

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATEUS DA LUZ BUZZANELLO

**PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA DE MALHAS DA CIDADE
DE CRICIÚMA/SC**

CRICIÚMA, JUNHO DE 2011.

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATEUS DA LUZ BUZZANELLO

**PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA DE MALHAS DA CIDADE
DE CRICIÚMA/SC**

CRICIÚMA, JUNHO DE 2011.

MATEUS DA LUZ BUZZANELLO

**PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA DE MALHAS DA CIDADE
DE CRICIÚMA/SC**

Trabalho de Fim e de Conclusão de Curso
apresentado para obtenção do grau de Bacharel
no curso de Ciências Contábeis da Universidade
do Extremo Sul Catarinense, UNESC.
Orientador: Prof. Esp. Clayton Schueroff.

CRICIÚMA, JUNHO DE 2011.

MATEUS DA LUZ BUZZANELLO

**PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA DE MALHAS DA CIDADE
DE CRICIÚMA/SC**

Trabalho de Fim e de Conclusão de Curso
apresentado para obtenção do grau de Bacharel
no curso de Ciências Contábeis da Universidade
do Extremo Sul Catarinense, UNESC.
Orientador: Prof. Esp. Clayton Schueroff.

Criciúma, 08 de junho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Clayton Schueroff, Esp. Orientador

Prof. Manoel Vilsonei Menegali, Esp. Examinador

Prof. Adair Mário Moro, Esp. Examinador

**Dedico este trabalho aos meus pais e à
minha irmã, que juntos sempre foram e
sempre serão a minha fortaleza. Vocês
serão para sempre as pessoas mais
importantes da minha vida.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me proporcionar a vida e por abençoá-la todos os dias.

Aos meus pais, Nercides Buzzanello e Maria de Lourdes da Luz Buzzanello, e a minha irmã, Cíntia da Luz Buzzanello, que são as pessoas que estão do meu lado durante toda a minha vida, me apoiando e me ensinando o caminho correto a ser seguido.

Agradeço a minha namorada, Ana Paula Manganeli Pavan, que sempre compreendeu os momentos de ausência, e que, além disso, muito me incentivou para que fosse possível concluir este trabalho.

Aos meus amigos e colegas de classe, os quais estiveram comigo durante esta caminhada e estarão para sempre gravados na minha memória e no meu coração, em especial: Luciano Netto Cancelier (*in memoriam*), Maiko Mendes Correa, Maurício Pietsch Arcaro, Moisés de Mattia, Rafael dos Santos, Rafael Maccarini Speck e Vitor Valentin Piuco Ghellere.

Ao meu tio, José Luiz da Luz e sua esposa Maria Cristina Zanette da Luz, que colaboraram muito com informações pertinentes ao estudo de caso deste trabalho e que muito auxiliaram para o término do mesmo.

Ao meu orientador, Prof. Esp. Clayton Schueroff, que mostrando competência deu grande auxílio e incentivo para a conclusão deste trabalho, mas sobre tudo, agradeço pela amizade conquistada no decorrer do curso.

Agradeço a toda a coordenação e professores do curso de Ciências Contábeis, pelas experiências e conhecimentos compartilhados ao longo do curso.

Enfim, agradeço a todos que de alguma maneira contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

BUZZANELLO, Mateus da Luz. **Proposta de um Método de Custeio para a Formação do Preço de Venda em uma Indústria de Malhas da Cidade de Criciúma/SC**. 2011. 64 p. Orientador: Clayton Schueroff. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

As organizações sempre almejam otimizar seus resultados, e no cenário atual, onde a concorrência é mais acirrada a cada dia que passa, faz-se necessária a utilização das ferramentas de gestão para que se consiga atingir tal objetivo. A contabilidade de custos se mostra como uma importante ferramenta de apoio à gestão empresarial, visto que, é dela que provêm as informações gerenciais sobre os processos produtivos, as quais auxiliarão os gestores no momento da tomada de decisão. Tais informações trazem dados sobre os gastos incorridos no processo produtivo, e analisando-os, torna-se possível formar os preços de venda adequados, bem como, verificar as margens de contribuição dos produtos, e identificar seus pontos de equilíbrio. Um dos fatores em que as organizações precisam estar atentas é para a implantação de um método de custeio adequado para o tamanho e para as pretensões da empresa, pois, o advento das informações gerenciais será decorrente deste sistema, e quando a empresa toma suas decisões baseando-se em dados gerados por um método de custeio impróprio, tais deliberações não serão as mais corretas possíveis. Diante disso, o objetivo deste trabalho consiste em identificar e propor um método de custeio adequado para uma indústria de malhas da região de Criciúma/SC, o qual auxilie na formação do preço de venda. Para tanto, a pesquisa realizada é considerada descritiva, a qual possui análise bibliográfica e estudo de caso, que foi realizado através de entrevistas e por meio de exame documental, cuja análise ocorreu de forma qualitativa. Com base neste estudo identificou-se que a empresa possui um sistema informal para a análise dos custos, sendo assim foi proposta à empresa a utilização do método de custeio variável, pois com base neste sistema, foram identificadas falhas na formação do preço de venda. Essas falhas existem quando da verificação dos custos variáveis, que atualmente são considerados pela empresa com um valor unitário de R\$ 16,47, porém, baseando-se no método de custeio variável, passa-se a considerar o valor de R\$ 18,47 por unidade produzida. Os resultados apontaram que a empresa deve gerar mais lucros se passar a analisar, para a formação do preço de venda, as informações gerenciais oriundas do sistema em questão, pois, como são considerados os valores dos custos variáveis incorretamente, a formação do preço de venda fica comprometida, entretanto, através do método de custeio variável, fica proporcionado à empresa gerar maiores resultados valendo-se da mesma margem de contribuição utilizada atualmente.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, Método de Custeio Variável, Formação do Preço de Venda.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Esquema de Custeio por Absorção	35
Quadro 2: Método de Custeio Variável	39
Quadro 3: Cálculo da Margem de Contribuição	41
Quadro 4: Etapas do Processo Produtivo	48
Quadro 5: Organograma	49
Quadro 6: Custo do Fio	50
Quadro 7: Custo dos Aviamentos	51
Quadro 8: Custos Considerados pela Empresa	52
Quadro 9: Custos Variáveis	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Análise da Margem de Contribuição	58
Tabela 2: Análise da Margem de Contribuição Unitária	58
Tabela 3: Ponto de Equilíbrio	59

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Ponto de Equilíbrio	43
Gráfico 2: Custos <i>versus</i> Despesa Total	53
Gráfico 3: Custos Variáveis <i>versus</i> Despesa Total.....	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A.C. = Antes de Cristo

ABC = *Activity Based Costing* (Custo Baseado em Atividades)

Acumul. = Acumulado

CNPJ = Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

Custos Var. = Custos Variáveis

DRE = Demonstração de Resultado do Exercício

Esp.= Especialista

Kg = Quilogramas

Ltda. = Limitada

M. Contr. = Margem de Contribuição

ME = Micro Empresa

Prof. = Professor

Quant. = Quantidade

Unit. = Unitário (a)

R\$ = Reais

% = Por Cento

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problema.....	13
1.2 Objetivo da Pesquisa	14
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia de Pesquisa	16
2. TERMOS E VARIÁVEIS	18
2.1 Indústria de Malhas	18
2.2 Evolução Histórica do Custo.....	20
2.3 Contabilidade de Custos	21
2.4 Conceitos Fundamentais de Custos.....	22
2.4.1 Gasto	23
2.4.2 Desembolso	24
2.4.3 Investimento	25
2.4.4 Custo	25
2.4.5 Despesa.....	26
2.4.6 Perda	27
2.5 Classificação dos Custos	28
2.5.1 Custos Diretos	28
2.5.2 Custos Indiretos	29
2.5.3 Custos Fixos	30
2.5.4 Custos Variáveis	32
2.6 Métodos de Custeio	33
2.6.1 Custeio por Absorção	33
2.6.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	35
2.6.3 Custeio Direto ou Variável.....	38
2.7 Margem de Contribuição	40
2.8 Ponto de Equilíbrio.....	42
2.9 Formação do Preço de Venda	44
3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	46
3.1 A Empresa.....	46
3.2 Processo Produtivo	47
3.3 Estrutura Organizacional.....	48

3.4 Método de Custeio Utilizado na Empresa	50
3.4.1 Formação do Preço de Venda	53
3.5 Proposta de um Método de Custeio	54
3.5.1 Formação do Preço de Venda	56
3.5.2 Margem de Contribuição	57
3.5.3 Ponto de Equilíbrio.....	59
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS.....	63

1. INTRODUÇÃO

Abordar-se-á sobre o tema e problema desta pesquisa, a qual busca identificar um método de custeio adequado para uma indústria de malhas. Será apresentado também, o objetivo geral da pesquisa e os objetivos específicos, os quais auxiliarão para obtenção dos resultados esperados.

Além disso, serão expostas a justificativa e a metodologia utilizada na referida pesquisa.

1.1 Tema e Problema

No passado muitas empresas sobreviviam mesmo sem a existência de uma gestão eficaz, não se fazia necessário que uma organização tivesse muitos controles internos, às vezes mesmo sem tais controles estas instituições eram capazes de gerar lucros. Uma das razões que possibilitavam às instituições não se preocuparem em demasia com os controles internos, custos de produção, margens de lucro, preço de venda, entre outros, era o fato de não existir uma concorrência tão acirrada.

Com o passar dos anos e com o aumento da globalização diversas empresas estrangeiras trouxeram seus produtos e/ou serviços para o mercado brasileiro, muitos destes tinham mais qualidade e menores preços do que os, até então, praticados no país. A vinda de empresas do exterior para o Brasil foi aumentando gradativamente, e como consequência disso, houve um crescimento contínuo da concorrência.

Aumento este, que fez com que as empresas nacionais percebessem que era preciso aumentar a qualidade e diminuir os preços dos seus produtos e/ou serviços. As instituições notaram também que para acontecer esta mudança era imprescindível que se tivesse total conhecimento sobre os seus processos produtivos, e através da implantação de métodos de custeio capazes de gerar informações proveitosas aos gestores da empresa, tais como, custo de produção,

análise de margem de contribuição e formação de preço de venda, isso se tornaria possível.

Com intuito de gerar informações gerenciais aos administradores das organizações, a Contabilidade de Custos surge como uma forte aliada no que se diz respeito à gestão dos negócios. Esta, através de análise de indicadores, possibilita aos gestores tomar decisões mais precisas, as quais devem levar a empresa para o rumo certo. Por meio de tais análises é possível formar o preço de venda adequado para cada produto, pode-se identificar qual produto tem maior margem de contribuição e torna-se possível descobrir os desperdícios da produção.

O setor das Indústrias de Confeção é bastante desenvolvido nacionalmente, e no estado de Santa Catarina é um setor que movimenta boa parte da economia e gera muitos empregos, especialmente na região do Vale do Itajaí. Para conseguir entrar no mercado, uma nova indústria de malhas deve ter controle total dos seus números, a fim de conseguir qualidade e menores preços, caso contrário esta empresa provavelmente não terá um “tempo de vida” muito longo.

Neste sentido, este trabalho será desenvolvido buscando identificar um método de custeio que gere informações capazes de auxiliar na tomada de decisão, ou seja, busca-se encontrar um método de custeio eficaz para uma indústria de malhas situada na cidade de Criciúma/SC.

Diante do exposto levanta-se o seguinte questionamento: qual a configuração ideal de um sistema de custeio para uma indústria de malhas localizada na cidade de Criciúma/SC?

1.2 Objetivo da Pesquisa

O objetivo geral deste trabalho está concentrado em propor um método de custeio eficaz para uma indústria de malhas.

Para alcançar o objetivo geral, são apresentados os seguintes objetivos específicos:

- Pesquisar na literatura existente os principais métodos de custeio;
- Levantar o método de custeio atualmente utilizado pela indústria de malhas objeto de estudo;

- Identificar o método de custeio, a partir do levantamento prático e teórico, eficaz para a indústria em estudo.

1.3 Justificativa

A partir de decisões estratégicas tomadas pelos gestores, as organizações passam diariamente por transformações, sejam estas, financeiras, estruturais, em seu processo produtivo, entre outras. Sabe-se que existem grandes dificuldades em um procedimento de tomada de decisão, para que tal procedimento seja eficaz, faz-se necessário que se obtenha informações precisas a fim de que seja escolhido o rumo certo para a instituição.

Obter informações gerenciais sobre os custos dos processos produtivos é bastante significativo para uma empresa. É importante que se saiba o quanto foi gasto para produzir determinado produto, a fim de encontrar, posteriormente, o valor de venda adequado, sabendo assim se o referido produto terá uma boa margem de contribuição e se terá, ou não, espaço no mercado.

Neste sentido a presente pesquisa tem sua justificativa na busca pelo método de custeio que melhor se adéque em uma indústria de malhas, ressaltando a importância em gerar informações para a tomada de decisão, tornando-se assim uma ferramenta imprescindível da gestão empresarial.

