



ConBRepro

X CONGRESSO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO



EVENTO
ON-LINE

02 a 04
de dezembro 2020

Conceituação, nomenclaturas e métodos de custeio: Uma visão da literatura contábil aplicada a produção

Marcos Cieslak

PPGDC – Unicentro

Michele Aparecida Jung

Innove Serviços

Gelson Menon

PPGDC - Unicentro

Carlos Alberto Marçal Gonzaga

PPGDC - Unicentro

Resumo: Este artigo levanta elementos originários do sistema de custeio estruturado e padronizado, tendo como base única de pesquisa, livros para o aporte da literatura contábil. Seu objetivo está em apresentar uma abordagem de caráter interdisciplinar, a temáticas ligadas a conceituação, nomenclaturas, e sistemas de custeio, existentes dentro do universo empresarial, visto sua relevância no sucesso de qualquer atividade econômica ligada a produção e comercialização de produtos ou serviços. A metodologia deste trabalho consistiu-se fundamentalmente por levantamentos bibliográficos, atendo-se a obras impressas de autores renomados dentro das Ciências Contábeis, que demonstram alinhamento com a Engenharia de Produção. Estas áreas do conhecimento tem colaborado de forma imprescindível no planejamento, controle e execução dos processos industrializados, focados em resultados monetários tangíveis.

Palavras-chave: Sistema de Custeio, Visão Conceitual, Interdisciplinaridade.

Conceptualization, nomenclatures and costing methods: A view of accounting literature applied to production

Abstract: This article raises elements originating from the structured and standardized costing system, having books as a sole source of research for the contribution of accounting literature. This objective is to present an interdisciplinary approach, to themes related to conceptualization, nomenclatures, and costing systems, existing within the business universe, given its relevance in the success of any economic activity linked to the production and commercialization of products or services. The methodology of this work consisted mainly of bibliographic surveys, taking into account printed works by renowned authors within the Accounting Sciences, which demonstrate alignment with Production Engineering. These areas of knowledge have collaborated in an essential way in the planning, control and execution of industrialized processes, focused on tangible monetary results.

Keywords: Costing System, Conceptual View, Interdisciplinarity.

1. Introdução

Partindo da premissa que o preço ideal de venda seria aquele que cobre todos os custos e despesas de um produto ou serviço, proporcionando ainda certo lucro desejado, sabe-se que num mercado competitivo, os preços são formados pela lei da oferta e procura. Logo, definir preço de venda, na atual conjuntura informatizada e globalizada, passa a ser uma tarefa extremamente relevante, que exige planejamento e organização (MARTINS, 2000).

Dentro deste contexto, o trabalho visa apresentar uma abordagem de caráter interdisciplinar, a temáticas ligadas a conceituação, nomenclaturas e sistemas de custeio, existentes dentro do universo empresarial, considerando sua relevância no sucesso de qualquer atividade econômica ligada a produção e comercialização.

Ao mencionar a interdisciplinaridade, entende-se que esta pode ser definida como um ponto de cruzamento entre atividades (disciplinares e interdisciplinares) com lógicas diferentes, possíveis para um mesmo desafio do conhecimento (LEIS, 2001). Procurando um equilíbrio entre a análise fragmentada e a síntese simplificadora (JANTSCH; BIANCHETTI, 2002), como na tentativa de equiparar as visões marcadas pela lógica racional, instrumental e subjetiva (LENOIR; HASNI, 2004), vinculadas com o trabalho de equipe, e ao mesmo tempo, com destaques individuais (KLEIN, 1990).

Na busca pelo conhecimento, a priori, inclui-se todos os enfoques existentes, com vista, em avançar por meio de suas diferentes manifestações (LEIS, 2001). Exemplificativamente, a filosofia não pode excluir a ciência, nem vice-versa, portanto, destaca-se as abordagens apresentadas no trabalho científico interdisciplinar, que mediante o uso de canais do saber, implementa o seu desenvolvimento na sociedade moderna (KLEIN, 1990).

Considerando estas visões, busca-se ressaltar as contribuições teóricas e práticas, existentes nas Ciências Contábeis, entrelaçando-se com a Engenharia de Produção, considerando a existência de atuações e objetos de estudos estarem próximos, essencialmente no que se refere a questões que perpassam discussões sobre formas ou métodos de custeio para a indústria de transformação.

