

TOMADA DE DECISÕES A PARTIR DOS RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.

DECISION-MAKING FROM COST ACCOUNTING REPORTS.

¹GIOVANNE FERNANDES SODRÉ

Graduando em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA-GO.

²MILTOM NEEMIAS MARTINS DA SILVA

Professor do Curso de Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA-GO.

1 Bacharelando do curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil - E-mail: giovannefernandes10@gmail.com

2 Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil - E-mail: milton@unievangelica.edu.br

O alto nível de competitividade no mercado juntamente aos novos meios tecnológicos vem tornando cada vez mais difícil com que as empresas se sobressaiam. Nesse contexto onde os mínimos detalhes podem decidir o futuro de uma empresa, esse artigo tem por objetivo geral explicar sobre questões do aspecto de custos que sejam determinantes para a tomada de decisões gerenciais, bem como as suas formas de calcular, sua conceituação, caracterização e vantagens. Ressalva-se que a análise realizou-se a partir da análise e estudo de natureza bibliográfica bem como com a elaboração de planilhas e exercícios comparativos. Nesse sentido ao fim deste trabalho espera-se ser discutido se há ou não um método de custeio mais eficaz.

Palavras – chave: Custos; Despesas; Gastos; Gestão.

ABSTRACT

The high level of competitiveness in the market together with new technological means has made it increasingly difficult for companies to stand out. In this context, where the smallest details can decide the future of a company, this article has the general objective of explaining aspects of the aspect of costs that are determinant for the management decision making, as well as their forms of calculation, their conceptualization, characterization and benefits. It should be noted that the analysis was carried out from the analysis and study of bibliographical nature as well as the elaboration of spreadsheets and comparative exercises. In this sense at the end of this work it is expected to be discussed whether or not there is a more effective costing method.

Key - words: Costs; Expenses; Spending; Management.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos é uma ferramenta indispensável para a administração de uma empresa e para a tomada de decisões. Por meio dela os gestores podem identificar pontos de atenção ou pontos em que há necessidade de intervenção (Tomada de decisão) de alguma forma afim de assegurar os objetivos e metas da empresa. Além da correção de erros também permite a busca por otimização de processos bem como melhor gerenciamento de recursos materiais e humanos, o planejamento e controle.

Para Padoveze (2011, p.327),

Custo unitário dos produtos e serviços. Este conceito é que conduz toda a contabilidade de custos. Os seus conceitos técnicos foram desenvolvidos para possibilitar a identificação do custo de uma unidade do produto ou serviço. Esta identificação significa separar dos gastos totais ocorridos em um período apenas os valores específicos que caberiam a uma única unidade de produto ou serviço, dentre todos os demais produtos e serviços da empresa.

A problemática deste artigo é: **Quais características cada método de custeio possui?**
Bem como: **Como essas características podem ser utilizadas para uma melhor gestão?**

Este trabalho tem como objetivo geral explanar questões do aspecto de custos que sejam determinantes para a tomada de decisões gerenciais. Onde será utilizado como uma das fontes e parâmetros a Lei nº 6.404/76, a Lei nº 10406/02 e o CPC 16 Estoques. E como objetivos específicos conceituar contabilidade de custos; apresentar os métodos de custeio, aplicar a contabilidade de custos ao gerenciamento empresarial, conectar o uso da contabilidade de custos a tomada de decisões. Este trabalho justifica-se em colocar em cheque a contabilidade de custos quanto à tomada de decisões e a gestão. Onde por meio de pesquisas bibliográficas e também por meios digitais será buscado as resposta aos quesitos anteriormente levantados, a fim de debater e esclarecer os mesmos.

Na contemporaneidade a globalização faz com que as empresas necessitem de aprimoramento continuo de seus instrumentos de gestão. Devem os sistemas de custos fornecer com segurança e qualidade a mensuração dos valores agregados ao longo de toda cadeia de produção para ter como base para as tomadas de decisões. (Bornia, 2002)

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico da contabilidade de custos

Segundo Perez Jr, Oliveira e Costa (2012), principalmente após a Revolução Industrial os executivos responsáveis pelos custos têm respondido satisfatoriamente aos anseios dos empresários e investidores concernentes às necessidades e relatórios para as tomadas de decisões. Também afirma que no início a preocupação dos contadores estava mais relacionada a manter a empresa nos padrões legais fiscais e societários, porém agora já estão voltados também a elaboração de material de auxílio bem como demonstrativos.