Um dos motivos para esta pesquisa está no fato da dificuldade existente em encontrar um sistema de custeio padrão para as indústrias, isso porque, comparando-se empresas de um mesmo ramo, encontram-se diversas particularidades referentes a produtos e a processos produtivos. Outra motivação para esta pesquisa está no fato de que a contabilidade de custos é uma técnica desenvolvida para atender as indústrias, a fim de auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Salienta-se, ainda, que as empresas buscam sempre a otimização dos resultados e é o sucesso das decisões tomadas pelos gestores que vai garantir, ou não, a continuidade da empresa.

Sob o ponto de vista prático, esta pesquisa se justifica pelo fato de que, baseando-se no conhecimento teórico, será identificado um sistema de custeio eficaz para uma indústria de malhas. Tal sistema irá gerar informações gerenciais para uma indústria de malhas da região de Criciúma/SC, sendo um facilitador para os gestores na tomada de decisão e assim, auxiliando para que se alcance as metas estipuladas no planejamento estratégico.

1.4 Metodologia de Pesquisa

Tratar-se-á sobre a caracterização da pesquisa, serão elencados os procedimentos necessários para a realização da referida pesquisa. De acordo com Andrade (2005, p. 119), pesquisa é o “conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”.

Esta pesquisa incide sobre três tipologias diversas, podendo ser identificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

No que diz respeito aos objetivos a presente pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva, pois a mesma tem o objetivo de descrever a análise de um sistema de custeio eficaz para uma indústria de malhas. Segundo Vergara (2007, p. 47), a pesquisa descritiva “não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Cervo e Bervian (1996, p. 49), defendem que a pesquisa descritiva:

“observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.”

Quanto aos procedimentos, realizou-se uma pesquisa bibliográfica. Marconi (2008, p. 57) relata que a pesquisa bibliográfica:

abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., sua finalidade é colocar o

pesquisador em contato direto com tudo o que já foi escrito, dito ou filmado sobre o assunto [...].

Segundo Vianna (2001, p. 43), esta pesquisa é de extrema relevância, pois, faz-se “necessário para que você possa fundamentar os argumentos que utilizará ao longo da elaboração de seu trabalho”.

Este trabalho teve também o estudo de caso como um dos procedimentos, conforme Triviños (1987), estudo de caso é considerado como uma categoria de pesquisa no qual o objetivo é aprofundar a descrição de determinada realidade, tendo como objeto uma unidade a ser analisada. Referente à mesma questão Santos (2004, p. 30) observa que “estudar um caso é selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos”. Tal estudo será realizado em uma indústria de malhas da região de Criciúma/SC.

A fim de realizar uma análise sobre as informações coletadas, no que tange à abordagem do problema, esta pesquisa utilizou a análise qualitativa, na qual Vianna (2001, p. 122), explica que:

na pesquisa qualitativa você analisará cada situação a partir de dados descritivos, buscando identificar relações, causas, efeitos, conseqüências, opiniões, significados, categorias e outros aspectos considerados necessários à compreensão da realidade estudada e que, geralmente envolve múltiplos aspectos.

Richardson (1999, p. 80) elucida 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”.

De acordo com o exposto, por meio dos procedimentos metodológicos, pretende-se analisar e descrever os procedimentos usados na empresa estudada, e posteriormente através da pesquisa encontrar um sistema de custeio que melhor se adéque à indústria em questão.

2. TERMOS E VARIÁVEIS

Será abordado sobre a Indústria de Malhas, trazendo um breve histórico da mesma, e comentando sobre seu papel na economia no âmbito nacional, estadual e regional.

Falar-se-á também, sobre a evolução histórica do custo e da contabilidade de custos, e seus conceitos fundamentais, tais como: gasto, custo, desembolso, entre outros. Será comentado ainda, sobre as classificações dos custos, elucidando o que significam custos diretos, custos indiretos, custos fixos e custos variáveis.

Além disso, será explanado sobre alguns métodos de custeio, o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio variável.

2.1 Indústria de Malhas

Segundo o sítio <http://www.abit.org.br>, o desenvolvimento de tecidos é uma das mais antigas tecnologias humanas, a comprovação de tal informação, vem do fato de os mais velhos tecidos já conhecidos, datarem de aproximadamente 5.000 anos A.C.

O objetivo da indústria têxtil é a transformação de fibras em fios, feito isso, transformam-se os fios em tecidos e a partir daí se confeccionam peças de vestuário, peças de cama, mesa e banho, entre outras atividades.

De acordo com o sítio <http://www.abit.org.br>, a indústria de malhas tem uma interessante cadeia produtiva. O início de tudo se dá na extração da matéria-prima (como o algodão ou a lã, por exemplo), depois disso parte-se para a transformação da matéria-prima em fios, após esta etapa existe a tecelagem, depois a malharia, o beneficiamento dos tecidos e a confecção. Destaca-se ainda, que uma indústria têxtil pode ter todos os processos produtivos citados acima, ou ainda, especializar-se em um ou mais processos, por exemplo, uma indústria pode fazer somente a fiação, ou apenas a fiação e a tecelagem, ou ainda, exclusivamente a confecção, etc.

Conforme o sítio <http://www.administradores.com.br> a indústria têxtil deu um grande salto com a chegada da Revolução Industrial, a partir desse momento, as máquinas, até então movidas pela tração humana ou animal, passaram a ser ativadas por máquinas a vapor e posteriormente por motores elétricos.

No Brasil, diz-se que a Indústria Têxtil teve início antes mesmo da chegada dos portugueses, visto que os povos indígenas já desenvolviam primitivas técnicas de entrelaçamento de fibras, as quais eram utilizadas, entre outras finalidades, para a proteção corporal.

Porém, sabe-se que a história do Brasil é conhecida a partir de 1.500, após a chegada dos portugueses em território brasileiro. Segundo o sítio <http://www.fashionbubbles.com/moda/historia-da-industria-textil-no-brasil>, a partir de então, a indústria começou a desenvolver-se no Brasil, entretanto, de forma bastante desacelerada. Somente no ano de 1.844 tracejou-se a primeira política industrial brasileira, este fato, estimulou a industrialização, principalmente para o setor têxtil, que foi o pioneiro.

Ainda de acordo com o sítio acima descrito, o desenvolvimento da indústria no Brasil se deu de forma lenta, pode-se considerar a fase de implantação da indústria desde 1.844 até 1.913, depois disso passou-se para a fase da consolidação da indústria têxtil brasileira, fase esta, em que as indústrias começaram a crescer e a automatizar seus processos produtivos e realmente começaram a consolidar-se, até chegar à fase atual, onde existem grandes empresas no setor, inclusive com reconhecimento mundial.

Segundo o sítio <http://www.sc.gov.br> o estado de Santa Catarina possui um lugar de destaque na indústria têxtil nacional, visto que, mais de 15% do PIB têxtil brasileiro é oriundo das organizações catarinenses. Isso faz com que, no ranking nacional de exportações do setor, Santa Catarina ocupe a segunda colocação.

O destaque catarinense no âmbito nacional é alavancado principalmente pela região do Vale do Itajaí, a qual é o pólo da indústria têxtil do estado. Sendo que, em se tratando de municípios, a cidade de Brusque é a principal fabricante de produtos têxteis catarinense, prevalecendo na cidade a fabricação de produtos de cama, mesa e banho.

A região de Criciúma também possui um lugar de destaque na indústria têxtil catarinense, pois esta região é detentora da terceira posição no que diz

respeito à produção de jeans nacional, além disso, é o maior pólo estadual do setor de confecções.

2.2 Evolução Histórica do Custo

Com a chegada da Revolução Industrial, no século XVIII, diversas máquinas foram criadas e vários processos produtivos foram inventados. Para acompanhar tamanha evolução a contabilidade também precisou evoluir, assim, a contabilidade de custos começou a ganhar o seu espaço.

Martins (2003, p. 19) explica que “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

De acordo com Martins (2003, p. 20) no período anterior à Revolução Industrial os bens eram produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que geralmente não constituíam pessoas jurídicas. As entidades jurídicas eram formadas basicamente por comércios, deste modo era bastante fácil para se verificar o valor de compra dos bens, bastando apenas averiguar a documentação de aquisição dos mesmos.

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador que, para o levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. (MARTINS, 2003, p. 20)

Segundo Martins (2003, p. 20), o contador sentiu a necessidade de adaptar os métodos utilizados nas empresas comerciais, para que pudessem ser aplicados nas indústrias. Deste modo, passou-se a reconhecer como estoque apenas o valor pago pelas compras dos bens, valores relacionados a juros, encargos financeiros, despesas com vendas, honorários dos proprietários, etc., não iriam compor os estoques, mas sim, seriam considerados como despesas do período. Assim, o valor dos produtos estocados na indústria deveria ser correspondente ao valor das “Compras” na empresa comercial. Enquanto que, para

compor o valor dos custos, passou-se a considerar apenas os valores sacrificados com os fatores de produção utilizados na obtenção dos produtos.

Martins (2003, p. 21) elucida que:

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais 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 de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Martins (2003, p. 21) também explica que:

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Desta maneira, pode-se dizer que até o advento da Revolução Industrial utilizava-se basicamente a Contabilidade Financeira, e que esta grande revolução foi um fator que contribuiu em grande escala para o surgimento da Contabilidade de Custos. Vale ressaltar que, ao surgir, a Contabilidade de Custos possuía apenas a função de mensurar o valor dos estoques e do resultado, porém, com o passar dos anos verificou-se um novo potencial para a mesma, a função gerencial. Salienta-se ainda, que em um grande número de empresas este novo potencial da Contabilidade de Custos é mais importante do que o motivo que a fez surgir (verificação de estoques e resultado).

2.3 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos vem ganhando cada vez mais visibilidade e relevância no meio empresarial, atualmente ela exerce papel de extrema importância nas empresas. Conforme Santos (2006, p. 11), a contabilidade de custos nasceu com função exclusiva de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apurar resultados, porém, nas últimas décadas ela começou a gerar informações que

auxiliam nos controles e na tomada de decisão, as quais são de grande importância para a contabilidade gerencial.

Martins (2003, p. 21) afirma que no que diz respeito aos controles, a mais importante missão da contabilidade de custos é “fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriormente definidos”. Martins (2003, p. 22) também elucida que no que tange a decisão, a contabilidade de custos é de extrema importância, pois a mesma:

consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

É possível perceber, através do exposto acima, que atualmente a contabilidade de custos tem como principal papel a geração de informações gerenciais, auxiliando nos controles e na tomada de decisão, e por este motivo ela passou de um estágio de mera auxiliar do controle dos estoques e avaliação de resultados, para um estágio bastante significativo dentro das organizações.

2.4 Conceitos Fundamentais de Custos

Muitas vezes faz-se certa confusão no que diz respeito às terminologias de custos, principalmente quando não é feita a devida distinção entre gastos, custos e despesas. Para analisar os custos de uma instituição é necessário que se saiba o que realmente são custos, o que são despesas, o que são desembolsos, etc., caso contrário, as decisões estarão sendo tomadas com base em informações incorretas.

2.4.1 Gasto

Os bens e serviços obtidos pelas empresas acarretam em sacrifícios financeiros para as mesmas, tais sacrifícios são chamados de gastos. Esta definição é dada por Martins (2003, p. 24), ele explica que gasto é a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Neste sentido, Berti (2009, p. 20) esclarece que os gastos são os sacrifícios financeiros com que uma determinada instituição deve arcar para que consiga adquirir bens e/ou contratar serviços. Sua representação é feita com base na promessa de entrega de ativos, na maioria das vezes dinheiro.

“Somente é considerado gasto no momento que existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento.” (BERTI, 2009, p. 20)

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 31) elucidam que:

É importante não confundir gastos com desembolsos. Frequentemente ouvimos pessoas dizerem “gastei muito dinheiro”. Na realidade, o dinheiro não é gasto, ele é desembolsado. O que é gasto, ou seja, consumido, são os bens e serviços obtidos por meio do desembolso passado, presente e futuro.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 30) conceituam gasto esclarecendo que trata-se do “consumo genérico de bens e serviços ou, em outras palavras, dos fatores de produção”.

Wernke (2007, p. 3) também explica que:

O termo *Gasto* é utilizado para descrever as ocorrências nas quais a empresa depende de recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas. É um conceito abrangente e pode englobar outros termos na área de custos. Ou seja, um gasto pode ser relacionado a algum investimento (como a compra de máquinas e equipamentos) ou a alguma forma de consumo de recursos (custos fabris ou despesas administrativas).

Berti (2009, p. 20) ainda comenta que ao tratar sobre Gasto, pensa-se num termo genérico, ou seja, a expressão Gasto pode referir-se tanto aos custos quanto às despesas.

Sendo assim, observa-se que os gastos ocorrem no momento da obtenção de bens ou serviços para a entidade. Salienta-se também, que ao falar sobre gastos, pode-se estar abordando sobre custos, despesas, ou até mesmo investimentos, pois trata-se de um conceito bastante abrangente.

2.4.2 Desembolso

A saída do dinheiro da empresa, seja ela do caixa ou da conta bancária da entidade, é denominada de desembolso. Segundo Berti (2009, p. 20) desembolso “é o pagamento resultante de uma compra (aquisição) de um bem ou de um serviço. É a saída financeira da empresa, entrega de ativos a terceiros”.

Neste sentido, Dutra (2003, p. 33) explana que “desembolso é tirar do bolso, significa pagar ou quitar. Ele ocorre após a aquisição da propriedade de um bem ou serviço, porém antes ou após sua posse”.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 30) dizem que os desembolsos são “saídas de dinheiro do caixa ou das contas bancárias das empresas, ou seja, entrega a terceiros de parte dos numerários da empresa”.

Em conformidade às citações acima, Ferreira (2007, p. 18) elucida que “o desembolso é o pagamento correspondente à aquisição de um bem ou serviço”.

Ainda é lembrado por Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 30) que “em relação ao momento da contabilização dos gastos, os desembolsos podem ocorrer antes (pagamento antecipado), no momento (pagamento à vista) ou depois da ocorrência dos gastos (pagamento a prazo)”.

Desta maneira, define-se desembolso como o pagamento de um gasto, ou seja, a saída de dinheiro da empresa para quitar a obtenção de um bem ou serviço, sendo que esta quitação pode ser efetuada antecipadamente, à vista, ou até mesmo a prazo.

2.4.3 Investimento

Os investimentos são gastos que farão parte do patrimônio da entidade. De acordo com Martins (2003, p. 25) investimento trata-se de um “gasto ativado em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”.

Martins (2003, p. 25) ainda esclarece que:

todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

Conforme Wernke (2007, p. 3) “classificam-se como *Investimentos* os gastos efetuados na aquisição de ativos (bens e direitos registrados em conta do Ativo no Balanço Patrimonial) com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros”.

Segundo Ferreira (2007, p. 15) “investimento é o gasto que tem como contrapartida um ativo”.

Desta forma, compreende-se que os investimentos correspondem às aquisições de bens ou serviços que serão incorporados ao patrimônio da empresa na forma de um ativo, com a expectativa de gerarem desenvolvimento econômico para futuros períodos.

2.4.4 Custo

No momento da fabricação de um produto ou na execução de determinado serviço ocorrem gastos, tais gastos são definidos como custos.

Martins (2003, p. 25) refere-se aos custos dizendo que os mesmos se tratam de um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, ou seja, “o custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e

serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. (MARTINS 2003, p. 25)

Padoveze (2009, p. 310) ainda afirma que os Custos “são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer seus produtos”. Os custos “de modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa”. (PADOVEZE 2009, p. 310)

Wernke (2007, p. 4) afirma que classificam-se como custos, “os insumos de produção consumidos desde a fase inicial de fabricação até a etapa em que o produto está completamente pronto”.

Ferreira (2007, p. 15) explica que:

Custo é o gasto necessário à produção de bens ou serviços. Corresponde a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. A matéria-prima, a depreciação, os salários, o aluguel etc., necessários à produção de um bem, representam custos.

Em sentido estrito, o custo só existe durante o processo de produção do bem ou serviço, assim, enquanto o produto está em fase de fabricação, os valores agregados na sua produção são tratados como custos. Os gastos posteriores à produção, necessários à administração e comercialização do produto, não são custos, e sim despesas.

Em conformidade com os autores citados acima, Berti (2009, p. 23) assegura que “Custo é o gasto com a fabricação do produto (processo produtivo)”, o autor comenta também que o custo irá comprometer o resultado apenas com a parcela do gasto pertencente aos produtos vendidos, ou seja, os custos com produtos que ficaram no estoque não influenciarão imediatamente no resultado da empresa.

Deste modo, chega-se a definição de que os gastos incorridos durante o processo produtivo, ou durante a prestação de um serviço, são considerados custos, podendo citar como exemplos a matéria-prima consumida, a mão-de-obra dos operários da fábrica e a depreciação de máquinas e equipamentos.

2.4.5 Despesa

Despesas são gastos que ocorrem fora do processo de fabricação e que tem como objetivo final a geração de receitas.

As despesas, de acordo com Berti (2009, p. 20), tratam-se de todo “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Neste sentido, Martins (2003, p. 26) ainda afirma que “as despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”.

Ferreira (2007, p. 16) afirma que:

Despesa é a redução patrimonial intencional com o objetivo da realização de receitas. Pode decorrer da redução do ativo ou do aumento do passivo exigível. Representa um sacrifício patrimonial voluntário, necessário à geração de receitas.

Segundo assegura Padoveze (2009, p. 310), as despesas “de modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais.

Wernke (2007, p. 4) alega que:

O conceito de *Despesas* abrange o valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta. Este conceito é empregado para identificar, no caso de uma fábrica, os gastos não relacionados com a produção, mas que são necessários ao funcionamento da organização, ou seja, os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa (como despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras).

Assim sendo, as despesas são gastos necessários para a entidade, gastos estes, que não estão ligados ao processo de produção, entretanto, possuem como objetivo a geração de receitas. Como exemplo pode-se mencionar os salários dos departamentos administrativos e as comissões sobre vendas.

2.4.6 Perda

No que tange a perdas, Berti (2009, p. 21) explana que “são bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntária”.

Martins (2003, p. 26) complementa explicando que a perda “não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita”.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 36) afirmam que as perdas são:

Gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco geram receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem. Esses gastos não mantêm nenhuma relação com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos.

Diante do exposto, afirma-se que o termo perda pode ser utilizado diante de gastos anormais e involuntários que não geram novos bens ou serviços e também não possuem objetivo de obtenção de receitas. Mencionam-se como exemplos furtos, inundações e incêndios.

2.5 Classificação dos Custos

Para melhor identificar os custos, eles podem ser classificados em diretos e indiretos e também em fixos ou variáveis.

Tal identificação auxilia na gestão dos custos, pois, é através dela que se sabe se um custo deve ser alocado diretamente a determinado produto ou se deve ser rateado para todos os produtos.

2.5.1 Custos Diretos

Existem custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos fabricados, estes são identificados como custos diretos.

Ferreira (2007, p. 23) explica que os custos diretos “são os custos apropriados diretamente a cada produto fabricado, sem a necessidade de rateios ou estimativas. Podem perfeitamente ser identificados na composição do custo do produto”.

Baseando-se em Santos (2006, p. 55), “consideram-se como custos diretos todos aqueles que são diretamente imputáveis ao produto ou serviço - unidade de custo -, isto é, mesuráveis em relação à mesma”.

Conforme Martins (2003, p. 48):

alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida).

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 73) esclarecem que os custos diretos são aqueles em que, de certo modo, existe facilidade para mensurá-los e alocá-los junto aos produtos fabricados ou serviços prestados. E por serem de fácil identificação, os custos diretos não necessitam de nenhuma forma de rateios ou estimativas para serem relacionados aos produtos ou serviços.

Sendo assim, “os custos diretos são todos os custos aplicados diretamente ao produto, não necessitando do critério de rateios, podendo ser identificados no produto”. (SANTOS, 2006, p. 55)

Ferreira (2007, p. 23) ainda elucida que:

Havendo um único produto sendo fabricado, todos os custos são diretos. Quando a indústria fabrica um único produto, todo o esforço de produção é relacionado a ele e todos os custos são apropriados a este produto. Portanto, a divisão dos custos em diretos e indiretos só é aplicável quando são considerados 2 ou mais produtos.

Compreende-se, portanto, que quando é possível identificar e alocar os custos diretamente aos produtos, sem se fazer necessária a utilização de critérios de rateios ou estimativas, trata-se de um custo direto. Convém citar como exemplo as matérias-primas, materiais de embalagem e a mão-de-obra direta.

2.5.2 Custos Indiretos

Os custos que são apropriados indiretamente aos produtos, ou seja, exigem formas de rateios ou estimativas para sua apropriação, como o próprio nome sugere, são classificados como custos indiretos

Segundo Martins (2003, p. 49) custos indiretos são todos aqueles que “realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de

alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”.

Martins (2003, p. 49) ainda reforça seu pensamento esclarecendo que “cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 75) afirmam que os custos indiretos são aqueles que:

Por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc. Necessitam, portanto, da utilização de algum critério para rateio para sua alocação.

Ferreira (2007, p. 24) também comenta que os custos indiretos “são aqueles apropriados aos produtos fabricados mediante rateios ou estimativas, por não poderem ser identificados de forma precisa na composição dos custos dos produtos”.

A classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito à relação dos custos com os produtos fabricados, isto é, se os custos podem ou não ser identificados, objetivamente, na composição dos gastos com a fabricação de cada produto. (FERREIRA, 2007, p. 24)

Diante disso, nota-se que, por serem de difícil identificação e alocação aos produtos fabricados, os custos indiretos são aqueles que necessitam da utilização de critérios de rateios ou estimativas para serem devidamente relacionados aos produtos. Pode-se ter como exemplo o aluguel e o seguro da fábrica e a depreciação dos equipamentos de produção.

2.5.3 Custos Fixos

Os custos fixos são aqueles que mantêm seu valor mesmo que a produção sofra alterações. Os custos fixos, de acordo com Santos (2006, p. 57), “são os custos que não se alteram quando o nível de atividade aumenta ou se reduz”.

Em consenso com isto, Martins (2003, p. 50) exemplifica um custo fixo dizendo que “o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um Custo Fixo”.

57)
Todavia, isso não significa que os custos fixos são absolutamente constantes em todos os casos; por exemplo, se a administração resolver aumentar a remuneração do supervisor de produção, haverá um acréscimo nos custos fixos, mas, como isto não ocorre em razão do aumento do nível de atividade, o custo continua sendo considerado “fixo”. (SANTOS, 2006, p.

Em concordância com os autores citados acima, Ferreira (2007, p. 28) comenta que os custos fixos “são os custos cujos valores totais independem da quantidade produzida, ou seja, não sofrem variações em razão do volume de produção”.

De acordo com Ferreira (2007, p. 29):

O custo fixo pode ser dividido em:

1 – *repetitivo* – quando o seu valor é igual em vários períodos. É o caso do aluguel da fábrica e da depreciação dos equipamentos, cujos valores normalmente se repetem a cada mês;

2 – *não repetitivo* – quando o seu valor é diferente em cada período, muito embora não dependa da quantidade produzida. É o caso dos gastos com manutenção, cujo valor costuma sofrer pequenas variações a cada mês.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 67) discorrem que os custos fixos “são aqueles custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção”.

Desta maneira, define-se o custo fixo como aquele que não altera seu valor mesmo que o volume da produção sofra variações, aumentando ou diminuindo a quantidade produzida. Vale ressaltar, que o custo fixo pode sofrer alteração do seu valor, entretanto, tal alteração não é provocada pela variação da produção, e sim por outros fatores, podendo elencar como exemplos, o aumento do salário do gerente de produção, ou a variação do valor das manutenções.

2.5.4 Custos Variáveis

Os custos variáveis são exatamente aqueles que têm variações do seu valor conforme a alteração da produção. De acordo com Santos (2006, p. 62) são considerados custos variáveis “todos os custos cujo total depende do nível de atividade, isto é, crescem ou decrescem junto com o nível de atividade, porém não sempre na mesma proporção”.

Martins (2003, p. 49-50) exemplifica quando diz que:

o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, neste exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis.

Conforme Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 71) os custos variáveis são:

aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido.

Assim como os autores citados acima, Wernke (2007, p. 8) assegura que “os *Custos Variáveis* são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis do período”.

Assim sendo, pode-se dizer que os custos variáveis são aqueles que sofrem alterações de acordo com o desempenho da produção, ou seja, quando a produção aumenta, o total dos custos cresce, e quando a produção diminui o total dos custos decresce. Como exemplo tem-se a matéria-prima.

É sabido também que nem sempre a variação dos custos ocorre na mesma proporção que a variação da produção, alguns autores chamam este tipo de gasto de custos semivariáveis. Pode-se dar como exemplo a água e a energia elétrica, que sofrem variação a partir de um determinado ponto, antes disso paga-se apenas a “taxa”, a qual possui um valor fixo.

2.6 Métodos de Custeio

Existem diferentes métodos de custeio que auxiliam na tomada de decisão. Tais métodos diferenciam-se por algumas particularidades, alguns são mais simples, porém, não são muito eficazes na gestão dos negócios, outros, mais complexos, auxiliam bastante na tomada de decisão.

2.6.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é um método que engloba todos os gastos com a produção e apropria-os aos produtos, ou seja, todos os custos são “encaixados” nos produtos ou serviços. De acordo com Wernke (2007, p. 19) “o Custeio por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período”.

Segundo Santos (2006, p. 98) “como o próprio nome indica, este sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos”.

Conforme Berti (2009, p. 60):

O método de custeio por absorção consiste em apurar o custo de bens, atribuindo-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis ocorridos no processo de produção. Nele os custos diretos são atribuídos aos produtos por meio das quantidades efetivamente consumidas de recursos.

Neste sentido, Wernke (2007, p. 19) afirma que:

Com isso, os produtos “absorvem” todos os gastos classificáveis como custos – matérias-primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel do prédio industrial etc. -, independentemente de sua natureza, se custos fixos ou não, se custos diretos ou não.

Wernke ainda elucida que “este método é mais adequado para finalidades contábeis, como avaliar estoques e determinar valor total de custo dos produtos vendidos a ser registrado na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)”.

