos de maneira, mais eficiente e com maior precisão possível.

Para alocar os custos aos produtos é necessário recorrer a procedimentos específicos, sendo eles os métodos de custeio. Vários métodos existem, porém, os mais utilizados são: variável, por absorção, baseado em atividade (ABC), o padrão e o meta, sendo os dois primeiros mais comuns. Entende-se por métodos de custeio a apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviço das empresas públicas e privadas. A decisão de qual método utilizar vai depender da necessidade do usuário e a finalidade dessas informações.

2.8.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado. Esse método tem a função de apropriar todos os custos de produção do período, sendo fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos

elaborados que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo de cada um absorva ou receba aquilo que lhe cabe por atribuição.

Segundo Martins (2009, p.41) “Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços elaborados, e só os de produção: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são atribuídos para todos os produtos feitos”.

Pode-se afirmar que esse método é o mais apropriado para finalidades contábeis, como avaliar os estoques de fabricação e determinar o valor total dos custos dos produtos vendidos que devem ser registrados na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Por fim todos os elementos ligados ao processo produtivo, direta ou indiretamente, são considerados como custos e levado para estoque de produtos acabados.

Entre as vantagens que podem ser destacadas é que o custeio por absorção atende a legislação fiscal (Imposto de Renda), e também, aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e não considera as despesas integrantes dos estoques dos bens e dos serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção possibilitando dessa maneira, apuração dos resultados, cálculos dos impostos e dividendos a distribuir, uma vez que todos os custos de produção (fixos, variáveis, direto, indireto) agregam o custo dos produtos para fins de valorização dos estoques.

Já a grande desvantagem desse método é que fornece poucas informações para fins gerenciais, servindo basicamente para valorização dos estoques, necessitando da utilização de rateio dos custos indiretos para distribuir entre os departamentos. Sendo que algumas vezes esses critérios se comportam de maneira subjetiva ou inadequadas a todos os fatores de custos podendo distorcer a rentabilidade do produto, o que torna as informações de custos deficientes nas análises para tomada de decisão. Essas limitações causam prejuízos na formação do preço de venda e estudos comparativos de compras versus produção.

2.8.2 Custeio Direto ou Variável

O custeio variável é uma forma alternativa para o processo de apuração de custos, que exclui os custos fixos. Ele faz a apropriação dos custos variáveis diretos e indiretos, sendo que os custos fixos são considerados como despesa do período.

Este método é de grande relevância para tomada de decisão, pois considera que apenas os gastos variáveis de produção e comercialização incidem na determinação do custo da produção. Os outros gastos de difícil associação devem ser direcionados na demonstração do resultado (DRE) como despesas do período não sendo apropriados aos produtos.

No meio de suas vantagens destacam-se as seguintes: é possível a identificação dos produtos mais rentáveis e, dessa maneira direcionar os esforços de produção e de venda para melhorar a rentabilidade; permite ainda avaliar os limites dentre os quais podem-se definir políticas de preço e de descontos sem prejuízo da rentabilidade; e também, permite a definição de volumes mínimos de produção e de preços sem que haja prejuízo para as entidades (análise custo x volume x lucro – CVL).

Segundo Martins (2009) dentre as desvantagens destacam-se: este sistema fere os princípios contábeis que são geralmente aceitos e reconhecidos pelos contadores e auditores independentes e tampouco pelas autoridades fiscais (fisco), dessa forma torna limitada a sua utilização nas decisões internas das empresas.

2.8.2.1 Margem de Contribuição

O alvo principal de empregar o conceito do custeio variável na execução dos procedimentos da contabilidade de custos provavelmente conduzirá ao cálculo da margem de contribuição, ou contribuição marginal, sendo obtido pelo abatimento dos custos e despesas variáveis do preço de venda do produto.

De acordo com Dutra (2010, p.244):

Margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possuindo a faculdade de torna bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro.

A margem de contribuição é um dos indicadores financeiros mais importantes que uma empresa pode ter, pois, ela auxilia a gerencia na tomada de decisão de curto prazo indicando se a empresa deve aumentar ou diminuir o seu volume de produção. A princípio quanto maior for a margem de contribuição que um produto conseguir alcançar para a empresa, maiores lucros trarão em relação a outros produtos. É importante ressaltar que a margem de contribuição só poderá ser

estabelecida como meta, a partir do momento em que é definido o preço de venda dos produtos e serviço.

Só poderemos destacar a margem de contribuição a partir do momento em que a contabilidade separa os custos e despesas de fabricação em fixos e variáveis, o que nem sempre é tarefa fácil, pois depende do contexto em que a empresa atua (tamanho complexidade etc.) e o mercado em que seus produtos são consumidos.

2.8.2.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é quando uma empresa apresenta sua receita total igual aos seus custos totais, ou seja, a empresa apresenta o seu volume de vendas nulo, não obtendo lucro ou prejuízo. Esse ponto indica a quantidade mínima de receita que a entidade tem que gerar para que não sofra nenhum prejuízo.

Padoveze (2000) afirma que, o ponto de equilíbrio evidencia em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os seus custos e despesas fixas, além dos custos variáveis que ela tem necessariamente que incorrer para fabricar/vender o produto. Não se pode afirmar que existe ponto de equilíbrio ideal, ele tem que ser o mais baixo possível, por que quanto menor ele for, maior segurança a empresa terá para que não entre na área de prejuízo. Ele também é utilizado como um dos principais parâmetros para avaliar a viabilidade de um empreendimento. O ponto de equilíbrio determina a quantidade mínima a ser produzida ou vendida para cobrir todos os custos das atividades da organização.

