

A ANÁLISE DAS TÉCNICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NA ATIVIDADE INDUSTRIAL

João Helvécio de Oliveira Júnior¹

Jesús Leodaly Salazar Aramayo²

RESUMO

Com grandes mudanças no mercado, a competitividade está cada vez mais acirrada. Isso traz para as empresas uma necessidade de tomada de ações arriscadas em relação ao mercado e maneiras de melhor gerir os seus custos. Como instrumento para análise destas técnicas de gestão dos custos, esse trabalho busca entender como as grandes indústrias situadas na região da grande Natal, vêm atuando nesta emenda. Foram delineados na pesquisa, objetivos específicos que procuraram demonstrar como as empresas trabalham os seus custos e as principais finalidades da gestão de custos, identificação dos principais métodos de custeio utilizados, análise dos dados coletados e a sua aplicabilidade, apresentação de conceitos e principais métodos de custeio, bem como identificar os itens mais relevantes de custo nas atividades industriais. O tema em evidência se tornou importante, por se ter poucos trabalhos realizados na área de gestão de custos. A análise de dados realizou-se a partir de informações fornecidas por empresas de vários ramos, coletadas em questionário padronizado, tendo como amostra 5 (cinco) indústrias da grande Natal. Os resultados demonstraram que os principais usuários das informações geradas por esta atividade são a diretoria e a gerência industrial, porém ainda de maneira rudimentar, desconhecendo métodos de custeio mais avançados. A matéria-prima é o item mais relevante no processo produtivo fazendo com as empresas adotem em seu processo produtivo a divisão em departamentos.

Palavras-chave: Gestão de custos. Método de custeio. Custos industriais.

THE ANALYSIS OF THE TECHNICAL MANAGEMENT OF COSTS IN INDUSTRIAL ACTIVITY

ABSTRACT

With major changes in the market, the competitiveness is increasingly fierce. This brings a need for companies making risky actions in relation to the market and ways to better manage their costs. As an instrument for the analysis of these techniques for the management of costs, this work seeks to understand how the major industries located in the region of the great Natal, has been working on this amendment. Specific goals were outlined in the research, meaning to demonstrate how companies work their costs and the main purposes of cost management,

¹ Aluno do Curso de MBA em Gestão Estratégica de Negócios da UNI-RN. E-mail: jjunior.oliver@yahoo.com.br

² Professor Orientador do Curso de MBA em Gestão Estratégica de Negócios da UNI-RN. E-mail: salazarjesus@hotmail.com

identification of main costing methods used, analysis of the collected data and its applicability, presentation of concepts and main costing methods, as well as identify the most relevant items of cost in industrial activities. Such theme in evidence became important for having few studies in the area of cost management. Data analysis was conducted on the basis of information provided by companies from various branches on a standard questionnaire, which was answered by a sample of 5 (five) industries in the metropolitan area of Natal. The results demonstrated that the main users of the information generated by this activity are the board of directors and the industry management, though still in a primitive way, ignoring advanced costing methods. The raw material is the most relevant item in the process of production, which makes companies adopt this process into departments.

Keywords: Cost Management. Costing Method. Industrial Costs.

1 INTRODUÇÃO

O aumento da competitividade exige que as empresas busquem instrumentos que gerem informações gerenciais que lhes deem suporte para a tomada de decisão, naquilo que diz respeito ao planejamento, controle, execução e avaliação dos seus processos e procedimentos, focando os que servem de base para gestão de custos.

Visto que os resultados das empresas, em sua maioria, vinculam-se a uma técnica assertiva na gestão de custos, é imprescindível a implantação de sistema de controles que possibilitem uma melhor obtenção de consumo e custos dos produtos e/ou serviços das empresas, o que é essencial para a sua sobrevivência.

Tais sistemas permitem às empresas um planejamento e controle dos custos, possibilitando enxergar a situação de cada área da empresa, a qual pode estar com custos elevados, impossibilitando a produção de alguns produtos de acordo com o que o mercado está disposto a pagar.

Com base nesta avaliação, a empresa pode reduzir custos e ganhar mais eficiência, determinando as áreas que necessitam de melhorias e quais as menos rentáveis.

Para efeito deste trabalho, pretende-se responder à seguinte questão: Quais as principais técnicas de Gestão de Custos adotadas na atividade industrial das empresas localizadas na região da Grande Natal?

Este trabalho é dividido em duas partes, a primeira procura delinear o panorama da Contabilidade de Custos, seus principais métodos e a importância da departamentalização na gestão de custos. Outrossim, na segunda parte é realizada

uma análise dos dados mediante o estudo de empresas industriais, assim, busca-se evidenciar a importância e a principal técnica adotada por essas empresas.

Para atingir os objetivos deste trabalho, realizou-se uma pesquisa de campo de natureza exploratória, com as indústrias de vários ramos da região metropolitana de Natal, buscando em literaturas especializadas, o suporte necessário para delinear o estudo.

Este trabalho tem como objetivo analisar a gestão de custos de empresas de atividades industriais de vários ramos, com o intuito de verificar como elas trabalham os seus custos e as principais técnicas adotadas da gestão de custos, identificação dos principais métodos de custeio utilizados, análise dos dados coletados e a sua aplicabilidade, apresentação dos conceitos e principais métodos de custos, os quais serão explanados nos capítulos deste trabalho, bem como evidenciar o item mais relevante de custo na atividade industrial.

O tema em evidência é importante devido ao fato de se ter um aumento na competitividade do mercado e com isso as empresas buscarem maneiras de gerir melhor os seus custos. Além disso, outros fatores que despertaram o interesse deste estudo são explicados devido a se ter poucos trabalhos realizados na área de gestão de custos, bem como a identificação acadêmica e de poder contribuir para novos estudos na área em questão.

2 PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO

Um método de custeio adequado às necessidades das empresas, serve como um instrumento de planejamento e controle, gerando em sua maioria importantes informações aos gestores para a tomada de decisão. Tais informações são relevantes tanto na gestão de custos, assim como no ato de definição do preço de venda, o qual possui como resultado, o incentivo de produtos mais rentáveis.

Segundo Laudelino (2008 apud HORNGREN, 2000, p. 67), “um sistema de custo visa relatar números que indicam como determinados objetos de custo, tais como produtos, serviços e clientes, consomem os recursos de uma organização”. A eficiência de um sistema de custo poderá possibilitar uma gestão estratégica mais eficaz, gerando para a empresa uma maior lucratividade.

A contabilidade de custos é responsável por coletar, classificar e registrar os dados operacionais das diversas atividades de uma empresa, conhecidos como

dados internos, sendo que algumas vezes, também coleta e organiza dados externos. Para tanto, a contabilidade necessitou da existência de métodos de custeio para que, ao final da produção, fosse possível obter o valor a se atribuir a cada produto fabricado.