Ribeiro (2009, p. 13) também destaca que:

Historicamente, a contabilidade de custos surgiu com o advento das empresas industriais a partir do século XVIII. Veio para atender a uma nova necessidade: atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais. [...] Com a industrialização, a tarefa de atribuir custos aos estoques de bens destinados a venda ficou mais complexa, pois, além do valor pago aos fornecedores de matérias-primas, tornou-se necessário incluir ainda no custo dos estoques de produtos fabricados pela empresa os valores gastos com mão-de-obra e gastos gerais de fabricação incorridos para transformar matérias-primas em produtos.

Dutra (2010) ressalta que a contabilidade gerencial nasceu da contabilidade financeira justamente com a necessidade da avaliação dos estoques nas indústrias, tarefa esta que era relativamente fácil na era do mercantilismo, tendo em vista dois fatores importantes como controle e decisão.

Percebe-se que com o surgimento da necessidade de atribuição dos custos aos estoques dos produtos acabados, observando o fato de que além do valor que é pago para aquisição de matéria prima existem os gastos suportados pela empresa durante o processo de fabricação das matérias em produtos finais.

Uma adequada apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos em função da produção são preocupações antigas dos empresários bem como gestores de uma determinada organização, levando em consideração que o controle e gerenciamento dos custos e despesas são elementos que quando bem controlados, fazem com que a empresa conquiste novos mercados, a partir de técnicas mercadológicas e uma dessas técnicas é exatamente a criação de a preocupação de uma procura de métodos e técnicas de apuração e análise e gestão desses elementos (JR; DE OLIVEIRA; COSTA, 2012).

No entanto, conforme preconiza Dutra (2010) as necessidades inerentes homem como o consumo de bens e serviços que remonta desde os primórdios, época em que o homem através de ferramentas rudimentais fazia o uso dos bens no mesmo estado em que eram

encontrados na natureza, porém essa fase rudimentar foi modificada por meio do surgimento de indústrias, embora baseadas em sistema denominado doméstico, ou seja, produção feita na própria casa sem nenhuma instalação centralizada. Com a Revolução Industrial cuja primeira fase se deu no início do século XVIII houve a necessidade de incrementação a organização societária de forma a proporcionar o desenvolvimento das empresas cujo valor que era aplicado fazia a transformação de propriedade individual em coletiva, até a presente data o controle das empresas era executado pelos seus proprietários, porém com a descoberta de novas tecnologias bem como o surgimento de sistemas de produção mais complexos e ainda o crescimento das empresas surge então a necessidade de maior controle apresentando assim resultados positivos e consequentemente garantir o controle das aplicações feitas.

Assim, uma vez criadas técnicas para segurança e racionalização da produção surgiu o controle de custo permitindo dessa forma aos dirigentes o custo para a produção de determinado bem e posteriormente indicando-lhes margens de lucros facilitando na tomada de decisões e uma visão melhor a respeito do seu sistema produtivo baseando-se em alternativas mais vantajosas (DUTRA, 2010).

2.2 Contabilidade de custo

Conforme Horngren, Foster, datar (2000) no âmbito pratico é comum fazer a distinção entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira. A contabilidade financeira ela é concentrada em demonstrativos financeiros guiados pelos princípios de contabilidade geralmente aceites, ao passo que a contabilidade gerencial ou contabilidade de custo faz a mensuração e o relato de informação de caráter financeiro e não financeiras relacionadas à aquisição e consumo de recursos numa determinada organização sem estar restrita aos princípios contábeis geralmente aceites.

Nota-se que a contabilidade de custo uma vez que sua preocupação está diretamente relacionada a aquisição e consumo por parte das entidade ela está voltada para o estudo de forma racionalizada dos gastos interno das organizações.