2.8.3 Custeio ABC (Activity Based Costing)

As empresas enfrentam atualmente alguns problemas na distribuição dos custos indiretos, e por isso necessitam cada vez mais de um sistema de custeio que proporcionem melhor alocação desses custos.

Pela falta de instrumento eficaz, e também pela apropriação não adequada desses gastos proporcionada pelos métodos de custeio tradicionais. O custeio baseado em atividades (ABC) foi o método que chamou a atenção dos gestores e dos usuários da contabilidade de custos, Leone (2009).

Ele baseia-se na identificação, análise e controle dos custos envolvidos nas atividades e processos de uma empresa, atribuindo à parcela dos custos indiretos consumida por cada um deles. É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

O ABC em outras palavras pode ser considerado o próprio custeio por absorção numa versão melhorada. Pois ele supera a dificuldade principal desse método, que é apropriação mais justa e transparente dos custos indiretos aos produtos e serviços.

De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2000) o método ABC, permite a identificação das atividades e dos processos existentes nos setores produtivos de uma organização industrial ou prestadora de serviço, atribuindo os custos aos produtos através da utilização dos direcionadores ou geradores de custos destas atividades.

Com a finalidade de controlar, gerenciar e desenvolver uma metodologia de custeio baseado em atividade (ABC) dentro de uma entidade é necessário: a identificação das atividades e seus respectivos custos, a alocação do custo do departamento ao custo da atividade, a identificação dos direcionadores de custos e a divisão do custo da atividade pelo direcionador de custo.

Esse método consegue eliminar ou reduzir consideravelmente os geradores negativos, as atividades que originam esses geradores serão extintas por se só e, portanto, os recursos consumidos por essas atividades serão poupados. Assim, eliminam-se os recursos de forma racional e eficaz, Moura (2014).

São varias as vantagens proporcionadas pelo custeio ABC aos seus usuários, pelo fato de não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, más também proporciona informações gerenciais que auxiliam os gestores na tomada de decisão, dentre elas destacam-se as seguintes: informações gerenciais mais confiáveis por meio da redução do rateio; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (igual ao custeio por absorção); proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; obriga a implantação de controles internos; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviço com ou sem fins lucrativos); pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade; pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de

reposição; e auxilia na redução ou eliminação das atividades que não agregam valor ao produto.

Dentre as desvantagens deste método destacam-se: o gasto elevado para implantação; necessidade de revisão constante; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; ao elevado volume de dados; a dificuldade na extração das informações; a dificuldade de comprometimento e envolvimento dos funcionários com a atividade que esta desempenhando na instituição; a necessidade de reorganização da empresa antes da implantação deste método; a necessidade de procedimentos padrões.

2.8.4 Custeio-Padrão ou Standard

Este método tem como principal característica, ser uma forma de planejamento e controle bastante eficaz, pois ele proporciona um padrão de comportamento para os custos no processo produtivo. O custo padrão pode ser definido por custo de produção, sendo estabelecido antes de iniciar o processo produtivo, e determinado de acordo com estudos científicos, dados de períodos passados, projeções e experiências com simulações considerando as deficiências existentes com os fatores de produção, de acordo com o que é disponibilizado dentro do processo produtivo de cada organização.

De acordo com Leone (2001) o estabelecimento dos padrões dependerá sempre de uma rigorosa seleção dos materiais a serem utilizados, no estudo de tempo e movimentos para ser determinado a quantidade de mão de obra, e também no estudo de equipamentos e instalação que possibilite a determinação da capacidade prática ou normal da fábrica.

Martins (2009, p.321) afirma que:

A melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo Padrão. Este pode ser o Ideal, fixando com base em condições ideais de qualidade de materiais, mão-de-obra e equipamentos bem como de volume de produção, ou concorrente, fixado com fundamento em desempenho desses itens considerando altos, mas não impossíveis de alcançar.

Dentre as vantagens que se destacam no custo padrão: é que este método se enquadra como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, assim, extinguindo falhas nos processos de produção de acordo com estudos e análise

previa das condições de produção, dentro dos níveis de aceitação da eficiência da mão-de-obra, da matéria prima e do uso das máquinas e equipamentos.

A desvantagem que se destaca na utilização do custo padrão, é a grande ocorrência de variação entre os padrões definidos e os dados reais, que tem como consequência principal um aumento considerável dos lançamentos contábeis para registrar fatos ocorridos.

2.8.5 Custeio Meta ou Alvo

Ele é obtido através da subtração de um preço-alvo (ou preço de mercado) da margem de lucro-alvo (ou margem de lucro desejada). O objetivo desse método é possibilitar que seus usuários atinjam um custo de produção igual ao desejado. O processo inicia no momento que são realizadas as estimativas pelo pessoal de marketing, a partir do preço de venda de um produto similar (em características e funcionalidades) e tomando como base essa posição mercadológica, define-se custo meta do produto, e este é representado pelo somatório do custo de materiais, mão de obra e os custos com as demais atividades.

O custeio meta ajuda na projeção de novos produtos que possam atingir as expectativas dos clientes a um custo desejado. Segundo Atkinson (2015, p.243) “Inicia-se com a pesquisa de mercado onde se detectam os requisitos dos clientes para o novo produto e o preço que estão dispostos a pagar pelo desempenho de acordo com as exigências”.