De acordo com Siqueira (2007 apud SINISGALLI, 2004 p. 30), “existem três sistemas de custeio segundo a metodologia da Contabilidade de Custos: o custeio por absorção, o custeio variável ou direto e o custeio baseado em atividades”. Abaixo comenta-se sobre estes sistemas de custeio, além de exemplificar em gráficos, o comportamento de cada um deles.

2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O método de custeio por absorção baseia-se em debitar todos os custos de produção ao custo do produto, sendo esses diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Com isso, faz-se que cada produto ou serviço absorva parte dos custos diretos ou indiretos.

Segundo Martins (2006, p. 37) “custeio por absorção [...] consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Afirma-se que o custeio por absorção é um critério que evidencia a distribuição dos gastos inerentes ao esforço para fabricação de tal produto, a este especificado. Este critério é ainda adotado pela Contabilidade Financeira, servindo para fins de Balanço Patrimonial e Lucros Fiscais.

Como principal distinção existente na adoção deste critério, nota-se a separação entre custos e despesas, sendo esta separação de grande importância, devido ao fato de as despesas serem lançadas de imediato contra o resultado do período, de mesmo modo, apenas os custos relativos aos produtos vendidos. Igualmente, os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

As principais características do método de custeio por absorção são:

- Considera os custos totais: fixos, variáveis, diretos e indiretos;

- Aloca os custos indiretos nos centros de custos (auxiliares e produtivos), depois estes centros aos produtos; e
- Os custos indiretos de fabricação acabam transferindo-se para a conta de estoque de produtos acabados;

A partir das avaliações sobre as suas características, pode-se destacar como vantagens, a alocação total dos custos por produto, a formação de custos para estoque e a apuração dos custos por centro de custos; em contrapartida, percebe-se a elevação de forma artificial dos custos dos produtos e a forma arbitrária – em sua maioria – dos critérios de rateios.

Pode-se ter uma melhor visualização do método em estudo a partir da seguinte figura 1:

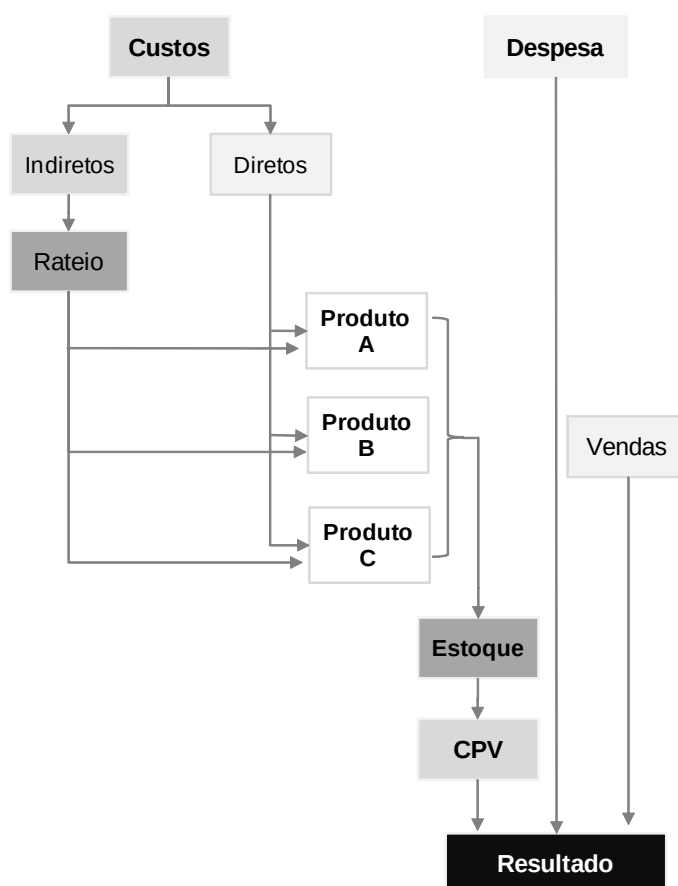


Figura 1: Fluxo dos custos para apuração de resultados no Custeio por absorção.

Fonte: Própria – adaptado de MARTINS, Eliseu (2006).

É importante ressaltar, que esse método é o recomendado pela legislação tributária brasileira do imposto de renda, devido a sua forma de aplicação dos custos fixos, a qual não reduz a base do cálculo dos impostos. Porém, é um falho instrumento gerencial para tomada de decisões.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL (OU DIRETO)

O método de custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos (custos e despesas) em variáveis e fixos, ou seja, avalia os gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e quais se mantêm estáveis perante a estes volumes oscilantes dentro de certos limites. Este método verifica os produtos somente com base nos gastos variáveis, onde os demais custos de produção, os quais destes são custos periódicos, repetitivos e fixos, são lançados diretamente contra o resultado do período.

Martins (2006, p. 146) destaca que:

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável (ou Direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Na figura 2, pode-se obter uma melhor visualização das atribuições dos custos a partir deste método de custeio.

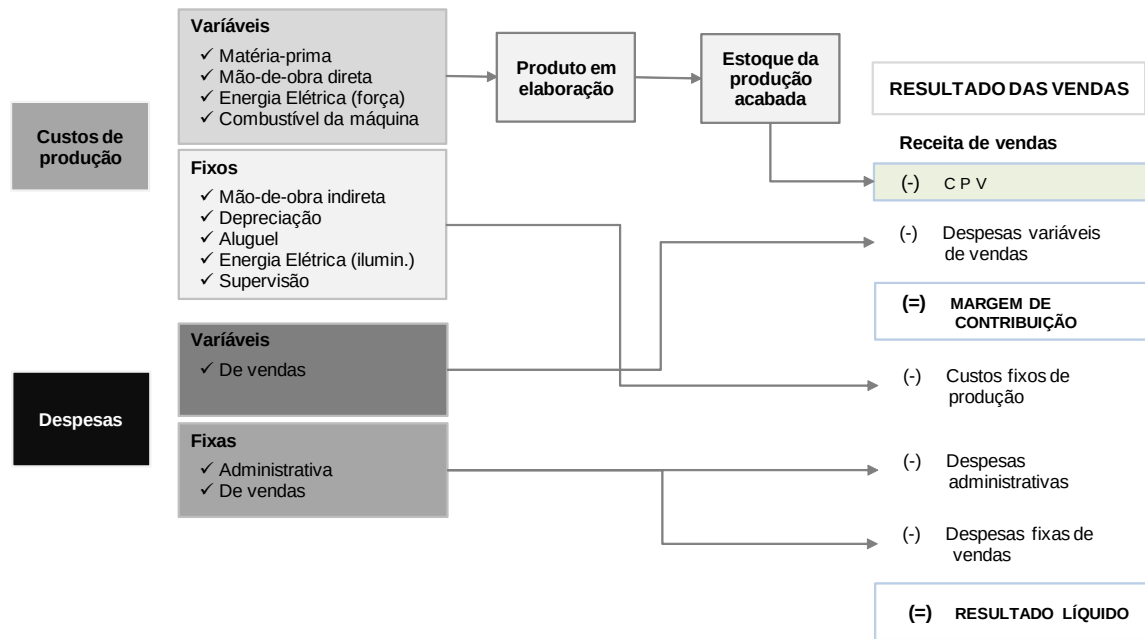


Figura 2: Fluxo dos custos e despesas para apuração de resultados no Custeio variável.

