

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARIANA AGUIAR DA ROSA

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM CONTROLE DE
CUSTOS BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL**

**Florianópolis
2007**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM CONTROLE DE
CUSTOS BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

**Florianópolis
2007**

MARIANA AGUIAR DA ROSA

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM CONTROLE DE CUSTOS BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, de 2007.

Professora Dra. Elizete Dahmer Pfitscher
Coordenadora de monografia do departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Professora Orientador Dr. Ernesto Fernando R. Vicente
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina

Professor
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina

Professora
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 2007

Dedico este trabalho de conclusão de curso a minha família por todo amor, compreensão e dedicação a mim oferecidos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me possibilitou todos os dias de felicidade e conquista de minha vida.

Aos meus pais Luizete e Miguel, por todo carinho, amor e dedicação. Pela compreensão de minha ausência e por sempre me apoiarem em todos os passos de minha vida, oferecendo conselhos e auxiliando em todos os momentos.

À minha irmã por me entender e pela compreensão nos momentos difíceis que solicitei sua ajuda e ela estava sempre disposta a me ouvir e dar suporte para conquistar meus objetivos.

Ao orientador professor Ernesto Fernando R. Vicente, pelos conhecimentos transmitidos, pelas críticas e sugestões durante a elaboração do trabalho.

Ao Nerivaldo e ao meu tio Giovani, respectivamente proprietário e funcionário da empresa em estudo, pela presteza nas informações.

Aos amigos e colegas de turma pelo apoio, amizade, troca de experiência e de conhecimentos durante esse período que estudamos e estivemos na UFSC.

Enfim, a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a elaboração e conclusão deste trabalho.

“O conhecimento é o processo de acumular
dados; a sabedoria reside na sua
simplificação.”
Martin H. Fischer

RESUMO

ROSA, Mariana Aguiar da. Proposta de implantação de um controle de custos baseado no custeio variável para a Vidraçaria Garopaba. 2007. p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Este trabalho tem como objetivo aplicar um sistema de custos, fundamentado no custeio variável em uma empresa, cuja atividade consiste no comércio de vidros, com o intuito de proporcionar informações que colaborem no processo de gestão e que auxiliem os administradores a verificar os custos dos produtos oferecidos. O estudo foi realizado em forma de pesquisa descritiva, por meio de uma abordagem qualitativa e utilizou-se como procedimento o estudo de caso, em que a coleta de dados foi realizada com entrevista semi-estruturada, análise de documentos, anotações e pesquisa bibliográfica. Por meio da fundamentação teórica, que trata desde o início a contabilidade até a sua evolução para a contabilidade de custos e seus métodos de custeio, pode-se obter embasamento para a realização da pesquisa. Posteriormente, no estudo de caso há a apresentação da Vidraçaria Garopaba, empresa escolhida para estudo e em seguida a aplicação do custeio variável em seus principais produtos. Concluiu-se que através da contabilidade de custos e principalmente pelo custeio variável a Vidraçaria Garopaba pode obter informações relevantes, como qual é seu produto de maior contribuição para a cobertura de seus custos fixos e ponto de equilíbrio de seus principais produtos. Demonstrou-se que um sistema de custos adequado mune os gestores de informações úteis e de extrema relevância ao processo decisório.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, custeio variável, informações, processo de gestão.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Esquema de Custeio de Absorção Sem Departamentalização.....	25
Figura 2	Esquema do Custeio por Absorção com Departamentalização	26
Figura 3	Média mensal de vendas dos produtos em análise e demais produtos	37

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Lista de produtos 36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Média mensal de vendas dos principais produtos	37
Tabela 2	Custos e Despesas de ago a out/07	38
Tabela 3	Despesas e custos variáveis por unidade de cada produto.....	39
Tabela 4	Margem de Contribuição Unitária (MCU) de cada produto em estudo (valores em R\$)	39
Tabela 5	Margem de Contribuição Total de cada produto em estudo (valores em R\$).....	40
Tabela 6	Margem de Contribuição Unitária por Fator Limitante.....	41
Tabela 7	Lucro Médio Mensal dos Produtos Principais.....	41
Tabela 8	Cálculo do Ponto de Equilíbrio	42

LISTA DE SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MC – Margem de Contribuição

MCU – Margem de Contribuição Unitária

PE – Ponto de Equilíbrio

RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit

UEP – Unidades de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	12
1.2 TEMA E PROBLEMA	13
1.3 OBJETIVOS	14
1.4 JUSTIFICATIVA	14
1.5 METODOLOGIA	16
1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA	17
1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONTABILIDADE	18
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	19
2.3 TERMINOLOGIAS RELATIVAS À CONTABILIDADE DE CUSTOS	20
2.4 FORMAS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS	22
2.4.1 Custeio por absorção	23
2.4.2 Custeio direto ou variável	27
2.4.3 Custeio baseado em atividades	29
2.4.4 Método de custeio por centro de custos ou RKW	32
3 ESTUDO DE CASO	34
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	34
3.2 APLICAÇÃO DO ESTUDO	36
3.2.1 Proposta do sistema de custeio variável	38
3.2.2 Ponto de Equilíbrio (PE)	42
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	44
REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo são apresentadas as considerações pertinentes ao estudo, o tema e problema, os objetivos geral e específicos, a justificativa, metodologia, ainda as limitações e organização do estudo.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os efeitos da globalização da economia, o acirramento da concorrência e maior exigência dos mercados têm obrigado as empresas a transformações em toda sua estrutura, desde o departamento de custos até o departamento de vendas. Os padrões econômicos atuais enfatizam a diferenciação de produtos e serviços como uma das principais estratégias para a competitividade. A falta de investimentos na busca por um espaço de destaque no mercado aumenta o risco de falência, as entidades que enfrentam esse obstáculo são, na sua maioria, novas organizações. Os motivos geralmente estão ligados à qualidade, inovação e principalmente ao preço, justamente por envolver fatores administrativos e operacionais.

A forte competição dificulta a capacidade de gerar uma margem de lucro capaz de manter a empresa em atividade, tornando-a cada vez menor. Desta forma conhecer detalhes dos componentes que dão origem aos preços é fundamental para mantê-los competitivos. O êxito empresarial depende da capacidade da empresa de inovar tecnologicamente, colocando novos produtos no mercado, com um menor custo e maior benefício para o cliente, com melhor qualidade e mais rápido que seus concorrentes.

O ambiente empresarial brasileiro é muito dinâmico e mutável, devido à globalização, às mudanças tecnológicas e à evolução político-econômica do país em busca do desenvolvimento, o que cria a necessidade, entre as empresas brasileiras, de encontrar estratégias viáveis para lidar com a turbulência e com as incertezas e o risco.

Para as firmas que desejam sobreviver, manter o controle dos custos passa a merecer maior atenção, uma vez que a liberdade da fixação dos preços está além da decisão dos empresários, a não ser para aqueles que detenham a hegemonia dos mercados ou quais não tenham os seus produtos ou serviços submetidos ao controle dos órgãos oficiais. A busca por padrões ideais de competitividade, aliados à otimização da qualidade e da produtividade, poderá ser facilitado, com as informações gerenciais geradas pela Contabilidade de Custos.

Desta forma, o novo ambiente de competição demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenhos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Médias ou pequenas empresas que constituem uma parcela da economia bastante significativa, ou mesmo até outras consideradas de grande porte, mas que não possuem controle sobre o mercado ou que têm os seus preços constantemente controlados pelo governo, como empresas de energia elétrica, serviços de telefonia, tarifas de transporte público, de produtos derivados do petróleo, responsável por um pretense planejamento macroeconômico, possuem apenas o recurso de buscar soluções técnicas, que lhes permitam garantir uma rentabilidade compatível com os investimentos realizados. Porém, conhecer o verdadeiro resultado representa uma tarefa difícil, pois existem muitas variáveis envolvidas que necessitam ser profundamente analisadas.

Deste modo, os dirigentes das firmas obrigam-se a controlar os custos antes de reduzi-los para poder sobreviver ou para ampliar sua capacidade produtiva. Com isso a Contabilidade evoluiu, quando então a Contabilidade de Custos passou a adquirir uma maior importância no quadro geral das organizações, deixando de ser apenas um instrumento de avaliação financeira dos estoques. Tornou-se, então, um adequado instrumento de gerenciamento dos negócios e para tomada de decisões, proporcionando informações confiáveis para a projeção de resultados e para estudos relacionados à produção. No decorrer da história deste ramo da contabilidade, vários métodos de custeio foram desenvolvidos com o objetivo de gerar dados que as empresas necessitavam para melhorar o planejamento e o controle dos custos.

1.2 TEMA E PROBLEMA

O mercado está em constante modificação, e as organizações enfrentam inseguranças quanto ao rumo que estas mudanças podem tomar. A partir desta percepção, muitos métodos têm sido desenvolvidos e aprimorados por pesquisadores e entidades para lidar com estas incertezas. As micro-empresas sofrem essas mudanças de forma mais intensa, pois seu porte a torna mais vulnerável às mutações, por enfrentarem companhias de maior tamanho e mais fortes no mercado.

O estudo detalhado dos custos fabris e das despesas, e a forma de atribuí-los a cada produto é um dos objetivos principais de todo o método de custeio. Esta área de estudos é polêmica e trata, em geral, de discussões e controvérsias sobre critérios empíricos. Possui como problemática, a determinação do custo unitário total de produtos que decorre da

alocação, muitas vezes arbitrária, dos custos fixos e indiretos aos produtos, pois estes rateios não guardam necessariamente alguma relação direta com o produto que está sendo elaborado e, portanto, com os volumes produzidos.