O custo deixa de ser a base para a formação do preço de vendas e assume o valor que a empresa pode gastar, ou seja, não é a empresa que decide o preço de venda do produto quem determina esse valor é o mercado. Tal custo passa então a representar o custo meta ou alvo que deve ser definido antes do início de sua fabricação, ainda no período de desenvolvimento do projeto.

Dessa forma, se o custo meta permanecer com o preço acima do que foi previsto inicialmente para um determinado produto, cabe à empresa tomar medidas que possibilitem a redução desse preço dentro de um determinado período, caso não consiga atingir esse objetivo, a empresa permanecerá exposta e vulnerável às condições dos concorrentes.

A principal vantagem do custeio Meta é que ele reduz os custos totais mantendo qualidade, além de permitir o planejamento estratégico dos lucros,

englobando informações de engenharia, marketing e produção. Promove a integração entre os departamentos de produção da empresa, pois tem como princípio básico a colaboração de cada departamento.

Dentre as desvantagens apresentadas por este método, é quanto a forma de produção adotada pela organização, visto que o custo meta não é totalmente adequado a produção de grande volume, pois tem maior eficácia quando utilizado na produção de vários produtos com baixo volume de produção.

Atkinson (2015) afirma que estudos indicam problemas potenciais na implementação desse método, especialmente se o seu foco for desviado das metas globais da empresa. Sendo considerados os seguintes exemplos: a falta de entendimento do conceito de custeio-alvo, pois alguns usuários não tem clareza; má implementação do conceito de trabalho de equipe, questões de trabalhar em conjunto e de confiança; esgotamento físico e mental do funcionário, trabalhar sob pressão; tempo de desenvolvimento excessivo, o tempo pode aumentar devido à repetição ciclos para reduzir os custos.

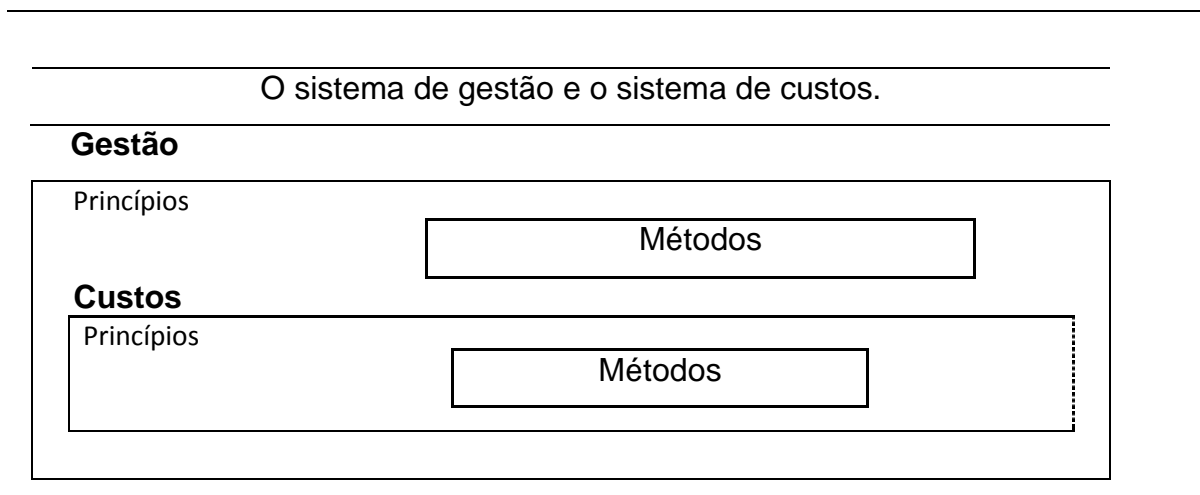
3 GESTÃO

Com a evolução tecnológica e a competitividade das indústrias o mercado passou a exigir dos empresários um maior conhecimento e aperfeiçoamento de técnicas, que buscassem um maior controle e também que possibilitasse melhorar o gerenciamento das atividades desempenhadas.

Diante deste contexto foi percebido por cientistas e estudiosos a evolução das atividades empresariais e dos procedimentos técnicos administrativos adotados. A partir de então, surgiram meios que proporcionaram melhorar a gestão das entidades e dos custos sendo os seguintes: o planejamento estratégico, planejamento operacional, planejamento orçamentário e gestão estratégica e gestão de custos. Por isso os sistemas de custos devem andar em harmonia com o sistema de gestão para que as informações possam ser geradas com maior detalhe e sejam mais eficazes produzindo resultados esperados.

Bornia (2006) afirma que a harmonia entre os sistemas de gestão e de custos podem ser representados de acordo com a seguinte figura:

Figura 01 - Harmonia entre os sistemas de gestão e custos.



Fonte: Bornia (2006, p.122).

As entidades buscam a todo momento meios para que possam sobreviver nesse mundo competitivo, por isso, é importante que as entidades consigam manter-se de forma equilibrada para garantir seu funcionamento e dar continuidade as suas atividades. Naturalmente os métodos custeio devem seguir essa tendência se adaptando conforme essas mudanças.

A gestão atua de maneira incisiva nas atividades internas das organizações procurando melhorar as relações recursos-operações-produtos/serviços, considerando fatores variáveis dentro do ambiente interno e externo que influencie as atividades operacionais, financeiras, econômicas, e patrimonial. Portanto, a gestão é a interação entre recursos, ações e sistemas que busca obtenção de resultados que garantam a sustentabilidade e funcionamento das atividades. Além disso, o gestor deve buscar o método de custeio que melhor se encaixe nessa interação para que possa extrair informações importantes para a gestão.

