

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO
RIO GRANDE DO NORTE

MICHELLE CORREIA DANTAS

VANTAGENS E DESVANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC E
ABSORÇÃO PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

NATAL-RN
2005

MICHELLE CORREIA DANTAS

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC E
ABSORÇÃO PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

Monografia apresentada ao curso de Graduação
em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense
para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte
como requisito obrigatório para obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora:

Halcima Melo Batista, M. Sc.

NATAL – RN

2005

MICHELLE CORREIA DANTAS

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC
ABSORÇÃO PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

Monografia apresentada e aprovada ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o desenvolvimento do Rio Grande do Norte e aprovada em 10 de janeiro de 2006, pela banca examinadora completa pelos seguintes membros:

Halcima Melo Batista, M. Sc.

Orientadora

Cristóvão Ferreira de Lima, M. Sc.

Membro (a) examinador (a)

Joana D'arc Medeiros Martins, Esp.

Membro (a) examinador (a)

A Deus, pelo amor e amizade que sempre estiveram presentes mesmo quando eu não conseguir entender. Aos meus pais, pela enseada aos estudos, meus irmãos, Daniella e Juliano, fontes de inspiração na construção de minha trajetória existencial. À minha amada avó, Maria de Lourdes, e ao meu querido avô, Valdemar, pela excelente educação e respeito ofertados, que sempre estiveram presentes em minha vida como fonte de amor e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho foi construído com o apoio de várias pessoas. Por isso, venho agradecer a todos com as mais sinceras palavras, esperando ter atingindo as expectativas de todos que contribuíram para sua construção.

Assim, agradeço a todos os meus professores, pelos ensinamentos ministrados e pelo estímulo aos desafios profissionais e acadêmicos que deles recebi.

Aos meus professores revisores e orientadores que me auxiliaram a tornar possível esta etapa da minha vida, especialmente à professora Halcima, que transmitiu a grandeza do saber, na qual para Deus nada é impossível. (“O meu Deus é o Deus do impossível /é o mesmo hoje /e sempre há de ser/ o meu Deus é o Deus do impossível /e fará o impossível PRA você / e fará o impossível POR você”). – Muito obrigada por tudo!!!

À Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, particularmente nas pessoas de seus Diretores, Professores e funcionários, pela presteza e suporte que me ofereceram para a realização e conclusão desta oportunidade produtiva e valiosa que é a produção de conhecimento.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram na elaboração deste trabalho, em especial a Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis, Ana Katarina, pelo apoio e compreensão que vem me dando pelas dificuldades e barreiras superadas na vida pessoal, a Lourdes Teixeira, bibliotecária, que me auxiliou no trabalho baseado nas normas ABNT, e aos monitores dos laboratórios de informática, Aldglyr, que teve a maior paciência para a formatação deste trabalho, Henrique, Lineu (Lili), Thiago, Alexandre e Otávio! (Valeu galerinha!!!).

Desejo também declarar que o pouco que aprendi até aqui é quase nada em comparação com o que ignoro e que não me desespero de aprender.

DESCARTES, 1985, p. 151.

RESUMO

As exigências no ambiente dos negócios e as intenções de tomar as sensatas decisões inspiram os tomadores de decisão a analisar e aperfeiçoar seus sistemas de custos, de forma que os novos sistemas forneçam mais dados que lhes permita identificar melhores as competências e fraquezas, como também as oportunidades e ameaças de negócio. A globalização que guia a vida de todos atualmente tem papel fundamental e importante na revolução que ocorreu na contabilidade e nos seus sistemas de custos. O uso da Gestão Estratégica de Custos para a tomada de decisão vem evoluindo gradativamente, pois ela engloba métodos eficientes para o gerenciamento. A contabilidade de custos se desenvolve oferecendo às empresas novas ferramentas que auxiliam na tomada de decisão. A gestão de custos se torna imprescindível e a escolha de métodos de custeio que irão auxiliar no gerenciamento da empresa devem ser estudada, para fazer com que o projeto de implementação tenha êxito. Este trabalho apresenta a comparação entre dois métodos de custeio muito importantes no gerenciamento de custos dentro de uma organização, salientando as vantagens e desvantagens de cada método: ABC e Absorção. A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica, tendo o objetivo de levantar as diferenças entre esses dois métodos em seus aspectos gerenciais.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, Métodos de Custeio, Custeio por Absorção e ABC.

ABSTRACT

The requirements in the environment of the businesses and the intention to take the sensible decisions inspire the decision borrowers to analyze and to perfect its systems of costs, of form that the new systems supply given more than it allows to identify better to the abilities and weaknesses them, as also the chances and threats of negation. A globalization that the life of all guides currently has basic and important paper in the revolution that occurred in the accounting and its systems of costs. The use of the Strategically Management of Costs for the decision taking comes gradual evolving, therefore it angora efficient methods for the management. The accounting of costs if develops offering to ace new companies tools that assist in the decision taking. The management of costs if becomes essential and the choice of expenditure methods that will go to assist in the management of the company must be studied, to make with that the implementation project has success. This article presents the comparison inside enters two very important methods of expenditure in the management of costs of an organization, pointing out the advantages and disadvantages of each method: ABC and Abstract. The used methodology is the bibliographical research, having the objective of raising the differences between these two methods in it's manage mental aspects.

Key Words: Accounting of Costs, Methods of Expenditure, Defrays for Abstract and ABC.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01. Finalidade do custo _____	19
Figura 02. Finalidade da despesa _____	21
Figura 03. Custeio por absorção nas empresas de manufatura _____	24
Figura 04. Custeio por absorção nas empresas de prestação de serviços _____	25

LISTA DE TABELAS

Tabela 01. Volume de produção mensal.	31
Tabela 02. Tempo despendido na produção	31
Tabela 03. Custos diretos por unidade	32
Tabela 04. Custos indiretos e despesas	32
Tabela 05. Custo de mão-de-obra direta	33
Tabela 06. Taxa de aplicação dos CIF	33
Tabela 07. Aplicação dos CIF	33
Tabela 08. Quadro resumo sem departamentalização	34
Tabela 09. Demonstração de resultados	35
Tabela 10. Mapa de rateio dos CIF aos departamentos de produção	36
Tabela 11. Custos Indiretos Unitários	36
Tabela 12. Quadro resumo com departamentalização	37
Tabela 13. Demonstração de resultados	38
Tabela 14. Levantamento das atividades relevantes dos departamentos	38
Tabela 15. Levantamento das atividades	39
Tabela 16. Levantamento dos direcionadores de atividades	39
Tabela 17. Direcionadores de Custos de atividades	40
Tabela 18. Custos Unitários	40
Tabela 19. Quadro resumo com departamentalização ABC	41
Tabela 20. Demonstração de resultados	41

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01. Margem dos produtos sem departamentalização	34
Gráfico 02. Margem dos produtos com departamentalização	37
Gráfico 03. Comparativo entre as departamentalização	42

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	12
1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA OU OPORTUNIDADE	12
1.3 OBJETIVOS	13
1.3.1 Objetivo Geral:	13
1.3.2 Objetivos Específicos:	13
1.4 JUSTIFICATIVA	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE	14
2.1.1 Início do Conhecimento de Custo	14
2.1.2 Contabilidade de Custos	14
2.1.3 Surgimento	15
2.1.4 Terminologia em Custos	16
2.1.5 Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade de Custos	17
2.1.6. Definição de Custos e Despesas	18
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUNS MÉTODOS DE CUSTEIO	22
2.2.1 Considerações Gerais	22
2.2.2 Métodos de Custeio Tradicionais	22
2.2.3 Custeio por Absorção	23
2.2.4 Custeio Variável	25
2.2.5 Custeio Baseado por Atividades, ABC.	27
2.2.5.1 Conceitos básicos	27
2.2.5.2 Importância e utilização do ABC	29
2.2.5.3 Implementação do ABC	29
2.2.5.4 Vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC	30
2.3 EXEMPLO COMPARANDO CUSTEIO ABC POR CUSTEIO DE ABSORÇÃO	31
2.3.1 Características da Empresas	31
2.3.2 Custeio por Absorção	31
2.3.2.1 Atribuição dos CIF diretamente aos produtos sem departamentalização	33
2.4 SOLUÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO	35
2.5 APLICAÇÃO DO CUSTEIO ABC NA SOLUÇÃO DO PROBLEMA	38
3. METODOLOGIA	43
3.1 METODOLOGIA NA MONOGRAFIA	43
3.2 METODOLOGIA APLICADA	43
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	44
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	45
REFERÊNCIAS	47

1. INTRODUÇÃO

Os custos devem refletir a empresa. São reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar. Quanto mais estruturada for uma empresa, melhores serão os resultados encontrados. Quanto mais informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for das melhores, os resultados encontrados por certo serão deficientes.