Tendo em vista que os métodos de custeamento (absorção, direto, unidade de esforço de produção - UEP e custeio baseado em atividades - ABC) afetam a decisão de qual produto incentivar dentre tantas outras decisões relacionadas à área de produção, em razão de cada método possuir características próprias e gerar informações distintas, busca-se por meio deste trabalho avaliar as características dos métodos de custeamento e de uma empresa que possui como atividade principal o comércio varejista de vidros, a fim de responder ao seguinte problema de pesquisa:

Que estrutura é necessária para implantar um controle de custos baseado no Custeio Direto para a empresa cuja atividade principal consiste no comércio varejista de vidros?

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em propor um método de custeio para uma empresa de atividade comercial varejista de vidros.

Em termos específicos, pretende-se:

- evidenciar as terminologias de custos e seus principais métodos de custeio;
- identificar a estrutura de gastos existente na empresa;
- apurar o custo dos principais produtos da empresa em análise através do custeio variável; e
- Determinar a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio dos principais produtos.

1.4 JUSTIFICATIVA

Segundo dados de pesquisas realizadas pelo IBGE (2004), após sete anos, 45,1% das empresas brasileiras, com baixos números de empregados, nascidas em 1997 foram a falência, fato preocupante para a esfera sócio-econômica brasileira. Pode-se perceber que firmas de pequeno porte possuem deficiências em sua administração, portanto a contabilidade de custos e seus recursos oferecidos podem cooperar para que tal quadro possa ser revertido, por meio

de informações geradas pelos sistemas que se modelam ao formato da entidade e facilitam o processo de tomada de decisão.

Este estudo tem a finalidade de fornecer subsídios teóricos, por meio de levantamento bibliográfico, para melhor esclarecer os conceitos fundamentais utilizados na Contabilidade de Custos. Será arrolada a terminologia básica empregada no estudo dos custos, verificando as diversas classificações desses no processo de produção que servem como base na análise dos métodos que também serão destacados neste estudo, na busca de demonstrar suas principais características e no que se distinguem.

A contribuição prática consiste em demonstrar a utilização de um método de custeio numa microempresa, cuja atividade principal consiste no comércio varejista de vidros, de modo que tal aplicação possa dar suporte a firmas de mesmo tamanho e atividade; que estejam em busca de um sistema de custo eficaz e que se enquadre corretamente com as características das mesmas.

Além do mais, muitas empresas de mesmo porte da empresa em questão mantêm sua contabilidade executada por escritórios que, em sua maioria, pela quantidade de firmas a serem atendidas não se utilizam das técnicas de custos que quando empregadas de forma correta tendem a trazer muitos benefícios ao processo de produção, como por exemplo, a identificação de gargalos, de desperdícios e tantos outros aspectos prejudiciais à organização, somente apurados com a atenção devida direcionada diretamente ao processo.

Torna-se imprescindível a aplicação de métodos de custeio que tenham afinidade com a visão e missão da empresa, de forma que esses possam caminhar juntos, garantindo maior facilidade na tomada de decisões a respeito das atitudes e posições a serem praticadas frente ao mercado de consumidores e concorrentes.

Tal trabalho visa proporcionar benefícios à sociedade, por meio de informações necessárias a empresas de pequeno porte, de modo a tornar maior sua expectativa de vida no mercado, as quais constituem uma alternativa de ocupação para uma pequena parcela da população que tem condição de desenvolver seu próprio negócio, e uma alternativa de emprego para uma grande parcela da força de trabalho excedente, em geral com pouca qualificação, que não encontra emprego nas companhias de maior porte. Portanto, este estudo trará uma nova oportunidade a essas firmas que necessitam de um método de custeio eficiente, capaz de mantê-las na alta competitividade, característica marcante do ambiente em que se encontram inseridas.

1.5 METODOLOGIA

Este estudo se enquadra como um trabalho de monografia e em razão dos objetivos delineados classifica-se como uma pesquisa descritiva. Segundo Cervo e Bervian (1983, p. 55), “trata-se do estudo e descrição das características, propriedades ou relações existentes na comunidade, grupo ou realidade pesquisada.” Portanto, este trabalho visa descrever a estrutura de gastos que a empresa selecionada possui para depois propor uma configuração de um sistema de custos.

Quanto aos procedimentos técnicos, realizou-se uma pesquisa bibliográfica que segundo Fachin (1993, p. 102), “[...] diz respeito ao conjunto de conhecimentos humanos reunidos nas obras. Tem como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto [...]”, pois esse estudo propõe-se a esclarecer os conceitos e métodos utilizados pela contabilidade de custos, por meio de material já publicado.

Além disso, foi realizado um estudo de caso que é definido por Raupp e Beuren (2003, p. 84) como um “[...] estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.” E assim, pretende fornecer informações mais detalhadas em relação a um assunto específico, num caso de configuração de um sistema de custos para uma empresa do ramo de fabricação de componentes para máquinas industriais.

Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa é realizada por meio de pesquisa qualitativa por tratar de aspectos que não podem ser quantificados. Segundo Raupp e Beuren (2003, p. 92), “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.” Portanto, procurou-se maior profundidade neste trabalho por meio da abordagem qualitativa, que foi realizada com entrevista semi-estruturada que de acordo com Colauto e Beuren (2003, p. 132), “[...] permite maior interação e conhecimento das realidades dos informantes. Para alguns tipos de pesquisas qualitativas, a entrevista semi-estruturada parece ser um dos principais instrumentos de coleta de dados que o pesquisador dispõe.” Por essa maior interação, esse instrumento de coleta de dados torna-se mais interessante a este estudo de caso, fornecendo informações mais relevantes.

Portanto, este trabalho buscou atingir seus objetivos com os procedimentos metodológicos pretendidos, de forma a possibilitar um trabalho completo que possa beneficiar em outros e a empresas do setor selecionado para a pesquisa.

1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Por ser um estudo baseado em uma empresa comercial, e por apresentar um amplo número de produtos oferecidos a venda, decidiu-se delimitar o estudo na análise de alguns produtos que representam grande relevância no montante de receita auferida.

Esta delimitação torna-se necessária para a possível aplicação do estudo, admitindo uma precisa coleta de dados, com informações controláveis e exatas.

Deves-se ressaltar que por se tratar de uma empresa comercial, a utilização de tal pesquisa em outras empresas dependerá das necessidades, peculiaridades e objetivos de cada organização.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O capítulo 1 aborda o tema e problema deste trabalho, em seguida, na segunda estão expostos os objetivos, tanto geral quanto específicos. Na terceira seção mostra-se a justificativa do tema abordado e na quarta apresenta-se a metodologia de pesquisa utilizada para obtenção dos objetivos.

No capítulo 2, está apresentada a fundamentação teórica, na qual consta uma descrição breve sobre a contabilidade e sua relevância, a evolução da contabilidade de custos, as terminologias de custos, suas classificações e os variados sistemas de alocação de custos.

No capítulo 3, trata-se do estudo de caso em uma empresa cujo ramo consiste no comércio de vidros, no qual se estabeleceu o custeio variável como instrumento para atingir os objetivos da pesquisa, apresentando-se a empresa e sua estrutura de custos. Apresenta, também, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrios dos produtos em análise.

Para o término do trabalho, no capítulo 4 são descritas as conclusões e recomendações sobre o estudo de caso e as referências bibliográficas utilizadas na fundamentação teórica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No primeiro item estão apresentadas as terminologias relativas à contabilidade de custos e em seu sub-item está exposta a classificação dos custos. Em seguida, no segundo item são apresentadas as formas de alocação dos custos, que está dividido em três subitens, no primeiro evidencia-se o critério por absorção, no segundo o custeio direto e no terceiro o método ABC.

2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade tem como uma de suas funções prover os usuários das informações necessárias para gerenciar seus negócios. Assim a qualidade da evidenciação é de suma importância para uma comunicação dinâmica, acreditando-se que o sucesso das relações organizacionais está diretamente ligado a qualidade da informação contábil e a forma de apresentação ao seu usufrutuário. O objetivo da contabilidade é a mensuração do patrimônio da entidade, constituído por bens, direitos e obrigações, conforme Drummond (1995, p.75), “a Contabilidade empírica, praticada pelo homem primitivo, já tinha como objeto, o Patrimônio, representado pelos rebanhos e outros bens em seus aspectos quantitativos”

A contabilidade é uma ciência nascida nos primórdios, acredita-se que tenha surgido com as primeiras manifestações do homem. Para Iudícibus (1997, p.30), “alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente há 4.000 anos a. C.” A história da Contabilidade mostra que desde a pré-história os homens já tinham preocupação com o controle e registro de suas riquezas.

O desenvolvimento da Contabilidade no campo científico e filosófico intensificou-se principalmente a partir da sua classificação enquanto Ciência Social, tendo ocorrido no início do século XIX, pela Academia de Ciências da França. No Brasil, há também uma contribuição relevante para a História do Pensamento Contábil.

O Período Moderno foi de grande importância para a Contabilidade, sendo a fase da pré-ciência, acontecimentos importantes foram marcados, como a publicação do livro de Luca Pacioli. Segundo Iudícibus (1997, p.41), em “1494 – Luca Pacioli publica, em Veneza, a Summa de Aritmetica Geometria, Proportioni et Proporgionalitá, na qual se distingue, para a história da Contabilidade, o Tractatus de Computis et Scrituris, marco básico na evolução da Contabilidade”. Nessa obra que Luca Pacioli sistematizou o Método das Partidas Dobradas, tornando-o conhecido em toda a Europa, conforme Iudícibus e Marion (1999, pg. 38), “a

contribuição mais notável nesse livro, foi à apresentação da Contabilidade por partidas dobradas”.

