

**FACULDADES SÃO JOSÉ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAPHAEL DO NASCIMENTO SILVA

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA A
INDÚSTRIA.**

Rio de Janeiro

2018

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA A INDÚSTRIA.

INTRODUÇÃO:

Com o crescimento da indústria e do mercado os empresários foram obrigados a buscar melhorias para continuarem introduzidos no mercado competitivo, então começaram a melhorar as condições para ampliar seu patrimônio, foi por volta da evolução industrial que surgiu a Contabilidade de Custos, para poder suprir tais necessidades.

Contabilidade de Custos serve para controlar, orientar e tomar decisões gerenciais a respeito dos custos da entidade e determina a lucratividade de uma operação, auxilia com os valores padrões e orçamentos, auxilia também no planejamento e o no processo decisório no que produzir, comprar, investir entre outros.

É um instrumento eficaz pela necessidade de os empresários continuarem no mercado, pois ela promove o crescimento da entidade, trazendo informações relevantes e oportunas para serem usadas em decisões gerenciais.

Contabilidade de Custos é importante na formação do preço de venda de um produto ou serviço, é uma peça gerencial no meio competitivo de mercado, e tem uma das ferramentas mais importantes que é o controle estratégico.

A indústria estudada usa a contabilidade de custos para verificar se realmente têm tido uma gestão eficaz e adequada, prolongando sua permanência no mercado. A agilidade nas ações para o processo de tomada de decisões é um fator muito importante para o futuro da mesma.

Nesse contexto indaga-se:

Como a contabilidade de custos pode contribuir para a melhora dos resultados nas indústrias?

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, são apresentados os conceitos e classificações dos conteúdos usados para a formação da pesquisa, sendo eles importantes para uma boa finalidade da mesma.

Foram levantados conceitos técnicos sobre a Contabilidade, Sistemas de Produção, Formação de Preço, Contabilidade de Custos, