

Gestão de custos baseada em métodos de custeio como ferramenta de controle aplicada a empresas produtivas

Gislaine Chasko (UTFPR) gchasko@onda.com.br
João Luiz Kovaleski (UTFPR) kovaleski@utfpr.edu.br

Resumo:

A contabilidade é uma das principais fontes que geram informações para que gestores e administradores tenham capacidade de atingir os objetivos empresariais. A gestão de custos é uma ferramenta auxiliar para mensurar e controlar o processo, contribuindo para o direcionamento de decisões. Os métodos de custeio são essenciais para a geração de informações relevantes para a organização e controle dos custos. Esses métodos se adaptam as diversas necessidades que a empresa possa enfrentar. Essa pesquisa resulta em alguns conceitos contábeis e abrange uma visão sobre cenário econômico-financeiro, auxiliando os gestores na escolha de um método que possa direcionar a empresa para atingir seus objetivos e metas, ressaltando-se ainda que, não há um método eficiente e eficaz para resolver todos os problemas cotidianos, mas há uma direção com os métodos mais utilizados e que, na medida que a empresa evolui, se faz necessário adaptar o controle dos gastos para que possa visualizar com mais clareza as mudanças necessárias no processo.

Palavras chave: Custo, Gestão, Métodos de Custeio

Cost management based on costing methods as a control tool applied to productive companies

Abstract

The accounting is one of the main sources of information for managers and leaders to be able to achieve business objectives. Cost management is an auxiliary tool to measure and control the process, contributing to decision making. Costing methods are essential for generating relevant information to the organization and costs control. These methods adapt to the diverse needs that the company may face. This work results in some accounting concepts and covers a view on the economic-financial scenario, helping managers to choose a method that can guide the company to achieve its objectives and goals, noting that there is no efficient and effective method to solve all the day-to-day problems, but there is a direction with the most used methods and that, as the company evolves, it becomes necessary to adapt the control of the expenses so that it can visualize with more clarity the necessary changes in the process.

Key-words: Cost, Management, Costing Methods

1. Introdução

A busca por ganhos e maior competitividade entre empresas produtivas, gera a necessidade de estar com os resultados econômico-financeiros sempre atualizados, para que as oportunidades de mercado sejam concretizadas garantindo a saúde financeira da empresa e a permanência no mercado.

Como os recursos financeiros sofrem com variações, chegando a serem escassos em muitos casos, seja este frente à realidade macroeconômica que vive o país, seja por fatores como custo financeiro e tributário, onerações legais, seja pela falta de planejamento e até mesmo falta de conhecimento da situação da empresa, levam o setor produtivo a gerar perdas em volumes no âmbito nacional e internacional.

Diante deste cenário, se faz necessário que empresas produtivas adotem medidas estruturais, com controle mais efetivo, através de ferramentas de controle e otimização do processo de redução de custos.

Nesse sentido, é notável que a contabilidade de custos evoluiu para contribuir e auxiliar no controle no processo produtivo.

Enfatizado por Marion (1998), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Esta prática é antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões.

A contabilidade de custos tem função de coletar dados e transformar em informações e demonstrações que auxiliam na tomada de decisões direcionando a empresa em um processo consistente. Destacado por Coronetti e Sousa (2012), a contabilidade de custos é de grande importância para a gestão empresarial, não somente como ferramenta de mensuração de custos, mas também pela eficiência na geração de informações para dar suporte ao processo de tomada de decisões das empresas produtivas.

O presente trabalho tem por objetivo conceituar os métodos de custeio, contribuindo para a escolha de um gerenciamento efetivo que proporcione melhor entendimento do comportamento dos recursos disponíveis, aliando-os à medidas de competitividade para o êxito dos resultados financeiros.

2. Conceitos aplicados à contabilidade de custos

A abordagem de alguns conceitos são de extrema relevância para compreender as informações e poder distinguir entre os métodos de custeio que serão abordados nesse trabalho.

2.1. Gasto

Pode-se conceituar como gasto toda movimentação que ocorre em uma empresa. Qualquer entrada ou saída é considerado como gasto.

Mas, cabe ressaltar que gastos não são o mesmo que desembolsos, ou seja, um gasto pode ser desembolsado no momento da compra ou não (MARTINS, 2010).