Fonte: Própria – adaptado de MARTINS, Eliseu (2006).

A defesa deste método repousa nos argumentos que dizem que os custos fixos existem, devido a sua natureza, independentemente da fabricação ou não de determinado produto. Dessa forma, tendem a ser mais um encargo para a empresa, a fim de que esta possa ter condições de fabricação, do que ser um sacrifício para a produção específica; que estes custos são distribuídos aos produtos através de critérios de rateio, que contém uma determinada arbitrariedade. Deste modo, ficando difícil de escolher o produto mais rentável, pois a cada mudança de critério de rateio obtém-se um resultado diferente; e que eles, quando unitariamente depende do volume de produção para ser obtido. Dessa forma, se a empresa quiser reduzir um produto por ser pouco lucrativo, estará aumentando os custos de produção devido à redução de volume.

Destaca-se como as principais características do método de custeio variável:

- Atribuição de apenas os custos variáveis ao custo final do produto. Pela diferença da receita e do custo variável, origina-se a margem de contribuição;
- Na avaliação gerencial, os custos fixos são considerados como redutores de resultado;

- Divisão dos custos em dois grupos: variáveis e fixos.

A partir das avaliações sobre as suas características, destacam-se as seguintes vantagens do custeio variável (ou direto):

- Não ocorre a prática de rateio;
- Possibilita a comparação dos custos dos produtos em bases unitárias, independentemente do volume de produção;
- Determina a margem de contribuição, abatendo das vendas os custos e despesas variáveis;
- Facilita o desenvolvimento da relação custo/volume/lucro, a elaboração e o controle de orçamentos;
- Fornece mais instrumentos de controle gerencial;
- Segrega os custos e despesas que com o volume, daqueles que não sofrem esse tipo de influência;
- Trata os custos fixos de produção como custos do período e não do produto, excluindo-os do valor da produção em andamento e dos estoques de produtos acabados e levando-os para o resultado do período como se fossem despesas;
- Atribui aos produtos apenas os custos que se alteram com o volume (custos variáveis); e
- Possibilita a determinação e o controle de padrões.

Da mesma forma, é detectado como desvantagens deste método a não aceitação para elaboração dos relatórios contábeis, devido a ferir os princípios fundamentais da contabilidade, principalmente o regime de competência, pois para este, não é compreensível que se deduza todos os sacrifícios de uma produção de produtos que ainda não foram vendidos. Outra desvantagem, que o método em destaque não é útil para tomada de decisões de longo prazo.

Através da figura abaixo, pode-se avaliar a classificação de custos de acordo com o custeio por absorção e o custeio de forma comparativa:

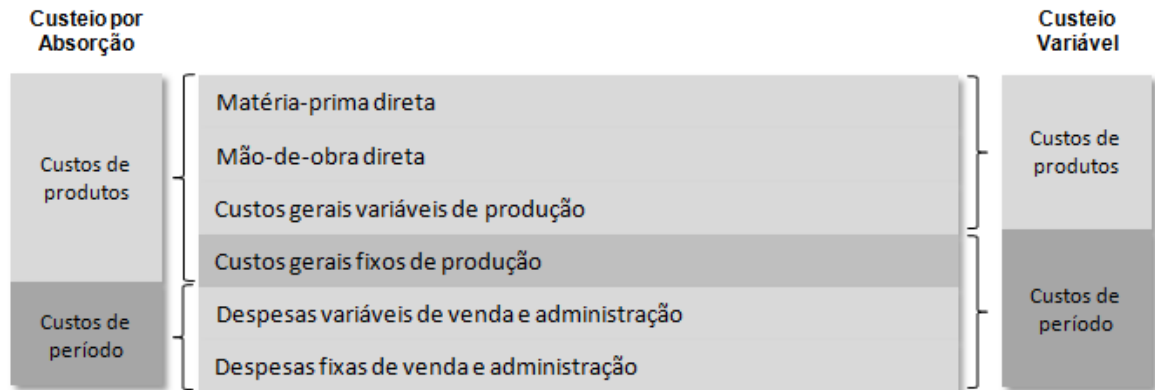


Figura 3: Classificações de Custos – Custeio por absorção *versus* Custeio variável

Fonte: GARRISON, Ray H. [et. al] (2007, p. 228)

Conforme Garrison et al (2007, p. 229) pode-se demonstrar como funciona o cálculo dos custos unitários nos dois métodos, considerando uma empresa que fabrica um único produto e tem a seguinte estrutura de custos:

Número de unidades produzidas por ano -----	6.000
Custos variáveis por unidade:	
Matéria-prima direta -----	R\$ 2
Mão-de-obra direta -----	R\$ 4
Custos gerais variáveis de produção -----	R\$ 1
Despesas variáveis de venda e administração -----	R\$ 3
Custos fixos por ano:	
Custos gerais fixos de produção -----	R\$ 30.000,00
Despesas fixas de venda e administração -----	R\$ 10.000,00

Solução

Custeio por Absorção

Matéria-prima direta -----	R\$ 2,00
Mão-de-obra direta -----	R\$ 4,00
Custos gerais variáveis de produção -----	<u>R\$ 1,00</u>
<i>Custo variável total de produção -----</i>	<i>R\$ 7,00</i>
Custos gerais fixos de produção	
(R\$ 30.000,00 ÷ 6.000 unidades produzidas) -----	R\$ 5,00
Custos gerais fixos de produção -----	<u><u>R\$ 12,00</u></u>

Custo Variável

Matéria-prima direta -----	R\$ 2,00
Mão-de-obra direta -----	R\$ 4,00
Custos gerais variáveis de produção -----	<u>R\$ 1,00</u>
<i>Custo variável total de produção -----</i>	<i><u><u>R\$ 7,00</u></u></i>

Observa-se que no método variável, os R\$ 30.000,00 de custos gerais fixos de produção não foram lançados no cálculo dos custos do produto, sendo que estes

custos serão lançados em seu total contra o lucro como despesa do período, bem como as despesas de venda e administração.

2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*)

Os custos indiretos em muitas empresas vêm aumentando de forma relevante, devido à elevação da complexidade dos sistemas de produção, além disso, o mix dos produtos fabricados na mesma planta vem se elevando gradativamente, os empresários estão buscando o aumento da competitividade de suas empresas através do aprimoramento de seus produtos e processos, e com base na análise destes fenômenos, é observada uma exigência melhor de alocação dos custos indiretos.

Em meados da década de 80, desenvolvida pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, surgiu uma metodologia voltada à análise de custos de atividades, seus direcionadores e os objetos de custos, focada para um tratamento especial de custos indiretos.