Em consonância às afirmações anteriores, Martins (2003, p. 37) expõe que:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

“A consequência é que nesse sistema se obtém um custo total do produto/mercadoria ou serviço, que, acrescido de um resultado desejado, aponta certo preço de venda”. (SANTOS, 2006, p. 98)

Existem algumas vantagens em se utilizar o Método de Custeio por Absorção, entre elas, Wernke (2007, p. 19-20) enfatiza as seguintes:

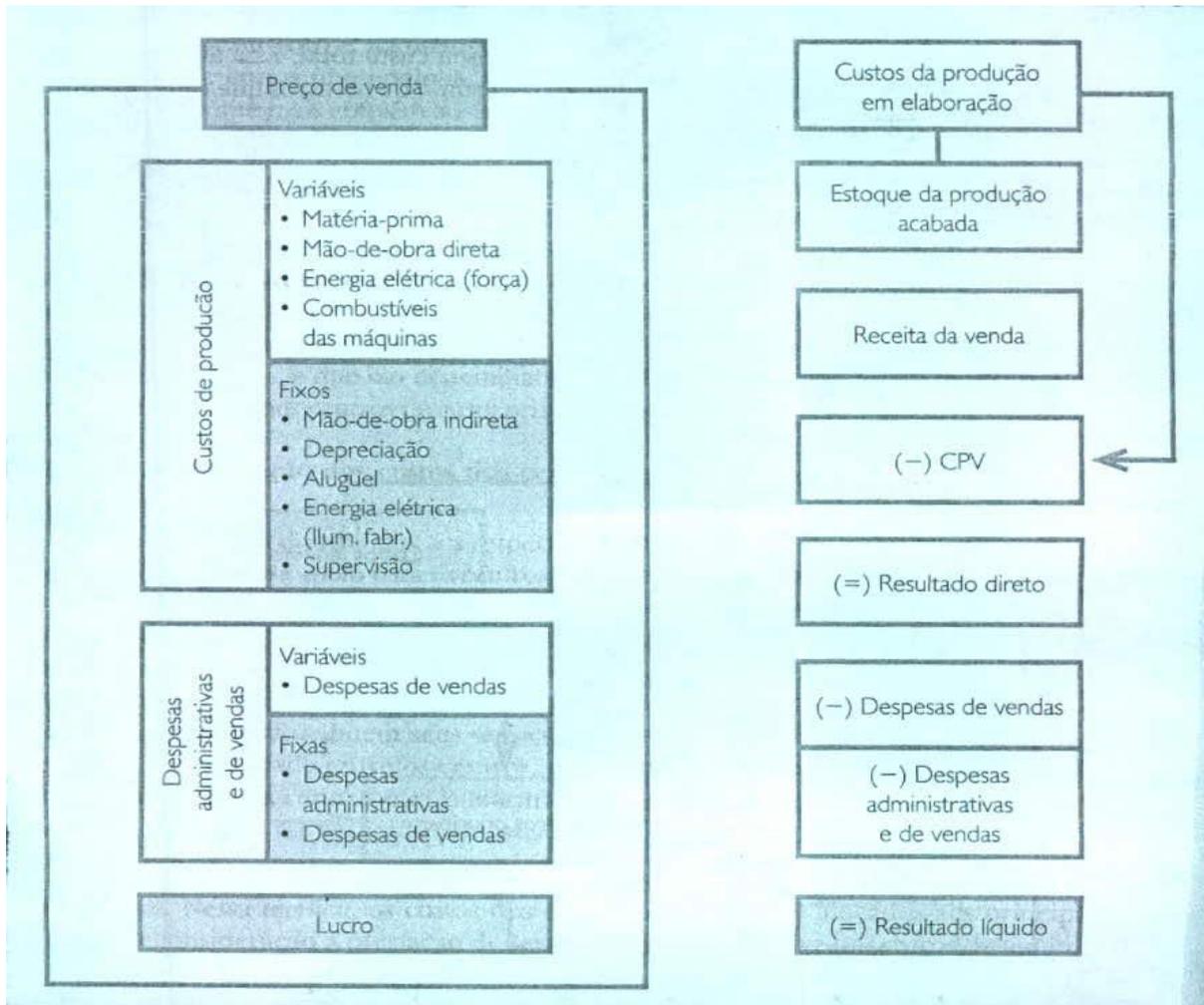
1. Atende à legislação fiscal (Imposto de Renda) e deve ser utilizado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à Contabilidade. A integração do sistema de custos à Contabilidade ocorre quando os valores apropriados de custos estão inseridos na Contabilidade, quando a apropriação é realizada com a observância dos Princípios Contábeis e os valores dos custos de cada produto estão apoiados em registros, cálculos e mapas que evidenciam o trajeto desde a origem (registros contábeis) até o destino (produtos acabados ou em elaboração);
2. Permite a apuração dos custos por “centros de custos”, pois para ser adotado o Custeio por Absorção requer que a empresa seja dividida contabilmente em “centros de custos”. Com isso é possível avaliar o desempenho de cada departamento da organização;
3. Por absorver todos os custos de produção (independentemente do tipo de custos), permite a apuração do custo total de cada produto.

Wernke (2007, p. 21) também aponta um fator desfavorável do uso do Método de Custeio por Absorção, segundo o autor, o ponto desfavorável é decorrente da utilização dos rateios para a distribuição dos custos entre departamentos e produtos, como nem sempre tais critérios são objetivos ou adequados a todos os fatores de custos, é possível que ocorram distorções no que diz respeito à rentabilidade dos produtos, podendo penalizar alguns e beneficiar outros produtos.

Deste modo, conclui-se que o método de custeio por absorção é aquele que apropria todos os custos aos produtos ou serviços. Com isso têm-se fatores

positivos, como o fato de ter todos os custos do período identificados, entretanto, existem pontos negativos, como o caso de haver distorção por causa dos métodos arbitrários de rateios. Observa-se ainda, que o método de custeio por absorção é o método aceito pela legislação fiscal brasileira.

O quadro a seguir ilustra o método de custeio por absorção:



Quadro 1: Esquema de Custeio por Absorção

Fonte: STARK (2007, p.164)

2.6.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O método de Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC, é uma ferramenta de gestão de custos que não utiliza nenhuma forma de rateios para

a apropriação dos custos (as quais muitas vezes podem ser arbitrárias), este método aloca os custos aos produtos com base nas atividades da empresa.

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 181) “os sistemas de custeio atuais foram criados a cerca de um século. Seus principais objetivos consistem na geração de informações sobre oportunidades de melhorias dos desempenhos das empresas, em termos de resultado econômico”.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 183-184) afirmam que no ambiente tradicional de trabalho, até a década de 70, os processos produtivos não possuíam muita automatização, e os maiores gastos na produção eram com mão-de-obra e matérias-primas. Sendo assim, a principal preocupação dos gestores era a de alocar corretamente os custos diretos aos produtos, já os custos indiretos ficavam, de certa forma, “esquecidos”, pois o valor dos mesmos era geralmente irrelevante. Porém, as empresas começaram a investir em automatizações e informatizações dos processos produtivos e como consequência disso, a participação da mão-de-obra foi sendo reduzida. Desta forma, as máquinas e equipamentos que substituíram a mão-de-obra, fizeram com que a participação dos custos indiretos aumentasse. Com isso, aumentou-se a preocupação dos gestores com relação aos custos indiretos e buscou-se novas formas para se apropriar e analisar tais custos.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 182) explanam que “O custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) é uma metodologia que surgiu como instrumento de análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Wernke (2005, p. 27) afirma que:

O ABC caracteriza-se pela tentativa de identificação dos gastos das diversas atividades desempenhadas por uma empresa, independentemente de que sejam executadas dentro ou fora dos limites físicos de um setor, departamento ou até mesmo da própria organização. Após identificar estas atividades, busca-se conhecer o montante de recursos consumidos por estas no período (geralmente de um mês), com relação aos salários, ao material de expediente, à energia elétrica, ao aluguel, à depreciação do equipamento fabril etc.

Bruni e Famá (2004, p. 181) afirmam também que “com as alterações nos panoramas dos negócios, os sistemas tradicionais começaram a ser questionados. Muitas das técnicas têm-se revelado inúteis no auxílio das decisões empresariais”.

Ainda de acordo com Bruni e Famá (2004, p. 181):

O custeio baseado em atividades ou, simplesmente, ABC, do inglês *Activity Based Costing*, difere do sistema de custeio tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. Dessa forma, objetiva fornecer metodologia mais coerente de alocação dos custos.

Segundo Santos (2006, p. 106) “a característica básica do custeio por atividade é a apropriação aos produtos, mercadorias e serviços de todos os custos diretos e indiretos possíveis, sejam eles fixos ou variáveis”.

Neste sentido Berti (2009, p. 73) afirma que:

o ABC é uma ferramenta de gestão de custos que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos ou com os serviços, já que o ABC não se aplica somente nas empresas industriais e sim, em qualquer tipo de empresa que utilize a contabilidade de custos.

Martins (2003, p. 87) afirma que “o custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Com relação aos custos diretos, Martins (2003, p. 87) elucida que pode acontecer a aplicação do método ABC, e o mesmo é recomendado, principalmente no que diz respeito aos custos referentes à mão-de-obra direta, mas, neste caso não ocorrerão grandes diferenças comparando-se aos “sistemas tradicionais”, visto que, a principal diferença advém do tratamento dado aos custos indiretos.

De acordo com Berti (2009, p. 73) “o ABC (*Activity Based Costing*), é um método de custeio que visa dar um tratamento nos custos indiretos tendo com base as atividades da empresa, independente de sua relação com volume”.

Martins (2003, p. 87-88) ainda frisa que “a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Sendo assim, chega-se à conclusão de que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) se difere dos sistemas de custeio tradicionais, pois o mesmo aloca os custos aos produtos com base nas atividades desenvolvidas na empresa, e não através de rateios com base nos volumes de produção. Pode-se afirmar também, que este método de custeio é uma excelente ferramenta de gestão de custos.

2.6.3 Custeio Direto ou Variável

O método de Custeio Direto ou Variável é aquele que apropria aos produtos somente os custos variáveis, os custos fixos são considerados diretamente como despesas.

Conforme explica Martins (2003, p. 198) o nascimento do Custeio Variável se deu a partir do conhecimento sobre as desvantagens e os riscos existentes quando da apropriação dos custos fixos aos produtos. Nasceu então, a idéia de se deixar de apropriar os custos fixos aos produtos, os quais passaram a ser tratados diretamente como se fossem despesas do período.

Segundo Martins (2003, p. 198):

Com base, portanto, no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Berti (2009, p. 65) elucida que:

A técnica do custeio direto parte do princípio de não ratear e não distribuir ao custo dos produtos ou dos serviços as parcelas de custos fixos. Na técnica do custeio direto todos os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição.

O que basicamente diferencia o custeamento direto do custeamento por absorção, é o tratamento dado aos custos fixos. Enquanto no custeamento por absorção os custos fixos são rateados aos produtos ou serviços, mediante normas apropriadas ou chaves de rateio, no custeamento direto, os custos fixos não são rateados e nem distribuídos aos produtos ou serviços, mas, levados diretamente à conta de lucros e perdas.

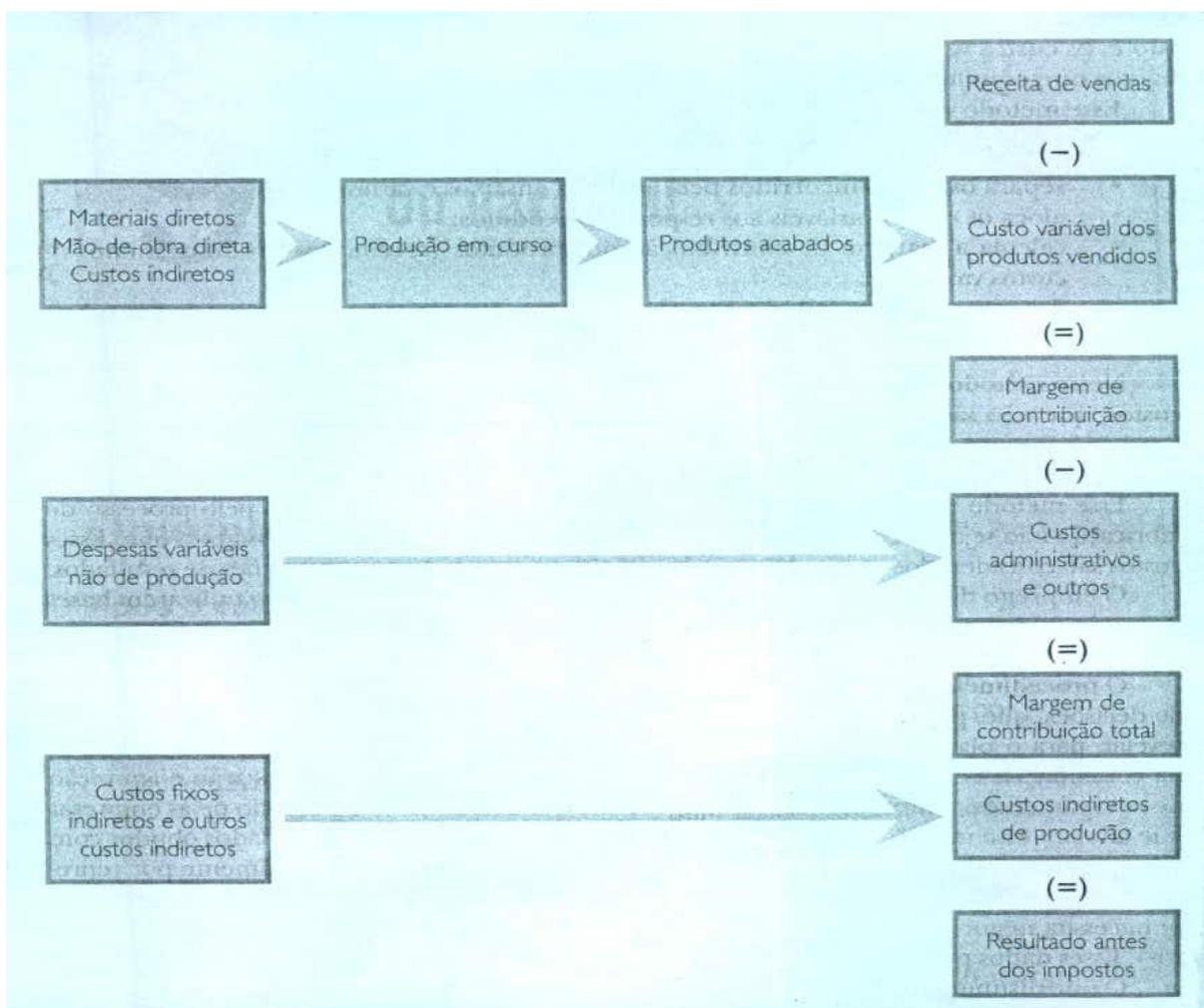
De acordo com Wernke (2004, p. 29) “o sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período”.