A Contabilidade considera os custos e as despesas como categorias de gastos.

2.2. Custo

Custo é o valor gasto ou desembolsado com bens e serviços que são utilizados na atividade-fim da empresa, ou seja, que serão agregados para produção de outro produto ou serviço.

Na reflexão de Megliorini (2012), os custos mostram muitas variáveis, externas e internas. Entre as internas estão o modo de administrar, os comportamentos e as atitudes das pessoas. E como variáveis externas cita-se o nível de demanda e os preços dos insumos.

Na Tabela 1, observam-se diversos exemplos de custos.

CUSTOS	
Matéria-prima	Ferramentas
Embalagens	Material de limpeza
Seguros	Material de escritório
Depreciação de Máquinas	Salário gerentes, supervisores etc.
Contrato de Manutenção de Máquinas	Aluguel da fábrica
Manutenção de equipamentos	Custos sociais
Energia elétrica	Contrato Segurança e vigilância
Água	Telefonia
Mão-de-obra da produção	Contrato de limpeza da fábrica

Fonte: Autoria própria (2018)

Tabela 1 – Exemplos de custos

No conceito de Crepaldi (2010), os custos de uma empresa assumem duas formas, fixos e variáveis. Custos fixos são aqueles que não variam em função da produção ou da receita de vendas. Custos variáveis são calculados em cima da produção.

Segundo Dutra (2010) os custos fixos são aqueles estabelecidos pela produção independente do seu volume, não importando a sua dimensão o preço sempre será o mesmo.

Leone (2010) enfatiza que, qualquer custo relacionado com o valor da produção pode ser considerado variável, e o montante será determinado pelo montante de produção.

Crepaldi (2010) adiciona ainda que, custos totais consistem na soma dos custos fixos e variáveis para qualquer nível de produção dado. O custo médio é o custo por unidade naquele nível de produção, é igual ao valor total obtido pelo custo dividido pela produção final.

Na Tabela 2, observam-se exemplos de classificação de custos para melhor separação e entendimento.

	Custo Variável	Custo Fixo
Custo Direto	Matéria-prima	Mão-de-obra direta
	Embalagens	Custos sociais (FGTS, INSS e outros)
	Manutenção Equipamentos	
	Energia Elétrica	
	Água (fábrica)	
Custo Indireto	Energia Elétrica (administrativo)	Salário dos gerentes, supervisores etc.
	Água (administrativo)	Aluguel da fábrica
	Telefonia	Seguros
	Ferramentas	Contrato de Manutenção de Máquinas
	Material de limpeza	Depreciação de Máquinas
	Material de escritório	Contrato de Segurança e Vigilância

Fonte: Autoria própria (2018)

Tabela 2 – Exemplos de classificação de custos

2.3. Despesa

Despesa é o valor gasto ou desembolsado com bens e serviços que são relativos à manutenção da atividade-fim da empresa.

A definição adotada por Martins (2010) trata despesa como todo bem ou serviço consumido

direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Despesas são os gastos necessários para entregar um produto ou serviço. As despesas estão relacionadas às áreas burocráticas, como vendas, administrativas, contábeis e financeiras etc. (LUNKES, 2004).

2.4. Investimento

Conceituado por Vera-Colina (2011), investimento são bens e direitos que uma empresa possui e que trarão benefícios econômicos futuros, de acordo com a vida útil; eles serão ativados na empresa no momento da sua aquisição e com o passar do tempo e sua utilização serão alocados para custos ou despesas.

2.5. Perda

Perdas são bens ou serviços consumidos de forma não normal ou involuntária, podendo gerar desperdícios desnecessários. Se ocorrer em função da atividade da empresa será classificado como custo, mas se a empresa não tiver controle sobre sua existência, será considerada como despesa (VERA-COLINA, 2011).

2.6. Lucro

Entende-se por lucro a confrontação entre as receitas e os gastos (custos e despesas) incorridos no período.

3. Objetivos da gestão de custos

O gerenciamento dos custos fornece informações úteis aos mais diversos usuários e para os mais variados fins. Dentro deste contexto, se faz necessário que se dê a devida importância para o controle dos custos, utilizando-se de conceitos, classificações e métodos de apropriação de custos, fundamentais nas decisões e planejamento das empresas produtivas, tornando-se realmente consistentes e eficientes para a continuidade e evolução.