Martins (2006, p. 87), informa que o Custeio baseado em atividades “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Ou seja, o método de custeio baseado em atividades é o sistema que busca igualmente, amenizar as distorções consequentes do uso de rateio. Este sistema de custeio pode ser tratado como a evolução do custeio por absorção e o variável, mas possui uma relação direta com as atividades envolvidas no processo, o que lhe configura como um aprofundamento do sistema de custeio por absorção. Tendo este sistema de custeio como objetivo básico a busca do princípio da causa, ou seja, identificar da melhor forma o agente causador do custo.

Garrison et al (2007, p. 258) descrevem que o Custeio baseado em atividades “é um método de custeio projetado com vistas a dar aos administradores informações de custo para a tomada de decisões estratégicas e outras decisões que possam afetar a capacidade, e, portanto, os custos ‘fixos’, bem como os custos variáveis”. Na visão destes autores, este método de custeio deve ser trabalhado de forma que proporcione uma melhor ferramenta para a tomada de decisão, dando suporte no detalhamento profundo dos custos de cada produto fabricado.

Entende-se que a ideia básica do Custeio ABC é de, em primeira etapa, atribuir os custos às atividades de acordo com o rastreamento dos custos que cada atividade causou e na etapa posterior, atribuir os custos das atividades aos produtos, com base na verificação de como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos determinados. Esta ideia pode ser mais bem exemplificada de acordo a figura 4:

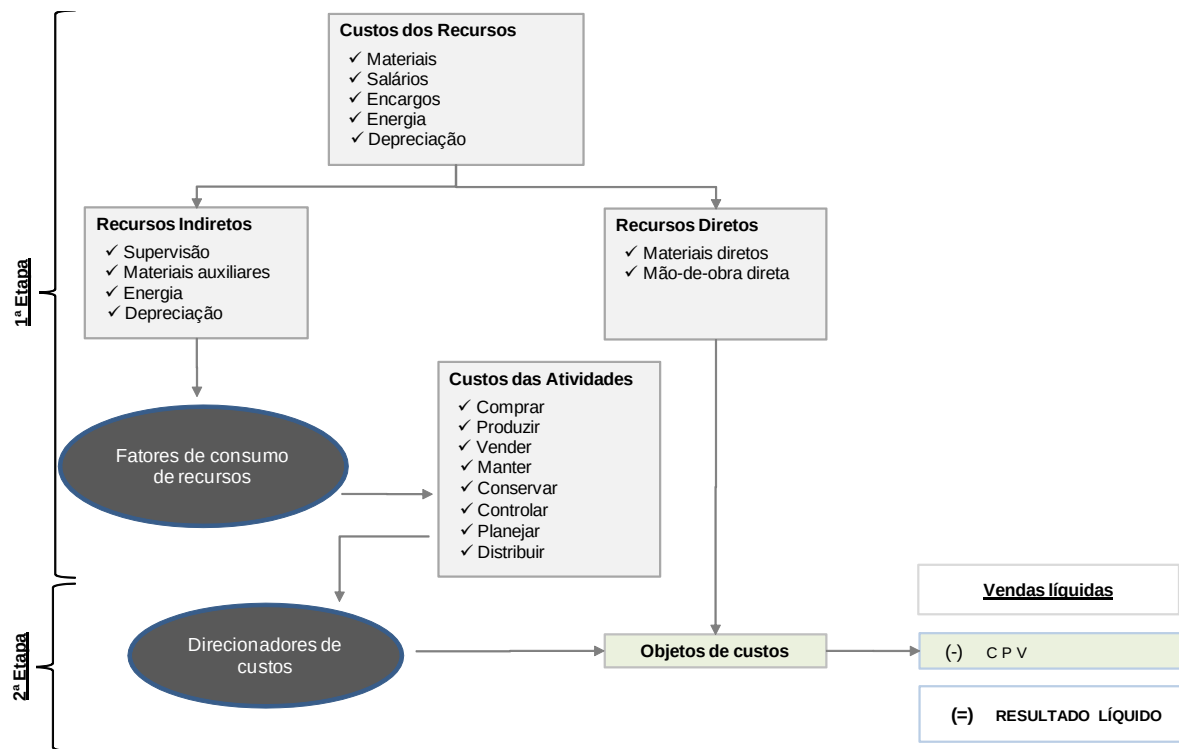


Figura 4: Fluxo dos custos e despesas para apuração de resultados no Custeio baseado em atividades (ABC).

Fonte: Própria – adaptado de MARTINS, Eliseu (2006).

Este custeio possibilita gerar um cálculo do custo dos produtos individuais com maior acurácia. O fato de poder ser usado como uma ferramenta gerencial que estimula e suporta melhorias contínuas dos processos, dos parâmetros de desempenho da empresa e da qualidade, destaca a sua principal vantagem. Porém, possui como maior dificuldade, os gastos necessários para se obter as informações necessárias.

Como características do Custeio baseados em atividades, pode-se ver as seguintes competências:

- utiliza bases específicas na alocação dos custos para cada atividade;
- não está preocupado em segregar custos e despesas;
- procura analisar aspectos físicos das atividades, analisar fatos e processos;
- os custos ABC precisam ser interpretados com custos a médio e a longo prazo;
- voltado para os processos da gestão empresarial, adequando-se gradativamente ao sistema de informação; e
- tem como objetivo desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permita avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consumiam os recursos e produziam os CIF.

Contanto, percebe-se que o custeio ABC tem como objetivo: apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços; dar subsídios para análise na tomada de decisão; determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas; determinar quais atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência e possibilitar o cálculo com maior precisão dos preços de vendas.

Com base nestes objetivos, avalia-se que o método do custeio ABC tem como finalidade a apropriação dos custos às atividades executadas numa empresa e de forma adequada, a apropriação aos produtos das atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades. Sendo assim, nota-se que as atividades geram custos e os produtos consomem essas atividades. As atividades são consumidas usando direcionadores de atividades, que de acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 63) “direcionadores de atividades medem as demandas colocadas nas atividades pelos objetos de custo e são usados para atribuir o custo das atividades aos objetos de custos”. Este método é exemplificado de acordo com a figura abaixo:

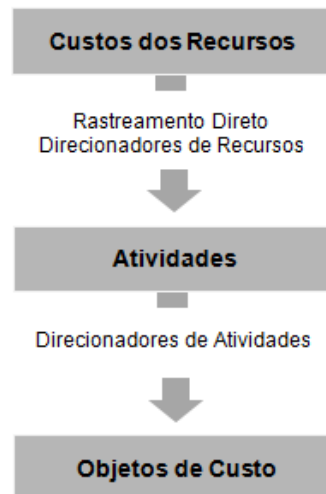


Figura 5: Atribuição de Custos Usando Rastreamento por Direcionadores

Fonte: HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. (2003, p. 63)

Sobre este método de custeio, pode-se ressaltar as seguintes vantagens:

- Atribui os custos indiretos aos produtos e serviços de forma coerente com a utilização dos recursos consumida para a execução das necessárias atividades;
- Informações fidedignas com base na redução de rateio para decisões gerenciais;
- Menor necessidade da arbitrariedade de rateios dos custos indiretos;
- Proporciona melhor visualização do fluxo dos processos;
- Permite ações de melhoramento contínuo das atividades;
- Atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; e
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade.