Deste modo, tem-se a intenção de destacar a integração entre estas áreas e/ou disciplinas, que visam processos mais enxutos, organizados, e focados em questões econômicas e socioambientais, uma vez que, compreendem necessidades quantitativas e qualitativas nos processos de gestão da produção e no apoio das decisões empresariais.

2. Formatação teórica

2.1 A contabilidade como ferramenta de gestão

Ao iniciar uma abordagem sobre os principais conceitos necessários para a estruturação de um sistema de custeio, deve-se considerar que para estas análises, o ponto de partida está no levantamento de dados no campo produtivo, associado a uma metodologia de controle e apuração eficiente. Pois os gestores precisam contar com o apoio de ferramentas que lhes garantam maior agilidade e eficiência no processo de decisório, sejam ele mais flexível para garantir os resultados, ou mesmo mais agressivos na intenção de tornar seus produtos mais atraentes, ampliando sua participação no mercado (CORONADO, 2006).

Levando em conta que as atividades desenvolvidas pelas empresas visam atingir determinados efeitos, elas devem estar sincronizadas com os seus objetivos maiores e não devem ser desempenhadas de forma incerta. Assim é necessário que sejam elaboradas e controladas, uma vez que o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão, os quais devem ser realizados por meio de alguns passos como: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 1997).

A nova forma de competição global exige que as empresas estejam comprometidas com o contínuo e completo aperfeiçoamento de seus produtos, processos, colaboradores e também que mantenham atitude proativa em relação as constantes mudanças econômicas, sociais, culturais e ambientais que permeiam o universo em que estão inseridas (SOUZA; CLEMENTE, 2001, p. 11).

Ao fazer estas constatações, percebe-se que no decorrer do tempo não somente os empresários tinham interesses nas informações geradas a partir dos resultados de seus empreendimentos. Nota-se que cada vez mais há interesse da sociedade no que se refere a estas movimentações econômicas, tais como sindicatos, governos, fisco, investidores, credores. Por meio disso, os departamentos de contabilidade passaram a ser considerados como um importante instrumento social, visto que a diversidade de usuários e entidades passam a querer saber mais sobre o desenvolvimento empresarial (CREPALDI, 2006).

De acordo com Marion (2009, p. 203), “a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa, sendo que ela é antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões”. No que se refere a produção eficiente e a redução de custos operacionais, verifica-se desde na história da industrialização moderna, uma busca constante pela competitividade, o que tem levado as inúmeras empresas a reverem suas formas de gerenciamento e produção.

Embora que “a contabilidade seja uma ciência que tem como objetivo, orientar, prestar informações, controlar e registrar os fatos ocorridos em um patrimônio de empresas e ou entidades” (BARRETO, 2003, p.19). Cada vez mais vem assumindo, um papel relevante dentro e fora das organizações, não existindo a possibilidade de uma atividade formalizada, funcionar e cumprir sua missão sem um sistema de informação que possa fornecer valores apurados a todo instante, tendo em vista as dinâmicas dos negócio e das comunicações.

Diante disso Ludícibus (1994, p.26), afirma que “a contabilidade assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor em suas decisões, dando maior segurança aos seus julgamentos”. Em razão de que para sobreviver, as empresas devem estar aptas as mudanças, aprimorando habilidade para avaliar decisões passadas, a reagir em situações presentes, prevendo eventos futuros como fatores decisivos para seu sucesso.

Diretamente, é possível apontar que a contabilidade gerencial é um dos ramos da contabilidade relacionada à área de controle e gerenciamento, fornecendo informações para aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. Para tanto, a contabilidade gerencial pode ser concebida como contabilidade financeira, que mensura os dados transformando-os em informações uteis e reais para que os gestores utilizem-nas de forma eficiente.

Padoveze (2000, p.30), afirma também que “a função objetiva da contabilidade gerencial é a de criação de valor para os acionistas, pois pode ser mensurado economicamente”. Desta maneira, pode ser compreendida e utilizada como uma ferramenta de gestão, auxiliando a na vida econômica das empresas, assim como objetiva assessorar os empresários em suas funções gerenciais e estratégicas.

Para tanto, a contabilidade gerencial é um processo pelo qual objetiva-se identificar, mensurar, tolerar e avaliar as informações sobre situações econômicas das organizações, com a finalidade de abastecer seus diversos usuários a conhecer sobre o patrimônio de uma organização, permitindo que sejam fornecidas relatórios econômicos financeiros e sociais. “Podendo ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido as várias técnicas e procedimentos contábeis, conhecidos e tratados na contabilidade financeira, de custos, na análise financeira de balanços etc.” (IUDÍCIBUNS, 1998, p.21).