Na visão de Marion (1998), há várias alternativas que direcionam para a escolha de um sistema contábil que auxilie na gestão, que vai desde as necessidades administrativas, passando por usuários da contabilidade, governo, instituições financeiras, funcionários, fornecedores etc, até para conhecimento dos recursos disponíveis, sejam eles humanos, técnicos ou monetários.

De acordo com Pompermayer (1999), por sistema de custos entende-se como o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos.

A gestão de custos compreende a transformação dos dados em informações impactantes, bem como em parâmetros de comparação periódicos, tendo como objetivo alcançar uma visão detalhada da empresa, identificando pontos e aspectos os quais devem ter atenção redobrada por parte dos gerenciadores, para melhorar seu desempenho, margem de lucro e competição global.

Alinhado ao conceito citado por Martins (2010), no que tange à decisão, o papel da contabilidade de custos reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes no que diz respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação e muitas outras decisões.

A gestão de custos na produção é essencial para que as indústrias possam ter informações sobre seus investimentos e retornos; é através dela que obtem a avaliação da evolução de suas

administrações, bem como da sua margem de lucro, podendo assim, implementar as medidas necessárias para manter os desempenhos ou melhorá-los.

Adiciona Martins (2010) que a contabilidade de custos, acabou de passar, nas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante ferramenta de controle e decisão gerenciais.

Dessa forma, a gestão de custos está totalmente entrelaçada no crescimento industrial, sendo um recurso valioso para o sucesso da empresa.

4. Métodos de custeio mais utilizados pelas empresas

De acordo com Crepaldi (2010), método de custeio é o método usado para a apropriação de custos. A aplicação desses sistemas deverão ser coerentes com o tipo de empresa e as necessidades gerenciais e, evidentemente, do “custo-benefício” resultante do método escolhido. A diferença básica entre os métodos está no tratamento dos custos fixos.

Porém, cabe ressaltar, conforme Martins (2010) que nenhum método de custeio é capaz de resolver todos os problemas; e que para atingir a capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. O autor ainda cita que é necessário que se comece com rotinas e formulários simples e com números que no início seja fáceis de se obter, evitando no princípio um sistema burocrático e avesso às pessoas (MARTINS, 2010).

Segundo Dutra (2010), resultados coletados cedem diagnósticos sobre a saúde financeira da empresa o que possibilita que se formem conclusões identificando possível lucro ou prejuízo.

A seguir, os conceitos dos métodos de custeio mais citados e comuns nas empresas.

- Custeio variável
- Custeio por absorção
- Custeio baseado nas atividades (ABC)

Baseado nos métodos citados acima, serão explanadas algumas características básicas de cada custeio.

4.1. Custeio variável

O custeio variável também é conhecido como custeio direto e é identificado por uma medida, tal como volume produzido. Esse método engloba os custos variáveis diretos e indiretos, sendo que os custos fixos são considerados despesas.

A importância do custo variável é vista como auxílio ao processo decisório por parte dos seus usuários, principalmente no que se refere à análise da margem de contribuição, que é apurada subtraindo das receitas os custos e despesas variáveis, permitindo análises de custos, volumes e preços. (CORONETTI; SOUSA, 2012).

Nesse mesmo sentido, Stark (2007) destaca que através do custeio variável, se obtém a margem de contribuição, qual contribui para que cada unidade forneça à empresa para cobrir os custos fixos e gerar lucro e que, por esse cálculo, analisa-se se é viável a fabricação de um produto, ou seja, se a margem é positiva, a produção é viável, se nula ou negativa, o produto não traz benefícios à empresa

Também é explanado por Martins (2010) que, o custeio variável aloca apenas os custos variáveis aos produtos, separa os custos fixos e os consideram despesas que irão compor o resultado. O estoque só representará os custos variáveis de produção. A adoção deste método

se faz em função da existência de custos fixos independentemente da fabricação ou não do produto.

4.2. Custeio por absorção

Custeio por absorção é o método que engloba todos os custos do período e que são absorvidos pelos produtos ou atividades. Esse método considera os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos e são distribuídos para os produtos fabricados. Este método é permitido pela legislação brasileira, pois atende aos princípios contábeis e é aceito pelo imposto de renda.