De outro modo, destacam-se também as seguintes desvantagens:

- Necessidade de revisão constante;
- A consideração de vários dados;
- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Grande dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;

- Necessidade de reorganização (reestruturação) da empresa antes de sua implantação; e
- Dificuldade na integração das informações entre departamentos.

2.4 CUSTEIO-PADRÃO

Conforme Laudelino (2008 apud IUDÍCIBUS, 1998, p. 204), “Custo-Padrão é concomitante a sua finalidade de planejamento, um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações”. Este método revela as divergências entre o custo real e as estimativas, possibilitando um ágil reconhecimento das causas.

Segundo Martins (2006, p. 315), “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-padrão, que tanto pode ser usado com o Custeio por Absorção como com o Variável”. Com isso, nota-se que para uma melhor avaliação do gestor é necessário a junção de dois ou mais métodos de custeio, a fim de possibilitar uma comparação entre os custos padrões e os custos reais.

Para Martins (2006, p. 316), o grande objetivo do custo-padrão “é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”. De acordo com Laudelino (2008, p. 126) “no custeio-padrão, os padrões podem ser integrados com todo o sistema contábil, de tal forma a fornecer regularmente informações para a gerência, indicando quanto e em que direções às despesas reais divergiram do padrão preestabelecido”. Com estas percepções, leva-se a conclusão de que o custo-padrão não é outra forma, método ou critério de contabilização de custos, como os demais, mas uma ferramenta (técnica) auxiliar.

Com base no que relata Martins (2006, p. 318), “a fixação final do Custo-padrão de cada bem ou serviço produzidos depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e a Contabilidade de Custos”. Assim, percebe-se que é imprescindível o comprometimento de todo para formação dos padrões, onde a engenharia de produção será responsável pelas fixações físicas de materiais, mão de obra, kWh, horas-máquina etc., e a contabilidade pela transformação dos padrões físicos em valores monetários.

3 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A departamentalização é a divisão da empresa em várias áreas distintas, conforme com as atividades desenvolvidas em cada uma delas, podendo ser chamadas, dependendo da utilização da empresa, de departamentos, centros e setores. Essa divisão tem a finalidade de melhor compreender a estrutura da entidade, bem como tornar mais eficiente a alocação dos custos.

Martins (2006, p. 65) relata que o departamento “é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Os departamentos se classificam em dois tipos, sendo conhecidos como: departamentos de produção, o qual promove qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente, e departamentos de serviço (ou auxiliares), sendo este basicamente para a execução de serviços auxiliares.

Ainda conforme Martins (2006, p. 66), “na maioria das vezes um Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamento de Produção) ou a outros Departamentos (Departamentos de Serviços)”.

Sobre a essencial utilização, Martins (2006, p. 76) destaca que “departamentalização é importante em custos para uma racional distribuição dos Custos Indiretos.” Sendo que para o acontecimento desta distribuição, é importante que os custos indiretos se encontrem nos departamentos de produção, para tanto é necessário que os custos dos de serviços sejam rateados numa sequência de distribuições a fim de recaírem sobre aqueles departamentos.

Representa-se o esquema desta distribuição na figura 7:

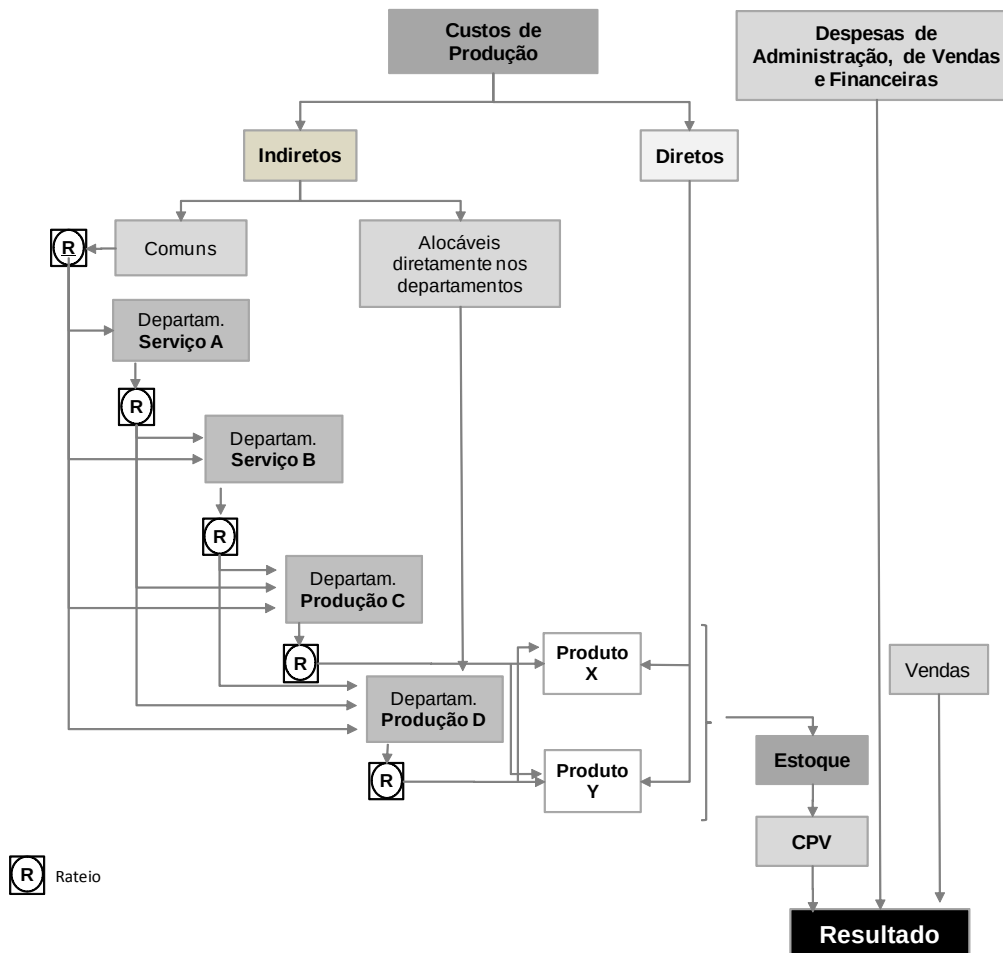


Figura 6: Distribuição dos Custos Indiretos por departamento

Fonte: Própria – adaptado de MARTINS, Eliseu. (2006, p. 74)

4 CRITÉRIO DE RATEIO

De acordo Martins (2006, p. 79):

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.

Nota-se que independente do critério que venha ser utilizado, existirá um determinado nível de arbitrariedade, o qual em grande parte das vezes não possui uma aceitação.