Desse modo, possibilita aos administradores adquirirem uma visão avançada em relação à contabilidade gerencial, que aliada aos sistemas de informação oferecem uma importante contribuição na construção do planejamento estratégico atual e nos momentos posteriores.

2.2 O gerenciamento organizacional e a preocupação com os custos empresariais

A ausência de controle na gestão de custos e procedimentos eficientes de mensuração dos resultados, é um dos problemas enfrentados por uma grande parcela das empresas brasileiras, em especial das micro, pequenas e médias (MPEs), dificultando a identificação ao término de um determinado período, qual foi o seu lucro ou prejuízo, acarretando na possibilidade de sofrerem mais perdas significativas quando mantêm excesso de mercadorias em estoque (CREPALDI, 2006).

Já um sistema de custeio ajustado a realidade da empresa, pode ser caracterizado como um local apropriado para o registro de dados relativos a entrada de matéria primas, à mão de obra direta e aos custos indiretos de fabricação, processando estes dados e gerando informações que possam ser destinadas a usuários internos e externos a organização (GUERREIRO, 2011).

Vale lembrar, que a contabilidade de custos é ramo da contabilidade gerencial, surgindo com o aparecimento das empresas industriais, no intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Visto que anteriormente, os produtos/mercadorias normalmente eram produzidos por artesãos que, via de regra não constituíam pessoas jurídicas voltadas ao setor industrial, existindo assim, apenas empresas comerciais, as quais utilizavam a contabilidade financeira basicamente para a avaliação do patrimônio e apuração do resultado do período (BORNIA, 2010).

Com a constituição das indústrias, naturalmente o sistema de custos acompanhou a evolução da economia global. De um lado é perceptível investimentos no nível de qualidade dos produtos, melhora na logística e distribuição, aliadas a estratégias de atendimento e marketing, de outro lado, é inegável que o preço final do bem ou serviço, é essencial para a sobrevivência da organização. Por meio disso, salienta-se que o conhecimento de fatores como margens de contribuição de cada produto, ponto de equilíbrio econômico e financeiro, taxas de retorno e lucratividade, planejamento de compra e estoque, são indispensáveis para que se estabeleça uma política de preços ao mesmo tempo, competitiva, segura e lucrativa (CREPALDI, 2006).

A expressão gestão estratégica de custos vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que se deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo (MARTINS, 2000, p. 315).

Beuren (1998) exemplifica o tipo de integração que deve existir entre a contabilidade de custos e o papel de gerenciamento organizacional, se no caso a empresa estiver voltada para à liderança dos melhores preços ao consumidor, sua ênfase maior deve estar centrada no controle de custos, a fim de conseguir uma expansão de vendas praticando preços inferiores aos de seus concorrentes.

3 Métodos

A pesquisa é um processo de construção, de produção de ideias novas e de modelos, enriquecendo simultaneamente as construções do pesquisador e o próprio marco da teoria assumida (GONZALES REY, 2005). Sendo a atividade básica das ciências são suas indagações e descobertas da realidade (MINAYO, 2004). Já “a metodologia é o estudo dos métodos, os quais incluem as concepções teóricas de abordagem, o conjunto de técnicas que possibilitam a construção da realidade” (MINAYO, 2010, p. 16).

Esta pesquisa é caracterizada unicamente como bibliográfica pois seus dados foram obtidos por meio da revisão literária em livros impressos, considerados no meios acadêmicos, como de essencial importância para nortear teorias e práticas dentro das Ciências Contábeis, objetivando encontrar os conceitos mais aprofundados (puros), no que se refere a construção de um sistema de custeio, o qual pode e deve ser assimilado pelas áreas de engenharia com o foco na produtividade, eficiência e nos resultados financeiros.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material existente, principalmente livros e artigos científicos, pois apesar de praticamente todos os outros tipos de estudo exigirem trabalho desta natureza, há pesquisas exclusivamente desenvolvidas por meio de fontes bibliográficas (GIL, 2009).

Cervo e Bervian (1983, p. 55) definem pesquisa bibliográfica como a que visa explicar uma problemática utilizando-se de referências teóricas publicadas em documentos, de forma independente ou como parte integrante da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, pretendem conhecer e analisar as contribuições culturais e científicas de um assunto, tema ou problema passado.

No que se refere a uma análise dos dados, outra fase importantes da pesquisa, parte da apresentação dos resultados com as considerações sobre o estudo, dos quais podem ser finais ou apenas parcial, deixando margem para pesquisas posteriores (LAKATOS; MARCONI, 2004).