Conforme destaca Megliorini (2012) o custeio por absorção é aquele em que os custos fixos e os variáveis são apropriados aos produtos. Ou seja, todos os custos incorridos em determinado período são atribuídos aos produtos.

Martins (2010) enfatiza que, o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação destes princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e obedece a legislação.

4.3. Comparação entre Custeio variável vs. Custeio por absorção

Na Tabela 3, observam-se algumas comparações entre os métodos de custeio variável e custeio por absorção.

Custeio Variável	Custeio por Absorção
1. Classifica os custos em fixos e variáveis	1. Não há preocupação com está classificação
2. Classifica os custos em diretos e indiretos	2. Também classifica os custos em diretos e indiretos
3. Apropria ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são direto ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base	3. Apropria ao segmento, cujo custo está sendo apurado, os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas	4. Os resultados apresentados sofrem influência direto do volume de produção
5. É um critério administrativo, gerencial e interno	5. É um critério legal, fiscal e externo
6. Aparentemente, sua filosofia básica contraria os princípios contábeis geralmente aceitos, principalmente o regime de competência	6. Segue rigorosamente o regime de competência
7. Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado	7. Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado
8. Destina-se a auxiliar a gerência do processo de planejamento e tomada de decisões	8. Destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e da avaliação patrimonial
9. Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ocioso não é bem explorado	9. Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa

Fonte: Adaptado de Leone (1997)

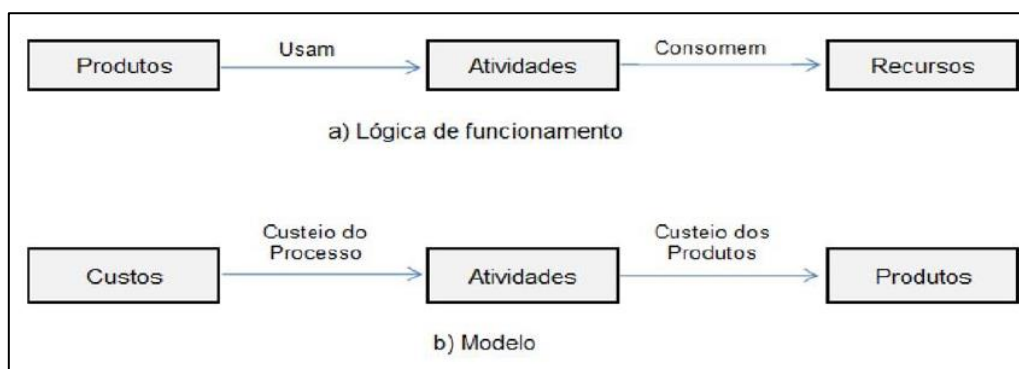
Tabela 3 – Comparativo entre métodos de custeio variável vs. absorção

4.3. Custeio baseado nas atividades (ABC)

A característica principal desse método é a apropriação dos custos por atividade, ou seja, utiliza-se direcionadores de custos para alocar serviços, produtos, mercadorias e outros custos nas atividades que consomem tal recursos.

Crepaldi (2010) explica que, o custeio baseado por atividades consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos da empresa, visando melhor gerenciar a lucratividade. O autor ainda complementa que, sistema ABC não é apenas uma nova maneira de se apropriar os custos para o produto que o gerou, mas é, também, uma forma de se administrar, tendo como dados o suporte dos custos pelo ABC e suas características.

A Figura 1 ilustra a lógica do funcionamento adotado pelo método ABC.



Fonte: Borna, 2002

Figura 1 – Exemplo do funcionamento do método ABC

A Tabela 4 demonstra exemplos de atividades para direcionamento de custos.

DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Compras	Comprar Materiais	Nº de pedidos
	Desenvolver Fornecedores	Nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais	Nº de recebimentos
	Movimentar Materiais	Nº de requisições
Corte e Costura	Cortar	Tempo de corte
	Costurar	Tempo de costura
Acabamento	Acabar	Tempo de acabamento
	Despachar produtos	Apontamento de tempo

Fonte: Adaptado de Martins (2010)

Tabela 4 – Exemplos de direcionadores de custos

Ao utilizar direcionadores, como mostra a Tabela 4, se torna viável o rastreamento das atividades mais relevantes para a empresa, podendo, desta forma, identificar as rotas de consumo de insumos e/ ou recursos disponíveis na organização.