Para entender às exigências legais, a empresa precisa adequar seus métodos de apuração de custos aos princípios contábeis em conformidade com normas e legislações vigentes.

Para a tomada de decisões, podem ser empregados métodos de apuração derivados daquele anterior, capaz de fornecer as informações que atendam às necessidades gerenciais as empresa.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O presente trabalho através de uma pesquisa bibliográfica tem o objetivo de demonstrar aos leitores de que maneira a Contabilidade de Custos influencia no processo de tomada de decisão, para tanto, discutiremos sobre a contabilidade de custos e seus sistemas de Custeio, descrevendo sua evolução através dos tempos, começando dos tempos, pelo sistema de Custeio descrevendo sua evolução através dos tempos, começando pelo sistema de custeio por Absorção e chegando até o ABC, suas definições, aplicações, vantagens e desvantagens, bem como sua influência no processo de tomada de decisão.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA OU OPORTUNIDADE

As organizações enfrentam o dinamismo do mercado globalizado, surge então, a necessidade de desenvolver e utilizar ferramentas que auxiliam na tomada de decisão.

Uma das preocupações para as empresas se refere aos custos: fazer o planejamento, ter o controle e analisar o desempenho se torna atividades imprescindíveis para sua sobrevivência no mercado.

A contabilidade de custos apresenta vários métodos de custeio, é importante que a empresa tenha conhecimento sobre as vantagens e desvantagens desses sistemas.

Diante deste contexto, o presente estudo apresenta o seguinte problema:

Quais as vantagens e desvantagens da utilização do método ABC e Absorção para o processo de tomada de decisão?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL:

Mostrar as vantagens e desvantagens da utilização do método ABC e Absorção para o processo de tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos Específicos:

- Caracterizar, ao nível da literatura, as vantagens e desvantagens da utilização do método ABC e Absorção nas organizações;
- Demonstrar aos leitores de que maneira a Contabilidade de Custos influencia no processo de tomada de decisão.

1.4 JUSTIFICATIVA

No mundo contemporâneo globalizado, as empresas precisam continuamente aprimorar seus instrumentos de gestão. Os sistemas de custos devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda a cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais. Nesse sentido, é fundamental a correta compreensão dos princípios de custeio e de sua aplicabilidade ao cotidiano empresarial. Saber escolher dentre os diversos métodos de custo o que melhor supre com informações de qualidade as necessidades de gestão dos negócios pode ser determinante para sua vantagem competitiva.

A ciência contábil é antiga, porém constantemente revisada e atualizada para alcançar plenamente seus objetivos.

Atualmente as empresas enfrentam o dinamismo do mercado globalizado, onde as informações são altamente divulgadas em pequenos espaços de tempo, na qual as novas ferramentas gerenciais são desenvolvidas e as preocupações da empresa de conseguir se manter no mercado aumenta.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

2.1.1 Início do Conhecimento de Custo

Para que se possa compreender com mais afinco a contabilidade, se faz necessário uma abordagem do início de suas profundas origens, pois só as origens darão uma melhor idéia para justificar os fatos presentes.

Pelo fato do homem não saber escrever há mais de 20.000 anos, ele criou uma das formas mais primitivas de inscrição, que foi a artística, para registrar seus efeitos durante o dia. O homem caçava algum animal ou apanhava algum fruto e posteriormente registrava em pinturas gravadas nas paredes esses fatos, podendo-se concluir que nascia daí a necessidade de controle da entidade.

Observa-se que a Contabilidade possui algo em comum com a arte, a Escrita e a Matemática, pois são ciências que surgiram ao se usar uma à outra como base para registros dos fatos que ocorriam no dia-a-dia.

Segundo SÁ (1999, p.21),

O mais antigo documento dessa época que se conhece parece ser o que nos apresenta Figueira. Foi encontrado na gruta D'Aurignac, no departamento de Haute Garone, na França; uma lâmina de osso de rena, contendo sulcos que indicam quantidades.

2.1.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos forma parcela ponderável da moderna contabilidade administrativa, gerencial ou analítica.

Importa também notar que durante muito tempo se pensou que a contabilidade de custos apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às empresas industriais.

Todavia, atualmente esse rumo da contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive, e principalmente, aos serviços públicos e ainda às empresas não-lucrativas.

A contabilidade de custos, no entanto, engloba técnicas da contabilidade geral e outras técnicas extracontábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços, da contabilidade bancária, da contabilidade de transportes e de seguros.

Consiste em estudar o surgimento da Contabilidade de Custos, os diversos tipos de custos e suas respectivas terminologias, juntamente com sua grande importância que exerce em um período quando se trabalha com a escassez de recursos e precisa-se chegar a resultados favoráveis para a saúde e sobrevivência das Empresas.

2.1.3 Surgimento

A Contabilidade de Custos nasceu com a Revolução Industrial. Sua principal função era, então, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os balanços.

Nesse tempo eram apenas computados os custos diretos: o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada.

No fim do século passado, vários fatores exigiram que o contador de custos desse mais um grande passo em direção a um maior refinamento. Foi bastante difícil a adoção generalizada da computação de valores estimados no custo de um produto. Os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos reais. Era princípio rígido o registro das transações e das operações somente pelas despesas realmente incorretas.

Com certo relaxamento desse princípio, quando se considerou que a contabilidade de custos era voltada para as atividades internas da organização, foi possível o emprego de taxas predeterminadas para a apropriação dos custos indiretos ao valor dos produtos, dos estoques e dos serviços.

De qualquer modo, essa primeira fase se caracterizou pela preocupação com o registro dos custos.

A partir da I Guerra Mundial, em fase da intensificação da competição e ainda após a Depressão, verificou-se que as informações de contabilidade de custos, se organizadas adequadamente, poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações.

A contabilidade de custos ganhou corpo, atingindo sua identidade específica, e começou a ser finalmente considerado instrumento da administração.

Com a II Guerra Mundial desenvolveram-se modernas técnicas de administração, e novas concepções levaram à contabilidade de custos impulsos novos, aumentando sua área de influência. As informações de custos passaram a apoiar a administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões. A contabilidade de custos passou cada vez mais a responsabilizar-se pela análise e interpretação das informações quantitativas, a fim de fornecer à administração instrumentos significativos e oportunos para a gerência da organização.

O desenvolvimento paralelo da pesquisa operacional e da computação eletrônica veio dar maior vigor à contabilidade de custos. Atualmente as informações são prestadas mais rapidamente. Problemas, antes, de certo modo difíceis de ser solucionados, agora o são pelo uso crescente do equipamento eletrônico de processamento de dados. O desafio do moderno contador reside exatamente no ponto de que ele agora dispõe de maiores recursos para fazer parte do primeiro quadro na hierarquia administrativa. Por isso mesmo, a contabilidade de custos passou a ser encarada como parcela essencial da contabilidade gerencial.

2.1.4 Terminologia em Custos

Conforme a Equipe de Professores do departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB (2001 p. 107), a terminologia utilizada na contabilidade de custos é a seguinte:

Gasto: sacrifício financeiro para obtenção de um produto ou serviço. Implica, necessariamente, saída de dinheiro da empresa.

Investimento: saída de recursos da empresa com finalidade de aumentar um ativo.

Custo: gasto relativo a determinado item usado na produção de outros bens ou serviços. O custo só é reconhecido como tal quando do processo produtivo.

Despesa: bem ou serviço usado, direto ou indiretamente, para obtenção de receita. As receitas afetam o patrimônio líquido da empresa e representam, segundo Resolução 750/93, concepção de ativos, podendo ocorrer também em decorrência de uma exigibilidade, como é o caso dos juros moratórios.

Desembolso: pagamento por parte da empresa.