4 Análises e discussões dos resultados

4.1 A organização dos custos na indústria e suas nomenclaturas

Para se compreender os processos de custeio, torna-se necessária a definição dos termos para correta interpretação, haja vista a multiplicidade de entendimento e utilização errônea dos mesmos. Para muitos genericamente tudo é “custo”, enquanto para outros é “despesa”. Assim as interpretações não facilitam o entendimento e a avaliação do que se gasta para produzir, administrar e vender, que são atividades diferenciadas, prejudicando a análise, as correções e a tomada de decisão (BENARDI, 1998).

De modo geral, os dispêndios incorridos na produção são alocados ao produto final. Para tanto, “os custos são gastos, direcionados à produção de bens; portanto, inerentes à atividade de produzir, incluindo a produção em si e a administração da produção”. (BENARDI, 1998, p.40). Neste âmbito, tem-se que “a nomenclatura referente aos níveis de agregação dos custos dos produtos é importante para o monitoramento do processo produtivo e para a comparação entre os produtos no que diz respeito ao consumo de recursos” (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p.45).

Os gastos correspondem aos compromissos financeiros assumidos por meio de aquisições necessárias para a obtenção de seus produtos e serviços. O desembolso pode ser entendido como sendo o pagamento por algo adquirido. Assim, os gastos normalmente são confundidos com desembolsos, no entanto, são conceitos distintos. Enquanto os gastos representam a aquisição de bens ou serviços adquiridos, o desembolso é considerado como o pagamento destes bens ou serviços. Assim sendo, “os custos de produção são todos aqueles gastos em transformar matéria-prima em produto acabado, por exemplo, custos diretos (materiais direto e mão de obra direta) e custos indiretos (de apoio à produção)” (ATKINSON *et al.* 2000, p. 126).

Segundo Souza e Clemente (2011), um dos primeiros custos a observar é o custo primário (CP), representado pela matéria prima e pela mão de obra direta consumidas na fabricação de determinado produto, sendo essa classificação útil, porque representa o peso da matéria

prima e da mão de obra efetivamente utilizada no processo de transformação. Deste modo, o custo primário é utilizado algumas vezes, como critério de rateio (divisão) para os custos indiretos de fabricação na estruturação dos centros de custos (CC).

O custo de transformação (CT) representa os esforços da empresa, medidos em valores monetários, para transformar a matéria prima em produto acabado. É constituído pelo custos de mão de obra direta (MOD) e pelos custos indiretos de fabricação (CIF's), medindo o valor no processo de produção, o que também pode ser utilizado como critério de rateio para apropriação do CIF's a cada tipo de produtos. Pois como definição, o custo de produção, em certo período, é o valor de todos os bens e serviços consumidos para a transformação da matéria prima em produto acabado, utilizada para informar a margem-fabrica, isto é, o lucro antes do pagamentos das despesas administrativa, financeiras, comerciais e encargos, permitindo avaliar a potencialidade do processo produtivo para gerar lucro (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Os custos de mão de obra direta (MOD) são aqueles diretamente relacionados com os trabalhadores em atividades de confecção do produto, isso é, representam os salários dos operários diretamente envolvidos com a produção. Os funcionários que não trabalham diretamente com a fabricação compõem a mão de obra indireta. Os custos indiretos de fabricação (CIF) são todos os demais custos de produção (materiais de consumo, mão de obra indireta, depreciação, energia elétrica, telefone, água) (BORNIA, 2010, p.16).

O custo dos produtos fabricados (CPF), refere-se ao custo de produção das mercadorias efetivamente acabadas em determinado período, incorporando a variação do inventario de produtos em processo. Os custos dos produtos vendidos (CPV) dizem respeito a venda efetivada em determinado período, sendo esse valor confrontado com a receita operacional para calcular o lucro bruto operacional. Por fim, os custos com mercadorias vendidas (CMV), também conhecidos como mercadológicos, representa em determinado período, a expressão monetária dos esforços desenvolvidos pela empresa para criar, atender e manter a demanda por seus produtos, tais como: salários e comissões aos vendedores, propaganda, promoção de vendas, entre outros.

Para Borna (2010) as despesas são os valores dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. Refere-se as atividades fora do âmbito da fabricação, geralmente sendo separada em Administrativa, Comercial e Financeira. Portanto, as despesas são diferenciadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com a administração geral da empresa e a comercialização do produto, dentre estas existe as despesas variáveis e fixas.