A contabilidade de custo tem a sua preocupação principalmente com aspectos econômicos internos da empresa isto é, o acompanhamento da produção de bens e /ou a prestação de serviços, de forma especial a recuperação dos custos por meio das receitas, realizando análises econômicas necessárias para a informação da administração para a utilização no planejamento e controle da gestão da entidade (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO; NUES, 2015).

Para Padoveze (2009, p.327),

Os conceitos e técnicas foram desenvolvidos para possibilitar a identificação do custo de uma unidade do produto ou serviço. Esta identificação significa separar dos gastos totais ocorridos em um período apenas os valores específicos que caberiam a uma única unidade de produto ou serviço, dentre todos os demais produtos e serviços da empresa.

Dentro da contabilidade de custo existem elementos de extrema importância que devem ser levados em consideração através das suas características específicas tais como: Receita, preço, gasto, custo, investimento, despesas e desembolso.

Para Santo, Schmidt, Pinheiro, Nunes (2015, p.04) Receitas são “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumentos do patrimônio líquido da entidade”.

Preço é o valor estabelecido e geralmente aceito pelo vendedor para que se faça a transferência da propriedade de um ou a prestação de um serviço, podendo ser simplesmente igual ao custo ou igual ao custo mais o eventual lucro, todavia o preço praticado de forma geral é exatamente um equilíbrio entre o vendedor e o comprador com o passar do tempo através do seu conceito surgiram modalidades de custo tais como preço justo, preço de mercado e preço de transferência. (DUTRA, 2010)

Dutra, (2010) define o gasto como sendo um valor pago para que se obtenha a propriedade de um bem em determinada quantidade, efetivando-se no momento do conhecimento da obrigação, podendo ser tanto para aquisição de matéria prima ou uma obra de arte, este gasto é de forma genérica sem necessariamente ter ligação com os objetivos sociais da empresa.

O desembolso, conforme (Dutra, 2010) é justamente a parcela paga de todo gasto que foi pago, o pagamento pode ser total ou parcial, no entanto desembolsar significa literalmente tirar do bolso, pagar ou quitar.

Segundo Ribeiro (2009) os gastos que são feitos com a aquisição de bens de uso e dos bens que inicialmente serão mantidos em estoques para que posteriormente possam ser negociados ou integrados ao processo de fabricação ou até mesmo consumidos é que se refere aos investimentos.

O custo é nada mais nada menos que todo gasto aplicado diretamente na produção de outros bens, ou a soma de todos os valores agregados desde o momento da sua aquisição. (RIBEIRO, 2009 p.26). Conclui o autor que o custo se difere da despesa devido ao fato de que a despesa “compreende os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços

das áreas administrativas, comercial e financeiras, que direta ou indiretamente visam obtenção de receita”.

Observa-se que o custo é o consumo de ativos necessários para a produção de um bem e serviço ou para colocar determinada mercadoria a disposição dos clientes nos respectivos estabelecimentos. Conforme Santos, Schmidt, Pinheiro, Nunes (2015) os custos pode ser fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

2.3 Métodos de custeio

De acordo com Dutra (2010), desde o início do século XX houve a flexibilização em relação ao princípio de se fazer o registro de forma exclusiva os custos diretos nos respectivos produtos, nesse ponto observa-se de certa forma um novo objetivo da contabilidade gerencial como o auxílio aos administradores na tomada de decisão, este estudo é feito sobre dois enfoques isto é econômico e contábil. O ponto econômico diz respeito aos custos para tomada de decisão e o enfoque contábil faz o tratamento dos custos com vista ao apuramento do resultado, nesse sentido os métodos mais utilizados são: “Métodos por absorção, método direto/ variável, método baseado em atividades (ABC) e o método padrão” (DUTRA, 2010).

2.3.1 Custeio por absorção

Esse sistema de custo é caracterizado em e função da apropriação aos produtos de todos os custos quer seja variáveis ou fixos, diretos ou indiretos. Nesse sistema é obtido o custo total do produto, mercadoria ou serviço que acrescido de um resultado esperado aponta para certo preço de venda. (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO; NUES, 2015).