Perdas: são decorrentes de fenômenos anormais e involuntários.

2.1.5 Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade de Custos

Conforme a Equipe de Professores do departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB (2001 p. 108).

Princípio da Entidade: considera que o patrimônio da entidade não se confunde com os de seus acionistas. A finalidade desse princípio é proporcionar a autonomia patrimônio em relação a outros.

Princípio da Contabilidade: diz respeito ao fato de um ativo manter-se como tal ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Desse modo, a continuidade influencia o valor econômico dos ativos, incluindo os estoques. Uma das aplicações desse princípio dentro da contabilidade de custos diz respeito ao nível de ocupação de uma entidade.

Princípio da Oportunidade: determina que o registro deve ser feito de imediato, desde que exista razoável certeza de sua ocorrência. Dentro da filosofia desses princípio, a contabilidade de custo deve tentar obter a representação fiel dos acontecimentos. Nesse sentido, deve ser considerado sempre que exista variação patrimonial. Para a contabilidade de custos, isso ocorre principalmente devido a movimentos semifabricados e destes em acabados. Para sua observância, é necessário ter dois aspectos complementares: a integridade do registro e a tempestividade.

Princípio do registro pelo valor original: os componentes devem ser registrados pelo valor original (valor de entrada) das transações, expressos em moeda brasileira. Uma vez incorporados ao patrimônio da entidade, o valor pode ser alterado por sua transformação. Nesse princípio, o Conselho Federal de Contabilidade define agregado como ativos resultantes da transformação de outros ativos (Resolução n 750/93). Uma máquina que foi adquirida por uma empresa representa uma transação com o mundo exterior que resulta num ativo; seu consumo será feito de forma gradativa, por meio das depreciações.

Princípio da Atualização Monetária: esse princípio diz que os efeitos da inflação devem ser reconhecidos pela contabilidade mediante o uso de um índice de preços que reflita esses efeitos.

Princípio da Competência: as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício em que ocorreram. Esse princípio estabelece, em sua essência, quando determinado item deixa de integrar o ativo para transformar-se num elemento que modifica o patrimônio líquido. A Resolução nº. 750/93 é bastante clara em não aceitar a valorização dos ativos, como estoques, quando não existe a certeza de sua realização. Esse princípio também pode ser utilizado para o reconhecimento da receita de serviços ou produtos que demandam um grande tempo, em que o lançamento da receita pode ser feito proporcionalmente a uma “estimativa, tecnicamente sustentado, dos custos a serem incorridos”.

Princípio da Prudência: determina que se deve escolher o menor valor para o ativo e o maior para o passivo, sempre que existirem alternativas válidas. Nesse caso, os custos relacionados à venda de um produto ou serviço devem estar classificados como despesa.

2.1.6. Definição de Custos e Despesas

As palavras custos e despesa são bastante confundidas.

Na contabilidade, o sentido original da palavra custo refere-se ao gasto relativo a bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços; e despesas, ao gasto relativo a bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Exemplificando: o gasto com aquisição de matéria-prima para produção de determinado bem é conceituado como custo. Já a comissão do vendedor é um gasto que se torna imediatamente uma despesa.

Martins (2001, p.25) define que “custo é gasto relativo à bem ou serviço na produção de outros bens ou serviços”.

Calderelli (2001, p. 204) afirma que “o custo representa as múltiplas aplicações de bens ou serviços, para obtenção de um bem de uso ou de troca”.

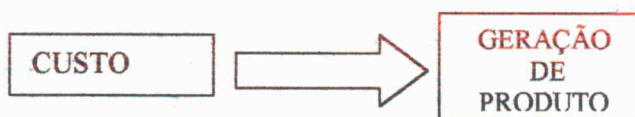


Figura 01. Finalidade do custo

FONTE: Adaptado de Martins (2001, p.25)

Os custos são classificados de várias formas para atender às diversas finalidades para as quais são apuradas. As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção em que uma empresa possa operar.

Quanto aos produtos fabricados: para alocar os custos aos produtos, eles são classificados em Custos Diretos e Custos Indiretos.

Quanto ao comportamento em diferentes níveis de produção: para determinar os custos de vários níveis de produção, eles se classificam em Custos Fixos e Custos Variáveis.

Conforme Megliorini (2001 p.9), os custos podem ser classificados de acordo com a facilidade de identificação em:

Custo Direto: Que a apropriação de um custo ao produto se dá pelo que efetivamente ele consumiu. No caso da matéria-prima, pela quantidade que foi efetivamente consumida e, no caso da mão-de-obra direta, pela quantidade de horas que foi efetivamente utilizada.

Custo Indireto: Que a apropriação de um caso ao produto ocorre por intermédio de rateio. Nesse caso, o rateio descaracteriza a apropriação como direta.

Segundo CRC – SP (1995 p.35), os custos se classificam em função do comportamento dos elementos de custos em relação às mudanças que possam ocorrer no volume de produção, da seguinte forma:

Custo Variável: São os que têm seu valor determinado em função de oscilações na atividade da empresa. Exemplificando, o valor do consumo dos materiais diretos depende diretamente do volume de produção; quanto maior a quantidade produzida maior será seu

consumo. O valor do custo com tais materiais variam de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis.

Custo Fixo: São os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, como é o caso de aluguel da fábrica em determinado mês, ou seja, o aluguel é pago, independentemente do aumento ou diminuição, naquele mês, do volume de produção. Por isso, podemos afirmar que o aluguel é um custo fixo.

Além de classificar os custos em fixos e variáveis, há duas outras classificações, chamadas de Custos semivariáveis e Custos Semifixos.

Conforme Megliorini (2001 p.15):

Custos Semivariáveis: São aqueles que possuem em seu valor uma parcela fixa e outra variável. Isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável.

Custos Semifixos: São aqueles elementos de custos classificados de fixos que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada.

Bornia (2002, p.40) conclui que “despesa é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não-identificados com a fabricação”.

A despesa é geralmente dividida em administrativa, comercial e financeira. Portanto, as despesas são diferenciadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com a administração geral da empresa.

Esta diferenciação provavelmente decorre da origem da contabilidade de custos: a contabilidade financeira era inicialmente usada em empresas comerciais, nas quais os custos se relacionavam com as mercadorias vendidas e as despesas se identificavam com a empresa. Ao se empregar a mesma lógica em empresas industriais, naturalmente, o custo de fabricação ficou identificado com as atividades fabris e as despesas continuaram relacionadas com as atividades destinadas à administração da empresa em geral, e à parte financeira.

A diferenciação entre custos de fabricação e despesas é especialmente importante para efeitos de contabilidade financeira, pois os custos são incorporados aos produtos

(estoque) ao passo que as despesas são lançadas diretamente na demonstração do resultado do exercício. Entretanto, na perspectiva da análise gerencial, essa diferenciação não é tão relevante, pois o gestor deve dispensar o mesmo tratamento a ambos no que se refere, por exemplo, à eficiência no uso dos insumos é desejável nas atividades de fabricação, o mesmo ocorre no setor administrativo.

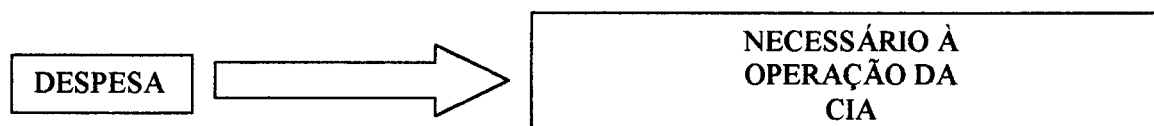


Figura 02. Finalidade da despesa
 FONTE: Martins (2001 p.25).

Existem vários tipos de despesas, mas faz-se necessário à citação das mais usadas, para que o entendimento possa ser com maior profundidade.

Conforme MARTINS (2001 p.25):

Despesas Fixas – São os gastos ou despesas que não se alteram em função do aumento ou diminuição da produção.

Despesas Variáveis – Analogamente aos custos variáveis, as despesas variáveis de venda são as que alteram proporcionalmente às variações no volume de receitas. Exemplos: impostos incidentes sobre o faturamento e comissões sobre vendas e serviços.

Essas despesas podem ser identificadas com as receitas geradas e facilmente quantificadas.