A premissa básica do custeio direto é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados. Os demais custos necessários para manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) devem

ser desconsiderados em termos de custo do produto. (WERNKE, 2004, p. 29)

Neste sentido, Bruni e Famá (2004, p. 212) afirmam que “os rateios de custos indiretos, formados em boa parte por custos fixos, podem distorcer os processos de tomada de decisões em finanças.” De acordo com Bruni e Famá (2004, p. 212), a solução encontrada para evitar as distorções provocadas pelos rateios, seria eliminá-los, ou seja, devem ser associados aos produtos apenas os custos variáveis, já os custos fixos seriam diretamente subtraídos da margem de contribuição, sem a utilização de nenhuma forma de rateio. Sendo assim, o processo de tomada de decisões estaria facilitado, pois, eliminando o rateio, eliminam-se também distorções do resultado.

O quadro a seguir ilustra o método de custeio variável:



Quadro 2: Método de Custeio Variável

Fonte: STARK (2007, p. 168)

Conclui-se, portanto, que o método de custeio direto ou variável é um sistema de custeamento gerencial que visa eliminar as distorções provocadas pelos rateios (muitas vezes arbitrários) dos custos fixos. Para que isso ocorra, os custos fixos são considerados diretamente como despesas do período e somente os custos variáveis compõem o custo dos produtos.

2.7 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição caracteriza-se por ser um indicador da lucratividade da empresa com cada produto, ou seja, ela identifica o valor que cada produto contribui para com a empresa.

A Margem de Contribuição, de acordo com Wernke (2007, p. 99), “pode ser conceituada como o valor (em R\$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período”.

“Entende-se por margem de contribuição a diferença entre o preço de venda e a soma das despesas e custos variáveis de um produto ou serviço”. (OLIVEIRA E PEREZ JR., 2005, p. 222)

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 222) asseguram que:

A margem de contribuição é, em outras palavras, a “sobra financeira” de cada produto ou divisão de uma empresa para a recuperação – ou amortização – das despesas e dos custos fixos de uma entidade e para a obtenção do lucro esperado pelos empresários.

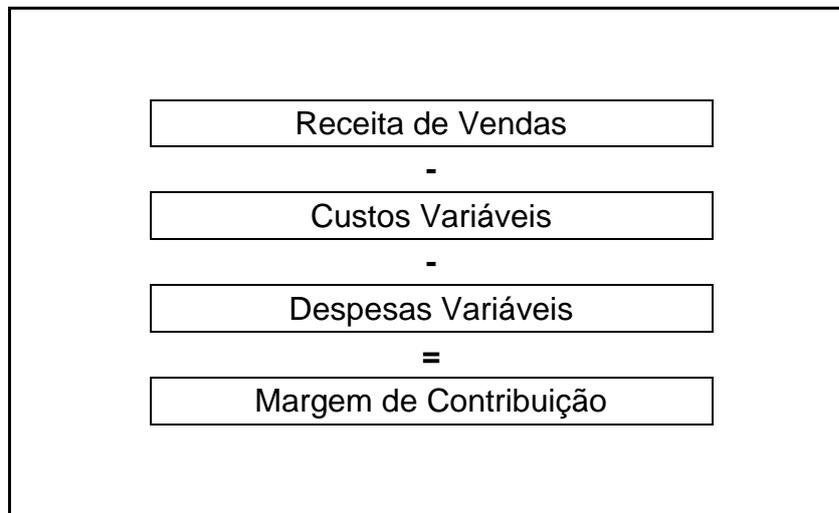
Padoveze (2009, p. 367) esclarece que “a margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir e vender o produto”.

Berti (2009, p. 69) afirma que a margem de contribuição é:

O montante que cada unidade do produto contribui para pagar o custo fixo da empresa e formar o lucro. Pode-se definir também como margem de contribuição a diferença entre o preço de vendas e o custo variável total do

produto. Entende-se como custo variável total a soma entre o custo variável de produção e o custo variável de vendas.

No quadro a seguir tem-se a fórmula utilizada para o cálculo da margem de contribuição:



Quadro 3: Cálculo da Margem de Contribuição

Fonte: Elaborado pelo autor

Wernke (2007, p. 99) ainda afirma que analisar a Margem de Contribuição é de suma importância para o auxílio à tomada de decisões de curto prazo. O autor ainda cita algumas vantagens e desvantagens do conhecimento da Margem de Contribuição, em valores reais ou em percentual, as quais seguem abaixo:

- a) Permitem avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais. Por exemplo: quando existir limite de matéria-prima ou de horas de trabalho disponíveis menor do que as necessárias para fabricar todos os pedidos em carteira, ou quando os pedidos são efetuados com preços e quantidades diferentes dos praticados normalmente;
- b) Auxiliam a administração a decidir que produtos devem merecer maior prioridade de divulgação (propagandas, brindes promocionais etc.) ou melhor exposição gôndloas ou prateleiras (no caso das empresas varejistas);
- c) Identificam quais produtos geram resultado negativo, mais que devem ser tolerados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
- d) Facilitam a decisão a respeito de quais seguimentos produtivos devem ser ampliados, restringidos ou até abandonados, pois quanto maior a margem de contribuição total proporcionada, mais interessante se torna o produto pela sua capacidade de geração de caixa. (WERNKE 2007, p. 99)

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 222-223) alegam que é possível obter excelentes informações gerenciais através da análise da margem de contribuição

por produto. Essas informações darão auxílio para tomar decisões importantes, como: qual é o produto cuja produção e venda devem ser alavancadas; quais são os produtos que dão menos contribuição e devem ser eliminados; se existe vantagem em realizar determinado processo fora da empresa; e qual o valor de descontos que pode-se conceder sem que se prejudique a apuração da margem de contribuição.

Sendo assim, afirma-se que a margem de contribuição é obtida através da diferença entre o preço de venda do produto e seu custo variável total (incluindo despesas variáveis de vendas). Trata-se de uma importante ferramenta de gestão, a qual capacita ao gestor avaliar quais são os produtos que rendem mais, e quais são aqueles que rendem menos, e a partir daí, tomar as decisões cabíveis para cada situação.

2.8 Ponto de Equilíbrio

O momento em que uma determinada empresa não possui lucros, mas também não apresenta prejuízo é conhecido como Ponto de Equilíbrio.

Denomina-se Ponto de Equilíbrio, conforme explica Padoveze (2009, p. 379), “o ponto em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas.”

Berti (2009, p. 147) assegura que:

Ponto de Equilíbrio é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos e despesas totais. Se a empresa operar acima desse nível, passa a ter um resultado positivo (lucro), abaixo desse nível o resultado é negativo (prejuízo).

Ainda de acordo com Padoveze (2009, p. 379), o Ponto de Equilíbrio nada mais é do que um indicador que aponta a quantidade mínima que uma instituição deve vender para suprir seus custos e despesas, ou seja, para não ter prejuízo. Neste momento a empresa também não terá lucros.

Segundo Ferreira (2007, p. 97) “o ponto de equilíbrio contábil é aquele em que, produzindo e vendendo um determinado número de unidades, a indústria apura resultado igual a zero, isto é, não há lucro nem prejuízo”.

Em conformidade às afirmações acima, Wernke (2005, p. 119) alega que:

O Ponto de Equilíbrio (PE) pode ser conceituado como o nível de vendas, em unidades físicas ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. O número de unidades vendidas no Ponto de Equilíbrio é o suficiente para a empresa cobrir seus custos (e despesas) fixos e variáveis, sem gerar qualquer resultado positivo (lucro).

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 232) explicam que para calcular o ponto de equilíbrio contábil, deve-se somar o total das despesas fixas com o total dos custos fixos, e, o resultado, dividir pela margem de contribuição unitária, assim será obtido o total de produtos necessários para que o resultado da empresa seja igual a zero.

O gráfico a seguir ilustra o ponto de equilíbrio:

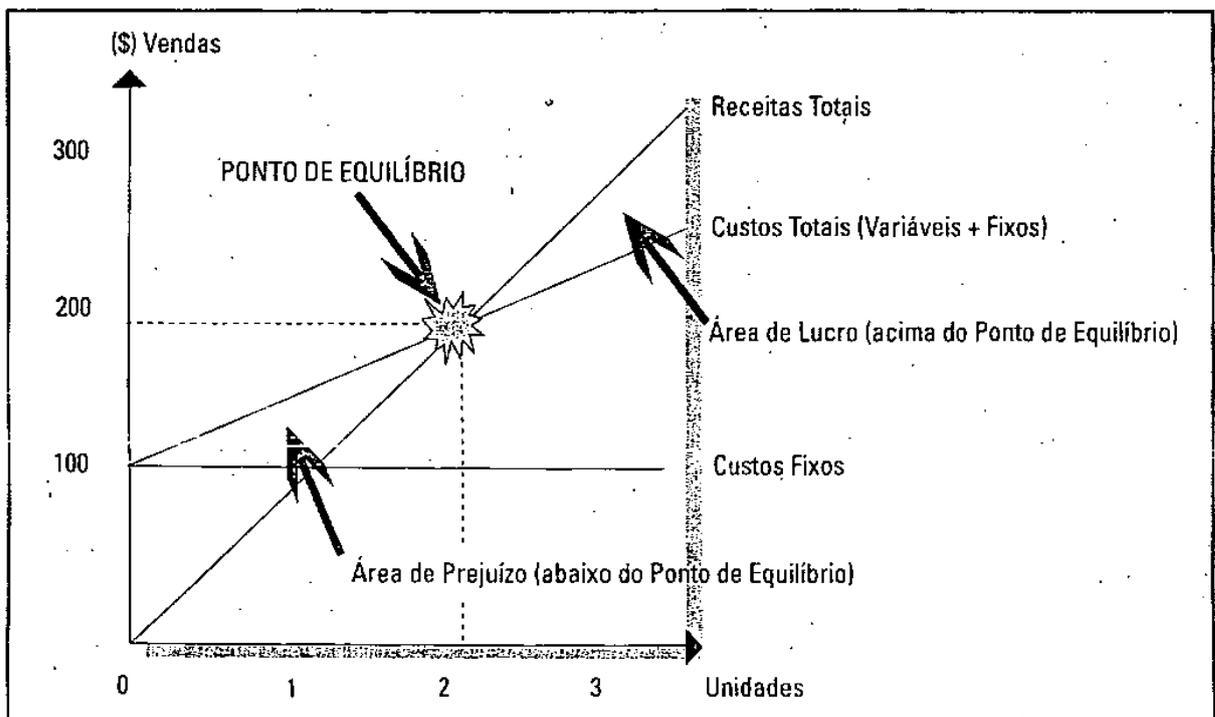


Gráfico 1: Ponto de Equilíbrio

Fonte: WERNKE (2005, p. 119)

Desta forma, pode-se perceber que o ponto de equilíbrio é um indicador que demonstra o ponto em que determinada empresa terá um resultado nulo, ou seja, o ponto de equilíbrio é o momento em que uma organização não possuirá lucros, porém também não estará operando com prejuízos.

2.9 Formação do Preço de Venda

Diversos fatores devem ser analisados para que se obtenha o preço de venda adequado de determinado produto ou serviço, pois a formação do preço de venda é bastante importante para a saúde financeira da empresa.

De acordo com Bertó e Beulke (2006, p. 264), a adequada formação do preço de venda das mercadorias e/ou serviços, é de extrema importância para uma empresa. A obtenção do mesmo depende da análise de alguns fatores de grande valia, tais como: a estrutura de custo, a demanda, a ação da concorrência, o governo e os objetivos pretendidos.