As despesas variáveis (DV) são os valores gastos somente quando se realizam as vendas. Normalmente são considerados como despesas variáveis os impostos sobre as vendas e a comissão de vendedores. Porém, para cada empresa é preciso avaliar, dentre os valores gastos, aqueles que são pagos ou que ocorrem diretamente em função do valor vendido, e por isso devem estar contemplados nos preços de venda das mercadorias (CMV).

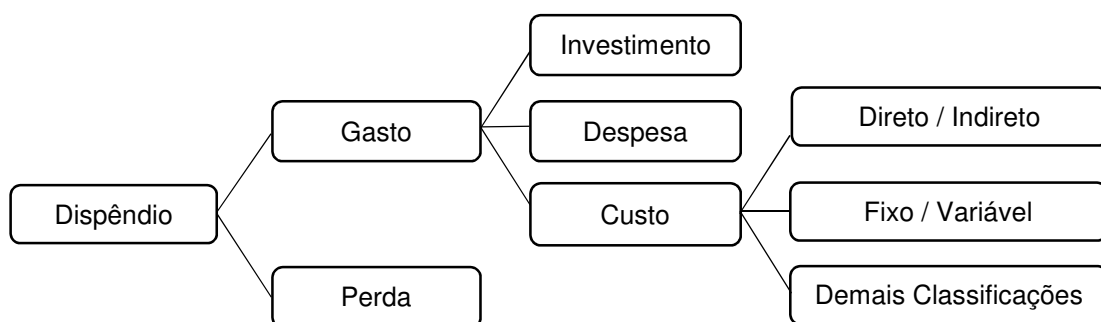
As despesas fixas (DF) são todos os gastos que acontecem independentemente de ocorrer ou não as vendas na empresa. São os valores gastos com o funcionamento dela, ou seja, a estrutura montada para comprar, estocar e vender. Essas despesas também precisam estar contempladas no preço de venda de cada mercadoria, inclusive levando em consideração o valor com que a venda de cada uma, pode contribuir para cobrir esses gastos.

No que se refere a gastos, pode-se entender com o dispêndio (saída) financeira com que a entidade arca para qualquer obtenção de um produto ou realização de um serviço, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega. Em outras palavras, o gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados

ou não. Não é sinônimo de desembolso, o qual é o ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto. Por exemplo, se for efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para o pagamento, o gasto ocorrerá imediatamente, mas o desembolso só ocorrerá dois meses depois (BORNIA, 2010).

Segundo Bornia (2010), investimento é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros. Sendo empenhos necessários as atividades produtivas, de administração e de vendas, que irão beneficiar longos períodos (ativos imobilizados), que por meio de depreciação ou amortização irão tornar-se custos ou despesas, dependendo de sua origem ou natureza (BENARDI, 1998). De modo mais simplificado, os investimentos representam os gastos ativados em função de sua vida útil, onde estas aplicações trarão benefícios presentes e futuros. Na Figura 01 é possível sintetizar a vinculação dos principais termos usados na contabilidade.

Figura 01: Demonstrações das origens dos termos mais usados em contabilidade



Fonte: SILVA; GARBRECHT (2016, p. 77), com alterações realizadas pelos autores (2020).

O termo perda normalmente é visto na literatura contábil como o valor dos insumos consumidos de forma anormal, pois as perdas são separadas dos custos não sendo incorporados nos estoques. Consideram-se perdas anormais os bens ou serviços consumidos de forma não programada, inesperada ou involuntária, tais como ocorrem em enchentes, incêndios, desmoronamentos, acidentes, etc. Exemplificando de outro modo, se por um motivo qualquer, houver um consumo anormal de matéria prima, isso deve ser caracterizado como perda.

Para a literatura de engenharia, muitas vezes esses termos significam o aumento de trabalho, pois ao aumentar os gastos e não agregar valor ao produto, o que também no ponto de vista do empresário, representam gastos ineficientes. Existe ainda, perdas que estão relacionadas com a atividade produtiva da empresa, que são consideradas como perdas normais, pois normalmente são previsíveis e estimadas durante o processo produtivo, seja nas dimensões iniciais da matéria-prima ou decorrentes de corte nas máquinas, reações químicas, evaporação, dissipação de calor ou energia, entre outras semelhantes.