Para que o gestor seja mais eficiente nas tomadas de decisão é necessário que ele tenha conhecimento do ambiente interno e externo, e também da real situação da empresa.

Segundo Frezatti (2009) no ambiente interno, há inúmeras técnicas que promovem o desenvolvimento do negócio, mas a principal é o controle gerencial, pois ele inclui diversas atividades como: planejar, coordenar, comunicar, avaliar, decidir, e influenciar. O papel dos custos nesse cenário é fornecer informações que possam auxiliar os gestores no controle e no processo decisório. Esse conjunto permite obter informações necessárias para tomada de decisão e execução das estratégias.

O controle gerencial é um instrumento de implementação de estratégias. Conforme Anthony e Govindarajan (2009, p.35) “as estratégias são obedecidas por meio de controles gerenciais, de uma estrutura organizacional, do gerenciamento de recursos humanos e de uma cultura”. Diante dessa abordagem pode-se afirmar que o planejamento estratégico é o primeiro passo do ciclo gerencial em uma empresa.

Nesse sentido a gestão estratégica é de grande importância, pois é uma técnica que tem como finalidade principal estruturar a administração estratégica e o planejamento estratégico, permitindo que ocorra mudança no cenário organizacional no momento de sua implementação, isso tudo, em torno da perspectiva administrativa.

No que diz respeito à gestão estratégica dos custos as suas finalidades gerenciais atendidas pelas informações geradas da análise dos custos compreende três grandes grupos: determinação do lucro e avaliação do patrimônio, controle das operações e planejamento, e tomada de decisões, Leone (2001).

Ainda, não se pode deixar de citar um dos princípios básicos da gestão, que entende-se de maneira objetiva como definição o seu modelo de gestão, este

agregado aos modelos de decisão, informação e mensuração. As empresas elaboram o modelo de gestão gerencial e de custos, conforme as atividades que a empresa desenvolve e de acordo com sua necessidade.

Planejar é uma forma estratégica que amplia as chances de sucesso da organização. As empresas sofrem varias mudanças com oscilação da economia e para sobreviver a tudo isso é necessário que se previna fazendo um bom planejamento gerencial e dos custos. Mas, para se ter um planejamento eficiente é fundamental que as entidades tenham conhecimento e controle de sua estrutura interna, e possa mensurar de forma precisa as reais condições do ambiente em que está.

De modo geral, pode-se concluir que, a gestão gerencial e a gestão dos custos é composta de sistemas, princípios e técnicas, que permitem o gestor ter maior controle das atividades, onde os dois se apresentam de forma importante no processo decisório e nas estruturas internas e externas das organizações.

3.1 Modelo de Gestão

O modelo de gestão é simplesmente a forma individual que cada organização possui para administrar o seu conjunto de normas e valores. Ou seja, é a maneira que cada entidade encontra para organizar-se e administrar seus negócios. Essas normas e valores geralmente recebem uma forte influencia primeiramente do proprietário e em seguida pelos executivos e da alta administração.

Falando especificamente dos custos um modelo é uma representação simplificada da real situação da organização (que é bastante complexa ao ser analisada diretamente). De modo geral, existe sempre uma maneira de melhorar o modelo utilizado, tornando-o mais próximo da realidade, quando se consegue analisar os dados mais detalhadamente fazendo o calculo dos custos que possam representar melhor os recursos usados. Só que os modelos mais complexos geralmente são mais caros. (BORNIA, 2006).

Os modelos de gestão integram os subsistemas institucionais de uma organização, e entende-se como definição, sendo o conjunto de princípios, normas e conceitos tendo como principal objetivo nortear o processo administrativo organizacional de uma entidade, para que seja cumprida a tarefa que foi designada.

As entidades utilizam o sistema de custo com o objetivo de fornecer informações que possam auxiliar os negócios. Geralmente a escolha desse modelo esta voltada ao detalhamento e a qualidade da informação que é produzida por esse modelo. Assim os sistemas de custeio ajudam também a orientar os gestores quanto às decisões que ele tem que tomar.

Pode-se chamar de filosofia da empresa um conjunto constituído de normas, crenças, valores, ações e sentimentos. Esses elementos acabam determinando o grau de formalização, complexidade e tamanho da própria estrutura da empresa.

Quando uma empresa é fundada e formalizada para operar no mercado, ela é obrigada a seguir as normas e regras impostas pelo governo, para que possa prosseguir o seu funcionamento. Isso termina sendo um fator externo importante que influencia diretamente o funcionamento da entidade, esse mesmo conceito vale para o ambiente interno, pois ele precisa de regras e normas para manter o ambiente equilibrado.

Os métodos de custeio atendem normas específicas e sua utilização vai depender da finalidade empresarial, pois, alguns atendem aos princípios fundamentais de contabilidade e a legislação fiscal, enquanto outros são usados apenas, como complemento auxiliar da gestão produzindo informação para o planejamento e controle no processo decisório.

Frezzatti (2009 p.48) afirma que:

O modelo de gestão, e seu correspondente arcabouço de controle, escolhido pela organização deve proporcionar condições de disponibilização de informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão. São varias as abordagens disponíveis (CATELLI, 1999; MERCHANT; FERREIRA; OTLEY, 2006; HENRI, 2006), sendo que a de Simons (1995), com sua proposta de alavancas de controle, é, provavelmente, uma das mais abrangentes sobre o tema.