Despesas Diretas – São representativas do denominado custo variável de um ciclo de produção.

Despesas Indiretas – Representam os gastos ou despesas que se incorporam aos custos industriais, não incluídos, porém, fisicamente, na unidade produtiva.

2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUNS MÉTODOS DE CUSTEIO

2.2.1 Considerações Gerais

Métodos de Custeio são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas.

Vários são os métodos existentes, mas não pode se afirmar que um seja melhor ou que substitua a outro, pois são aplicáveis conforme as características das entidades, como ramo de atividade, portes, grau de detalhamento desejado dos valores de custos, objetivos gerenciais etc.

Ao escolher um sistema de custeio os analistas de custos devem posicionar-se em buscar um conjunto de preceitos, coordenados entre si, que atenda a empresa, seja funcional e que respeite o princípio da relação custo-benefício, ou seja, de nada adianta implantar um sistema de custeio muito detalhado em que as informações geradas não justificam os valores gastos para produzi-las. Por outro lado, o sistema, não pode ser tão sucinto que não gere as informações necessárias para a tomada de decisão.

2.2.2 Métodos de Custeio Tradicionais

Os três principais métodos de custeio abordados pela bibliografia de custos no Brasil referem-se ao Custeio por Absorção, ao Custeio Variável e ao Custeio ABC.

Sistemas de Custeio são os métodos de apuração de custos, tais como: sistema de Custeio por Absorção, sistema de Custeio Variável, sistema de Custeio ABC etc.

Não se pode afirmar que um sistema seja melhor que outro, visto que cada um atende a determinadas empresas, distintamente, dependendo da atividade desempenhada, da formação das informações requeridas e dos objetivos definidos pelos gestores.

Com o objetivo deste estudo é abordar o sistema de custeio ABC, apontando suas vantagens e desvantagens, dando noções aos interessados para melhor definir os limites dos sistemas; os demais serão tratados de forma sucinta, apenas para que o leitor possa conhecê-los, com o fim de compará-los com o sistema ABC, objeto deste trabalho.

2.2.3 Custeio por Absorção

O sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Megliorini (2001, p.3), ensina que “custeio por absorção é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios)”.

Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são *absorvidos* pelos produtos.

Uma das vantagens do custeio por absorção, é que o mesmo atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela resolução 750/93 do conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange ao Princípio da Competência.

Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada à confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

Por outro lado, podem-se mencionar dois fatores que se apresentam como desvantagem do sistema de custeio por absorção. Primeiro, o fato do mesmo apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais, pois serve basicamente à valoração dos estoques e das despesas com produtos ou serviços vendidos. Em segundo lugar, como este sistema considera a alocação de todos os custos aos bens, mercadorias ou serviços, há necessidade de rateio dos custos indiretos, o que torna as informações de custos frágeis, visto que os rateios estão sujeitos ao subjetivismo da ação do homem.

Segundo MEGLIORINI (2001 p.62):

A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões.

Nesse sentido, o gestor do custeio por absorção tem um desafio no momento de definir qual a base será utilizada para o rateio em execução.

De acordo com Martins (2001, p. 37), “Custeio significa Apropriação de Custos”.

Custeio por Absorção segundo HANSEN; MOWEN (2001, p.71) significa,

Um sistema de contabilidade baseado em função supõe que todos os custos podem ser classificados como fixo e variáveis com respeito às mudanças nas unidades ou volume dos produtos produzidos. Assim, unidades de produção, ou outros direcionadores altamente correlacionados com as unidades produzidas, como horas de mão de obra direta e horas máquina, são os únicos direcionadores que supostamente tem importância. Esses direcionadores, baseados em unidades ou volumes, são usados para atribuir custos de produção aos produtos.

O Custeio por Absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Custeio por Absorção Empresas de Manufatura

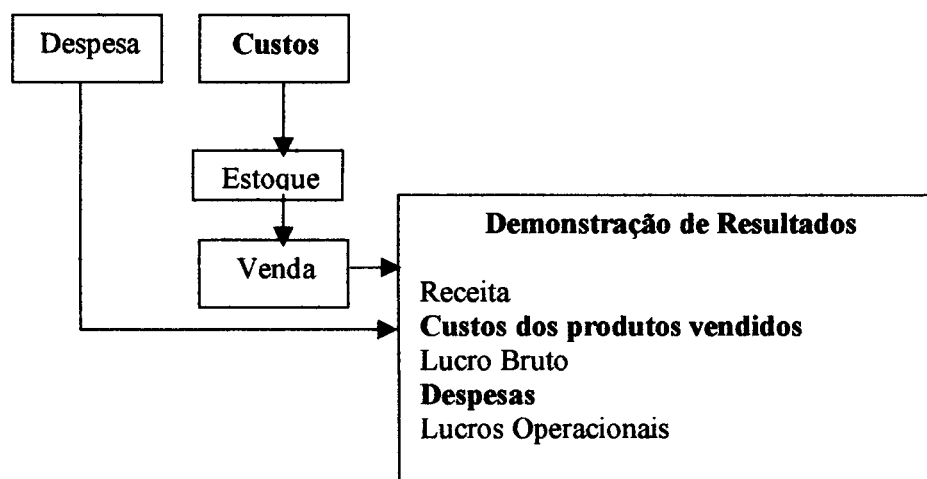


Figura 03. Custeio por absorção nas empresas de manufatura
FONTE: MARTINS (2001 p. 37).

O Custeio por absorção, como o próprio nome diz, absorve todos os custos envolvidos no processo de elaboração dos produtos nas empresas de manufatura, onde conseqüentemente faz-se o produto final tornar-se mais caro.

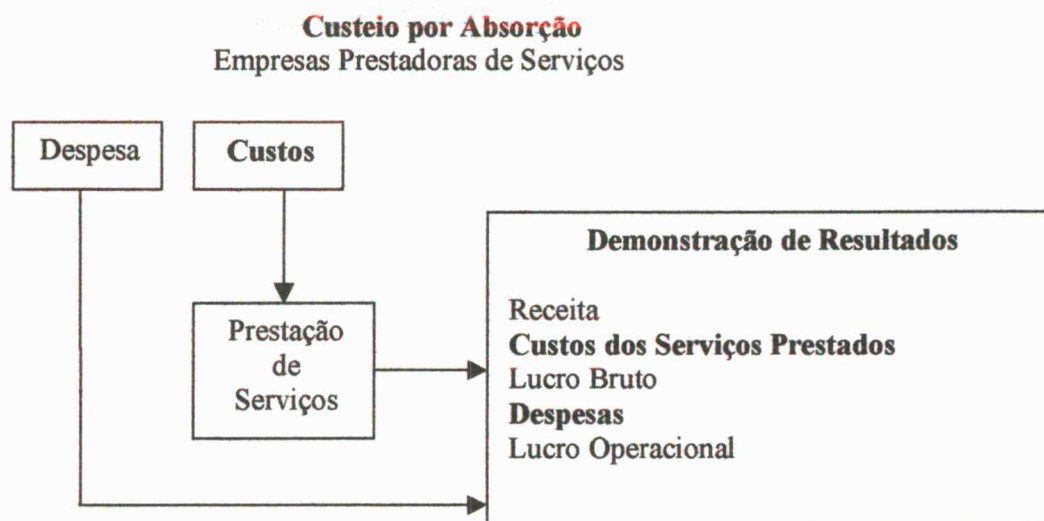


Figura 04. Custeio por absorção nas empresas de prestação de serviços
FONTE: MARTINS (2001 p. 37).

Nas empresas Prestadoras de serviços, o Custeio por Absorção absorve todos os custos que ocorreram no processo, chegando para o consumidor com um valor maior.

2.2.4 Custeio Variável

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços enquanto que no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão diretos para o resultado.

Abordando comentários acerca dos custos fixos, Megliorini (2001, p.137) afirma que: Enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas.

A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos, os custos variáveis também são diretos, expurgam-se assim os rateios dos custos indiretos.

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Conforme Megliorini (2001, p.137), "este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões".

Pois, quando expurga os custos indiretos da composição dos custos unitários e cada produto e/ou serviço e o leva ao resultado, permite-se demonstrar quanto cada produto e/ou serviço contribuiu para o resultado final da entidade por meio da margem de contribuição de cada produto. Nesse contexto se permite avaliar, individualmente o resultado de cada unidade sobre o todo.