4.2 Os sistemas de custeamento indicados na literatura e os mais utilizados

O custeio Direto ou Variável, consiste no método de apropriação de custos denominado de Custeio Variável, sendo aquele que distribui apenas os custos variáveis de produção às quantidade de produtos produzidos no período. Visto que os custos fixos de produção não fazem parte do custo do produto, sendo tratados como gastos do período da mesma forma que as despesas administrativas, comerciais e financeiras (GUERREIRO, 2011).

Crepaldi (2006, p. 232), afirma que “a expressão gastos variáveis designa os custos que, em valor absoluto, são proporcionais ao volume de produção, isto é, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas”. Portanto, quanto maior for o consumo dos materiais diretos no processo de fabricação, maior será sua contribuição para o aumento dos custos variáveis.

Este método de custeio variável é voltado especificamente para o uso gerencial, pois fere os princípios formais de contabilização. Tendo como classificações de custos variáveis os valores dos recursos consumidos que aguardam estreita correlação com o volume de produção e vendas. Pois quando o volume de vendas aumenta o custo aumenta, mas quando o volume de venda diminui o custo também diminui (GUERREIRO, 2011).

O sistema de Custos Padrão é um sistema de custeio especial que permite essencialmente medir a eficiência produtiva, pois os custo padrão são custos predeterminados. Porém, nem todos os custos predeterminados são custos padrão (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2010). Segundo Padoveze (1997) o custo padrão tem em vista o custo real para ser calculado, necessariamente tem que se valer de informações passadas, assim surgiu o conceito de custo padrão, como forma de antecipação da informação dos custos dos produtos.

De outro modo, o Custo Padrão é calculado baseado em eventos futuros de custos desejados, de custos que podem ou não acontecer na realidade da empresa. Dessa maneira, os gestores desejam saber não quanto custou, mas quanto custará. Uma vez que o custo seja determinado previamente, o custo real pode ser comparado com ele e suas diferenças analisadas (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 1997).

O sistema de Custeio *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), surgiu no período após a Primeira Guerra Mundial em 1918 na Alemanha, para enfrentar a inflação galopante, onde criou-se uma espécie de Instituto de Estudos Econômicos, com a função de controle de preços. Para tanto era uma forma sistemática, onde a proposta de um plano de contas com o conceito de centros de responsabilidade. Seu plano de contas objetivava ser um instrumento prático que permitisse a revelação de informações úteis a gestão de empresas (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

De acordo com Martins (2000), o modelo original do RKW considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

Em 1937, o ministério da Economia do Reich, baseado em estudos e sugestões do RKW, proposto pelo economista alemão Eugen Schmalenbah, o colocou em vigor, por meio de decreto, que preconizava o uso de uma planilha de distribuição dos custos indiretos e das despesas. Assim, os métodos de Custeio por Absorção que fazem o uso desse Mapa de Localização de Custos, incluindo custos e despesas, passando a ser conhecidos por causa do sistema RKW (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

O critério de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um sistema de custos que se diferencia dos métodos convencionais de custeio pela sua forma de aplicação e distribuição dos custos indiretos dentro das organizações. A principal característica do custeio ABC é considerar as atividades desenvolvidas como fonte originária de custos aos produtos e serviço. O custeio baseado em atividades, é uma metodologia criada nos Estados Unidos em meados dos anos 80 e foi desenvolvida para procurar reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (CREPALDI, 2006).

Do ponto de vista conceitual, o Custeio ABC entende o negócio como um conjunto de processos, onde cada etapa envolve uma série de atividades. O objeto de custeio deixa de ser o produto e passa a ser a atividade, pois são estas que consomem recursos, a

informação do custo e desagregada por atividade. Assim pode se dizer que o sistema de custeio ABC é um método de análise e gerenciamento de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa pelo monitoramento em termos de consumo de recursos, dentro das múltiplas atividades executadas (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Este sistema de custeio é para fins gerenciais, o que disponibiliza informações econômicas para tomada de decisões operacionais e estratégicas. Trata-se de uma das mais poderosas estratégias empresariais nos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo, calculando com adequada precisão os custos de seus produtos. (CREPALDI, 2006).

O sistema de Custeio por Absorção (ABS), consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos. Os precursores deste sistema conceberam um modelo em que é possível apropriar aos produtos, todos os custos realizados para a sua fabricação (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Assim, ao analisar sua origem chão de fábrica, tem como pressuposto teórico que a produção de bens é o elemento gerador de riqueza para a firma, por isso, visa monitorar a produção em termos de volume e de custos.