O custo constitui, a rigor, o piso do preço. Um valor de venda inferior ao do custo implica automaticamente perdas, que, dependendo de suas dimensões, afetam diretamente a saúde financeira e a substância patrimonial, chegando até a inviabilizar a continuidade da empresa. Assim, é essencial que o preço esteja acima do custo. Poderia se dizer, inclusive, que esse é o fator essencial para a sobrevivência da organização. O alcance dessa meta implica o conhecimento prévio do custo de cada mercadoria. (BERTÓ E BEULKE, 2006, p. 264)

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 224) afirmam que o “custo de produção é, inegavelmente, um dos fatores de grande importância na determinação do preço final dos produtos, uma vez que é muito raro uma empresa vender um bem abaixo do seu custo”.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 216 – 224) ainda explicam que além dos custos, muitos são os fatores a serem analisados para que seja formado o preço de venda, podendo-se destacar os impostos incidentes sobre as vendas, as despesas do período e a margem de lucro a ser considerada, não esquecendo que também deve ser levada em consideração a demanda do produto.

Para se obter uma resposta mais exata do preço de venda, torna-se necessário saber qual é o valor que deverá ser atribuído às despesas, impostos e também à inclusão da margem de lucro desejada. (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006, p. 225)

Desta forma, observa-se que a ideal formação do preço de venda é de suma importância para a continuidade de uma organização. Tal processo deve

observar diversos fatores, tais como: os custos, as despesas, os tributos incidentes sobre as vendas, a margem de lucro desejada e até mesmo a demanda.

3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Serão descritos os dados da empresa em estudo, informações referentes ao seu histórico e seus principais produtos, ainda serão apresentadas as etapas do seu processo produtivo, sua estrutura organizacional e o método de custeio utilizado atualmente pela organização.

3.1 A Empresa

Este estudo de caso foi realizado na Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME. Esta empresa está inscrita sob o CNPJ: 07.566.509/0001-45 e Inscrição Estadual 255.052.570, está situada na Rua Miguel Patrício de Souza, número 1.710, no Bairro Ana Maria, em Criciúma/SC.

O ano de 2005 marcou o início das atividades dessa organização. Foi quando o proprietário da empresa decidiu colocar em prática uma antiga idéia, abrir sua própria indústria de malhas. Ele já havia trabalhado por 12 (doze) anos em uma popular indústria de malhas da região de Criciúma, onde adquiriu muito conhecimento, chegando a participar de cursos até mesmo no exterior. Como possuía um lugar de destaque na empresa em que trabalhava, chamou atenção e foi contratado por uma grande organização da região do Vale do Itajaí, pólo da indústria têxtil catarinense, onde trabalhou por mais 3 (três) anos, aumentando ainda mais sua experiência, fazendo novos contatos e conhecendo de perto os procedimentos das terceirizações na indústria têxtil.

Após ter adquirido toda essa experiência, havia chegado a hora de dar um passo à frente, então, em setembro de 2005, iniciaram as atividades da Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME. No começo a terceirização de serviços era a atividade que dava sustentação à empresa, até o final de 2005 e durante os anos de 2006 e 2007, esta atividade chegou a ser responsável por mais de 80% do faturamento total, e o restante do faturamento era gerado com a venda da coleção própria.

A partir de 2008 e 2009 a dependência da terceirização foi diminuindo, no entanto continuava alta, visto que 70% do total faturado era oriundo das terceirizações. O ano de 2010 marcou uma mudança na empresa, pois a mesma passou a dar maior enfoque na sua coleção própria, essa ação fez com que ficassem equilibradas as vendas da coleção própria e das terceirizações, sendo assim, a organização fechou o ano com a terceirização sendo responsável por 50% do faturamento, e conseqüentemente, os outros 50% do total faturado originaram-se da venda da coleção própria.

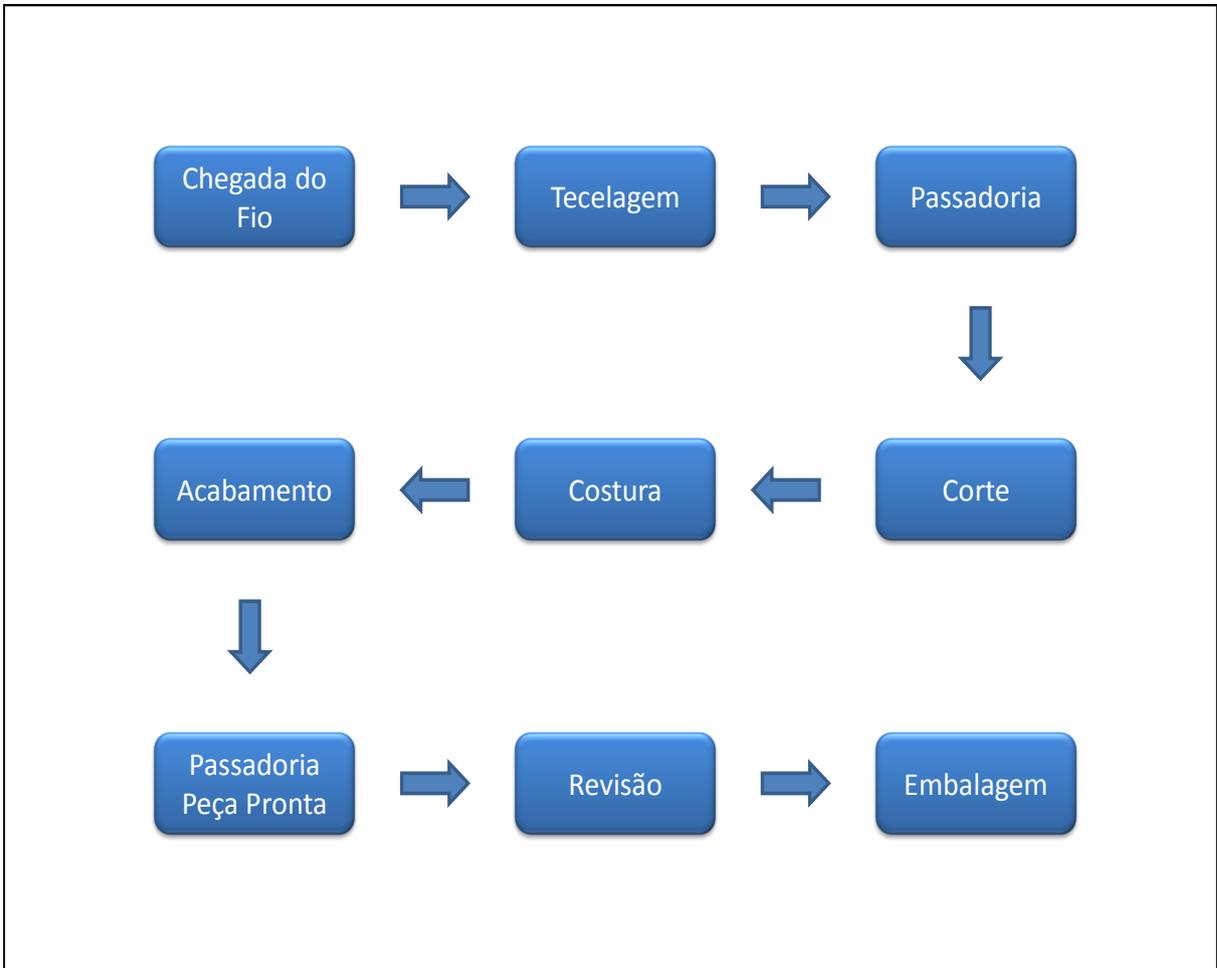
Por entender que se conseguiu estabelecer a correta relação entre o faturamento oriundo das terceirizações e aquele que é proveniente das vendas da coleção própria, a entidade iniciou o ano de 2011 da mesma maneira que acabou o ano de 2010, ou seja, com seu foco voltado à venda da coleção própria, a qual está com sua representatividade atingindo mais de 50% do total faturado.

Atualmente a organização possui um quadro de colaboradores formado por 15 (quinze) pessoas. E os produtos fabricados e comercializados pela Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME são roupas para o inverno, tais como: casacos e blusas de lã, ambos com diversos modelos de peças masculinas, femininas e infantis, além das blusas de algodão, também com várias versões masculinas, femininas e infantis.

3.2 Processo Produtivo

O processo produtivo da Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME é relativamente simples. O começo de tudo acontece no momento da chegada do fio, a matéria-prima, a partir daí se dá início ao processo produtivo, o qual tem como primeiro passo a Tecelagem, com a peça já tecida parte-se para a Passadoria, feito isso, a peça passada vai para o setor de Corte, após ser cortada nos moldes corretos, a peça chega à etapa da Costura, com a costura já realizada, faz-se o Acabamento, depois de feito o acabamento na peça, a mesma deve ir novamente para a Passadoria, com a peça pronta e passada, faz-se o processo de Revisão, para identificar se a mesma possui falhas na produção, e encerrando o processo a peça vai para a Embalagem para que posteriormente possa ser comercializada.

O quadro a seguir demonstra as etapas do processo produtivo da empresa objeto de estudo:



Quadro 4: Etapas do Processo Produtivo

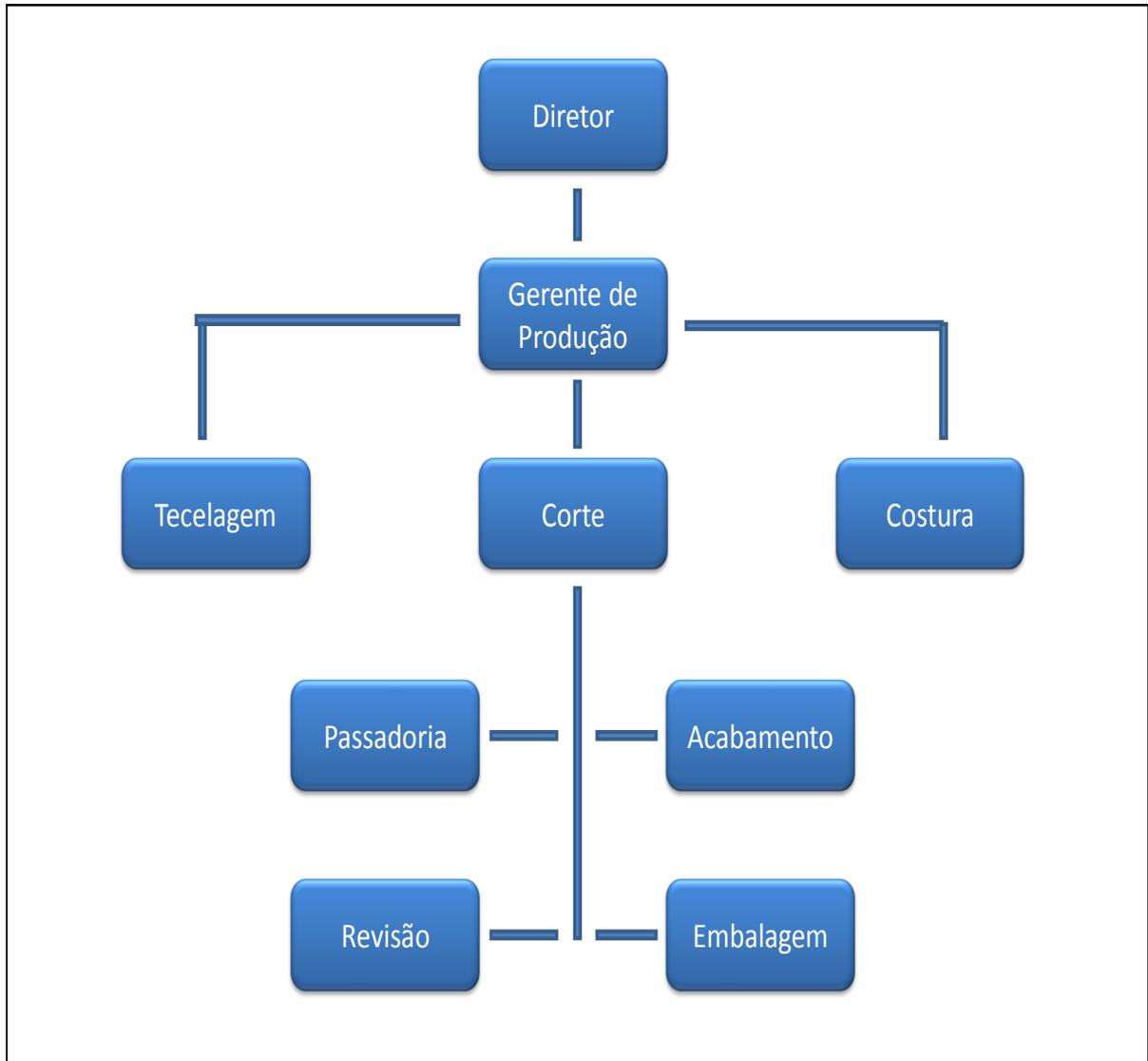
Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme previamente explicado, o quadro anterior traz o “passo a passo” do processo produtivo da empresa estudada.