O modelo de gestão possui objetivos compatíveis com a forma de trabalho dos gestores, contemplando os princípios, as normas e as crenças de maneira cuidadosa determinada previamente por eles. Além disso, ele também é o principal meio de influencia da cultura organizacional, uma vez que, permite a adaptação conforme as mudanças do meio. O modelo de sistema de custos que atenda

Para tamanha importância e relevância o modelo de gestão tem que ser estruturado por meio dos seguintes tópicos: o processo de gestão, constituído de planejamento estratégico e operacional; avaliação de desempenho, dos gestores e

das áreas tendo por base o resultado econômico; a autoridade e responsabilidade, de cada gestor deve ser compatível com a atividade desempenhada; o processo decisório, fundamentado na análise das informações da instituição; e quanto ao comportamento dos gestores, é importante que sejam participativos e interativos.

O gestor deve adotar um clima motivador e inovador onde todos possam participar das atividades em busca de alcançar os objetivos planejados e metas traçadas pela entidade. A contabilidade de custos contribui com a produção de informações para o cumprimento do planejamento e para a manutenção da gestão.

Mas para dar continuidade dos seus objetivos e metas é necessário que as organizações adotem uma postura flexível, conseguindo adaptar-se a possíveis mudanças que possam ocorrer no ambiente tanto interno como externo.

As empresas necessitam mais destes sistemas de custo principalmente os que fornecem informações mais detalhadas pois, ajudará no controle guiando as empresas conforme as mudanças do mercado.

Todos os tópicos que foram mencionados ou pelo menos alguns deles devem fazer parte do modelo de gestão. Pois o meio empresarial necessita de um controle eficiente, de boas decisões e rapidez para que não perca as oportunidades que o mercado oferece.

3.2 Processos de Gestão

O processo de gestão funciona basicamente como um processo de controle só que de maneira mais ampliada, no momento em que acontecem as mudanças nas variáveis do ambiente o controle permite o realinhamento uniforme dos planos que foram desenvolvidos. A contabilidade de custos como já foi visto o seu principal objetivo é o controle e a tomada de decisão as informações que ela fornece ajuda no auxílio desse processo de controle.

A gestão econômica define de modo geral o que é o processo de gestão onde ela afirma que é um processo que abrange cinco fases sendo as seguintes: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle, onde todas essas etapas são respeitadas no processo de gestão de custos.

Segundo Dutra (2010), Estudiosos acreditam que as empresas devem obedecer a um processo de gestão organizado no modelo de ciclo planejamento,

controle e execução. Onde a primeira etapa de planejamento é responsável pela identificação das oportunidades, possíveis ameaças e elaboração de estratégias. Desse modo garantindo o funcionamento das atividades de acordo com os planos definidos.

3.2.1 Planejamento Estratégico

Planejamento de modo geral consiste em decidir antecipadamente o que deve ser feito, ou seja, é a preparação para a execução. Na etapa do planejamento estratégico a empresa elabora e revisa planos com objetivo de minimizar imprevistos futuros. O planejamento estratégico de custos opera dentro das entidades buscando falhas no desempenho operacional e /ou eficiência, que se encontram no interior dos departamentos. Ele procura meios que possam reduzir os custos e aperfeiçoar o processo de produção.

Segundo Frezatti (2009) planejamento estratégico tem como principal finalidade fazer a análise do ambiente externo (detectar oportunidades e ameaças) e meio interno (identificação dos pontos fortes e o mais fracos dentro da entidade). Assim, esta análise conjunta dos ambientes tem como objetivo aproveitar ao máximo as oportunidades que surgem e utilizar os pontos fortes dentro da entidade na tentativa de tirar proveito dos pontos fracos.

Anthony e Govindarajan (2006) afirma que algumas empresas desfrutam das vantagens proporcionadas pelo planejamento estratégico, dentre elas, pode-se citar as seguintes: uma estrutura para elaboração do orçamento anual; um instrumento de aprimoramento de executivos; um dispositivo que faz com que os executivos pensem em longo prazo; alinhamento dos executivos com a estratégia da organização; auxílio para definição de providencia a curto prazo essencial ao cumprimento de estratégias de longo prazo.

Martins (2009) afirma que algumas empresas adotam sistemas de custos como complemento a outros sistemas gerenciais, pois nenhum sistema é capaz de resolver todos os problema, e em segundo lugar para atingir o nível de funcionar como instrumento de administração, é necessário que se desenvolva e aprimore-se. O planejamento estratégico dos custos funciona como complemento do planejamento estratégico gerencial, visto que, auxilia o controle das empresas

através das informações geradas, colocando a empresa em uma posição de vantagem em termos de redução dos custos.

Existem diversas limitações no planejamento estratégico, mas são essas três que se destacam: em primeiro, há a possibilidade do planejamento estratégico terminar se transformando em um exercício burocrático de preenchimento de papéis como formulários, separado do planejamento estratégico; o segundo, pode aparecer problemas caso a empresa resolver criar um grande departamento de planejamento estratégico e seja atribuída a tarefa de preparar o plano estratégico; e o último, o planejamento estratégico gasta muito tempo e também é bastante caro.

Para a implementação de um planejamento estratégico de custos eficiente é necessário que a empresa invista bastante, pois quanto mais complexo for o sistema e mais detalhado, maior será o custo de implantação.