De acordo com Dutra (2010), este método é também chamado como método de Custeio Pleno ou integral e geralmente o mais utilizado quando se trata de apurar os resultados por seguir os princípios contábeis e por atender a vigente legislação do país, associando os produtos e serviços os custos ocorridos no momento da elaboração, por sua vez este método satisfaz os Princípios Fundamentais de Contabilidade, sem considerar as despesas como integrante dos estoques dos bens ou serviços, mas todos os custo aplicados na sua aquisição ou obtenção, possibilitando dessa forma a apuração do resultado e o devido calculo dos impostos e dividendos a distribuir em função da inclusão de todos os custos de produção incluídos no custo do produto final com vista a valorizar os estoques.

Percebe-se que este duas características muito importante neste método que é fato de que o mesmo atende aos princípios contábeis bem como a legislação em vigor, fazendo

apropriação de todos os custos aos produtos finais sejam eles variáveis ou fixos, diretos ou indiretos.

2.3.2 Custeio direto ou variável

Este sistema contempla o custo de fabricação apenas os custos diretos ou variáveis, logo os custos indiretos integram o resultado com as despesas, devido ao fato de que este sistema contempla simplesmente uma parte dos custos incorridos durante o processo de fabricação este método não é aceito pelo Fisco como um direcionador da contabilização dos custos aos produtos e conseqüentemente fica restrita a fins gerenciais. (RIBEIRO, 2009)

Nota-se que tanto para fins gerenciais quanto para fins fiscais este método não é aceito levando em consideração por meio do mesmo apenas a inclusão dos custos variáveis como o custo de produção.

Jr, De Oliveira, Costa (2012), ressaltam-que este sistema é fundamentado na separação dos gastos variáveis e fixos, ou seja, gastos que oscilam em proporção ao volume de venda ou produção e gastos instáveis diante do volume de vendas ou produção. Tendo em vista que os custos da produção de modo geral apurados mensalmente e que os gastos incluídos aos custos são aqueles efetivamente registrados e incorridos este sistema depende de um auxílio contábil em forma de um plano de contas que separe os custos variáveis dos custos fixos.

Para Junior, Oliveira, Costa (2012, p.203),

- a) Os custos fixos, por sua própria natureza, existem independentemente da fabricação ou não de determinados produtos ou do aumento ou redução (dentro de certa faixa) da quantidade produzida. Os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um produto específico.
- b) Por não estarem vinculados a nenhum produto específico ou a uma unidade de produção, eles sempre são distribuídos aos poucos por meio de critérios de rateio que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade. A maior dos rateios é feita com a utilização de fatores, que na realidade, não vinculam cada custo a cada produto. Em termos de avaliação de estoque, o rateio é mais ou menos lógico. Todavia, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios, mais atrapalha que ajuda. Basta verificar que a simples modificação de critérios de rateio que pode fazer um produto não rentável passar a ser rentável e, é claro, isto não está correto.
- c) Finalmente, o valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende além dos critérios de rateio, do volume de produção. Assim qualquer decisão em base de custo deve levar em conta, também, o volume de produção. Pior que isso, o custo de um produto pode variar em função da variação da quantidade produzida de outro produto.

Os fundamentos apresentados acima são relatos dos defensores da utilização deste método como sendo um instrumento de gestão.

Ribeiro (2009), diz que o sistema de custeio direto ou variável contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou variáveis, sendo os custos indiretos alocados no resultado junto às despesas. Porém o fisco não aceita para fins contábeis uma vez que compreende apenas parte dos custos incorridos.

De acordo com o método de custeio direto os gastos (custos) são divididos entre fixos e variáveis, sendo os gastos fixos todos aqueles que independentemente do fator quantidade de produção ocorrerão, levando se em consideração pode se afirmar que este tem o valor de sua parcela determinada pela quantidade produzida, quanto mais produzir mais este terá seu valor fracionado no custo do produto. Enquanto os custos variáveis acompanham de forma proporcional o volume produzido, quanto mais se produz maior será o mesmo, porém não interferindo no valor final do produto, como é o caso do custeio fixo.