Avaliando com base no que relata Martins (2006, p. 57), existem desde os critérios mais simples, nos quais a contabilização dos custos é pela Contabilidade Financeira em contas apropriadas, sendo a transferência diretamente aos estoques à medida que a produção é efetivada, até os critérios mais complexos, nestes a contabilização dos custos seria representada pelo registro contábil de mesmo grau do detalhamento dos mapas e arquivos de custos.

É importante observar que a alteração de um critério poderá provocar mudanças no valor apontado como custos de um produto.

Dentre os critérios podem-se destacar:

- a) rateio com base em horas-máquina;
- b) rateio com base na Mão-de-obra Direta;
- c) rateio com base Matéria-prima aplicada; e
- d) rateio com base no Custo Direto Total.

5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS BASEADOS NOS CUSTOS

De acordo com Souza et al. (2007 apud CHURCHILL; PETER, 2000) entende-se que preço é a quantidade de dinheiro, bens ou serviços que deve ser dada para se adquirir o uso ou a propriedade de um determinado produto ou serviço.

Com o intuito de administrar preços de venda, é importante o conhecimento do custo do produto, para tanto é necessário que o sistema de custos produza informações que auxiliem na visualização da política de preços da empresa.

Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopólio até a concorrência perfeita, mercado de *commodities* etc. (MARTINS, 2006, p, 218)

Conforme os aspectos levantados, nota-se ver que os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado e numa combinação de ambos.

Para calcular os preços de dentro para fora, o ponto inicial é o custo do bem ou serviço apurado. Neste método de cálculo, sobre o custo agrega-se uma margem, conhecida como *markup*, a qual é estimada para cobrir os gastos não incluídos nos custos, os tributos, comissões e lucro desejado pela administração.

Sendo que após a definição do preço com aplicação desse índice, tal preço estar sujeito a ajustes de acordo com as condições de mercado e com negociações com os clientes.

No cálculo do *markup*, Martins (2006, p. 219) aponta algumas observações importantes:

- o custo deve ser o de reposição, a vista, e em moeda corrente;
- para calcular preços de venda a prazo, é necessário embutir os encargos financeiros correspondentes;
- se o critério de custeio for o Variável, então o *markup* terá que ser acrescido de um percentual estimado para cobrir os custos fixos de produção, não incluídos no custo do produto;
- se os vendedores tiverem vínculo empregatício com a empresa, então o percentual de comissão deve incluir os encargos sociais;
- os tributos a considerar são os incidentes direta e proporcionalmente sobre a receita, como ICMS, PIS, COFINS, ISS, etc.; e
- o lucro desejado pode ser expresso de várias outras formas, inclusive em valor absoluto, tomando-se por base o capital investido, o custo de oportunidade, etc.

Apesar deste método de calcular preços com base nos custos ser bastante utilizado pelas empresas, o mesmo apresenta algumas deficiências, as quais são: não considerar as condições de mercado e fixar de forma arbitrária o percentual para cobrir as despesas fixas.

Com isso, observa-se que a solução tecnicamente mais adequada para fixar preços de venda é a de analisar dados internos de comportamento de custos e dados externos relativos à influência dos preços nas quantidades vendidas, ou seja, na formação de preços é muito importante levar em consideração os aspectos mercadológicos, econômicos e de custos;

6 DETERMINAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E DO PONTO DE EQUILÍBRIO

De acordo com Garrison (2007, p. 190) “a margem de contribuição é o valor remanescente das receitas de venda após a subtração das despesas variáveis.

Portanto, trata-se do montante disponível para cobrir despesas fixas e gerar lucro no período”. Hansen e Mowen (2003, p. 594) explanam que “a margem de contribuição é a receita de vendas menos o total de custo variável”.

Com base na visão destes autores pode-se obter a margem de contribuição pela subtração do preço menos o custo variável, ou seja, a parcela que contribuirá para a cobertura dos custos fixos.

Martins (2006, p. 257) diz que “o Ponto de Equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura – *Break-even-Point*) nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais”.

O ponto de equilíbrio é o ponto onde a receita de vendas é adequada para cobrir todos os custos e/ou despesas, sem obtenção de lucro, ou seja, nível de vendas onde o lucro é nulo.

Pode-se representar o Ponto de Equilíbrio conforme figura 8:

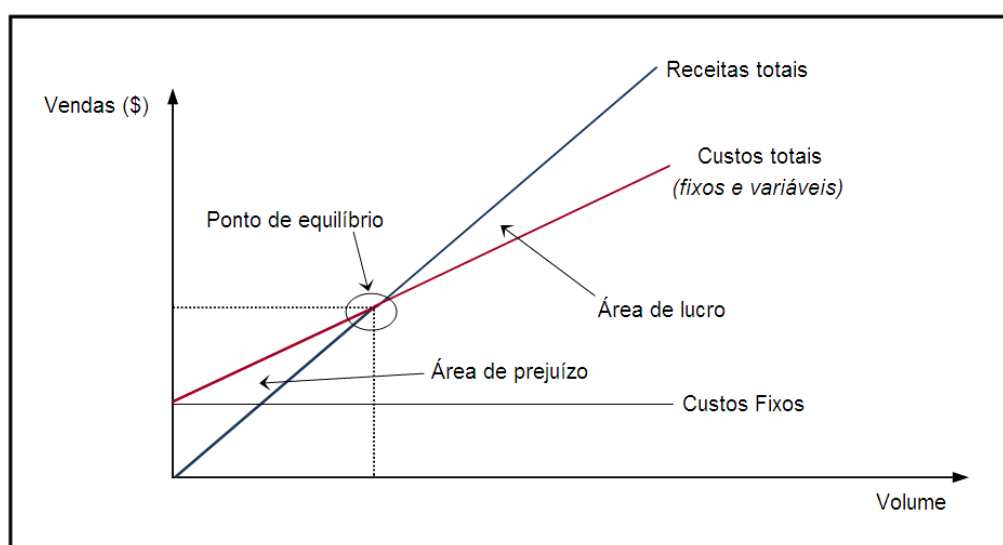


Figura 7: Gráfico do Ponto de Equilíbrio.

Fonte: Própria – adaptado de MARTINS, Eliseu. (2006, p. 258).

Martins (2006, p. 270) menciona que:

Existem, pelo menos, três Pontos de Equilíbrio: Contábil, quando Receitas menos Custos e Despesas Totais dão o resultado nulo; Econômico, quando dão como resultado o Custo de Oportunidade do Capital Próprio empregado; e Financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independentemente de haver resultado contábil ou econômico.

Com o intuito de atender as informações gerenciais, o Ponto de Equilíbrio possibilita algumas adaptações, assim desenvolvendo tipos diferentes, os quais se adequam às várias situações de planejamento de atividades.