Como desvantagem apresenta-se a não obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o Princípio da Competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado.

Outro ponto de vista é que comparado com o custeio por absorção, o custeio variável tem sua utilização nas empresas de forma mais tímida por se tratar de um método mais sofisticado.

Segundo IUDÍCIBUS (2001 p.52):

É o método de custeio que atribui apenas custos de manufatura variáveis aos produtos, estes custos incluem materiais diretos, mão-de-obra e CIF variáveis. Os CIF fixos tratados como um custo do período e são alocados no resultado no período incorrido.

Já VICECONTI (2000 p. 143):

É um tipo de custeamento que consiste como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos; os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são consideradas como custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados só conterão custos variáveis.

Conforme BORNIA (2002 p.55):

No custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. Entendendo-se os princípios de custeio como filosofias intimamente ligadas aos objetivos do sistema de custos, pode-se dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não.

À medida que aumentou a complexidade do custo industrial, tornou-se fator decisivo para a apuração do lucro conhecer o custo dos produtos, o se fator decisivo para a apuração do lucro conhecer o custo dos produtos, o que não era possível através de critérios de rateio subjetivos para a locação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, utilizado pelo sistema de custeio absorção.

O Custeio Variável surgiu da necessidade de se mensurar o valor dos produtos com uma base mais confiável para a tomada de decisão. A ênfase do Custeio Variável está no produto, permitindo, através do conhecimento da lucratividade de cada produto, tomar decisões de curto prazo quanto a *mix* de produtos, preços e atendimento ao cliente. O custo dos produtos é determinado através da alocação dos custos variáveis, diretamente relacionada à quantidade produzida, e somente os variáveis, independente de serem diretos ou indiretos. Os custos fixos.

Assim, uma vez que os custos fixos não influenciam diretamente o custo de fabricação, são lançados diretamente no resultado como despesas do período, não formando mais o custo do produto em estoque, como até então era feito no sistema de custeio por absorção.

2.2.5 Custeio Baseado por Atividades, ABC.

2.2.5.1 Conceitos básicos

Segundo SILVESTRE (2002 p.59).

O sistema de custos ABC (Activity Based Costing) surgiu diante da necessidade crescente de uma apuração de custos dos produtos mais transparente que evidenciasse o consumo dos insumos diretos e indiretos com a finalidade de ter uma formação de preço compatível com os preços vigentes num ambiente de alta competitividade.

O custeio ABC é uma evolução do custeio por Absorção, sendo uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Os custos diretos materiais diretos e mão-de-obra direta oferecem aplicação e apuração mais clara, com mensuração e adaptação às necessidades do produto sem maiores problemas.

Em se tratando de custos indiretos, estes apresentam sérios problemas para sua alocação aos diferentes produtos em razão de sua complexidade quanto aos critérios adotados. Os critérios variam de empresa para empresa em razão da subjetividade que reina na alocação desses custos, podendo ser usados por horas de MOD, por horas máquinas, por quilowatt hora e outros.

Segundo SILVESTRE, (2002, p.60):

Em razão da subjetividade apresentada quanto aos critérios de rateio utilizados, surgiu a aplicação do sistema de custos ABC (Activity Based Costing), o qual procura minimizar a utilização do rateio fazendo uma distribuição direta aos custos aos produtos. Para tal, procura departamentos dos setores produtivos e auxiliares, e em função do consumo dessas atividades alocarem os custos diretamente aos produtos. Há como fundamento que o produto consome atividade e estas consomem os recursos aplicados.

O sistema ABC procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. Poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção. Martins (2001, p.87), informa que o ABC “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causação, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

A idéia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos. Segundo Leone (2001, p.191), Margem de contribuição “é o resultado da diferença entre a receita e os custos variáveis e diretos incorridos para a sua realização”.

Segundo Martins (2001, p.96), “para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores”.

Martins (2001, p.96) ensina que “há que se distinguirem dois tipos de direcionadores... **direcionador de custos de recursos, e os... direcionadores de custos de atividades**” (grifado).

O citado autor continua afirmando que “o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades”. Afirma que “o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos”.

NAKAGAWA (2001 p.42):

Conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

2.2.5.2 Importância e utilização do ABC

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão como, por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades pelas mesmas.

Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

2.2.5.3 Implementação do ABC

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

2.2.5.4 Vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC

O CFC enumera os benefícios que a utilização do ABC pode trazer a organização:

- Identifica as reais fontes geradoras de custos em função dos geradores de custos, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e aonde os recursos vêm sendo consumidos;
- Identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio;
- Identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- Permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É base de remuneração, preços e tarifas;
- Incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas;
- Permite realizar benchmarking com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custos, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado; e
- Permite estabelecimento de cost target (custo meta) para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedade nos processos de redução de custos.

Por outro lado, as desvantagens apresentadas no ABC estão no rateio dos custos fixos e conforme pesquisas feitas pelo Institute of Management Accountants em 1994, os problemas mais comuns são:

- Dificuldade de determinar o direcionador de custos;
- A falta de compromisso das pessoas para implementar o sistema; e
- A falta de iniciativa dos gerentes.

2.3 EXEMPLO COMPARANDO CUSTEIO ABC POR CUSTEIO DE ABSORÇÃO

2.3.1 Características da Empresas

A empresa base de estudo é especialista no ramo de confecções e líder de mercado, produz basicamente camisetas, vestidos e calças, conforme exemplo apresentado por Martins (2001 p.94).

Com a alta concorrência que o mercado exerce, fez-se necessário à abordagem de estudos para concluir qual o custeio mais viável para a saúde financeira da empresa.

2.3.2 Custeio por Absorção

Seguindo o Custeio por Absorção, faz-se necessário à obtenção de dados para estudos da empresa como segue:

Tabela 01. Volume de produção mensal.

Produtos	Volume de produção mensal (um.).
Camisetas	18.000,00
Vestidos	4.200,00
Calças	13.000,00

	Preço de venda unitário
Camisetas	10,00
Vestidos	22,00
Calças	16,00

FONTE: MARTINS (2001 p.94).

A quantidade de produtos demonstrados na Tabela 01 é de origem real e o preço de venda está demonstrado em moeda nacional (REAL).

Tabela 02. Tempo despendido na produção

Tempo despendido na produção				
	Corte e Costura		Acabamento	
	Unitário	Total	Unitário	Total
Camisetas	0,30	R\$ 5.400,00	0,15	R\$ 2.700,00
Vestidos	0,70	R\$ 2.940,00	0,60	R\$ 2.520,00
Calças	0,80	R\$ 10.400,00	0,30	R\$ 3.900,00
Total	1,80	R\$ 18.740,00	1,05	R\$ 9.120,00

FONTE: MARTINS (2001 p.94).

O tempo total despendido na produção obtém-se com o tempo unitárias vezes o volume de produção de cada produto.

Tabela 03. Custos diretos por unidade

	Camisetas	Vestidos	Calças
Tecidos	R\$ 3,00	R\$ 4,00	R\$ 3,00
Aviamento	R\$ 0,25	R\$ 0,75	R\$ 0,50
Mão de obra direta	R\$ 0,50	R\$ 1,00	R\$ 0,75
Total	R\$ 3,75	R\$ 5,75	R\$ 4,25

FONTE: MARTINS (2001 p.95).

Cada produto possui custos diretos alocados como demonstrados na tabela 03.

Tabela 04. Custos indiretos e despesas

Custos Indiretos	
Aluguel	R\$ 24.000,00
Energia Elétrica	R\$ 42.000,00
Salário Pessoal Supervisão	R\$ 25.000,00
Mão-de-obra direta	R\$ 35.000,00
Depreciação	R\$ 32.000,00
Material de Consumo	R\$ 12.000,00
Seguros	R\$ 20.000,00
Total	R\$ 190.000,00
Despesas	
Administrativas	R\$ 50.000,00
Com vendas	R\$ 43.000,00
Comissões (5% das vendas)	R\$ 24.020,00
Total	R\$ 117.020,00

FONTE: MARTINS (2001 p.95).

A obtenção das informações demonstradas nas tabelas anteriores pode-se apurar o custo de cada produto, inicialmente, de acordo com a técnica de Custeio sem Departamentalização.