Os gestores tem como finalidade, realizar os planejamentos de forma cautelosa de seus atos fazendo reavaliações periódicas, sobre o desempenho planejado em comparação com o desempenho executado.

A tarefa primordial do planejamento estratégico consiste em, certificar que a missão da entidade foi cumprida. É nesse exato momento do processo de gestão que surge um conjunto de procedimentos estratégicos de caráter qualitativo que direciona a gestão para o aparecimento da segunda etapa que é planejamento operacional.

3.2.2 Planejamento Operacional

As insatisfações com os negócios, o mau funcionamento das atividades, a desorganização do ambiente interno e o baixo rendimento da produção, esses problemas estão associados diretamente pela falta de planejamento operacional.

As grandes organizações possuem características semelhantes e essenciais para o funcionamento e para o desempenho produtivo todas são bastante organizadas e elaboram constantemente planejamentos gerenciais e de custos que guiam suas operações. Apesar da importância desses aspectos, há empresas tanto iniciantes como experientes que dispensam esta etapa, e acabam sofrendo decepções financeiras e levando prejuízo, pelo fato de não conseguir ter controle das despesas e dos custos.

As empresas que buscam soluções para esses problemas investem em planejamento operacional, pois é uma forma estratégica capaz de melhorar o desempenho produtivo através do aprimoramento do trabalho dos funcionários.

Segundo Leone (2001) afirma que a função de produção, é a função que responde pelo alcance do lucro e objetivos da empresa. A função de produção realiza custos operacionais, que são controlados e que são destinados a formar o custo dos produtos e dos serviços. Nesse momento é que o planejamento operacional de custos entra em ação fornecendo informações que auxiliam o controle desses custos.

Dessa forma, o planejamento operacional resume-se na elaboração de projetos e estratégias de mercado visando aperfeiçoar o funcionamento interno e externo, ou seja, ele procura promover melhorias em todas as áreas que envolvem o funcionamento da empresa inclusive da gestão dos custos.

Conforme Anthony e Govindarajan (2009) esse planejamento aparenta ser bastante simples, e isso é verdade, só que é preciso atentar-se para alguns detalhes que fazem a diferença e que são capazes de estruturar a empresa. São sete pontos importantes que compõem este, sendo os seguintes: detalhamento dos objetivos da entidade; definir meios e recursos; identificar alternativas de ação e determinar metas emergenciais para a empresa; simulação das alternativas; escolha das alternativas e integrar ao plano de ação; organizar a composição e qualificação ao plano de ação; e por ultimo aprovação do plano e exposição.

É imprescindível o seguimento destas etapas do processo de gestão, pois através delas serão tomadas as decisões que nortearão a conduta da empresa de acordo com as escolhas que foram tomadas. Pode-se afirma que o planejamento operacional esta ligado diretamente com a fase de execução dos planos de negócios.

Por fim o planejamento operacional contribui para por em pratica os planos táticos da organização, oferecendo condições mais apropriadas das atividades diárias que serão executadas pela empresa. É relevante lembrar que cada planejamento tem que existir os recursos básicos para sua implantação, os procedimentos necessários devem ser aplicados, resultados previstos, e os encarregados pela execução.

3.2.3 Execução do Plano

A fase de execução é a hora de por em prática o que foi planejamento, cumprindo os cronogramas previstos de forma precisa e respeitando as normas e regras estabelecidas no plano de negócios.

Segundo Frezatti (2009) na execução aplica-se o processo administrativo, momento esse, que corresponde ao desenvolvimento das ações planejadas previamente, ou seja, as atividades são operacionalizadas, como compras de mercadorias, estocagem, produção, venda etc.

A execução serve também para demonstrar o desenvolvimento do planejamento e a implementação das estratégias tanto gerenciais como de custos, deste modo, tomando as decisões. Isso ocorre com frequência nessa fase, pois os problemas e falhas do plano começam aparecer e o gestor deve sempre estar atento, para que os objetivos e metas sejam alcançados. Pode acontecer alterações e serem feitos ajustes no plano de negócios para que se cumpra o que foi determinado no planejamento operacional.

3.2.4 Controle

O controle é um sistema que gera informações para analisar o desempenho organizacional em toda sua área, tanto na financeira quanto na comercial e operacional, atua também, orientando seus usuários para que eles possam chegar aos resultados.

O controle dos custos auxiliam as entidades a reduzir os riscos nos negócios. Mas para isso a empresa tem que utilizar duas ferramenta que são consideradas essenciais na gestão que é o planejamento e o orçamento.

De acordo com Atkinson (2015, p.272) “controle refere-se ao conjunto de procedimentos, ferramentas, medidas de desempenho, sistemas e incentivos que as organizações usam para orientar e motivar todos os funcionários a atingir os objetivos organizacionais”. O controle deve ser baseado de acordo com todo plano de gestão pra que seja uma ferramenta eficiente.

O controle dos custos é primordial para que as em empresas mantenham-se vivas nesse mercado competitivo. É importante que as organizações tenham um bom plano de gestão de custos, pois nesse contexto é fundamental que ela consiga

reduzir os seus custos, aumente o lucro e a produtividade. As informações fornecidas pelo controle dos custos têm que ser transparentes e diretas para auxiliar na tomada de decisão, pois o uso do controle de modo desajustado pode causar sérios danos a entidade podendo leva-la ao seu fechamento.