A Contabilidade é um sistema de informação, pois abrange vários recursos de natureza econômica como as Receitas, Despesas e Resultado, e de natureza financeira, como as informações de Contas a Receber, Contas a Pagar, Patrimônio Líquido, e dentre outras, para que os usuários, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, possam utilizar como meio de controlar seu patrimônio.

As informações fornecidas pela contabilidade devem, no entanto, possuir qualidade, como por exemplo serem cabíveis, relevantes, confiáveis, compreensíveis, servirem para base de comparabilidade e serem fornecidas em tempo adequado às necessidades para auxiliar nas devidas decisões a serem tomadas.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Originalmente, a Contabilidade de Custos se referia às formas de acumular e provisionar custos históricos aos produtos e departamentos, primeiramente com o objetivo de valorizar estoques e determinar a renda a ser tributada. A Contabilidade de Custos pode ser confundida com a Contabilidade Gerencial porque serve a múltiplos objetivos. Pois apresenta como objetivo fundamental prover informações para todos os tipos de decisões, desde a gestão das operações até a tomada de decisões estratégicas.

De acordo com Martins (2000, p. 19),

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. O controle de custos, consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques, surge assim a partir da Contabilidade Financeira a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas industriais, agora nas empresas comerciais e de serviços.

Com o surgimento da contabilidade de custos, surgiram as formas de alocação de custos que serão tratadas no sub-item 2.4. Os métodos de custeio se desenvolveram a partir de uma crescente necessidade de aprimorar as maneiras de avaliação dos estoques nas empresas industriais, principalmente quando um significativo volume de produtos em elaboração exigia uma avaliação mais cautelosa e conseqüente valorização dos inventários.

Com a introdução de novas tecnologias de produção e de novos processos de fabricação, além do surgimento de materiais artificialmente elaborados, a análise dos custos foi se tornando cada vez mais exigível. Conseqüentemente, os métodos de administração também evoluíram significativamente, quando então os sistemas de custos obtiveram uma maior importância dentro das empresas, e deixou de ser apenas um instrumento de avaliação financeira dos estoques.

Segundo Martins (2003), a contabilidade de custos no que diz respeito à decisão, sua função reveste-se de grande importância, pois trata da alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de ingresso ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc. Tornou-se, então, o mais adequado método para o gerenciamento dos negócios e da tomada de decisões, proporcionando ainda informações confiáveis para a projeção de resultados.

2.3 TERMINOLOGIAS RELATIVAS À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Serão definidos os termos necessários para o perfeito esclarecimento, quanto ao entendimento dos principais conceitos utilizados pela contabilidade de custos, custeamento do produto, controle e tomada de decisão.

Gastos - Leone (2000, p. 46) afirma que “o termo gastos é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo.” Por conseguinte, são os sacrifícios financeiros que a entidade tem para a obtenção de um serviço ou produto, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos. Gastos são todas as ocorrências de pagamentos, custos ou despesas. Só existe o gasto no ato da passagem para a propriedade da entidade do serviço ou bem, assim como os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos.

Custos - segundo Martins (2003, p. 25), “o custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.” São, deste modo, os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da entidade, ou

seja, serviços ou bens utilizados na produção de outros serviços ou bens. De um modo geral são os gastos ligados à área industrial da entidade.

Despesas – conforme Leone (1989, p. 50), “o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica.” São, portanto, os serviços ou bens consumidos de forma direta ou indiretamente para assim se auferir a receita. São itens que reduzem o Patrimônio Líquido e por isso têm a característica de representar sacrifícios na obtenção da receita. Despesas são, de modo geral, os gastos ligados às áreas comercial e administrativa da entidade. E, além disso, os custos dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas.

Investimentos – Martins (2003, p.25) descreve que investimentos são “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização [...]” Portanto, são gastos que fazem parte dos ativos da firma com a finalidade de trazer retorno futuro, podendo integrar parte dos circulantes ou permanentes.

2.3.1 Classificação dos custos

A classificação deve ser realizada caso-a caso, dependendo do problema, da finalidade etc. Uma das classificações dos custos é realizada por meio da avaliação do comportamento dos mesmos em relação ao volume de produção, separando-os em fixos e variáveis.

Custos Fixos - segundo Martins (2003), são custos os que num período têm sua quantia fixada não em função de oscilações na produção. São aqueles que não variam com o nível de produção ou atividade. Acumulam-se com o passar do tempo, isto é, são custos de períodos. Permanecem constantes quanto a valor independentemente do volume de atividade dentro de certo intervalo relevante. São fixos em seu total, mas diminuem proporcionalmente ao número de unidades à medida que a produção aumenta.

Custos Variáveis - conforme Leone (1989), aparecem apenas quando a atividade ou a produção é realizada. E por isso eles são controláveis porque se pode comandar o volume da atividade ou da produção. Assim sendo, são aqueles itens que variam em proporção direta com o volume de produção ou atividade de um departamento ou qualquer outra subunidade da empresa, permanecem relativamente constantes do ponto de vista unitário, ainda que varie o volume de atividades e podem ser facilmente apropriados, com certa precisão, aos departamentos. Os custos variáveis são diretamente relacionados a atividade porque se

acumulam em consequência de esforços produtivos ou do volume de trabalho de um departamento. No caso do uso do custeio direto esses conceitos devem ser aplicados de forma precisa, pois neste método somente os custos variáveis incidem diretamente na elaboração de um produto. Os custos fixos de produção são tratados como do período e não da produção, indo diretamente para o resultado.

Outra forma de classificação é de acordo com sua apropriação ao produto, dividindo-se em diretos e indiretos.

Custos Diretos - de acordo com Martins (2003, p. 48), “[...] podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo [...]”, portanto, são alocados aos produtos sem a necessidade de qualquer forma de rateio que muitas vezes pode distorcer o valor correto da produção. São os que estão relacionados a determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira viável.

Custos Indiretos - Matz, Curry e Frank (1987, p. 125) “[...] define como o custo das matérias-primas indiretas, mão-de-obra indireta e todas as demais despesas de produção que não podem convenientemente identificar-se com unidades, serviços, processos ou produtos específicos, nem a eles diretamente debitados”. Então, os indiretos são alocados ao objeto através de métodos de rateio, estimativas, que na sua maioria expressam de forma errônea o verdadeiro valor das unidades produzidas. São os que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas que não podem ser identificados com este de maneira viável.

A escolha de um método ou outro de custeio dependerá do ramo de negócio de cada empresa, do seu perfil de administração, das informações desejadas e principalmente do seu plano estratégico.

2.4 FORMAS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS

O estudo detalhado dos custos e das despesas diretas e indiretas de produção, e a forma de atribuí-los a cada produto, individualmente, são os objetivos de todo o método de custeio. Esta área de estudos é bastante discutida, pois se trata, em geral, de discussões e controvérsias sobre critérios empíricos, portanto a margem para contestações é imensa.

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 se pode afirmar que um seja melhor ou que substitua o outro, pois são aplicáveis conforme as características das entidades, as atividades executadas, porte, grau de detalhamento desejado dos valores, objetivos gerenciais etc.

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

Dessa forma, a seguir serão evidenciados os principais métodos de custeio para melhor esclarecimento sobre suas características, finalidades e demonstrar quais informações são geradas pelos mesmos.

2.4.1 Custeio por absorção

Este método surgiu seguindo o valor derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo Leone (2000, p. 117), “o critério do custeio por absorção é um critério fiscal, pois é mais do agrado dos empresários e gerentes e, à primeira vista, está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (Princípio da Competência)”. É um método que apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, e as despesas administrativas, de vendas e financeiras, como sendo do período.

O Absorção surgiu no início do século passado e se conformava perfeitamente ao modelo fordista-taylorista. O foco desse método é o denominado chão-de-fábrica e, por isso, pode ser considerado como uma ferramenta eficaz para controle e redução dos custos de processo. De acordo com custeio por absorção, a empresa adquire certa matéria-prima e a transforma em produto através de um processo, ao longo do qual cargas de custos vão sendo somadas ao custo inicial da matéria-prima.

Segundo Leone (1989, p. 238):

o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos direto e indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério revelador dessa particularidade, ou seja, procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação.

Nesse particular método todos os custos fabris são transferidos aos produtos, inclusive os indiretos, tanto fixos quanto variáveis. A despesa é assumida tão somente quando houver venda da produção - o registro contábil da operação deve constar da conta custo dos produtos vendidos (CPV).

O resultado também abate as variações de estoques. Particularmente, os custos da manufatura (mão-de-obra direta, materiais, utilidades, supervisão de fábrica, entre outros), são absorvidos pelo inventário e só considerados quando o fato gerador ocorre (venda do produto), quando são reconhecidos pela contabilidade.