2.3.2.1 Atribuição dos CIF Diretamente aos Produtos sem Departamentalização

Tabela 05. Custo de mão-de-obra direta

Custo de mão-de-obra direta		
	Unitário	Total
Camisetas	R\$ 0,50	R\$ 9.000,00
Vestidos	R\$ 1,00	R\$ 4.200,00
Calças	R\$ 0,75	R\$ 9.750,00
Total	R\$ 2,25	R\$ 22.950,00

FONTE: MARTINS (2001 p.96).

Faz-se necessário para atribuir os Custos Indiretos de Produção aos produtos, a utilização de alguma base para rateio, no caso selecionou-se a base mão-de-obra total utilizada por produto.

Tabela 06. Taxa de aplicação dos CIF

Taxa de aplicação dos Cif	
Custos indiretos	R\$ 190.000,00
Mão-de-obra Total	R\$ 22.950,00
Taxa apli. Cif	8,2789/ mod

FONTE: MARTINS (2001 p.96).

A taxa de aplicação dos Custos Indiretos de Produção pode ser obtida através da divisão dos Custos indiretos pela base de rateio mão-de-obra direta total.

Tabela 07. Aplicação dos CIF

Aplicação dos CIF		
	Unitário	Total
Camisetas	R\$ 4,14	R\$ 74.510,00
Vestidos	R\$ 8,28	R\$ 34.771,00
Calças	R\$ 6,21	R\$ 80.719,00
Total	R\$ 18,63	R\$ 190.000,00

FONTE: MARTINS (2001 p.96).

A obtenção dos custos unitários de cada produção faz-se pela Taxa de aplicação dos CIF vezes o custo de Mão-de-obra direta unitário.

Tabela 08. Quadro resumo sem departamentalização

Quadro resumo sem departamentalização					
	Camisetas		Vestidos		Calças
Custos Diretos	R\$	3,75	R\$	5,75	R\$ 4,25
Custos Indiretos	R\$	4,14	R\$	8,28	R\$ 6,21
Custo Total	R\$	7,89	R\$	14,03	R\$ 10,46
Preço de Venda	R\$	10,00	R\$	22,00	R\$ 16,00
Lucro Bruto Unitário	R\$	2,11	R\$	7,97	R\$ 5,54
Margem %	21%		36%		35%
Ordem de lucratividade	3º		1º		2º

FONTE: MARTINS (2001 p.96).

Finalmente, pode-se concluir que o produto que apresentou maior margem bruta unitária é o vestido, tanto em valor absoluto (\$7,97), quanto em termos relativos (36%).

Neste caso, o produto camiseta ficou em último lugar na tabela.

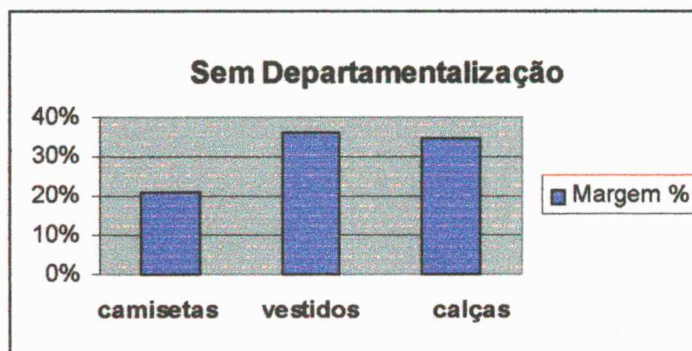


Gráfico 01. Margem dos produtos sem departamentalização

FONTE: MARTINS (2001 p.97).

Tabela 09. Demonstração de resultados

Demonstração de Resultados				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas	180.000,00	92.400,00	208.000,00	480.400,00
Custo dos Produtos Vendidos	142.000,00	58.921,00	135.969,00	336.900,00
Tecido	54.000,00	16.800,00	39.000,00	109.800,00
Aviamento	4.500,00	3.150,00	6.500,00	14.150,00
Mão de obra Direta	9.000,00	4.200,00	9.750,00	22.950,00
Sub. Total C. Diretos.	67.500,00	241.150,00	55.250,00	363.900,00
Custos Indiretos	74.510,00	34.771,00	80.719,00	190.000,00
Lucro Bruto	37.990,00	33.479,00	72.031,00	143.500,00
Despesas Administrativas				50.000,00
Despesas com Vendas				67.020,00
Lucro Antes IR				26.480,00

FONTE: MARTINS (2001 p.97).

Finalmente, pode-se estruturar a Demonstração de Resultados com os dados obtidos em tabelas anteriores. Os cálculos efetuados até aqui, não possuem departamentalização.

2.4 SOLUÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Em itens anteriores, custearam-se os produtos utilizando o Método de Custeio por Absorção, porém sem a utilização da Departamentalização, baseando-se somente no custo da mão-de-obra direta.

Faz-se necessário agora custear os mesmos produtos utilizando a Departamentalização.

Existem vários departamentos na empresa, mas faz-se necessária a seleção dos principais para estudo, como segue:

Departamentos Envolvidos

De Produção

Corte e Costura

Acabamento

De apoio

Compras

Almoxarifado

Adm. Produção

Tabela 10. Mapa de rateio dos CIF aos departamentos de produção

Mapa de rateio dos CIF aos departamentos de produção						
	Apoio			De produção		Totais
	compras	almoxarifado	Adm. Produção	Corte e Costura	Acabamento	
Aluguel	4200	4600	4200	6000	5000	24000
Energia elétrica	6500	5500	5000	14000	11000	42000
Salários Pess. Supervisão	3900	3350	5250	7000	5500	25000
Mão de obra indireta	5000	3400	6700	12000	7900	35000
Depreciação	4000	4500	4900	9500	9100	32000
Material de consumo	2000	1000	1800	4200	3000	12000
Seguros	2400	6000	2000	4900	4700	20000
Subtotal 1	28000	28350	29850	57600	46200	190000
Rateio de compras	-28000	6000	5000	9500	7500	0
Subtotal 2	0	34350	34850	67100	53700	190000
Rateio almoxarifado	0	-34350	8000	11950	14400	0
Subtotal 3	0	0	42850	79050	68100	190000
Rateio adm. Produção	0	0	-42850	23950	18900	0
Total deptos. Prod.	0	0	0	103000	87000	190000
Nº. De horas produtivas				18740	9120	
Custo por hora				5,4963	9,5395	h

FONTE: MARTINS (2001 p.98).

O mapa de rateio dos Custos Indiretos distribui os custos dos departamentos de apoio para os de produção.

Com o custo por hora de cada departamento de produção, pode-se apurar o CIF a ser aplicado em cada unidade de produto com base no Tempo despendido na Produção, Tabela 03.

Tabela 11. Custos Indiretos Unitários

Custos Indiretos Unitários			
	Corte e costura	Acabamento	Total
Camisetas	1,65	1,43	3,08
Vestidos	3,85	5,72	9,57
Calças	4,4	2,86	7,26

FONTE: MARTINS (2001 p.99).

Tabela 12. Quadro resumo com departamentalização

Quadro resumo com departamentalização			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos Diretos	R\$ 3,75	R\$ 5,75	R\$ 4,25
Custos Indiretos	R\$ 3,08	R\$ 9,57	R\$ 7,26
Custo Total	R\$ 6,83	R\$15,32	R\$11,51
Preço de Venda	R\$ 10,00	R\$22,00	R\$16,00
Lucro Bruto Unitário	R\$ 3,17	R\$ 6,68	R\$ 4,49
Margem %	32%	30%	28%
Ordem de lucratividade	1°	2°	3°

FONTE: MARTINS (2001 p.99).

Os vestidos ainda continuam com o maior lucro bruto por unidade, porém sua margem bruta, em termos percentuais, não é mais alta, passando agora para o segundo lugar.