3.3 Estrutura Organizacional

Por se tratar de uma empresa pequena, com poucos setores e funcionários, a estrutura organizacional da Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME é bastante simples.

O quadro a seguir representa a estrutura organizacional da empresa objeto de estudo:



Quadro 5: Organograma

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com o quadro anterior, se forem enumerados de 1 (um) a 5 (cinco) os níveis hierárquicos da empresa estudada, sendo que o nível 1 está no topo da hierarquia e o nível 5 é o último: o nível 1 pertenceria ao Diretor, o 2 corresponderia ao Gerente de Produção, os setores de Tecelagem, Corte e Costura permaneceriam no nível 3, Passadoria e Acabamento estariam no nível 4, e por fim, a Revisão e a Embalagem encontrar-se-iam no nível 5.

3.4 Método de Custeio Utilizado na Empresa

A empresa estudada não adota nenhum dos métodos de custeio citados neste trabalho, atualmente a organização objeto de estudo, utiliza um método de custeio totalmente informal. Tal método consiste basicamente na verificação da quantidade de matéria-prima (fios, botões, zíperes, etc.) que foi utilizada para a produção das peças e posteriormente qual foi o custo gerado por esta utilização.

Para calcular o custo do fio, principal matéria-prima utilizada pela empresa, primeiramente deve-se fazer a pesagem da peça pronta, com os dados colhidos na pesagem é realizado um cálculo de proporcionalidade (comparando-se o peso de uma roca de linha nova com o peso da peça pronta) para que assim possa ser identificado o valor que foi gasto com o fio.

Observando o quadro a seguir se compreende o cálculo do gasto com o fio:

ÍTEM	PESO Kg	VALOR R\$
Roca de Linha Nova	1,00	15,00
Peça Pronta	0,70	x

<p>Cálculo: $1x = 0,7 \times 15,00$ $x = 10,50$</p>
--

ÍTEM	PESO Kg	VALOR R\$
Roca de Linha Nova	1,00	15,00
Peça Pronta	0,70	10,50

Quadro 6: Custo do Fio

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro anterior considera que uma roca de linha nova pesa 1 Kg e que a peça pronta pesa 700 gramas, o valor da roca de linha nova é de R\$ 15,00 e o valor do fio utilizado na peça pronta é “x”. A partir daí, faz-se um cálculo de proporção multiplicando o peso da roca de linha (1 Kg) pelo valor da peça pronta (“x”), e multiplicando-se ainda o peso da peça pronta (700 gramas) pelo valor da roca de linha (R\$ 15,00). Chegar-se-á então, ao resultado de “x” igual a 10,50, isso quer dizer que o custo do fio utilizado na peça pronta é de R\$ 10,50.

No caso da utilização de botões, zíperes, ou outros aviamentos, o cálculo é ainda mais simples. Inicialmente verifica-se o valor de cada unidade utilizada na peça pronta e posteriormente soma-se o valor encontrado ao custo do produto acabado.

O quadro a seguir demonstra tal cálculo:

ÍTEM	VALOR R\$	Quant. Utilizada
Botão	0,35	4
Zíper	1,75	1

Cálculo Botões: $0,35 \times 4 = 1,40$

Cálculo Zíper: $1,75 \times 1 = 1,75$

ÍTEM	VALOR R\$
Custo da Peça Pronta	10,50
Botões	1,40
Zíper	1,75
Total	13,65

Quadro 7: Custo dos Aviamentos

Fonte: Elaborado pelo autor

No exemplo anterior foi considerado que em determinada peça utilizou-se 4 botões e 1 zíper, sabe-se também, que cada botão custa R\$ 0,35 e que cada zíper custa R\$ 1,75. Desta forma calcula-se o custo dos botões multiplicando o seu valor unitário (R\$ 0,35) pela quantidade utilizada na peça (4). Da mesma maneira realiza-se o cálculo do custo com o zíper, multiplicando o seu valor unitário (R\$ 1,75) pela quantidade utilizada na peça (1).

Considerando que o custo da peça pronta seja de R\$ 10,50 antes da aplicação dos botões ou zíperes, após a utilização de tais aviamentos o valor do custo da peça pronta passa a ser de R\$ 13,65.

A seguir, segue um quadro demonstrando os custos reais praticados pela empresa:

Itens	Acumul. 12 meses	Média	Custo Unitário
Fios	226.239,29	18.853,27	12,20
Aviamentos	21.388,21	1.782,35	1,15
Tingimento	57.592,00	4.799,33	3,11
Total	305.219,50	25.434,96	16,47

Quadro 8: Custos Considerados pela Empresa

Fonte: Elaborado pelo autor

Através do procedimento utilizado pela empresa para a obtenção do valor do custo e com os dados colhidos, atualmente a organização considera como custo unitário o valor de R\$ 16,47, levando-se em consideração que são produzidas em média aproximadamente 1.540 peças por mês o valor do custo considerado mensalmente é de R\$ 25.434,96 e o restante dos gastos são alocados como despesas do período.

O gráfico a seguir mostra a porcentagem dos gastos que são apropriados como custos:

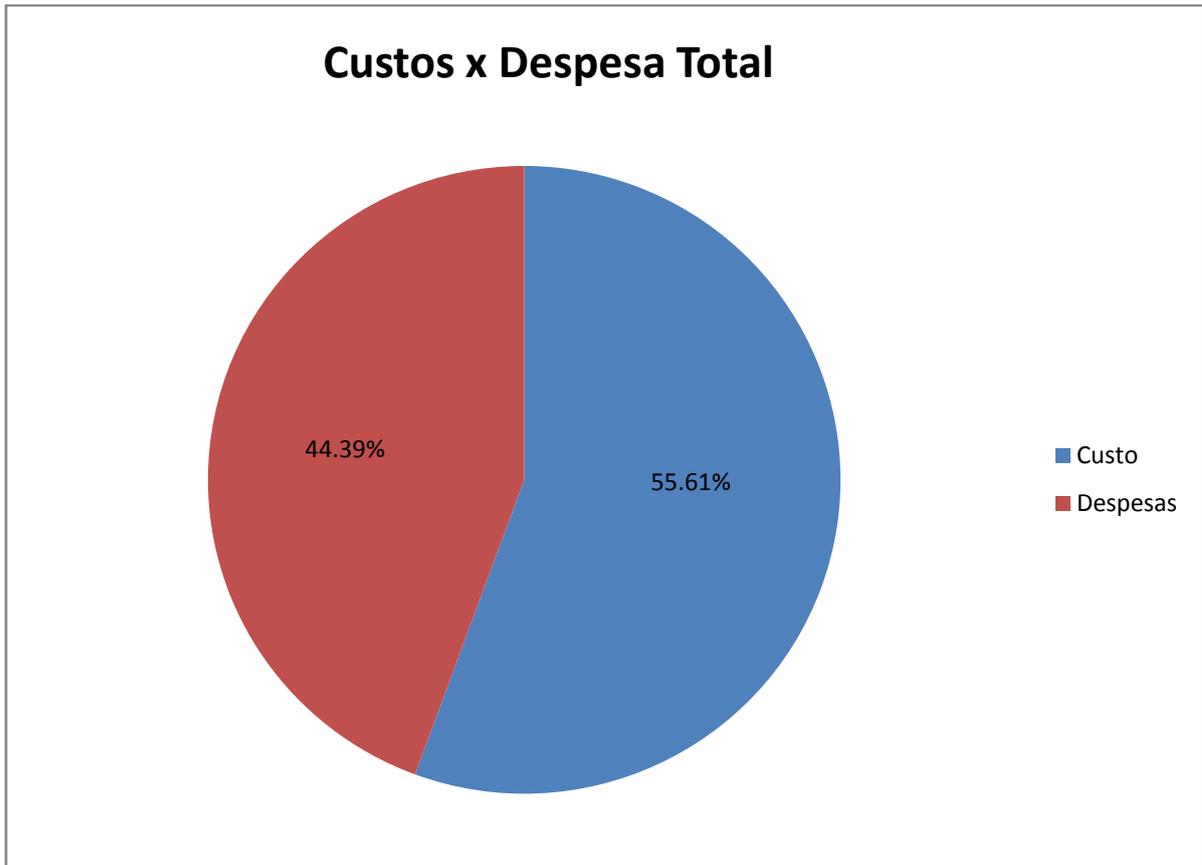


Gráfico 2: Custos versus Despesa Total

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o gráfico anterior fica fácil identificar que atualmente é considerado como custo 55,61% dos gastos totais, e o restante (44,39%) são alocados diretamente como despesa do período.

3.4.1 Formação do Preço de Venda

Atualmente, para realizar a formação do preço de venda, a empresa objeto de estudo, leva em consideração apenas o valor do custo e posteriormente multiplica-o por um número "x", para desta forma, obter a margem desejada. A organização observa também os valores praticados pelos concorrentes e a demanda do mercado.

Sendo assim, a empresa obtém seu preço de venda multiplicando o valor do custo (variável), que conforme informado anteriormente é de R\$ 16,47, por 2,84

(dois vírgula oitenta e quatro). Desta forma chega-se ao preço de venda de R\$ 46,82.

Através dos dados colhidos na empresa, foi possível identificar que o valor do custo fixo unitário somado às despesas do período (o qual é desprezado pela organização quando da formação do preço de venda) é de R\$ 11,13, adicionando-se isso ao valor do custo variável utilizado pela empresa (R\$ 16,47), chegar-se-á ao custo unitário total de R\$ 27,60. Considerando que o valor de venda do produto é de R\$ 46,82, vale dizer que o lucro por produto (desconsiderando as despesas) será de R\$ 19,22, desta forma a margem de contribuição da peça vendida será de 69,63%. Levando-se em conta que a produção mensal gira em torno de 1.540 peças, se todas elas fossem vendidas tal lucro seria de R\$ 29.598,80.

Porém, existem dois custos variáveis que são esquecidos pela empresa para a formação do preço de venda, são eles: Facção e Energia Elétrica, os quais possuem custo unitário de R\$ 1,47 e R\$ 0,53 respectivamente. A soma desses dois custos totaliza R\$ 2,00, e apesar de os mesmos não serem considerados para a formação do preço de venda, irão gerar um sacrifício financeiro para a organização, desta forma o lucro obtido sofrerá uma diminuição de R\$ 2,00 por unidade vendida, passando a ser de R\$ 17,22. Sendo assim, se toda a produção mensal fosse vendida, o lucro passaria a ser de R\$ 26.518,80 por mês.

3.5 Proposta de um Método de Custeio

Neste trabalho foram citados os Métodos de Custeio por Absorção, o Custeio Baseado em Atividades (método ABC) e também o Custeio Variável. O método de custeio a ser proposto para a Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME será o Método de Custeio Variável.

O sistema de custeio por absorção, apesar de ser o método aceito pela legislação, não foi o escolhido para ser proposto à empresa devido a sua carência na obtenção de informações gerenciais. Como este trabalho está sendo desenvolvido buscando o alcance de informações gerenciais, as quais auxiliem a

tomada de decisão, o método de custeio por absorção não foi escolhido, pois, sabe-se que este não é o método mais adequado para essa finalidade.

Já o método de custeio baseado em atividades atende às expectativas quando se diz respeito à obtenção de informações gerenciais. Porém, este método é de difícil implantação e é mais adequado para empresas de maior porte, e sabe-se que a empresa objeto de estudo possui uma estrutura pequena, sendo assim, descartou-se também o método de custeio baseado em atividades.

Analisando o método de custeio variável foi possível perceber que este método é eficiente no que diz respeito à geração de informações que auxiliem na tomada de decisão, e ainda, entendeu-se que tal método é condizente com o tamanho da organização estudada. Desta forma o método de custeio proposto para a Vibrutêxtil Indústria de Malhas Ltda.-ME será o Método de Custeio Variável.

Como se sabe o método de custeio variável considera como custo apenas os custos variáveis, já os custos fixos são alocados diretamente como despesas do período. Sendo assim, os valores que serão considerados como custos serão as somas referentes à: matéria-prima (fios e aviamentos), energia elétrica, tingimento e facção.