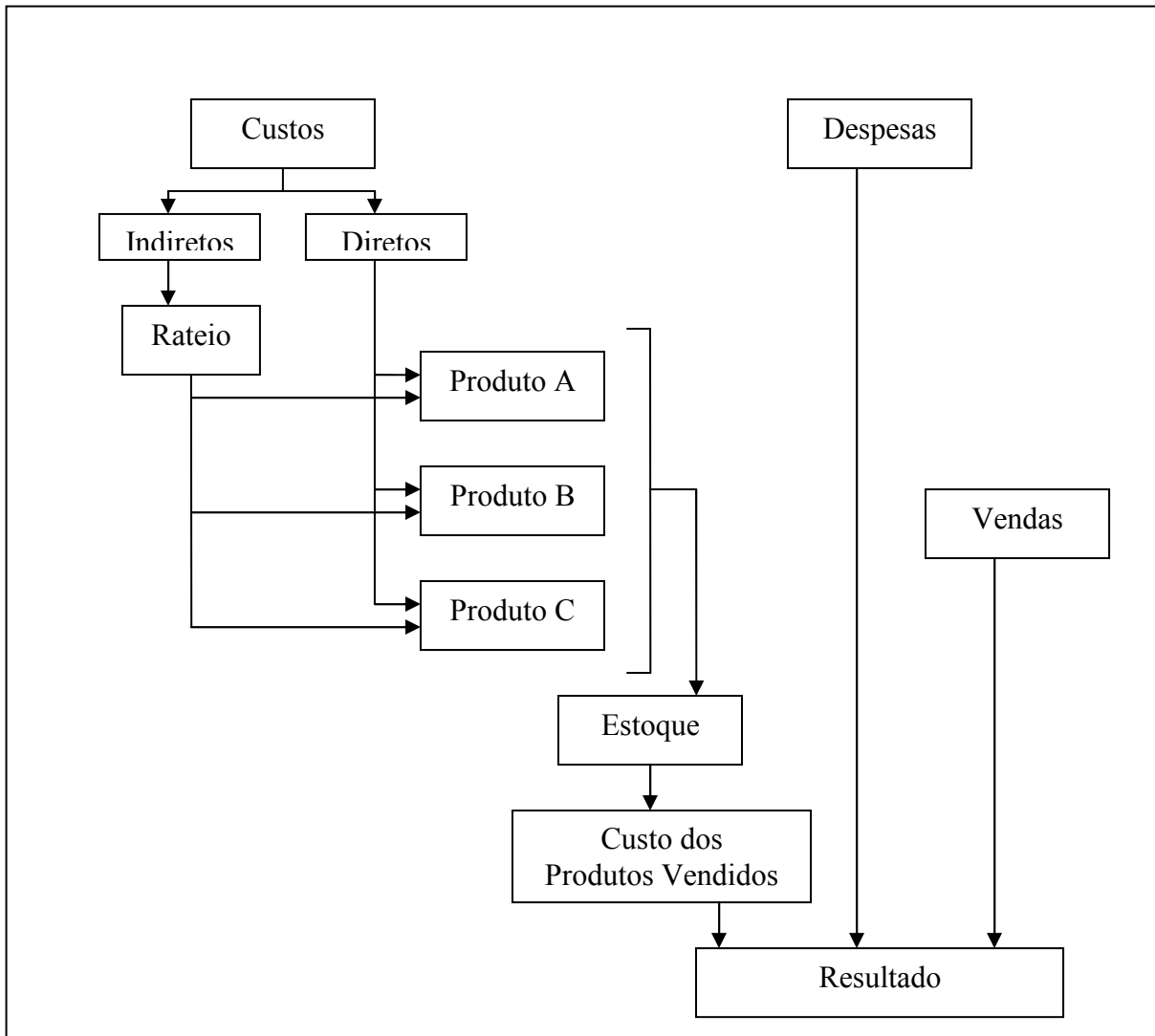
No Custeio por Absorção, os custos são classificados em diretos e indiretos. Se a empresa for monoprodutora, todos os indiretos serão adicionados e dividindo-se o total pela quantidade produzida em certo período poder-se-á calcular o custo unitário do produto. Mas se a empresa for multiprodutora, os custos indiretos de fabricação terão de ser rateados entre os produtos segundo algum critério e ainda segundo Martins (2003, p. 57):

os custos incorridos num período só irão integralmente para o resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, não havendo, portanto, estoques finais. Já as despesas – de Administração, de Vendas, Financeiras etc. – sempre são debitadas ao Resultado do período em que são incorridas: assim é que funciona o Custeio por Absorção.

A busca do critério mais adequado pode ser problemática, especialmente quando se consideram, além dos custos indiretos, as despesas, cuja ligação com os produtos é mais remota, conforme afirmam Matz, Curry e Frank (1987, p. 156), “além de seus custos indiretos, cada produto deve suportar uma parte justa dos custos indiretos [...]. A seleção dos melhores métodos de apropriação da despesa indireta é importante no determinar os custos corretos do produto.” Pode haver argumentação mais ou menos convincente em torno de critérios como área ocupada, volume de materiais, horas de mão-de-obra direta e assim por diante. Conclui-se, assim, que não é aconselhável utilizar-se desta metodologia para decidir qual produto deve ou não ser incentivado.

O custeio por absorção é o único oficialmente reconhecido no Brasil, quer pela Contabilidade Financeira quer pela Receita Federal, conforme Leone (2000, p. 141), “cumpre lembrar que o método do custo por absorção é o critério legal, como também é o sistema adotado pelas normas contábeis.” Opera num conceito de longo prazo, geralmente um ano, no qual variações de lucro, de custo e de volume têm de ser convenientemente harmonizados.

O método por absorção pode ser utilizado com ou sem departamentalização. O custeio sem departamentalização passa por três passos básicos que são: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos; apropriação dos indiretos, conforme se demonstra na Figura 1.

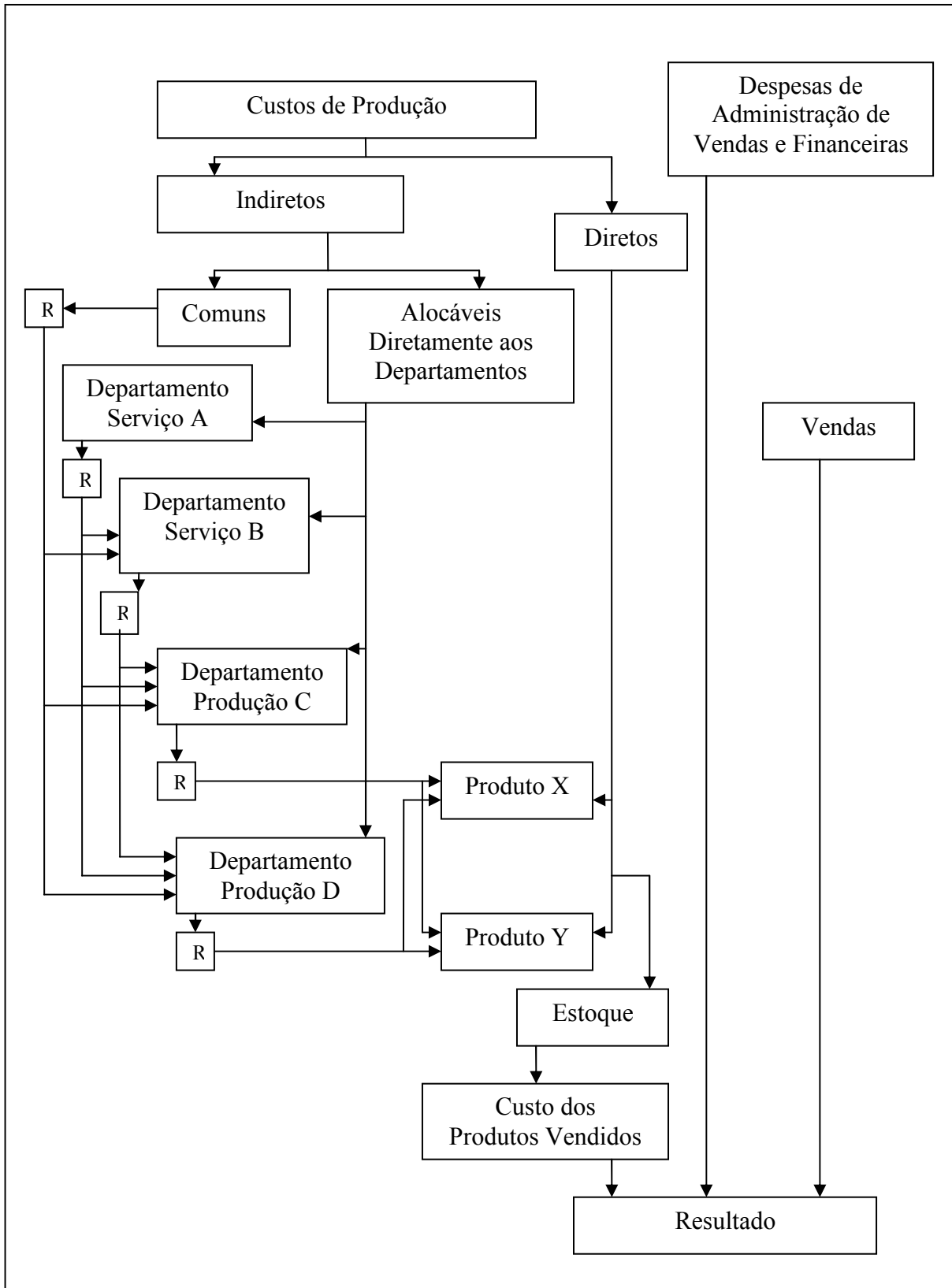


Fonte: Martins (2003, p. 57).

Figura 1 – Esquema de Custeio de Absorção Sem Departamentalização

A respeito da distribuição dos custos indiretos aos produtos, de acordo com Martins (2003, p. 56), “não há, entretanto, forma perfeita de fazer essa distribuição; podemos, no máximo, procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade.”

Segundo Martins (2003, p. 76), “a Departamentalização é importante em custos para uma racional distribuição dos Custos Indiretos”, pois com a departamentalização, os indiretos são rateados entre os departamentos de produção, atuando assim sobre os produtos e apropriando custos a eles, e os de serviços não tem seus custos apropriados a produção, conforme figura 2.