2.3.3 Custeio baseado em atividade (ABC)

De acordo com Junior, Oliveira, Costa (2012), o custeio ABC como é conhecido permite o controle e alocação dos custos diretamente sobre cada atividade ou produto, permitindo a identificação dentro dos setores de cada processo, além de analisar e controlar os custos incidentes sobre cada um dos mesmos por meio de direcionadores ou geradores de custo.

Percebe-se que custeio por atividades está baseado na divisão do custo levando em consideração cada serviço ou processo dentro de cada produto até a sua obtenção ou finalização, mas também a divisão de todos esses produtos finais em processos que permitem a identificação de tais custos.

Este sistema de custeio atribui os custos indiretos aos produtos através de atividades, este sistema começou a ser utilizado em massa no final do século XX com avanço da tecnologia da informática, fundamentando no fato de que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades, razão pela qual estes custos (custos indiretos de fabricação) são transferidos aos produtos baseado nas atividades que cada um consumiu, este sistema requer que a empresa faça a divisão de departamentos ou centros de custo aonde inicialmente os custos são acumulados nos respectivos departamentos e posteriormente transferidos para as atividades e de seguida deverão ser transferidos diretamente para os produtos (RIBEIRO, 2009).

Nota-se que para a devida utilização deste método é importante fazer a divisão, dentro da organização, de departamento ou centro de custo para se efetue a transferência dos custos

paras as atividades e posteriormente alocados diretamente ao produto final sendo fundamento na ideia de que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades.

2.3.4 Custeio – padrão

De acordo com Dutra (2010) existe certa resistência quanto a aplicabilidade deste sistema por parte dos profissionais levando em consideração os padrões determinados e os dados reais, porém este custeio é de grande utilidade quando se fala de orçamentos e preço de venda dos bens ou serviços da as elaboração, dessa forma o custeio-padrão faz a antecipação de componentes do produto e serviço, quer seja em quantidade ou valor com base na utilização de dados de variadas fontes, destacando-se o custo histórico e a engenharia da produção. A utilização deste custeio-padrão requer a existência de contam com a finalidade de registro das diferenças que são apuradas que podem ser favoráveis ou desfavoráveis tanto em valor com em quantidade.

Por tanto estes custeios apresentados podem ser apresentados e utilizados com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos de fabricação como, por exemplo, o sistema de custeio ABC e ainda outros fins tal como a apresentação do custo total de produção dos produtos como é o caso do custeio direto e o custeio por absorção.

3. ANÁLISES COMPARATIVAS

A tabela a seguir elenca algumas características de cada método de custeio:

	Características	Âmbito
Absorção	Engloba os custos como um todo, diretos e indiretos, variáveis e fixos; No caso dos custos indiretos necessita de critérios para rateio; É a forma legal exigida no país.	Interno/Externo
Direto ou Variável	Faz a separação dos custos diretos de fabricação e os custos que variam conforme o volume de produção; Primeiramente faz a separação das despesas.	Interno/Externo
ABC	Promove a escalonagem do processo de produção por atividades assim fazendo a separação dos custos processo a processo e produto a produto.	Interno/Externo
Padrão	Valor do custo pré-fixado por histórico ou por metas; Utiliza-se de ajustes levando em consideração as variações dos custos	Interno/Externo

Figura: 01

Fonte: Elaborado pelo autor baseado em (Fernandes, 2018).

Percebe-se que cada método se baseia em um fundamento diferente e foca em um conceito particular. Não que um seja mais correto que o outro ou que um seja mais errado, cada um fornece um tipo de informação e mesmo apenas sendo o método de absorção aceito de forma legal no país os demais podem ser utilizados para fins gerenciais de acordo com a necessidade da empresa levando em consideração suas particularidades.

3.1 Custeio por Absorção

Para melhor exemplificar deve-se partir de um exemplo prático. Uma fábrica de chocolates pretende vender 10 mil unidades de trufas e outras 10 mil unidades de bombons em

determinado mês. Suponha-se que esta fábrica tenha seus custos fixos no valor de R\$18.500,00, a partir daí utilizaremos como critério de rateio o tempo de produção e que para cada trufa são necessários 5 minutos enquanto para cada bombom apenas 3 minutos.