O custeio por Absorção ou Custeio Pleno consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos. É o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para apresentação e para o pagamento do Imposto de Renda (CREPALDI, 2006, p. 87).

A principal característica do Custeio de Absorção está na diferença entre custos e despesas, onde os custos são os gastos que ocorrem no ambiente de produção e despesas são gastos que ocorrem em áreas fora do ambiente de produção. Assim, os custos são atribuídos aos produtos e as despesas do período são consideradas gastos do período (GUERREIRO, 2011). A Figura 02, procura de forma muito simplificada demonstrar os processos de custeio descritos neste estudo.

Figura 02: Demonstrações simplificadas dos processos de custeio descritos neste estudo

Tipos de Gastos	Métodos de Custeio				
Matéria-prima, materiais diretos e embalagens	Custo Primário	Custeio Direto ou Variável	Custeio por Absorção	Custeio ABC	Custeio RKW
Mão de Obra Direta (Salário dos Operários)					
Custos Fixos e Variáveis					
Despesas Gerais Industriais					
Depreciação					
Mão de Obra Administrativa e Comercial					
Despesas Administrativa e Comercial					
Despesas Financeiras					

Fonte: LIMA; MORAES FILHO (2016, p. 533), com alterações realizadas pelos autores (2020).

Para operacionalizar este método de custeio, se inicia classificando os custos em diretos e indiretos, onde classificam-se como custos diretos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto (SOUZA; CLEMENTE, 2011). A literatura especializada tem insistido em apresenta como custos diretos os associados ao material direto e mão de obra direta.

Este método de custeio pode ser dividido em três passos: no primeiro, é preciso separar os custos dos produtos, do custo do período. No segundo, os custos diretos de produto são atribuídos aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são atribuídos a centro de custos. Enfim, no terceiro passo, os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com seu uso. A soma de custos diretos e custos indiretos distribuídos forma o custo do produto (CREPALDI, 2006, p. 90).

Para Souza e Clemente (2011), qualquer que seja a variante do Custeio por Absorção utilizada, a questão crucial se resume a dois procedimentos: elaboração do Mapa de Localização dos Custos Indiretos e definição dos critérios de rateio, sendo que estes devem se basear no conhecimento disponível sobre o processo produtivo e devem ser constantemente atualizados.

4.3 A gestão estratégica de custos como instrumento para a tomada de decisão

O sucesso de uma empresa não depende apenas da implantação de um Sistema de Custos, é necessário que haja um aprimoramento nos seus processos incluindo o processo de gestão com a participação de toda equipe da empresa proporcionando um bom planejamento, boas estratégias, e por consequência, favorecendo a tomada de decisão.

Terminada a implantação do Sistema de Custos devem-se utilizar os dados encontrados para gerir informações gerenciais, cujo ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas os auxiliem em suas funções. Sendo voltado para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle efetuado por um sistema de informação gerencial (CREPALDI, 2006).

Por meio disso, uma gestão estratégica de custos, deve ser entendida como um instrumento para tomada de decisão, indo além das planilhas de custos, pois as informações obtidas por esta área, podem vir a elaborar a formação do preço de venda, analisando entre as variáveis (custo x volume x lucro), sendo possível determinar indicadores como: o ponto de equilíbrio financeiro e econômico, a margem de contribuição e de segurança da organização, bem como possibilitando visualizar as formas de alavancagem operacional.

4.4 Análises das variáveis: Custos x Volumes x Lucros

Na utilização dos custos para o auxílio à tomada de decisões, a previsão ou planejamento do lucro da empresa é ponto importante, onde no conjunto de procedimentos, denominados Análise de Custo-Volume-Lucro (CVL), determina-se a influência provocada por alterações na quantidade vendida e nos custos. Na verdade, os fundamentos desta análise estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custos para o auxílio a tomada de decisões de curto prazo (BORNIA, 2010).

A análise da relação custo-volume-lucro (CVL) busca apresentar o comportamento dos custos e do lucro em função do nível de atividade. Mais especificadamente, a análise da relação custo-volume-lucro considera os custos e as receitas como funções do nível de produção vendida em certo período. Essa relação proporciona informações valiosas sobre a estrutura de custos e o risco operacional da empresa (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p 171).

Muitas vezes pode ser tomada a decisão de produzir um mix (tipos e/ou variações) de vendas menos lucrativo, com intenções de abrir novos mercados ou de se estabelecer em uma posição mais forte, em um mercado particular. Nestes casos, a análise Custo x Volume x Lucro proporciona aos gestores a possibilidade de calcular o custo desta estratégia em termos de lucro (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 1997).