Fonte: Martins (2003, p. 74)

Figura 2 – Esquema de Custeio de Absorção Com Departamentalização

Conforme visto na figura 2, o esquema de custeio por absorção com departamentalização possui seis passos básicos que são: 1) Separação entre custos e despesas; 2) Apropriação dos custos diretos diretamente ao produto; 3) Apropriação dos custos indiretos aos departamentos; 4) Rateio dos custos indiretos comuns e da Administração Geral da produção aos departamentos; 5) Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos; 6) Atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

Podem-se observar algumas vantagens do conceito por absorção, como: a apuração do lucro em função da produção, e da comercialização; a garantia de tributação para a fiscalização, isto é, os custos de produção não são tratados como despesas - isso diminuiria a base de cálculo e poderia lesar o fisco.

Porém, o custeio por absorção, também, aponta desvantagens, pois este não se ajusta à tomada de decisões, essa desvantagem é citada por Martins (2001) como um sistema que não é totalmente lógico e as vezes é falho como instrumento gerenciador

Mesmo esse sistema apresentando desvantagens, segundo Martins (2003, p. 38), “a Auditoria Externa tem-no como básico. Apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques [...]”. Portanto, o método de custeio por absorção serve para avaliar os estoques das empresas e ajudar nas decisões de preço dos produtos e serviços, porém para a tomada de decisão no nível gerencial, necessita de informações complementares, que serão retiradas de um sistema de apoio.

2.4.2 Custeio direto ou variável

Neste método os custos fixos e indiretos são considerados como despesas do período e não integram o valor dos estoques, como Leone (1989, p. 387) afirma “o critério do custeamento variável é assim denominado porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional que foi escolhido para ser a base de volume ou da atividade ou segmento [...]”.

O custeio direto busca relacionar o custo, o volume e a margem de contribuição no curto prazo. A margem de contribuição pode proporcionar informações imprescindíveis para a tomada de decisões, que segundo Horgreen (1989, p. 75), afirma “o índice da margem de contribuição pode fornecer à administração algumas informações úteis. Se a empresa estiver

dando prejuízo, o índice indicará quanto o prejuízo líquido aumentará ou diminuirá diante das variações em vendas”.

O custeio direto ou variável consiste em atribuir ao produto apenas a parte variável, tratando os custos e despesas fixas como despesas, diretamente na demonstração de resultado.

Segundo Martins (2003, p. 202):

do ponto de vista decisorial, verificamos que o Custeio variável tem condições de proporcionar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Nesse critério desaparece a necessidade de rateio dos custos fixos comuns e das despesas fixas das empresas. Todos os excedentes de receita sobre custos variáveis de todos os produtos formam um fundo destinado a cobrir os custos da estrutura e a gerar ganho, denominado margem de contribuição unitária ou simplesmente contribuição unitária. Portanto, Leone (1989, p. 389) afirma que “o objetivo principal do critério é a determinação da Contribuição Marginal. [...] a Contribuição Marginal é a diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer outro segmento da empresa e os custos diretos e variáveis”.

Pode-se observar que a utilização desse método gera vantagens ao processo de tomada de decisão, como o cálculo da margem de contribuição que acompanha o volume de vendas, o que torna fácil e rápido enxergar seu incremento ou decréscimo no volume de vendas; como afirma Horgreen (1989, p. 80)

a curto prazo, muitas vezes é útil apresentar demonstrações de lucros e perdas numéricas que destaquem as margens de contribuição dos diversos produtos. Em comparação com as demonstrações de lucros e perdas normais, nas quais não se faz a distinção clara entre custos fixos e variáveis, a demonstração da margem de contribuição explica melhor o comportamento básico de custo- receita- lucro.

Esse método de custeamento também permite a formação de preços de venda usando o conceito de *markup*; analisar o corte ou incremento à produção ou comercialização de determinado um produto; a possibilidade de abrir ou fechar uma unidade de negócio (loja, filial, segmento, etc.); considerar o fazer ou terceirizar a produção; e conhecer a margem de contribuição unitária e total de produtos, canais, clientes ou mesmo de unidades de negócio. Segundo Leone (1989, p. 409) “todos reconhecem as vantagens do custeamento variável, quando empregado na contabilidade gerencial, produzindo informações para a tomada de decisões e planejamento no âmbito interno da administração”.

No entanto, este critério apresenta como desvantagem a sua não aceitação para apuração de resultados nem pela contabilidade nem pela fiscalização do país, como enfatiza

Leone (2000, p 323), “o critério do custeio variável não é aceito legalmente. As disposições legais que tratam da apuração dos custos de produtos e serviços são unânimes em impor o uso do critério do custeio por absorção.”

Este método é utilizado, no Brasil, somente para fins gerenciais, em virtude de a atual legislação obrigar a utilização do método por absorção para fins contábeis e fiscais.

Porém, conforme Martins (2003, p. 203) assegura

[...] essa não aceitação do Custeio Variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que formalize completamente na Contabilidade durante o período todo. Basta, no final, fazer um lançamento de ajuste para que fique tudo amoldado aos critérios exigidos.

Com esse ajuste ao final do período, as demonstrações obedecerão ao critério exigido pela legislação fiscal.

O custeamento direto dá origem à análise custo-volume-lucro, cujo resultado principal é o ponto de equilíbrio, situação a partir da qual a empresa ou projeto se torna auto-sustentável e deixa de depender de aportes externos de recursos financeiros.

Segundo Horgreen (1989, p. 79)

a análise de ponto de equilíbrio tem amplas aplicações na tomada de decisões administrativas. A análise de custo- volume- lucro é útil para decisões de preços alternativos de custo, composição de vendas, canais de distribuição, possíveis promoções de vendas, ampliação ou eliminação de linhas de produtos, aceitação de pedidos especiais, entrada em mercados estrangeiros e alterações no arranjo físico das instalações industriais (layout).

O ponto de equilíbrio constitui um indicador importante do risco operacional de certo negócio quando comparado com a capacidade de produção ou com a demanda máxima de mercado.

Se a empresa ou projeto operar em níveis inferiores ao ponto de equilíbrio, sua receita não será suficiente para cobrir o custo total (a margem de contribuição não será suficiente para cobrir os custos e despesas da estrutura) e o resultado apurado será negativo.

2.4.3 Custeio baseado em atividades

Os sistemas convencionais de custos foram desenhados para uma época em que trabalho e material direto eram os fatores predominantes de produção, a tecnologia era estável, e existia limitado número de produtos. Neste ambiente, a valorização dos estoques era o objetivo primário da contabilidade de custos.

Métodos convencionais assumem que produtos e seu volume causam custos. Portanto, fazem com que os produtos sejam o foco do sistema, utilizando critérios de alocação dos

custos indiretos aos produtos horas diretas de trabalho, horas de máquinas ou custo de material.

Assim sendo, não ofereciam informações suficientes, deixaram de ser eficazes e já não atendiam aos anseios do atual ambiente de negócios. Assim surge o ABC, com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo dos produtos e/ou serviços prestados, segundo Leone (2000, p. 261), esse critério de custeio surgiu para “fornecer outros tipos de informações para auxílio a determinados objetivos gerenciais de controle e de tomada de decisões”, passando a ser de grande importância para as tomadas de decisões gerenciais e para o processo de melhoria da empresa.

Segundo Leone (2000, p. 252):

uma das razões para o aparecimento do novo critério baseia-se na evolução tecnológica, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e menos significativos, como consequência, os custos do fator mão-de-obra direta.

Tal como no Custeio por Absorção, o ABC também apropria todos os custos aos produtos, mas não realiza tal alocação diretamente que, segundo Leone (2000, p. 264), esse método “[...] não trata a classificação das despesas e custos indiretos em variáveis e fixos. Todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços.”

De acordo com o ABC, a empresa realiza atividades, as quais são agrupadas em funções, depois em processos, os quais dão origem aos produtos, conforme Leone (2000, p. 257), “o critério ABC aloca os custos e as despesas indiretas às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns.”

O sistema ABC é baseado no princípio de que atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes, e outros objetos de custos consomem atividades, e segundo Martins (2003, p. 93), “uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho.” Tal princípio permite que a empresa defina seus custos em termos de atividades e processos, e o gerenciamento baseado em atividades de posse desses dados, identifica as oportunidades para maior eficiência do processo.

Conforme Leone (2000, p. 260), afirma “vamos reconhecer que a técnica ABC analisa as operações, principalmente fabris, de forma muito mais minudente, criando um poder informativo muito maior, podendo separar as atividades que acrescentam valor aos produtos e serviços daquelas que não acrescentam valor”, portanto pode-se dizer que o custeio ABC é

uma ferramenta de apoio gerencial tanto estratégica quanto operacional, não apenas um sistema contábil-financeiro. Consiste, basicamente, em apropriar todos os custos e despesas da empresa ao produto, mediante uma análise dos processos e das atividades que agregam valor aos produtos, eliminando, com isto, as atividades que não agregam valor.

Segundo Martins (2003, p. 87), “[...] a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é acima de tudo uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”, trazendo consigo características especiais como prover informações úteis sobre atividades para o contínuo melhoramento, incluindo os recursos requeridos para realização de atividades, os custos das atividades. E as últimas versões do ABC tomam também clientes, canais e mercados como objetos de custos. As informações resultantes podem ser usadas para analisar rentabilidade de clientes, canais e mercados.

Pode-se perceber que uma vantagem incontestável do ABC é a exigência de localizar os processos e sua decomposição em atividades. Isso proporciona grande benefício em termos de aumento do conhecimento dos processos, e gerando como consequência a desvantagem representada por sua complexidade.

No custeio ABC a atribuição dos custos indiretos são feitos em dois estágios, sendo que o fator principal para o sucesso do esquema ABC, é a correta definição dos direcionadores de custos. Segundo Martins (2003, p. 96) “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”.

Segundo Martins (2003, p. 96), há dois tipos de direcionadores: o direcionador de primeiro estágio que “identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades [...]”, e o direcionador de segundo estágio que “identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos [...]”.