Custos Fixos (Despesas)		
Despesa	Valor	
Energia Elétrica	R\$	2.000,00
Mão-de-Obra Direta	R\$	10.000,00
Mão-de-Obra Indireta	R\$	4.000,00
Manutenção de Máquinas	R\$	2.500,00
Total	R\$	18.500,00

Figura: 02

Fonte: (Fernandes, 2018).

Na tabela pode-se observar que apenas os custos fixos correlacionados a produção e não há presença de despesas administrativas.

Agora multiplica-se o tempo pelo volume de produção de ambos os produtos, encontrando esse valor basta usar uma regra de 3 e encontrar a porcentagem que cada produto deve absorver dos custos fixos.

Custo por Absorção					
Produto	Tempo de Produção Unitário (minutos)	Tempo de Produção Total (minutos)	Valor Unitário Absorvido	Valor Absorvido Total	Percentualmente
Trufa	5	50.000	R\$ 1,16	R\$ 11.562,50	62,5%
Bombom	3	30.000	R\$ 0,69	R\$ 6.937,50	37,5%
Total		80.000		R\$ 18.500,00	

Figura: 03

Fonte: (Fernandes, 2018).

Para Dutra (2010, p.241),

O método de custeio por absorção, também chamado custeio pleno ou integral, é o mais utilizado quando se trata de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método, que satisfaz aos princípios fundamentais da contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção.

Então como o próprio nome já diz, este método consiste em debitar ao custo dos produtos vendidos tanto os custos diretos como os indiretos, onde cada produto absorve uma parcela destes custos de acordo com seu percentual de produção.

3.2 Custeio Direto ou Variável

Para o custo direto ou variável o que é importante é a quantidade de matéria prima realmente utilizada na produção de cada produto vendido. Tendo esses valores deve-se multiplicar o preço de aquisição da matéria prima pela quantidade utilizada na produção e finalizar com a multiplicação do custo unitário pela quantidade de produtos comercializados assim obtendo o CPV (Custo dos Produtos Vendidos). Como pode-se observar na tabela a seguir:

Custo Variável										
Produto	Matéria-Prima	Quantidade Consumida (Kg)	Preço de Compra da Matéria-Prima (Kg)	Custo Variável Unitário	Custo Variável	Custo Variável Total				
Trufa	Chocolate Preto	0,03	R\$ 30,00	R\$ 0,90	R\$ 1,200	R\$ 12.000,00				
	Creme	0,01	R\$ 20,00	R\$ 0,20						
	Maracujá	0,02	R\$ 5,00	R\$ 0,10						
Bombom	Chocolate Branco	0,02	R\$ 35,00	R\$ 0,70	R\$ 1,200	R\$ 12.000,00				
	Chocolate Preto	0,01	R\$ 30,00	R\$ 0,30						
	Avelã	0,005	R\$ 40,00	R\$ 0,20						
Total						R\$ 24.000,00				

Figura: 04

Fonte: (Fernandes, 2018).

Para Bornia (2002, p.56),

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 e decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não.[...] As decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo de modo a tirar o máximo proveito da situação. Neste caso, os únicos custos relevantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção.

Sendo assim pode ser definido como o método que separa os custos de fabricação dos custos variáveis com o volume de produção, onde para se chegar ao valor dos custo do produto em estoque e também do vendido apenas são levados em consideração os custos primários e os indiretos variáveis.

3.3 Custeio ABC

Para este método será utilizado uma fábrica de roupas, onde se levava em consideração que tudo que foi produzido foi vendido.

Produto	Produção mensal	Preço unitário	Total das vendas
Camisetas	10.000	R\$ 8,00	R\$ 80.000,00
Camisas	5.000	R\$ 12,00	R\$ 60.000,00

Figura: 05

Fonte: (Fernandes, 2018).

Tendo sido identificado os valores da produção mensal, o seu valor unitário e a quantidade comercializada tem-se de identificar o custo direto por cada unidade de produto. Que serão:

Custos diretos por unidade		
	Camisetas	Camisas
Tecido	R\$ 2,00	R\$ 2,00
Mão de obra direta	R\$ 0,50	R\$ 0,80
Total por unidade	R\$ 2,50	R\$ 2,80

Figura: 06

Fonte: (Fernandes, 2018).