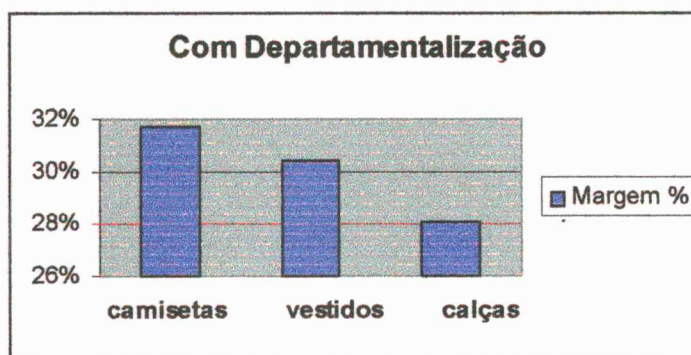


Gráfico 02. Margem dos produtos com departamentalização

FONTE: MARTINS (2001 p.100).

Tabela 13. Demonstração de resultados

Demonstração de resultados				
	camisetas	vestidos	Calças	Total
Vendas	180000	92400	208000	480400
Custos dos produtos vendidos	122937	64348	149615	336900
Tecido	54000	16800	39000	109800
Aviamentos	4500	3150	6500	14150
Mão de obra direta	9000	4200	9750	22950
Subtotal Diretos	67500	24150	55250	146900
Corte e costura	29680	16159	57161	103000
Acabamento	25757	24039	37204	87000
Subtotal CIF	55437	40198	94365	190000
Lucro Bruto	57063	28052	58385	143500
Despesas Administrativas				50000
Despesas com vendas				67020
Lucro antes do IR				26480

FONTE: MARTINS (2001 p.100).

2.5 APLICAÇÃO DO CUSTEIO ABC NA SOLUÇÃO DO PROBLEMA

A aplicação do ABC no problema faz-se necessário o enfoque nas atividades relevantes exercidas nas empresas.

Segundo MARTINS (2001, p.93),

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeira para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Tabela 14. Levantamento das atividades relevantes dos departamentos

Levantamento das atividades relevantes dos departamentos	
Departamentos	Atividades
Compras	Comprar Materiais
	Desenvolver Fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais
	Movimentar Materiais
Adm. Produção	Programar Produção
	Controlar Produção
Corte e Costura	Cortar
	Costurar
Acabamento	Acabar
	Despachar Produtos

FONTE: MARTINS (2001 p.101).

Segundo MARTINS (2001, p.98),

Com base nos direcionadores de recursos definidos, podem-se atribuir os custos (recursos) alocados para cada departamento às suas respectivas atividades. Assim, o custo de cada atividade será composto pelos mesmos componentes do custo do departamento.

Tabela 15. Levantamento das atividades

Levantamento das atividades		
Departamentos	Atividades	Custos
Compras	Comprar Materiais	16000
	Desenvolver Fornecedores	12000
	Total	28000
Almoxarifado	Receber Materiais	12350
	Movimentar Materiais	16000
	Total	28350
Adm. Produção	Programar Produção	16000
	Controlar Produção	13850
	Total	29850
Corte e Costura	Cortar	29000
	Costurar	28600
	Total	117300
Acabamento	Acabar	14000
	Despachar Produtos	32200
	Total	46200

FONTE: MARTINS (2001 p.106).

Tabela 16. Levantamento dos direcionadores de atividades

Levantamento dos direcionadores de atividades		
Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar Materiais	Nº de pedidos
	Desenvolver Fornecedores	Nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais	Nº de recebimentos
	Movimentar Materiais	Nº de requisições
Adm. Produção	Programar Produção	Nº de produtos
	Controlar Produção	Nº de lotes
Corte e Costura	Cortar	Tempo de corte
	Costurar	Tempo de costura
Acabamento	Acabar	Tempo de acabamento
	Despachar Produtos	Tempo de despacho

FONTE: MARTINS (2001 p.107).

Segundo MARTINS (2001, p.98),

Uma vez identificadas às atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, a próxima etapa é custear os produtos. Para tanto, faz-se necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

Tabela 17. Direcionadores de Custos de atividades

Direcionadores de Custos das Atividades				
	camisetas	vestidos	calças	Total
Nº de pedidos	150	400	200	750
Nº de fornecedores	2	6	3	11
Nº de recebimentos	150	400	200	750
Nº de requisições	400	1500	800	2700
Nº de produtos	1	1	1	3
Nº de lotes	10	40	20	70
Horas utilizadas para cortar	2160	882	2600	5642
Horas utilizadas para costurar	3240	2058	7800	13098
Horas utilizadas para acabar	2700	2520	3900	9120
Horas utilizadas para despachar	25	50	25	100

FONTE: MARTINS (2001 p.108).

Tabela 18. Custos Unitários

Custos unitários			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Comprar Materiais	0,1778	2,0317	0,3282
Desenvolver Fornecedores	0,1212	1,5584	0,2517
Receber Materiais	0,1372	1,5683	0,2533
Movimentar Materiais	0,1317	2,1164	0,3647
Programar Materiais	0,2963	1,2698	0,4103
Controlar Produção	0,1099	1,8844	0,3044
Cortar	0,6168	1,0794	1,028
Costurar	0,393	1,0699	1,3101
Acabar Despachar	0,2303	0,9211	0,4605
Produtos	0,4472	3,8333	0,6192
Total	2,6614	17,3328	5,3305

FONTE: MARTINS (2001 p.109).

Tabela 19. Quadro resumo com departamentalização ABC

	Camisas	Vestidos	Calças
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	2,66	17,33	5,33
Custo total	6,41	23,08	9,58
Preço de Venda	10	22	16
Lucro Bruto Unitário	3,59	-1,08	6,42
Margem %	35,90%	-4,90%	40,10%
Ordem de lucratividade	2°	3°	1°

FONTE: MARTINS (2001 p.109).

Os vestidos que no rateio direto (sem departamentalização) apresentavam a maior margem bruta (36,2%), passaram, com a departamentalização, para o segundo lugar, com margem bruta de (30,4%). Agora, com o ABC passam a apresentar margem negativa de (4,9%).

Segundo MARTINS (2001 p.101).

Esse fenômeno (produtos que se pensava serem lucrativos com o custeio tradicional revelaram-se deficitários com o uso do ABC) é comum sempre que ocorrerem os seguintes fatores: alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção.

Tabela 20. Demonstração de resultados

Demonstração de resultados				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas	180000	92400	208000	480400
Custos dos produtos vendidos	142010	58921	135969	336900
Tecidos	54000	16800	39000	109800
Aviamentos	4500	3150	6500	14150
Mão-de-obra direta	9000	4200	9750	22950
Subtotal Diretos	67500	24150	55250	146900
Comparar materiais	3200	8533	4267	16000
Desenvolver fornecedores	2182	6545	3273	12000
Receber materiais	2470	6587	3293	12350
Programar Produção	2370	8889	4741	16000
Movimentar Materiais	5333	5333	5333	15999
Controlar Produção	1979	7914	3957	13850
Cortar	11102	4533	13364	28999
Costurar	7075	4494	17032	28601
Acabar	4145	3868	5987	14000
Despachar Produtos	8050	16100	8050	32200
Subtotal Atividades (CIP)	47906	72798	69296	190000
Lucro Bruto	64594	-4548	83454	143500
Despesas Administrativas				50000
Despesas com Vendas				67020
Lucro antes do IR				26480

FONTE: MARTINS (2001 p.110).

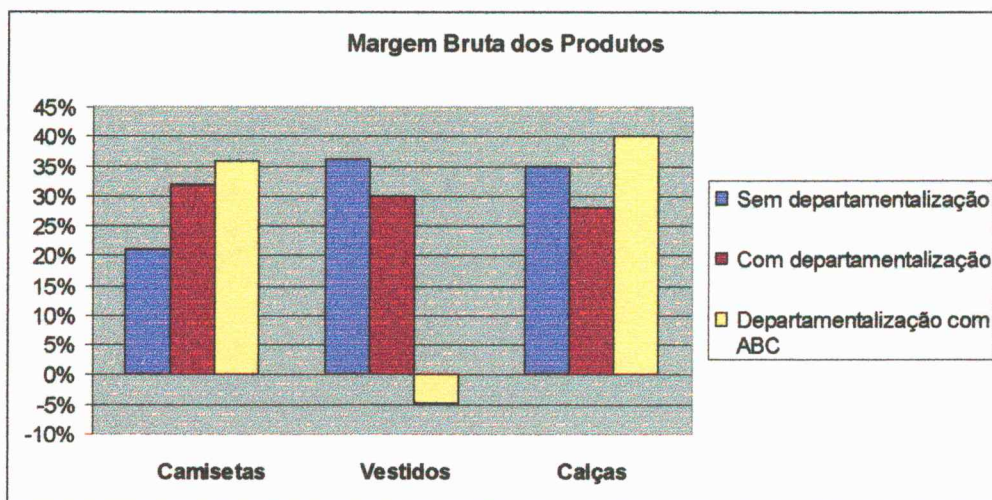


Gráfico 03. Comparativo entre as departamentalização
FONTE: MARTINS (2001 p.102).