O quadro a seguir mostra o valor dos custos variáveis da empresa:

Itens	Acumul. 12 meses	Média	Custo Unitário
Fios	226.239,29	18.853,27	12,20
Aviamentos	21.388,21	1.782,35	1,15
Energia Elétrica	10.040,12	836,68	0,54
Tingimento	57.592,00	4.799,33	3,11
Facção	27.206,20	2.267,18	1,47
Total	342.465,82	28.538,82	18,47

Quadro 9: Custos Variáveis

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme o quadro anterior pode-se identificar que o valor unitário dos custos variáveis é de R\$ 18,47, considerando-se que a produção mensal gira em torno de 1.540 peças, é possível saber que o valor mensal dos custos variáveis é de R\$ 28.538,82, o restante dos gastos são divididos entre custos fixos, os quais

possuem o valor de R\$ 10.575,00, e despesas do período, as quais somam R\$ 6.624,65. O gráfico seguinte demonstra em percentuais tais gastos:

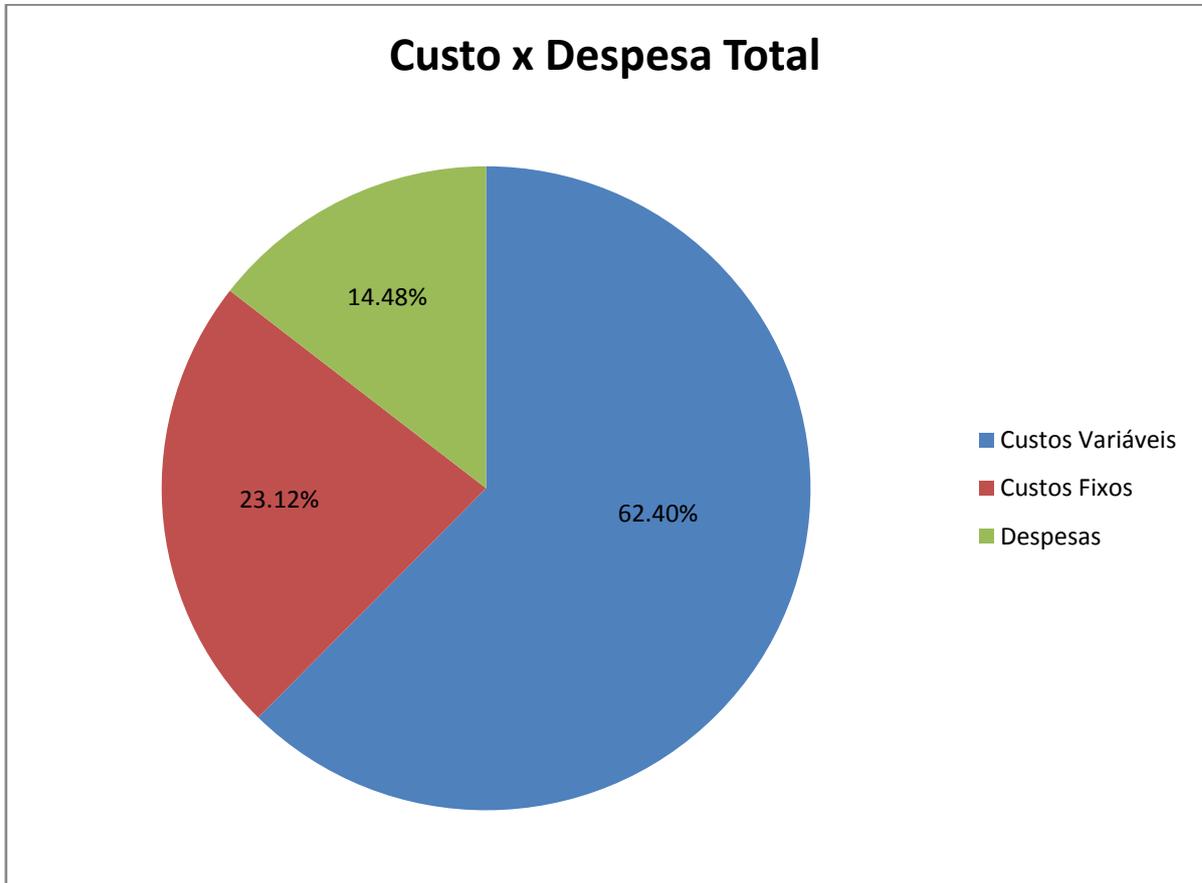


Gráfico 3: Custos Variáveis versus Despesa Total

Fonte: Elaborado pelo autor

Com a análise do gráfico identifica-se que 62,40% dos gastos do período são custos variáveis, e considerando que no método de custeio variável os custos fixos são apropriados diretamente como despesas, vale dizer que o total das despesas representa 37,60% dos gastos do período.

3.5.1 Formação do Preço de Venda

Entende-se que para formar o preço de venda deve-se levar em consideração o total dos custos somado à margem pretendida. Conforme cálculo realizado anteriormente, verificou-se que, para a formação do preço de venda, a

empresa estudada atribui margem de contribuição ao produto (desconsiderando as despesas) na ordem de 69,63%. Desta maneira utilizar-se-á para o cálculo a seguir esta mesma margem de contribuição.

Sabendo-se que o valor da soma dos custos variáveis unitários da empresa estudada é de R\$ 18,47, e ainda, que o valor dos custos fixos unitários somados às despesas do período é de R\$ 11,13, diz-se que o custo unitário total será de R\$ 29,60.

Aplicando-se sobre o custo unitário total (R\$ 29,60) a margem de contribuição de 69,63%, obtêm-se o valor de venda do produto na ordem de R\$ 50,21. Desta maneira pode-se informar que o lucro por produto vendido será de R\$ 20,61, levando-se em consideração a produção mensal de 1.540 peças e supondo que todas fossem vendidas, o lucro obtido, desconsiderando as despesas, seria de R\$ 31.740,42.

Comparando-se o método de custeio atualmente utilizado pela empresa objeto de estudo com o método proposto (o custeio variável) verifica-se que utilizando o método de custeio variável, e considerando que o mercado aceite o novo preço de venda proposto, a empresa deverá apresentar uma melhoria nos seus resultados, visto que, atualmente, com base nos cálculos realizados, se toda a produção for vendida a organização terá um lucro mensal de R\$ 26.518,80, entretanto baseando-se no método de custeio variável este lucro alcançará o valor de R\$ 31.740,42.

Isso leva a crer que o método de custeio variável seria mais interessante para a organização do que o método informal atualmente utilizado.

3.5.2 Margem de Contribuição

É sabido que a margem de contribuição indica a lucratividade que cada produto gera para a empresa, ou seja, ela identifica o quanto que cada produto contribui para com a instituição.

A partir desta definição e a fim de verificar se a empresa estudada está tomando a correta decisão em diminuir o valor das terceirizações e aumentar o faturamento originado das peças próprias (chegando a fazer com que o valor das

vendas dos produtos próprios fosse maior do que aquele que é oriundo das terceirizações), será analisada com base nas tabelas seguintes a margem de contribuição de ambos os produtos:

DRE	Terceirização	Produto Próprio	Total
Receita Bruta	322.000,00	545.625,00	867.625,00
Custos Variáveis	163.261,07	179.204,75	342.465,82
Despesas Variáveis	31.180,58	34.225,60	65.406,18
Margem de Contrib. (R\$)	127.558,35	332.194,65	459.753,00
Margem de Contrib. (%)	39,61%	60,88%	52,99%
Custos Fixos	60.496,07	66.403,97	126.900,04
Despesas Fixas	6.716,82	7.372,76	14.089,58
Lucro Líquido	60.345,46	258.417,92	318.763,38

Tabela 1: Análise da Margem de Contribuição

Fonte: Elaborado pelo autor

DRE	Terceirização	Produto Próprio	Total
Receita Bruta Unitária	36,44	56,25	2,69
Custos Variáveis Unit.	18,47	18,47	36,95
Despesas Variáveis Unit.	3,53	3,53	7,06
Margem Contrib Unit. R\$)	14,43	34,25	48,68
Margem Contrib Unit. (%)	39,61%	60,88%	52,52%
Custos Fixos Unit.	6,85	6,85	13,69
Despesas Fixas Unit.	0,76	0,76	1,52
Lucro Líquido Unit.	6,83	26,64	33,47

Tabela 2: Análise da Margem de Contribuição Unitária

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando as tabelas anteriores, é possível identificar que a margem de contribuição dos produtos próprios, que é de 60,88%, é bastante superior à margem de contribuição dos produtos terceirizados, a qual está na ordem de 39,61%.

Continuando a análise das tabelas anteriores, verifica-se que os produtos terceirizados contribuem anualmente com R\$ 127.558,35 para cobrir seus gastos fixos, enquanto que os produtos próprios contribuem com R\$ 332.194,65 por ano para pagar seus gastos fixos.

Tais informações levam a crer que a empresa objeto de estudo, desde que passou a majorar o percentual do faturamento originado pela venda da sua coleção própria, e como consequência, diminuir a porcentagem da receita gerada pelas terceirizações, está agindo corretamente, visto que a diferença entre as duas margens de contribuição é bastante grande e favorável à venda dos produtos próprios.

3.5.3 Ponto de Equilíbrio

Sabe-se que o ponto de equilíbrio de uma organização é o momento em que a mesma não possui prejuízo, mas também não apresenta lucros, ou seja, se resultado é igual a 0 (zero). Com base nessas informações analisar-se-á a tabela a seguir:

	Terceirizações	Produto Próprio
Custos Fixos	60.496,07	66.403,97
Despesas Fixas	6.716,82	7.372,76
Margem de Contribuição	39,61%	60,88%
Ponto de Equilíbrio	169.667,84	121.177,24

Tabela 3: Ponto de Equilíbrio

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com a tabela anterior, pode-se compreender que os produtos próprios atingem o ponto de equilíbrio faturando o valor de R\$ 121.177,24 anuais, já os produtos terceirizados chegarão ao ponto de equilíbrio quando suas vendas atingirem o valor de R\$ 169.667,84 por ano. Diante do exposto, verifica-se que os produtos próprios conseguem atingir o ponto de equilíbrio antes dos produtos terceirizados.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a realização deste estudo, foi possível entender que a contabilidade de custos é extremamente importante para as empresas, visto que, é por meio dela que são obtidas todas as informações sobre os processos produtivos, e através desses dados pode-se analisar os custos fixos e variáveis dos processos, as despesas fixas e variáveis, é possível também verificar a margem de contribuição dos produtos e elaborar seus preços de venda. Sendo assim, percebe-se que a contabilidade de custos é uma ferramenta responsável pela obtenção de informações gerenciais, as quais auxiliarão na tomada de decisão.

Observou-se ainda que existem alguns métodos de custeio, aqueles que foram citados neste trabalho são: Método de Custeio por Absorção, Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Método de Custeio Variável. Percebeu-se que o método de custeio por absorção não é o mais apropriado no que tange à obtenção de informações gerenciais, porém, é o método aceito pela legislação. Já os métodos de custeio baseado em atividades (ABC) e o método de custeio variável são voltados para o auxílio à tomada de decisões.

Com isso, buscou-se encontrar um método de custeio apropriado para uma indústria de malhas da região de Criciúma/SC, o qual pudesse gerar informações capazes de auxiliar na gestão da empresa. Por entender que o método de custeio variável se identifica com a empresa estudada e atende às expectativas no que diz respeito à obtenção de informações gerenciais, decidiu-se propô-lo à organização, para que desta forma, a mesma possa contar com essa poderosa ferramenta de gestão.

Comparando os dados atuais da empresa objeto de estudo, com a simulação feita com base no método de custeio variável, foi possível identificar que se não utilizar as informações geradas pelo procedimento em questão para a formação do preço de venda, a organização pode estar deixando de ter maiores ganhos. Tal afirmação é decorrente do fato de que, atualmente, para formar o preço de venda, a empresa estudada esquece-se de considerar alguns fatores importantes, os quais serão evidenciados com a utilização do método de custeio variável, fazendo com que, valendo-se da mesma margem de contribuição utilizada atualmente, o valor de venda dos produtos sofra um acréscimo, o que acarretará na

geração de maiores receitas (desde que o mercado absorva o novo preço de venda praticado pela empresa).

E considerando que o mercado não aceite um aumento no preço de venda dos produtos, as informações gerenciais geradas pelo método de custeio variável, serão úteis no que diz respeito ao auxílio à tomada de decisão, visto que, após tomar conhecimento dos custos anteriormente desconsiderados, a instituição deverá melhorar seus controles a fim de diminuir tais gastos e assim, majorar seus ganhos.

Verificou-se ainda que a organização estudada vem diminuindo a porcentagem do faturamento obtido com as terceirizações e aumentando o percentual de receitas oriundas da venda da coleção própria. Tal ação está sendo realizada acertadamente, visto que a margem de contribuição dos produtos próprios é maior do que a margem de contribuição dos produtos terceirizados, 60,88% e 39,61% respectivamente.

Sabe-se que atualmente as organizações estão disputando cada vez mais pela busca por espaço no mercado, e com o exposto anteriormente, conclui-se que a implantação de um método de custeio adequado, que gere informações auxiliares à tomada de decisões, acarretará numa grande vantagem financeira para a empresa, vantagem esta, desejada por todas as empresas constituídas com fins lucrativos.

Salienta-se, ainda, sobre a importância da análise de um método de custeio que se adéque às condições de determinada empresa, pois, com base neste estudo de caso, percebeu-se que a aplicação de um sistema de custeio apropriado acarretará num aumento dos resultados da empresa.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BERTÓ, Dalvio José. Beulke, Rolando. **Gestão de Custos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRUNI, Adriano Leal. FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CERVO, Amado L. BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: MAKRON Books, 1996.
- DUBOIS, Alexy. KULPA, Luciana. SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos: Teoria e questões comentadas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.
- MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnica de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de Custos: para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.
- SANTOS, Jose Luiz dos. **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.
- STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, Sylvia Constant. **Gestão de pessoas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VIANNA, Ilca Oliveira de A. **Metodologia do trabalho científico: Um enfoque didático da produção científica**. São Paulo: E.P.U., 2001.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda: Ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2007.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

<http://www.abit.org.br/>

<http://www.administradores.com.br>

<http://www.fashionbubbles.com/moda/historia-da-industria-textil-no-brasil>

<http://www.sc.gov.br>