Então é vez das despesas e dos custos indiretos de produção serem levantados:

Custos indiretos + despesas	
Aluguel	R\$ 15.000,00
Material de consumo	R\$ 10.000,00
Despesas com vendas	R\$ 8.000,00
Total	R\$ 33.000,00

Figura: 07

Fonte: (Fernandes, 2018).

Com isso deve-se identificar as atividades relevantes de cada departamento, teremos o de departamento de compras e o de corte e costura para este caso. Depois deve-se atribuir os

custos as atividades, as compras de materiais terão o montante de R\$13.000,00 provenientes de custos indiretos e de despesas enquanto corte e costura terá o montante de R\$20.000,00 sendo de mesma origem, somando então um total de R\$33.000,00. Agora levantar os direcionadores de atividades e sua quantidade por produto, compras terá números de pedidos como direcionador nas quantidades de 100 un de camisetas e 150 un de camisas enquanto corte e costura terá tempo como direcionados sendo 1500 hrs para produzir as 100 un de camisetas e 2000 hrs para as 150 un de camisas. Enfim pode-se fazer os cálculos, como segue na tabela:

Comprar os materiais			
Custo total	R\$ 13.000,00		
Direcionador: Número de pedidos			
	Camisetas	Camisas	Total
Número de pedidos	100	150	250
Proporção (nº de pedidos / total de pedido) x 100	40% (100 / 250) x 100	60% (150/250) x 100	100%
Custo de comprar os materiais	40% x 13.000 = R\$ 5.200	60% x 13.000 = R\$ 7.800	R\$ 13.000,00

Figura: 08

Fonte: (Fernandes, 2018).

Cortar e costurar			
Custo total	R\$ 20.000,00		
Direcionador: Tempo de corte e costura			
	Camisetas	Camisas	Total
Tempo de corte e costura	1.500 horas	2.000 horas	3.500 horas
Proporção (nº de pedidos / total de pedidos)	42,85%	57,15%	100%
Custo de cortar e costurar	42,85% x 20.000 = 8.570	57,15 x 20.000 = 11.430	R\$ 20.000

Figura: 9

Fonte: (Fernandes, 2018).

Com isso chega-se o momento de pegar um resumo dos custos da produção, diretos e indiretos e soma-los aos valores calculados anteriormente.

Como pode-se verificar a seguir:

	Camisetas	Camisas	Total
Receita de vendas	R\$ 80.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 140.000,00
(-) Tecido	- R\$ 20.000,00	- R\$ 10.000,00	- R\$ 30.000,00
(-) Mão de obra direta	- R\$ 5.000,00	- R\$ 4.000,00	- R\$ 9.000,00
Custos diretos - subtotal	- R\$ 25.000,00	- R\$ 14.000,00	- R\$ 39.000,00
(-) Comprar os materiais	- R\$ 5.200,00	- R\$ 7.800,00	- R\$ 13.000,00
(-) Cortar e costurar	- R\$ 8.570,00	- R\$ 11.430,00	- R\$ 20.000,00
Custos indiretos - subtotal	- R\$ 13.770,00	- R\$ 19.230,00	- R\$ 33.000,00
(=) Resultado antes do Imposto de Renda	R\$ 41.230,00	R\$ 26.770,00	R\$ 68.000,00

Figura: 10

Fonte: (Fernandes, 2018).

Para Bornia (2002, p.121)

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. Seus procedimentos são parecidos com as etapas do método dos centros de custos (RKW) na medida em que o RKW também aloca os custos aos produtos por meio de bases de relação.

Seu foco ou objetivo principal está em permitir que administradores e gerentes identifiquem de forma mais clara os pontos em que se pode ser feitas intervenções a fim de reduzir custos e tornar a empresa mais competitiva.

3.4 Custeio Padrão

Para este será usado o exemplo de uma empresa onde um funcionário é o responsável pela limpeza de um andar.