Os direcionadores de primeiro estágio alocam os custos dos departamentos para as atividades que por eles transitam, com o objetivo de calcular o peso de cada atividade e os direcionadores de segundo estágio alocam os custos das atividades para os objetos de custos, que podem ser produtos, serviços ou clientes. E ainda, segundo Martins (2003, p. 295) “o ABC, ao rastrear custos por meio de direcionadores, reflete uma relação mais verdadeira, obtida mediante estudos e pesquisas [...]”.

Pelas suas próprias características, o ABC tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indiretos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes. Além disso, conforme Martins (2003, p. 296), “os conceitos e a

metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicam-se também às empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto em prestação de serviços”.

Após a explanação dos principais métodos de custeio, pode-se, portanto, dizer que cada método possui suas peculiaridades, as quais tornam cada um deles de alguma forma útil, dependendo da finalidade e dos objetivos da empresa. Tais métodos oferecem informações diferentes, por isso deve-se antecipadamente verificar as particularidades da empresa que pretende adotar algum desses critérios de custeamento, seu processo de produção, os usuários dos dados gerados pelo custeio e quais são realmente os dados necessários, para então poder selecionar o método que mais se identifique com o quadro de características da empresa e que venha facilitar o processo de tomada de decisões pelos responsáveis pela mesma.

2.4.4 Método de custeio por centro de custos ou RKW

Concentra-se na aplicação do método de custeio por centro de custos ou RKW, que decorre do princípio do custeio por absorção integral, pois mantém a idéia de alocação dos custos fixos e variáveis aos produtos, incluindo-se as despesas. O método RKW teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e possui várias designações na literatura, pois segundo Borna (2002), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), Custeio Pleno.

De acordo com Martins (2001), o RKW considera o custo de oportunidade, como remuneração do capital próprio. Destaca a vantagem do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, afirmando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então adicionar o lucro almejado para se chegar ao preço de venda final.

Através do RKW emprega-se a apropriação de todos os gastos aos produtos, incluindo custos e despesas, sendo que sua função é essencialmente gerencial. Esse método é muito semelhante ao custeio por absorção, no entanto nesse apropria-se apenas os custos, seu desígnio é financeiro, objetivando a avaliação de estoques e a apuração do resultado, para fins fiscais.

Para inserir o custeio pleno, necessita-se que os procedimentos do método sejam obedecidos, que segundo Borna (2002), podem ser sintetizados em cinco etapas: 1) Separação dos custos em itens; 2) Divisão da empresa em centros de custos; 3) Identificação dos custos com os centros (distribuição primária); 4) Redistribuir os custos dos centros

indiretos até os diretos (distribuição secundária); 5) Alocação dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A propriedade essencial de um centro de custos é o fator uniformidade, como numa empresa que possui uma seção de tornos, os quais possuem finalidades similares e as máquinas trabalham em mesmas condições, tornando-se, então, um centro de custo uniforme.

Na terceira etapa há a identificação dos custos aos referentes centros, para tal vale-se de critérios de rateio de distribuição para alocar os custos aos centros. Segundo Bornia (2002, p. 105), “quanto mais subjetivos forem os critérios empregados, pior é a alocação dos custos resultante”.

Depois, na quarta fase ocorre a distribuição dos custos dos centros indiretos para os diretos. Essa distribuição deverá utilizar critérios que se enquadrem com o real uso dos centros indiretos pelos demais centros. A função básica dos centros indiretos é dar apoio aos outros centros.

Enquanto que na quinta e última fase ocorre enfim a alocação dos custos aos produtos. Para tanto, torna-se necessário uma unidade de medida que demonstre o quanto de empenho utilizou-se para a fabricação do produto.

De acordo com Martins (2003, p. 220), a metodologia empregada pelo RKW “pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado”. Pode-se observar, portanto que se deve analisar muito bem o mercado em que se encontra inserida a empresa em estudo para que se possa empregar o sistema RKW e para se estipular o preço de venda do produto, pois o preço estabelecido pelas empresas sofre grande variação em decorrência das oscilações dos níveis de oferta e demanda.

3 ESTUDO DE CASO

No estudo de caso, é exposta a apresentação da empresa, onde se exhibe o porte da Empresa Nerivaldo da Silveira Pacheco, seus produtos oferecidos, clientes e também seus principais fornecedores. Como ainda é realizada a aplicação do Custeio Direto aos principais produtos oferecidos pela entidade, calculando-se a margem de contribuição unitária e o ponto de equilíbrio dos mesmos.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A Vidraçaria Garopaba surgiu em 2001 por iniciativa de seu proprietário, o qual trabalhava numa empresa comercial de varejo de vidros. Nerivaldo tinha contato direto com todas as etapas e funções dentro dessa empresa, portanto percebeu que com as habilidades que obteve através da experiência adquirida durante seu tempo de trabalho era suficiente para abrir seu próprio negócio. Além disso notou que o faturamento advindo desse ramo empresarial seria mais rentável que apenas seu salário enquanto funcionário.

Desde então passou a comercializar vidros, oferecendo montagem de box, espelhos, portas, janelas e também molduramento de quadros em geral.

Iniciou suas atividades num imóvel de 80 m² em que o proprietário com apenas um colaborador exercia todas as funções existentes no processo de venda e montagem dos produtos oferecidos. Atualmente, devido ao aumento da demanda, possui um imóvel de 176 m.², contando agora com um total de 3 colaboradores e o proprietário que não deixou de exercer suas funções, além de ser responsável pela administração da mesma. Dentro desse quadro de colaboradores, encontra-se uma secretária e os demais exercem todas as diversas funções pertinentes, como orçamento, entrega e montagem dos produtos .

A empresa está localizada na Rodovia SC 434, Km 07, 1905, na sala 01, Encantada – Garopaba – Santa Catarina. Tem como atividade econômica principal o comércio varejista de vidros, de acordo com seu cadastro no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços e conforme descrição em seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, e como atividade econômica secundária, o comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

A empresa de nome fantasia Vidraçaria Garopaba e titular da razão social Nerivaldo da Silveira Pacheco, é classificada como microempresa, tributada em nível estadual e federal

pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

De acordo com a Lei do Simples Federal (Lei nº. 9.317/96), microempresa é “a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais)”

No entanto, a partir da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, a sua composição foi modificada, considera-se, portanto, microempresa desde que “o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais).”

Ainda, para a microempresa usufruir do tratamento determinado pela Lei do Simples Estadual de Santa Catarina (Lei nº. 11.398/00), deverá a mesma afirmar sua escolha pelo SIMPLES conforme regulamento e auferir renda bruta anual igual ou inferior a R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais).

Através de informações coletadas diretamente com o proprietário, evidenciou-se que não há nenhum sistema de custos para estipular os preços dos produtos. O mesmo utilizou-se de seu conhecimento leigo sobre custos, aplicando sobre o seu cálculo de custos um percentual determinado pelo próprio, isto é, se utiliza apenas do *markup* para determinar o preço de venda. Conforme Martins (2003, p. 218), *markup* é uma margem agregada ao custo “[...] que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores”.

A Vidraçaria Garopaba possui fornecedores apenas do estado de Santa Catarina, devido a facilidade de locomoção e ao tempo de entrega da matéria-prima. Em seu quadro de clientes, atende principalmente o mercado da região, pessoas físicas além de grande número de hotéis e pousadas, pois se localiza numa região litorânea que apresenta como principal atividade econômica o turismo. Devido a essa peculiaridade, seu faturamento tem como período de ápice os meses anteriores aos meses de verão, também denominados meses de alta estação, como outubro, novembro e grande parte de dezembro, pois a fase de acabamento das construções civis geralmente ocorre nos meses que antecedem a temporada de verão, sendo que nessa fase os artigos de vidraçaria são mais procurados.

Suas vendas são realizadas por meio de pedidos, ou seja, seu estoque de produtos encontra-se com valores significativamente baixos, que é a meta estabelecida pelo sistema *Just In time* que segundo Shingo (1996), é uma filosofia que elimina estoques, produz o necessário, quando necessário e na quantidade necessária, em que a proximidade dos principais fornecedores contribui diretamente. A relação entre a Vidraçaria Garopaba com

seus fornecedores é realizada por meio de contrato com prazos rígidos de entrega das mercadorias a fim de cumprir com pontualidade a entrega e montagem de seus produtos aos clientes.

Deste modo, a Vidraçaria Garopaba consegue manter-se no mercado em função do número de clientes e pela alta procura, oferecendo seus produtos de forma assídua, com bom atendimento, preços acessíveis e produtos de qualidade que satisfazem ao consumidor.

3.2 APLICAÇÃO DO ESTUDO

A contabilidade é realizada por um escritório de contabilidade particular situado no mesmo município de sua sede, possuindo como foco principal a área financeira. Não há a contabilidade gerencial, tornando a contabilidade financeira o único meio capaz de proporcionar informações a serem utilizadas no processo de tomada de decisões.

O estudo de caso é desenvolvido somente com as informações obtidas através de dados coletados diretamente com o proprietário, de acordo com às limitações da entidade. Portanto, decidiu-se estudar seus principais produtos, pode-se verificar quais são eles, suas características principais, sua composição e sua denominação de modo a facilitar a compreensão do estudo, conforme o Quadro 1.