5. Considerações finais

O presente artigo buscou as origens e definições dos termos e métodos mais comuns utilizados nas Ciências Contábeis, dos quais, vem sendo apropriados pela Administração, Engenharia de Produção e demais áreas afins. A amplitude de compreensões, entende-se como necessária a constante revisão quanto as suas interpretações e utilizações. Mesmo, com várias tentativas de análises utilizando-se de pressuposto semelhantes, a uniformização durante as aplicações reais, que muitas vezes podem seguir lógicas distintas, subjetivas ou mesmo disciplinares são questionáveis.

Ao considerar os numerosos estudos disciplinares das ciências, percebe-se que isto não só trouxe as vantagens da divisão do trabalho, mas também os inconvenientes da superespecialização, do confinamento e do despedaçamento do saber, não só produziram o conhecimento e a elucidação, mas também a ignorância, a cegueira ou mesmo diferentes interpretações da mesma realidade (MORIN, 2004).

Tanto a contabilidade financeira como a de custos surgiram em virtude da evolução e de novos anseios da sociedade em decorrência das atividades comerciais existentes. Na era Mercantilista, a contabilidade de custo era extremamente simples, utilizada para apuração do custo e do lucro, no entanto, com o advento das empresas industriais, a contabilidade de custo passou a ser mais exigida, sendo utilizada como forma de controle, formação do preço de venda e principalmente como auxílio na tomada de decisão dos gestores do negócio.

Para uma perfeita compreensão dos usuários acerca dos termos contábeis constantes dos demonstrativos, a contabilidade de custo utiliza uma terminologia própria, uniformizando os conceitos de gastos, investimentos, custos, despesas, receitas e outros. O procedimento de apuração do custo de produtos é mais complexo que a apuração das mercadorias, pois no custo de aquisição da matéria-prima, são acrescida os gastos necessários para transformá-la e colocá-la em condição de venda (SILVA, 2016).

Por fim, destaca-se que a contabilidade é a principal fonte de informação sobre os custos de uma empresa, a tal ponto que é conhecida como a linguagem dos negócios. Assim, por mais que não seja do maior interesse as demais áreas do conhecimento, é importante entender que, para se tornar ter uma boa gestão da estratégica, bem como tomar melhores decisões, é fundamental entender todos os processos de formação e organização dos custos, uma vez que a contabilidade e a gestão de custos são uma dupla poderosa e inseparável (SILVA; GARBRECHT, 2016).

Referências

- ATKINSON, A. A.; *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARRETO, G. **Manual do Contador**. Belo Horizonte: Ed Líder, 2003.
- BENARDI, L. A. **Política e formação de preços**: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BORNIA, C. A. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAGGIANO, S.; FIQUEIREDO, C. P. **Controladoria**: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CERVO, A. L.; BERVAIN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CORONADO, O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CREPALDI, A. S. **Contabilidade gerencial**: teoria e pratica. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, H. **Contabilidade industrial**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Método de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONZALES REY, F. **Pesquisa qualitativa em psicologia**: caminhos e desafios. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

GUERREIRO, R. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

JANTSCH, A. P. & BIANCHETTI, L. (Orgs.) **Interdisciplinaridade: para além da filosofia do sujeito**. Petrópolis: Vozes, 2002.

KLEIN, J. T. **Interdisciplinarity: History, Theory, and Practice**. Detroit: Wayne State University Press, 1990.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LEIS, H. R. Para uma Reestruturação Interdisciplinar das Ciências Sociais. **Ambiente & Sociedade**, Ano IV, No. 8, 2001.

LENOIR, Y. & HASNI, A. **La interdisciplinaridad: por un matrimonio abierto de la razón, de la mano y del corazón**. Ibero-Americana de Educación, No. 35, 2004.

LIMA, F. F.; MORAES FILHO, R. A. Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 17, n. 3, p. 528-541, jul./set. 2016.

MARION, C. J. **Contabilidade básica**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 2001.

MORIN, E. **A cabeça bem feita**: Repensar a reforma, reformar o pensamento. 8.ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

OLIVEIRA, M. L.; PEREZ, H. J.; SILVA, S.A. C. **Controladoria estratégica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, E. J.; GARBRECHT, G. T. Custos empresariais: uma visão sistêmica do processo de gestão em uma empresa. Curitiba: Intersaberes, 2016.

SILVA, J. M. **Contabilidade de Custos**. Maringá: UniCesumar, 2016.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.