Com isso deve-se identificar que:

Funcionário	Carlos
Cargo	ASG
Salário	R\$ 350,00
Salário por hora	R\$ 1,59
Função	Limpeza
Tempo de execução	2 horas
Custo padrão real	R\$ 3,18

Figura: 11

Fonte: Elaborado pelo autor baseado em (Fernandes, 2018).

Com os dados levantados deve-se questionar e utilizar alternativas que otimizem o tempo de execução da atividade de limpeza bem como reduzir o custo padrão real. Então: a) Em qual horário a limpeza esta sendo realizada? b) Qual a facilidade do acesso do funcionário aos produtos de limpeza? c) Há capacitação do funcionário para exercer a atividade?

Com isso, diante das indagações e tendo como preceito que o funcionário é capacitado para exercer o cargo, bem como que o tipo de custo padrão adotado na empresa é o corrente. Pode-se propor que: a) O melhor horário a se realizar a limpeza é o do término do expediente quando os corredores e salas não possuem tráfego de pessoas; b) Se for fornecido ao funcionário um meio para que ele transporte o material de limpeza o mesmo economizara tempo com deslocamento podendo então concluir seu objetivo com menos tempo.

Para Kaplan e Cooper (2000, p.41):

Primeiro, os centros de responsabilidade (de custos) são os o ponto focal do planejamento e controle de custos e cálculo de custos do produto. Esse foco permite aos gerentes monitorar e controlar a eficiência dos centros de responsabilidade.[...] O segundo principio fundamental do GPK é estabelecer uma nítida distinção entre custos fixos e variáveis em cada centro de custo.

O pressuposto deste método é identificar os custos e propor metas e melhorias para que as mesmas sejam alcançadas. Assim dando um “norte” a se buscar, e mostrando a administração da empresa o como anda sua eficiência em busca deste resultado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os métodos de custeio são ferramentas, as quais devem ser utilizadas de maneira a buscar os melhores relatórios que permitam para a particularidade de cada empresa a apresentação de informações relevantes que permitam o esclarecimento de qualquer dúvida ou ponto de atenção. Com o levantamento de tais informações a empresa por meio dos gestores tem os dados necessários para uma análise, discussão e uma possível tomada de decisão embasada nos relatórios da contabilidade de custos.

Para Borna (2002, p.51),

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. No primeiro, analisamos se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Essa discussão está intimamente relacionada com os objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade. Assim, o que é importante para uma decisão pode não ser válido para outra. A análise do sistema, sob este enfoque, será denominada princípio de custeio.

Percebe-se então que a empresa deve usar como método de custeio o que melhor se adequa as suas necessidades e peculiaridades, lembrando sempre que para fins legais apenas o método de absorção é aceito no país, sendo assim os demais apenas utilizados para fins de gerenciamento.

O objetivo geral foi apresentado após a conceituação de cada método de custeio bem como sua caracterização por meio de pesquisa bibliográfica, a análise prática de aplicação de cada método por meio da apresentação de cálculos como exemplificação e base de comparação.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicações em Empresas Modernas**. 1 ed. São Paulo: Bookman, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DE PAULA, GILLES B. **Guia completo do Método de Custeio por Absorção x Método de Custeio Variável: Qual o melhor?** Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/metodo-de-custeio-por-absorcao-x-metodo-de-custeio-variavel/>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDES, Daniela Pereira. **Veja como usar 3 métodos de custeio diferentes para calcular os custos de produção**. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/metodos-de-custeio/>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

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

JUNIOR, José Hernandez Perez. OLIVEIRA, Luís Martins de. COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custos e Desempenho**. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria: Estratégia e Operacional**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 1 ed. |São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo. PINHEIRO, Paulo Roberto. NUNES, Marcelo Santos. **Manual de Contabilidade de Custos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria: Uma introdução ao sistema de gestão econômica gecon**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOEPS, Wolfgang. **O método do custeio direto**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901961000200003>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

SILVA, Marcelo Rangner Vasconcelos . **A solução do custo é o Custo-Padrão**. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/a-solucao-do-custo-e-o-custo-padrao/>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ZANLUCA, Júlio César. **Custos Padrão.** Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custospadrao.htm>>. Acesso em: 10 de
junho de 2019.