De modo geral, o controle é o processo que guia as empresa de acordo com as variações do mercado tentando deixar a entidade sempre em uma posição equilibrada. Os gestores realizam diversas comparações dos objetivos e dos resultados, no sentido de identificar possíveis falhas e fazer as correções necessárias das decisões improdutivas.

4 ANÁLISES COMPARATIVA ENTRE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL PARA TOMADA DE DECISÃO

Tanto o custeio por absorção como o custeio variável empregam os mesmos elementos referentes à produção e aos custos. A diferença existente é em relação ao tratamento dado aos custos fixos. Esta análise tem o propósito de investigar qual método de custeio contribui para um melhor controle dos custos da produção, proporcionando que a organização tome conhecimento do comportamento dos custos nas atividades que estão sendo executadas nos processos, dos recursos gastos pelas atividades e dos custos dos serviços prestados com base no cumprimento das atividades.

Nos métodos tradicionais é usado um esquema simplificado de custos, onde separam os custos e as despesas, e adicionam os custos diretos e indiretos de fabricação aos produtos, atendendo aos critérios de rateio que serão usados.

Viceconti, (2010) afirma que como a mão de obra direta corresponde a parte mais significativa dos custos empresariais, ela era empregada como parâmetro básico para se determinar como os custos indiretos seriam alocados aos produtos, gerando distorções nos custos dos produtos.

O método de custeio por absorção determina o custo unitário de cada produto fabricado e de seu total, apontando onde ocorrem os gastos de produção, tanto os fixos como os variáveis, os gastos com mão de obra direta, indireta, água, luz, etc. Este consiste em apropriar todos os custos de produção do período para os produtos e/ou serviços. Esses custos todos eles são incorporados aos produtos, e só serão lançados para despesas que atingem o resultado do período, no momento em que acontecem as vendas.

Essas ferramentas são indispensáveis para os gestores, pois são de grande relevância no processo decisório, o custeio por absorção possui limitações e, para o cumprimento de decisões gerenciais, necessita de informações complementares que são integradas por um processo auxiliar para tomada de decisão, é bastante usado pelas organizações, e é intitulado de Custeio Variável. Os custos fixos não são absorvidos diretamente para o período, pelo contrario, são rateados aos produtos fabricados, permanecendo em estoque e só vão para o resultado no momento em que as vendas das mercadorias são efetivadas (LEONE. 2001).

A forma que os custos fixos são tratados pode-se chegar a resultados distintos em um exercício social como pode-se constatar no exemplo comparativo entre os dois métodos de custeio onde na primeira tabela não possui estoques iniciais de produto e nem finais, já a segunda possui:

Tabela 01. Demonstração de resultados sem estoques de produtos.

Custeio por absorção			Custeio variável		
Receita de Venda			120.000,00	Receita de Venda	
				120.000,00	
(-) Custo dos produtos vendidos				(-) Custo dos produtos vendidos	
Matéria prima	29.000,00			Matéria prima	29.000,00
MOD	10.000,00			MOD	10.000,00
CIFs fixos	30.000,00			CIFs variáveis	5.000,00
CIFs variáveis	5.000,00	74.000,00		Desp. variáveis	6.000,00
Lucro bruto (=)		46.000,00		Margem de Contribuição	70.000,00
(-) Despesas fixas				(-) CIFs Fixos	
				30.000,00	
(-) Despesas variáveis	6.000,00	25.000,00		(-) Despesas Fixas	19.000,00
					49.000,00
(=) Lucro operacional		21.000,00		(=) Lucro operacional	21.000,00

Fonte: Megliorine (2007, p.122).

Observa-se que os resultados obtidos pelos dois métodos de custeio são iguais, pelo fato de não existir estoques iniciais nem finais de produtos acabados, tal como o de produtos em andamento. Atente-se nesse momento, e observe como irá ficar os resultados quando há estoque finais.

Tabela 02. Demonstração de resultados com estoque final de produtos.

Custeio por absorção			Custeio variável		
Receita de Venda			96.000,00	Receita de Venda	
				96.000,00	
(-) Custo dos produtos vendidos				(-) Custo dos produtos vendidos	
Matéria prima	23.200,00			Matéria prima	23.000,00
MOD	8.000,00			MOD	8.000,00
CIFs fixos	24.000,00			CIFs variáveis	4.000,00
CIFs variáveis	4.000,00	59.200,00		Desp. Variáveis	4.800,00
Lucro bruto (=)		36.800,00		Margem de Contribuição	56.000,00
(-) Despesas fixas				(-) CIFs Fixos	
				30.000,00	
(-) Despesas variáveis	4.800,00	23.800,00		(-) Despesas Fixas	19.000,00
					49.000,00
(=) Lucro operacional		13.000,00		(=) Lucro operacional	7.000,00

Fonte: Megliorine (2007, p.124).

Fazendo a análise da segunda tabela pode-se visualizar uma diferença no lucro operacional correspondente a \$ 6.000,00. Essa diferença no resultado pode ser

avistada no estoque final de produtos acabados, isso é resultado do jeito que foi tratado os custos fixos. Enquanto que no custeio variável ele é levado inteiramente ao resultado do exercício após a margem de contribuição, no custeio por absorção a fração que corresponde a quantidade que foi vendida, ela é conduzida ao resultado onde essa fração será incorporada no custo dos produtos vendidos.

Fazendo a análise separadamente dos dois métodos de custeio pode-se notar que suas posições são inversas, no entanto complementares, em relação às necessidades organizacionais, pois, no momento em que, o custeio por absorção atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e à legislação fiscal, o custeio variável produz informações para a tomada de decisão.