DESCRIÇÃO DO PRODUTO	MEDIDAS	MATÉRIA PRIMA
Janela Comum	1,60m x 1,10	Vidro Comum 3mm
Janela Especial	1,60m x 1,10m	Vidro Temperado 8mm Alumínio Acessórios
Box Comum	1,50m x 1,90m	Folhas de Acrílico Kit de Alumínio
Box Especial	1,50m x 1,90m	Vidro Temperado 8mm Kit de Alumínio
Espelho Comum	1,00m x 1,00m	Espelho Comum Pitões
Espelho Especial	1,00m x 1,00m	Espelho Bizotê Pitões

Quadro 1 – Lista dos Principais Produtos

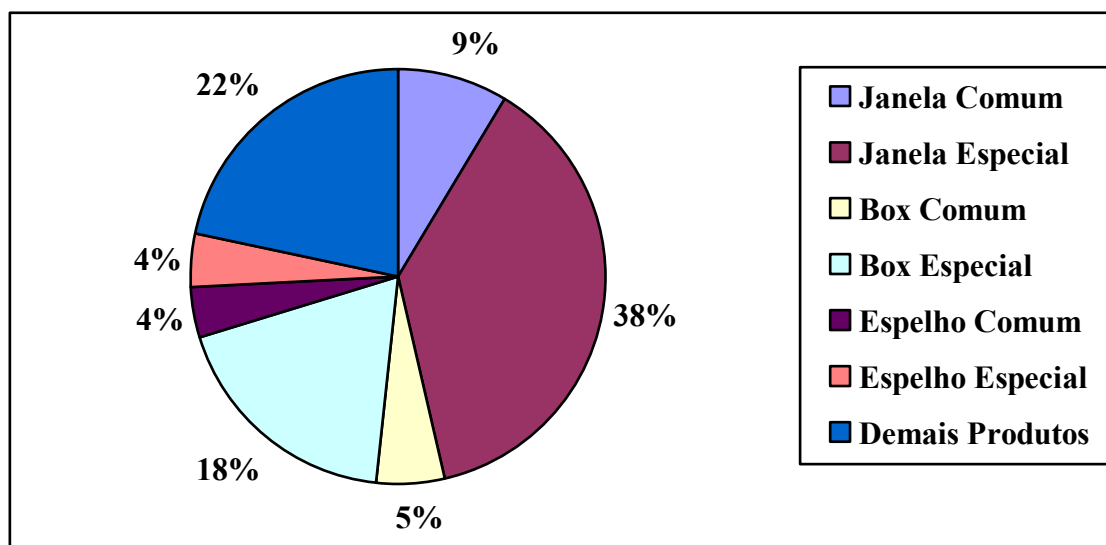
Atualmente, o método de precificação dos produtos oferecidos é realizado pelo custo de aquisição do material a ser utilizado, acrescentado um percentual estipulado pelo dono, conforme demonstra a tabela 1.

Tabela 1 – Média Mensal de vendas dos principais produtos

Descrição do Produto	Qtde média de Produtos Vendidos	Preço de Venda (R\$)	Total (R\$)	Participação nas Vendas
Janela Comum	21	61,60	1.293,60	8,51%
Janela Especial	13	443,90	5.770,70	37,97%
Box Comum	3	270,00	810,00	5,33%
Box Especial	6	468,00	2.808,00	18,47%
Espelho Comum	5	121,55	607,75	4,00%
Espelho Especial	3	202,32	606,96	3,99%

A empresa auferiu uma média mensal de receita com vendas no valor de R\$ 15.200,00 em que a receita na venda dos principais produtos representa 78,27% desse total que corresponde ao valor de R\$ 11.897,01, em que o produto que mais se destaca entre os demais é a janela especial que representa 37,97% da média mensal de produtos vendidos.

A figura 3 apresenta os produtos em análise sobre a média mensal dos produtos.

Figura 3 – Média mensal de vendas dos produtos em análise e demais produtos

Os valores da tabela 1 e representados graficamente na figura 3 foram obtidos de acordo com as anotações internas, documentos fiscais e demonstrativos contábeis da entidade.

3.2.1 Proposta do método de Custeio Variável

Primeiramente, deve-se fazer a distinção entre os custos variáveis e fixos, na tabela 2 podem ser verificados os totais incorridos, durante o período em estudo, de custos e despesas segregados em dois grupos de acordo com seu comportamento.

Tabela 2 – Média de Custos e Despesas Mensais

ITEM	Valores em R\$
Despesas e Custos Variáveis	
Matéria Prima	8.123,84
Mão-de-obra Direta	682,50
Total	8.806,34
Despesas e Custos Fixos	
Folha de Pagamento	2.174,17
Publicidade	75,20
Depreciação e Manutenção	145,00
Água	35,15
Material de Expediente	15,25
Contabilidade, taxas e Impostos	111,75
Telefone	148,92
Energia Elétrica	163,20
Combustível	541,11
Total	3.409,75

Como pode-se perceber, os custos e despesas médios incorridos mensalmente somam o montante de R\$ 12.216,09, em que as despesas e custos variáveis representam 72,09% da média total de custos e despesas incorridos mensalmente, enquanto que as despesas e custos fixos representam 27,91%.

Assim, com os dados já apresentados, apresenta-se na tabela 3 os produtos e seus respectivos custos e despesas variáveis por unidade.

Tabela 3 – Despesas e custos variáveis por unidade de cada produto

Descrição do produto	Descrição dos custos e despesas	Valores em R\$
Janela Comum	matéria-prima	35,87
	mão-de-obra direta	7,50
	Total	43,37
Janela Especial	matéria-prima	317,08
	mão-de-obra direta	26,25
	Total	343,33
Box Comum	matéria-prima	150,00
	mão-de-obra direta	11,25
	Total	161,25
Box Especial	matéria-prima	260,28
	mão-de-obra direta	15,00
	Total	275,28
Espelho Comum	matéria-prima	67,53
	mão-de-obra direta	7,50
	Total	75,03
Espelho Especial	matéria-prima	112,40
	mão-de-obra direta	7,50
	Total	119,90
Total		1.018,16

Deve-se ressaltar que estão inclusos no item matéria-prima todos os acessórios necessários para a montagem e colocação e o custo médio da mão-de-obra direta mensal é de R\$ 12,50/hora. Pode-se perceber pela tabela 3 que os produtos que possuem os maiores valores de despesas e custos variáveis são a janela especial com o total de R\$ 329,33 e o box especial com R\$ 267,28, pois são constituídos de materiais com preços elevados.

Após a identificação dos preços de venda e os componentes variáveis de cada modalidade de produto, consegue-se avaliar a margem de contribuição (MC) unitária, a qual é obtida pela diferença entre o preço de venda e os itens variáveis, como pode ser visto na tabela 4.

Tabela 4 – Margem de Contribuição Unitária (MCU)

	Janela Comum	Janela Especial	Box Comum	Box Especial	Espelho Comum	Espelho Especial
Preço de Venda	61,60	443,90	270,00	468,00	121,55	202,32
(-)Itens Variáveis	43,37	343,33	161,25	275,28	75,03	119,90
(=) MCU (R\$)	18,23	100,57	108,75	192,72	46,52	82,42
MCU (%)	29,59%	22,66%	40,28%	41,18%	38,27%	40,74%

Através da análise da margem de contribuição é possível identificar o produto que possui maior contribuição para cobrir os custos fixos, portanto conclui-se que o box especial

de forma unitária é o produto que apresenta maior margem de contribuição, em seguida vem o box comum e em terceiro janela especial. De acordo com a margem de contribuição unitária, se existe um produto que deva ter sua venda incentivada é o box especial, que provoca uma “sobra” de R\$192,72, ou seja, é o produto que mais contribui por unidade para a empresa.

No entanto, ao se considerar a margem de contribuição em percentual tem-se que o box especial possui percentual maior em relação aos demais produtos. Além disso, percebe-se que a janela especial apresentou menos MCU percentual, em função dos custos variáveis desse produto representar grande proporção do preço de venda, isso significa que deve-se avaliar a possibilidade de aumento de preço de venda da janela especial, levando em consideração o preço exercido pela concorrência.

Porém deve-se analisar também a margem de contribuição pelo valor médio das vendas mensais, pois tal apreciação pode levar a conclusões diferentes da unitária, conforme evidencia-se na tabela 5:

Tabela 5 – Margem de Contribuição Total de cada produto em estudo (valores em R\$)

	Janela Comum	Janela Especial	Box Comum	Box Especial	Espelho Comum	Espelho Especial
Receita com vendas	1.293,60	5.770,70	810,00	2.808,00	607,75	606,96
(-)Itens Variáveis	910,77	4.463,29	483,75	1.651,68	375,15	359,70
(=) MC	382,83	1.307,41	326,25	1.156,32	232,60	247,26

Portanto, pode-se perceber que houve modificações na classificação dos produtos quanto a margem de contribuição total em relação à margem de contribuição unitária, visto que a janela especial passou a ocupar o posto de produto com maior contribuição para cobertura de despesas e custos fixos, em seguida vem o box especial, em terceiro aparece a janela comum e os demais possuem margens de contribuição bem próximas, o que também demonstra percepções diferenciadas da margem de contribuição unitária.

Por meio apenas da apreciação da margem de contribuição unitária poderia se optar pelo corte da janela comum, porém esse produto é o atrativo da demanda, pois é um produto de baixo preço e que gera alta rotatividade dentro da empresa, como pode-se verificar pela média mensal de produtos vendidos. Além do mais, sua margem de contribuição em análise total está acima das margens de contribuição do box comum, espelho comum e espelho especial.

Com a margem de contribuição torna-se possível uma melhor visualização dos produtos em caso de surgimento de fatores limitantes, como mão-de-obra escassa e alta

demanda que acarretam a necessidade de seleção de pedidos e quais produtos devem ser incentivados enquanto a venda de outros desestimulada.