O gráfico mostra a variação de custos dos produtos de acordo com os diferentes cálculos de custo.

3. METODOLOGIA

Esta seção será subdividida em três partes, de forma a facilitar o entendimento do estudo.

Na primeira seção será realizado um breve comentário a respeito do que é monografia. Com este conceito pode-se elaborar uma dissertação munida de regras e padrões. Em seguida será evidenciada a metodologia a ser utilizada no presente estudo, procurando seguir as normas que a Associação Brasileira de Normas Técnicas possui.

Na última parte, serão apresentadas as limitações imposta pesquisa bibliográfica, sendo que existem poucas obras relacionadas com o tema estudado, dificultando o trabalho.

3.1 METODOLOGIA NA MONOGRAFIA

São inúmeros os conceitos sobre monografia.

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p.204), *et al* As ti Vera, define monografia como sendo o “tratamento escrito de um tema específico”.

Para Medeiros (2000, p.189), “monografia é uma dissertação que trata de um assunto particular, de forma sistemática e completa. Esta é sua característica essencial”.

Conclui-se que monografia é um tipo especializado de dissertação, usando-se uma metodologia munida de regras e estrutura de forma padronizada, reduzindo a focalizar um estudo de um problema particular.

Finalmente, o trabalho de conclusão do curso como requisito da Faculdade natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte – FARN, constitui-se em um estudo científico sobre um tema delimitado, que contribui para a ampliação do conhecimento de um tema específico.

3.2 METODOLOGIA APLICADA

O presente trabalho tem por finalidade a exploração de conceitos teóricos relacionados com a contabilidade, desde seu surgimento até os dias atuais.

Aborda-se juntamente com a contabilidade, a Gestão Estratégica de Custos, que atualmente, junto com suas ferramentas, é uma estratégia muito poderosa para a aplicação nas empresas e para a tomada de decisão.

Fez-se a coleta e seleção criteriosa das bibliografias que deram base ao estudo aplicando-se rigorosamente os conceitos, normas e procedimentos que regem a ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Após esta etapa, dar-se-á o início do desenvolvimento da monografia.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p.29), “Limitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação”.

Considerando que o tema suscita considerações e estudos, haja vista que poucos contabilistas especializados em Gestão Estratégica de Custos aventuram-se por esse campo, limitou-se a desenvolver um estudo com uma única linha de raciocínio, procurando comprovar a hipótese da competência dos contadores no processo de tomada de decisão.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O quadro evolutivo da Contabilidade pode-se concluir que é muito relevante. Os seres humanos que fizeram parte do mundo primitivo, sempre buscaram registrar os fatos que ocorreriam em suas vidas sem saber que futuramente esses fariam que nascesse uma ciência chamada Contabilidade.

A evolução da Contabilidade se deu gradativamente, passando pelo crescimento do Capitalismo nos fins da Idade média, impulsionada pela tese defendida pelo frei Luca Pacioli que publicou a primeira literatura relevante sobre as Partidas Dobradas, que são à base da Contabilidade.

O conjunto de princípios que a Contabilidade possui faz com que o contador tenha em mãos ferramentas para aplicar suas técnicas contábeis junto às empresas com seriedade e ética necessárias.

O sistema que assegura a qualidade total não fica atrás, sendo que a excelência empresarial busca constantemente alcançar o máximo de qualidade nos produtos e serviços destinados aos consumidores em geral.

O nível de qualidade em uma empresa assegurará o seu reflexo que terá frente aos concorrentes.

O uso dos tipos de gerenciamento de custo nas empresas fez com que os empresários atingissem uma consciência que todos têm o acesso a esse tipo de ferramenta estratégica para tomada de decisão, mas somente será eficaz quem usá-la de forma correta. Isso se dará se toda a organização estiver envolvida no processo, desde os cargos mais humildes até os de notória relevância como os gerentes e diretores.

A pesquisa elaborada para a confecção deste trabalho, em que se procurou mostrar técnicas de gestão altamente eficientes, conclui-se sem esgotar o assunto que a Globalização fez com que o contador mudasse seu modo de pensar, saindo de seu escritório e indo a campo elaborar pesquisas e relatórios diretamente na empresa para uma tomada de decisão concisa e eficiente.

A implementação de um método de custeio em uma empresa se torna eficiente quando embasada em situações concretas, pois cada empresa melhor se adaptará a um método de custeio de acordo com suas características, não podendo ser padronizadas em um só tipo.

O papel do contador em uma empresa a cada dia que passa se torna de fundamental importância.

A competência e a ética em qualquer profissão são fundamentais para que organização que a organização tenha sucesso no ramo em que atua.

Atualmente é muito alto o índice de profissionais subornados por outros para maquiar um balanço ou comprar uma mercadoria sem nota. Com isso todos perderam, pois o Estado deixa de arrecadar os impostos que seriam recolhidos com as notas fiscais e as empresas devido ao balanço elaborado de forma errônea.

As empresas do Brasil aos poucos estão adquirindo consciência quanto ao uso de métodos para tomar decisões. Elaboram-se indicadores quanto ao nível de produção, gastos ocorridos na produção, prejuízos decorrentes de vendas mal feitas e outros fatores.

Analisando esses indicadores, pode-se elaborar uma gestão consciente e eficaz.

As formas de apuração de custos foram aperfeiçoando e, com isso, surgindo novos métodos de custeio para adaptação às novas exigências empresariais. Tal afirmativa demonstra que os métodos não são excludentes, pois cada empresa deve procurar o método melhor que lhe atenda.

Restam aos detentores da gestão analisar qual a real necessidade da empresa e qual a sua condição em implantar determinado tipo de custeio em detrimento de outro, contudo, vale ressaltar, que dentre os sistemas analisados nesse projeto, o ABC sobressai por diminuir as distorções causadas pelo rateio.

Finalmente, pode-se concluir que hoje a Contabilidade já tem a sua resposta para as necessidades informativas das empresas que estão adotando as tecnologias avançadas de produção. Cabe tão somente aos contadores a responsabilidade de se integrarem efetivamente na equipe que toma as principais decisões da empresa, para disseminar e implementar os conceitos.

O sistema por absorção, com ou sem departamentalização, gera informações que propiciam uma melhor análise dos estoques das empresas.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antônio C. **Análise Gerencial de Custos – aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, James A. – **Contabilidade por Atividade: uma abordagem de custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1996.

CALDERELLI, Antônio. **Enciclopédia Contábil e comercial brasileira.** 26ª ed. São Paulo: Cetec, 2001.

CONTABILIDADE, Exame de suficiência em. : **livro-texto e exercícios adaptados às exigências do CFC / Equipe de Professores do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB;** organizadores Jorge Katsumi Niyama, César Augusto Tibúrcio Silva, Roberto Bocaccio Piscitelli. – São Paulo: Atlas, 2001.

HANSEN, Don R., WOMEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** 3ª ed. Oklahoma: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Introdução da Contabilidade Gerencial.** Ed. Prentice Hall do Brasil, Rio de Janeiro, 1986.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. Rio de Janeiro, LTC Editora, 2000.

IUDÍCÍBUS, Sérgio de MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2001.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin – **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Editora Futura, 1998.

LEONE, George Guerra – **Custos: planejamento, implementação e controle.** Editora Atlas, São Paulo, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 6ª Edição. São Paulo, Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos,** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2001.

NAKAGAWA, Massayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, Massayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos sistemas e implementação.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

PAULO, Conselho Regional do Estado de São. **Custos como ferramenta gerencial.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

SILVESTRE, Celso William. **Sistema de custos ABC: Uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho.** São Paulo: Atlas, 2002.

VICECONTI, Paulo Eduardo VII Chez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo.** São Paulo: Frase, 2000.