5. Análise entre os métodos de custeio

Conforme Martins (2010) aborda a visão geral de uma atividade, da qual gera outra, e outra e assim por diante, resultando em um organização: “Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”; essas tarefas precisam

estar cada vez mais direcionadas e alinhadas aos objetivos estratégicos, táticos e operacionais da organização, fazendo-se necessária análises estratégicas por meio de controle efetivo de custos, seja adotando o método de custeio variável, seja por absorção ou ainda pelo método de custeio baseado em atividades.

A busca por um controle de custos eficientes resulta em uma relação entre gasto e benefício, como enfatiza Martins (2010) que cada informação gera um gasto, mas pode trazer benefícios. Essa relação deve ser bem avaliada na hora da implantação do sistema de custos, e mesmo depois, durante seu funcionamento, pois dados coletados devem gerar informações que contribuam para atingir os objetivos da empresa.

Na Figura 2, é possível identificar, utilizando-se da mensuração, por métodos de custeios já abordados neste trabalho, como podem influenciar no direcionamento das empresas.

Níveis de Controle Gerencial	Mensuração	Informação	Decisão	Eficácia
Estratégico	ABC	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	Competitividade	ACURÁCIA COMUNICAÇÃO MENSURAÇÃO EXATIDÃO
Tático	Variável	Desempenhos de Produtos, depts, (áreas de resultado) unidades estratégicas de negócios	Eficiência e Eficácia	
Operacional	Absorção Variável	Custo Unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, produtividade, liquidez e oportunidade de investimentos.	Gestão Societária	

Fonte: Nakagawa (1994)

Figura 2 – Comparativo de níveis de controle gerencial usando de métodos de custeio

6. Conclusão

Conclui-se que todos os métodos de custeio adaptados à geração de informação adequados as necessidades de uma empresa, são de grande importância e contribuem para a continuação de organização.

Todos os sistemas de custeios têm visões diferentes e oferecem informações adaptáveis as necessidades da empresa.

Um sistema de custeio em uma organização, embasado em dados atualizados, condiciona e direciona a estratégia da empresa, podendo redefinir a posição no mercado competitivo.

A falta de um sistema eficaz de contabilidade de custos não é apenas um problema contábil, mas sim um problema de âmbito gerencial, pois, sem o controle adequado, não se consegue compreender os recursos disponíveis, bem como todos os custos e despesas da empresa e os resultados serão desastrosos.

Um sistema de controle e método de custos quando bem organizados e alinhado aos objetivos da empresa, ilustram nitidamente a situação real, servindo de base para a tomada de decisões sobre como alocar melhor os recursos disponíveis, com o objetivo de reduzir os gastos de forma estratégica para formação dos preços dos produtos, otimizar os resultados e atingir o sucesso da empresa.

Referências

- BORNIA, Antonio Cezar.** *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CORONETTI, Jucimar; SOUSA, Marco Aurélio Batista.** *Os métodos de Custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina*. Rev. Eletrônica de Gestão Org., v. 10, n. 02, p. 324-343, maio/ago. 2012.
- CREPALDI, S. A.** *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 5ª Ed. São Paulo: Atlas 2010.
- DUTRA, René Gomes.** *Custos: uma abordagem prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LEONE, George Sebastião Guerra.** *Curso de Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LUNKES, Rogério.** *Manual de contabilidade hoteleira*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARION, José Carlos.** *Contabilidade Básica*. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Eliseu.** *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evandir.** *Custos: Análise e Gestão*. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2012.
- NAKAGAWA, Masayuki.** *ABC - Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- POMPERMAYER, C.B.** *Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação*. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.3, set/dez, 1999, p.21-28.
- STARK, José Antônio.** *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pearson, 2007.
- VERA-COLINA, M.A.et al.** *Planejamento financeiro e acesso ao financiamento em pequenas e médias empresas do setor manufatureiro venezuelano*. Innovar. 2011, vol.21, pp. 99-112. ISSN 0121-5051.
- WERNKE, Rodney.** *Análise de Custos e preços de venda (ênfase em aplicações e casos nacionais)*. São Paulo: Saraiva 2005.