Com base na situação de uma empresa, sendo seus custos e despesas variáveis equivalem a R\$ 600,00; custos e despesas fixos: R\$ 4.000.000,00; preço de venda: R\$ 800,00; lucro mínimo: R\$ 1.000.000,00; e depreciação: R\$ 800,00. Podem-se expressar os pontos de equilíbrios da seguinte forma:

6.1 PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL (PEC)

Este ponto é o que, se for referir a avaliação contábil, não haveria nem lucro e nem prejuízo, porém economicamente está se perdendo no mínimo, o juro do capital próprio investido;

$$PEC = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Ex.:

$$PEC = \frac{R\$ 4.000.000,00}{R\$ 200,00} = 20.000$$

6.2 PONTO DE EQUILÍBRIO ECONÔMICO (PEE)

Na exigência de um lucro mínimo anual, neste caso só existirá um ponto de equilíbrio, quando contabilmente o resultado for superior ao retorno.

$$PEE = \frac{\left(\text{Custos e Despesas Fixos} + \text{Lucro mínimo} \right)}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Ex.:

$$PEE = \frac{\left(R\$ 4.000.000,00 + R\$ 1.000.000,00 \right)}{R\$ 200,00} = 25.000$$

6.3 PONTO DE EQUILÍBRIO FINANCEIRO (PEF)

O resultado contábil e o econômico não são coincidentes com o Resultado Financeiro. Portanto, se dentro dos custos e despesas fixos existir uma despesa que não há desembolso (depreciação), para obtenção do ponto de equilíbrio financeiro, desconsidera-se esta atividade:

$$PEF = \frac{\left(\begin{array}{c} \text{Custos e} \\ \text{Despesas Fixas} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Desembolso} \\ \text{(depreciação)} \end{array} \right)}{\text{Margem de Contribuição Unitário}}$$

Ex.:

$$PEF = \frac{\left(\begin{array}{c} R\$ 4.000.000,00 \\ - \quad R\$ 800.000,00 \end{array} \right)}{R\$ 200,00} = 16.000$$

A avaliação destas determinadas formas de apuração do Ponto de Equilíbrio serve para se tomar uma decisão coerente, de maneira que seja suporte para a realização de um bom planejamento. Conforme Leone (2000, p. 427), a alta administração deve usar a análise do Ponto de Equilíbrio como:

auxílio às suas funções de planejamento a curto prazo e tomada de decisões, levando em consideração certas hipóteses simplificativas. Os resultados da análise do Ponto de Equilíbrio devem fazer parte de um conjunto de outras informações. Eles nunca deverão ser tomados isoladamente.

7 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

Esta ferramenta é essencial para o estabelecimento de um bom planejamento e ter acurácia nas tomadas de decisão, das quais resultará a melhor estratégia adotada pela empresa.

Hansen e Mowen (2003, p. 591) afirmam que:

Análise de custo-volume-lucro (análise CVL) é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão. Pelo fato da análise CVL enfatizar os inter-relacionamentos de custos, quantidades vendidas e preços, ela agrupa toda a informação financeira de uma empresa.

Desta análise se obtêm uma boa estratégia para o planejamento de curto prazo, devido a explorar o relacionamento existente entre as principais variáveis, sendo elas: custo, receita, volume de saídas e lucro. Os gestores ao planejarem a sua estratégia de curto prazo precisam saber qual o efeito das mudanças em uma ou mais dessas variáveis, bem como o efeito sobre o lucro.

De acordo Garrison et al (2007, p. 190):

A análise da relação entre custo, volume e lucro (CVL) é uma das ferramentas mais poderosas que os administradores têm à sua disposição. Ela lhes ajuda a entender as relações entre custos, volume e lucro, concentrando a atenção nas interações dos seguintes cinco elementos: 1. Preço de produtos; 2. Volume ou nível de atividade; 3. Custos variáveis unitários; 4. Custos fixos totais; e 5. Composto de produtos vendidos.

Segundo Custódio (2006, p. 1), a Análise de Custo/Volume/Lucro propicia uma gama de informações relevantes e imprescindíveis à correta gestão financeira das empresas. Análise a qual serve para desenvolver e aprimorar uma melhor forma de gerenciamento financeiro e formação estratégica da empresa.

A análise em estudo dá suporte aos administradores a entender as inter-relações de custos, volume e lucro, a qual se torna uma ferramenta essencial na maioria das decisões. Exemplos destas decisões são: que produtos e serviços a oferecer, que política de preços deve se adotar, que estratégia de marketing se deve utilizar, etc.

8 METODOLOGIA

A presente pesquisa teve como objetivo analisar as práticas de gestão de custos na atividade industrial das empresas da região da Grande Natal do Estado do Rio Grande do Norte.

O objeto da pesquisa em baila caracteriza-se como de natureza exploratória. Com base nesta abordagem, optou-se pela pesquisa quantitativa e qualitativa. Em relação aos procedimentos, caracteriza-se como sendo do tipo levantamento.

Marconi e Lakatos (2003, p. 188) diz que pesquisas exploratórias:

são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.

O universo deu-se pelas indústrias de vários ramos de fabricação da região da Grande Natal, onde foi aplicado questionário nas do ramo de fabricação de vestuário, embalagem, bebida e produto químico, da região da Grande Natal.

Marconi e Lakatos (2003, p. 163) afirmam que “a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

O instrumento de coleta de dados ocorreu por meio de envio de um questionário com sete questões por e-mail para as empresas de atividade industrial na região da Grande Natal no Estado Rio Grande do Norte, sendo que foram

consideradas as empresas de grande porte, ou seja, foram considerados os faturamentos mais relevantes.

Ruiz (2002, p. 51) sugere como técnica, a aplicação de questionário, o qual deve conter perguntas claras, sem ambiguidade, assim, o informante poderá responder de forma precisa.

9 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Os resultados obtidos estão organizados de acordo com a essência do questionário, em planilha Excel. Apresenta-se em tabelas, que permitem a análise de dados sobre a finalidade da utilização da informação da gestão de custos nas empresas de atividades industriais da Região da Grande Natal, as quais atuam em vários ramos.

Nesta aplicação foram questionados pontos referentes a faturamento, principais usuários, medidas para diminuição de custos, relevância no custo do produto, os métodos de custeio utilizado, a existência da dificuldade na definição dos custos, entre outros.

Conforme o Gráfico 1, foi constatado que a gerência industrial é o principal usuário das informações fornecidas pela gestão de custos.

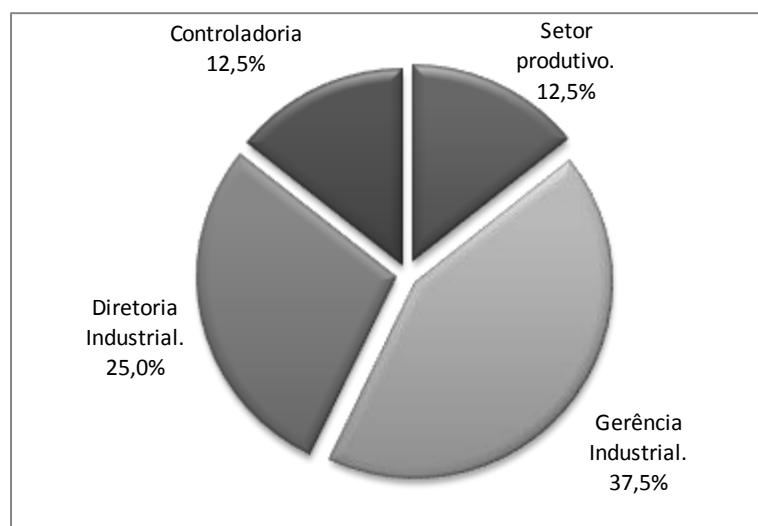


Gráfico 1: Principais usuários das informações geradas pela Gestão de Custos.