Tabela 6 – Margem de Contribuição Unitária por Fator Limitante

	Janela Comum	Janela Especial	Box Comum	Box Especial	Espelho Comum	Espelho Especial
MCU (R\$)	18,23	100,57	108,75	192,72	46,52	82,42
Tempo de Montagem (em horas)	0,50	1,75	0,75	1,00	0,50	0,50
MCU/Hora	36,46	57,47	145,00	192,72	93,04	164,84

Conforme a tabela 6, pode-se observar que em período de alta demanda e limitação de mão-de-obra, a janela comum é o produto que apresenta menor contribuição enquanto o box especial e o espelho especial apresentam maiores margens de contribuição, portanto cabe ao gestor em caso de necessidade de optar pela venda de algum produto, escolher pela venda do box especial em comparação à qualquer outro produto, pois sua contribuição por hora é a maior entre os produtos analisados.

Na situação, por exemplo, em que se deve optar entre dois orçamentos de venda de espelho especial ou box comum, a melhor decisão a ser tomada é a venda do espelho especial, pois enquanto a margem de contribuição por hora do box comum é de R\$ 145,00, a margem do espelho especial é R\$ 19,84 maior, portanto proporciona maior retorno a empresa.

No entanto, entre a venda do box comum ou espelho comum, a melhor opção é a venda do box comum, pois esse possui uma margem de contribuição por hora R\$ 51,96 maior que a margem por hora do espelho comum.

Além disso, pode-se verificar que a soma das margens de contribuição total de todos os produtos estudados é capaz de cobrir todos os custos fixos da empresa, como pode-se observar na tabela 7, e ainda proporcionar certo lucro para a entidade.

Tabela 7 – Lucro Médio Mensal dos Produtos Principais

	Valores em R\$
Receita com vendas	11.897,01
(-)Itens Variáveis	8.244,34
(=) Margem de Contribuição	3.652,67
(-) Despesas e Custos Fixos	3.409,75
(=)Lucro	242,92

3.2.2 Ponto de Equilíbrio (PE)

Neste item, far-se-á o cálculo do ponto de equilíbrio dos produtos analisados por meio da seguinte fórmula:

$$\text{Ponto de equilíbrio} = \frac{\text{Custos + Despesas fixas}}{\text{MCU}}$$

As despesas fixas foram alocadas aos produtos, utilizando-se como base para rateio a porcentagem de participação nas vendas do período apresentada na tabela 1, portanto na tabela 7 pode ser verificado o ponto de equilíbrio de cada produto em estudo:

Tabela 8 – Cálculo do Ponto de Equilíbrio

	Participação nas Vendas	Despesas e Custos Fixos (em R\$)	MCU	PE (em unidades)
Janela Comum	8,51%	290,17	25,73	11,28
Janela Especial	37,97%	1.294,68	126,82	10,21
Box Comum	5,33%	181,74	120	1,51
Box Especial	18,47%	629,78	207,72	3,03
Espelho Comum	4,00%	136,39	54,02	2,52
Espelho Especial	3,99%	136,05	89,92	1,51
Demais Produtos	21,73%	740,94		
Total	100,00%	3.409,75		

De acordo com a tabela 8, observa-se que para cobrir todos os custos e despesas incorridas do período pesquisado torna-se necessária a venda de 11,28 unidades da janela comum, 10,21 unidades da janela especial, 1,51 unidades de box comum, 3,03 unidades do box especial, 2,52 unidades de espelho comum e 1,51 unidades de espelho especial. Então, evidenciou-se que as vendas médias mensais de cada produto têm ocorrido acima do ponto de equilíbrio, podendo proporcionar resultado positivo para a empresa.

Por meio da aplicação do método de custeio variável, pode-se verificar quais os valores referentes a despesas e custos variáveis incorridos pelos principais produtos da empresa analisada. Ainda, tornou possível a visualização e percepção de quais produtos possuem maiores contribuições marginais, capazes de amortizar maiores valores das despesas e custos fixos.

Além disso, em função da alocação das despesas e custos fixos com base na participação na venda dos principais produtos no período, foi possível se chegar ao ponto de equilíbrio de cada produto em estudo. Permitiu, então, determinar as unidades necessárias a serem vendidas mensalmente atingir o ponto em que a empresa se torna sustentável, ou seja, o limite mínimo capaz de cobrir as despesas e custos necessários para tornar disponível o produto a venda, pois se a empresa funcionar com suas vendas abaixo do ponto de equilíbrio seu resultado ao final será negativo.

Percebe-se, ainda, que o custeio variável proporciona informações gerenciais capazes de auxiliar o gestor na tomada de decisão, como exposto anteriormente quando há grande demanda pelos produtos oferecidos pela empresa, geralmente nos meses que antecedem o verão, a mão-de-obra torna-se limitada e conseqüentemente o gestor necessita decidir quais vendas possuem prioridade. Assim, a margem de contribuição vem oferecer subsídios para que o administrador possa tomar decisões seguras que proporcionem maior retorno a empresa.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho evidencia a importância da contabilidade de custos que proporciona dados úteis para os gestores das empresas no processo de tomada de decisão, em que um eficiente método de custeio e adequado às peculiaridades da empresa, observando os objetivos dos administradores auxilia aos administradores por meio de informações relevantes, com veracidade e agilidade.

Verifica-se que o objetivo geral desse trabalho é atingido que consiste em propor um método de custeio para uma empresa de atividade comercial varejista de vidros, cujo sistema selecionado trata-se do custeio variável. Ao longo da pesquisa, também se percebe que os objetivos específicos foram alcançados com êxito, pois por meio da fundamentação teórica é possível obter conhecimentos básicos de custos, sobre as terminologias e sistemas de custos. Portanto, captação das informações da Vidraçaria Garopaba e o apoio da fundamentação teórica tornaram possível a aplicação do estudo.

Para a aplicação de tal método, verificou-se que é de suma importância o conhecimento adequado das terminologias e classificações dos custos de acordo com seu comportamento, pois o emprego do custeio variável está diretamente relacionado com a classificação devida dos custos em fixos e variáveis a fim de proporcionar resultados fidedignos.

Pode prover em função da aplicação do custeio variável na empresa, informações referentes a margem de contribuição dos principais produtos, que mostra a contribuição dos produtos para a amortização dos custos fixos do processo e quais produtos merecem maior incentivo e atenção nas vendas.

Além disso, pode-se chegar ao ponto de equilíbrio dos principais produtos da empresa em análise, o qual apresenta as unidades necessárias a serem comercializadas para a auto sustentação da empresa, em que a venda abaixo do ponto equilíbrio demonstra risco operacional do negócio.

O método proposto pode servir de ferramenta gerencial, auxiliando os administradores, principalmente quanto à rentabilidade dos produtos comercializados, pois evidencia visivelmente os custos e recursos utilizados nos produtos e contribui para a definição de rentabilidade que a empresa pretende alcançar com a comercialização de seus produtos, oferecendo alternativas de *mix* de produtos que proporcione maior retorno à empresa.

Perante aos resultados alcançados, percebe-se que a Vidraçaria Garopaba pode aplicar um sistema de custeamento baseado no custeio variável para todos os produtos e por meio de um modelo melhor estruturado realizar a mensuração de seus produtos de forma geral.

Em decorrência do estudo se restringir a uma empresa comercial, o aproveitamento da pesquisa em outras empresas depende da necessidade e das peculiaridades de cada empresa.

Deve-se ressaltar que cada empresa possui objetivos específicos, portanto deve avaliá-los de forma correta para a busca de um método de custeio que venha satisfazer seus anseios e proporcionar dados que auxiliem no alcance de seus objetivos, pois os vários sistemas de custos possuem características diferentes, podendo oferecer informações variadas.

Além disso, uma forma de alocação de custos adequada pode auxiliar na tomada de decisão, mas deve estar integrado aos demais sistemas de informações, a busca de qualidade no fornecimento dos produtos, bom atendimento e demais fatores que levam uma empresa a apresentar alicerces e boa imagem no mercado em que se encontra inserida.

Recomenda-se com este trabalho que futuras pesquisas busquem o desenvolvimento de sistemas de custos adequados às necessidades de cada organização, com o objetivo de ampliar a discussão de sistemas de custos empregados em empresas comerciais. Além disso, acredita-se que o estudo deve servir de base e incentivo para novas pesquisas em empresas de mesmo ramo e aplicação do sistema de custeio variável em empresas até mesmo de outros setores proporcionando novas informações para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ANTUNES JUNIOR, José Antonio Vale. **Fundamentação do método das unidades de esforço de produção**. Dissertação (Mestrado Engenharia de Produção). EPS-UFSC, Florianópolis, 1988.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº. 9.317 de 05 de dezembro 1996**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 20 out. 2007.

_____. **Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 20 out. 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria (Org.). Coleta, análise e interpretação dos dados. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: tória e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das restrições**. São Paulo: Nobel, 1997

DRUMMOND, Maria Helena Ferreira. Ciências Contábeis Da Arte à Ciência: 8.000 Anos de História. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIV, n. 93, p. 72-78, 1995.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993

HORGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1989.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatística do cadastro central de empresas 2004**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=711&id_pagina=1>. Acesso em 15 nov. 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria (Org.). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTA CATARINA. MINISTÉRIO PÚBLICO DE SANTA CATARINA. **Lei nº. 11.398 de 08 de maio de 2000**. Dispõe sobre o tratamento diferenciado e simplificado à microempresa e à empresa de pequeno porte no campo do ICMS - SIMPLES/SC. Disponível em: <http://www.mp.sc.gov.br/legisla/est_leidec/lei_estadual/2000/le11398_00.htm>. Acesso em: 03 nov. 2007.

SHINGO, Shingeo. **Sistemas de produção com estoque zero**: o Sistema Shingo para melhorias contínuas. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: FEA/USP, 2000.