É indiscutível que a empresa optara pelos método de custeio conforme a sua necessidade e objetivos pretendidos por ela. Por exemplo, se a empresa tiver como objetivo apenas obedecer aos PFC e a legislação fiscal, desprezando as informações fornecidas pela contabilidade de custos, escolherá o absorção. Mas, se a empresa usar as informações prestadas pela contabilidade de custos para decisão, poderá adotar o custeio variável como forma complementar.

É de grande importância confrontar as diferenças entre os dois métodos de custeio para que a entidade possa adequar o método de custeio conforme sua necessidade gerencial. Perante as diversas definições pode-se indicar diferenças entre os métodos de custeio. Dentre elas se destacam as seguintes:

Tabela 03. Diferenças entre custeio por absorção e custeio variável.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto.	Apenas os custos variáveis são considerados.
O resultado varia conforme a produção.	O resultado varia conforme as vendas.
É indispensável a utilização dos métodos de rateio, varias vezes arbitrário para atribuir os custos fixos aos produtos.	Não necessita de métodos de rateio pois os custos fixos são tratados como despesa e não como custo do produto.
Não identifica a margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição unitária e total.
É possível identificar o custo unitário total dos produtos.	Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis.
Fundamental para decisões de longo prazo.	Fundamental para decisões de curto prazo

Fonte: Vários autores (2016).

Por esses motivos e para o aperfeiçoamento das decisões, o método de custeio variável tem tendência de ser mais usado, lembrando que este sistema não é aceito pela legislação, e não atende aos princípios fundamentais de contabilidade, sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos das entidades, chamada de contabilidade gerencial que é indispensável no processo de tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa, fez-se análises dos fatores determinantes que compreendem a gestão em geral com foco na gestão dos custos, além de demonstrar de forma simplificada a classificação dos métodos de custeios que são utilizados como instrumento de planejamento e controle de custos nas organizações.

Buscou-se primeiramente, em sustentar um modelo padrão de gestão de custos que seja capaz de alinhar controle de estoque às estratégias corporativas, uma vez que a vantagem competitiva representa uma busca constante das organizações no sentido de assegurar o crescimento e o retorno do capital aplicado.

Observa-se que os efeitos provocados pela forte concorrência no mercado e pela globalização exigem das entidades um grande esforço na procura de instrumentos eficazes para a sustentação dos negócios, e nesse sentido a contabilidade de custos, deixa de ser apenas o fornecedor de dados e informações para o atendimento da legislação, mas paralelamente assume a função de geradora de informação para as decisões gerenciais.

Percebe-se também que as ferramentas gerenciais contribuem bastante para o andamento dos negócios, auxiliando os gestores na elaboração do projeto, na escolha do modelo de gestão, nos planejamentos estratégicos e operacionais para a execução e no controle.

Desta forma, pode-se afirmar que os métodos de custeio em conjunto com as ferramentas gerenciais, podem proporcionar o equilíbrio e a sobrevivência da empresa no mercado, de acordo com as tomadas de decisão e com o controle da entidade.

Nota-se o quanto que a contabilidade gerencial juntamente com a contabilidade de custos é importante no controle das entidades fornecendo informações operacionais de caráter decisivo para o funcionamento das instituições.

Neste estudo procura-se a todo instante, apontar o melhor método de custeio, com os objetivos previamente definidos de custos, lucro e quantidade. Em outras palavras, o gestor partirá de previsão de custo e volume que irá comercializar. Com essas respectivas variáveis, os gestores definirão o lucro objetivado. Ou seja, através dos processos de gestão os planejamento as metas e objetivos começam a ser estabelecidos, e a partir de então, o gestor poderá tomar a decisão mais adequada para a organização.

Enfim, conclui-se que a contabilidade de custos em conjunto com as ferramentas gerenciais, proporcionam escolhas precisas no funcionamento da empresa com controle e tomadas de decisões mais eficazes.

Conclui-se ainda que a utilização paralela dos métodos de custeio abordados neste estudo pode ser de grande relevância para suprir as necessidades gerenciais com relação à tomada de decisão, principalmente no que diz respeito ao método de custeio variável, pois através da utilização desse custeio a organização terá condições de examinar quais produtos apresentam maior lucro, verificar as mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, alterações nos preços, custos e despesas, que são essenciais nas decisões de curto prazo.

Assim, espera-se que deste trabalho, que ele possa contribuir para incentivar pesquisas, possibilitar, reflexões e movimentos diversos que indicam a necessidade de centrar a atenção para o tema.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistema de Controle Gerencial**. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, Anthony A. et. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- BRUNI, Adriano; FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preço**: com aplicação na calculadora HP12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2007.
- DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ELDENBURG, Leslie. **Gestão de Custos**: como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- FREZATTI, Fabio. **Controle Gerencial**. Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antônio C. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 4d. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: Planejamento, Implantação e Controle. 3. ed. São Paulo: Atlas 2001.
- _____. **Custos**: Um Enfoque Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.
- LINS, Luís S. **Gestão Empresarial com Ênfase em Custos**. Uma abordagem Prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MOURA, Osni. **Contabilidade de custos fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PDOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo. Atlas, 2000.

SHANK, John k; GOVINDAJARAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescente competitivos. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVEZ, Silverio das. **Contabilidade de custos**: Um Enfoque direto e objetivo. 3. ed. São Paulo: Frase Editora, 2010.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preço de Venda**: Ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.