Fonte: Dados da pesquisa, 2013.

No gráfico a seguir, demonstram-se quais as medidas que as empresas adotam para a redução dos custos dos produtos.

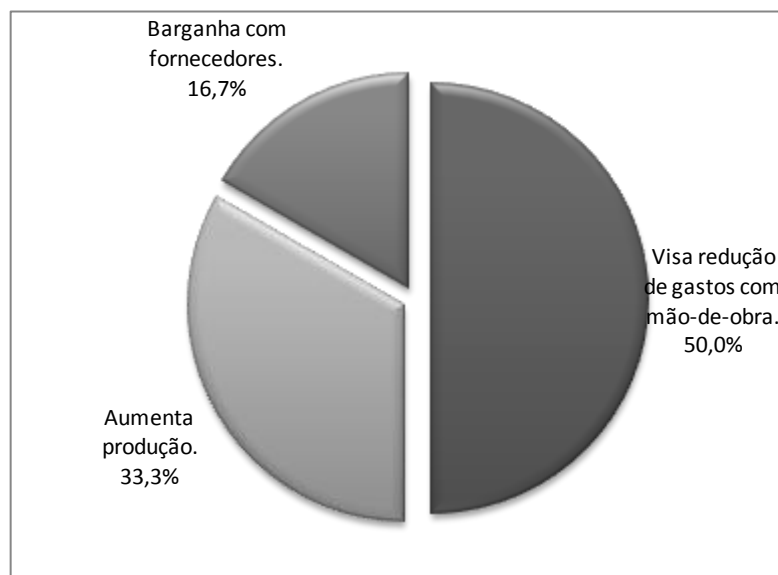


Gráfico 2: Medidas da empresa para diminuir o custo dos produtos.

Fonte: Dados da pesquisa, 2013.

Neste gráfico observa-se que as empresas adotam como principais medidas para a redução dos gastos com mão de obra.

No intuito de se enxergar os itens mais relevantes na composição de custos, o Gráfico 3 demonstra que a matéria-prima é o item que possui relevância no processo produtivo, sendo estes itens de maior peso na administração dos custos da empresa.

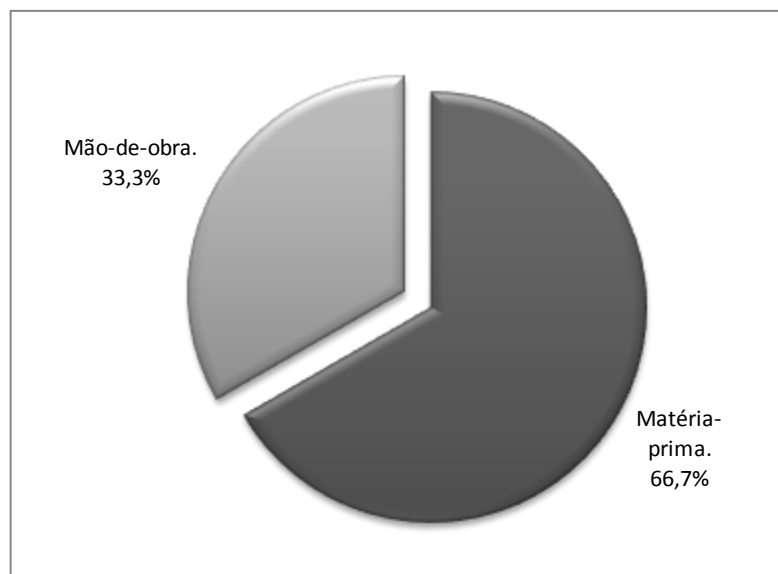


Gráfico 3: Item mais relevante no processo produtivo.

Fonte: Dados da pesquisa, 2013.

Nota-se que a contabilidade de custos representou grande utilização nas tomadas de decisão. Outros pontos importantes foram enxergar que a maioria das empresas entrevistadas utiliza o método de custeio por absorção. Possuem suas atividades centralizadas em departamentos e os responsáveis pela gestão de custos tem conhecimento do setor produtivo.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custos da empresa é fundamental para uma manutenção ou extinção de um produto, ou uma linha produtiva, avaliando através dessa atividade a incapacidade de ser competitivo, bem como sendo determinante no desenvolvimento de um planejamento para nova linha de produção.

O intuito deste trabalho foi de analisar as técnicas da gestão de custos nas atividades industriais das empresas da Grande Natal, a fim de enxergar de qual forma esta atividade contribui para melhorar os resultados.

Visualizou-se neste trabalho que é essencial que as empresas estejam adotando formas de trabalhar seus custos, devido os preços de seus produtos serem determinados pela demanda do mercado.

Os resultados foram representados em gráficos e em tabela, aonde foi demonstrado que os principais usuários das informações geradas por esta atividade

são a diretoria e a gerência industrial, bem como que o item mais relevante no processo produtivo é a matéria-prima, notando também que a maioria das empresas possui o seu processo dividido em departamentos.

Com o intuito de melhorar a atividade gerencial, no que se trata a gestão de custos, sugere-se para novas pesquisas que se faça um estudo sobre as formas e modelos de gestão para poder enxergar as ferramentas mais utilizadas e as que possibilitam os melhores resultados.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

CUSTÓDIO, Aline A. G.; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada em laboratório de próteses dentárias. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, MG, v. 17, n. 3, p. 115-134, jul./set. 2006.

EIDT, Jorge; FERNANDES, F. C.; HEIN, Nelson. Gestão de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas no oeste de Santa Catarina – um estudo multicase. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. João Pessoa: Associação Brasileira de Custos, 2007.

GARRISON, Ray H. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução e revisão técnica de Antônio Zoratto Sanvicente. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor. Revisão técnica Elias Pereira. 3. ed. 1. reimpr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAUDELINO, Julien Ariani de Souza et al. Os métodos de custeio mais utilizados nas indústrias têxteis de Jaraguá do Sul/SC. **Anuário da Produção Acadêmica Docente**, Jaraguá do Sul, SC, v. 12, n. 2, p. 119-132, dez. 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SIQUEIRA, Adão Marcos. **Aplicação das medidas de desempenho da TOC (Theory of Constraints) como instrumento de decisão**. 2007. 109f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá, Itajubá, 2007.

SOUZA, A.A.; AVELAR, E.A.; BOINA, T.M. Gestão de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda: estudos de casos em ferramentarias. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. João Pessoa: Associação Brasileira de Custos, 2007.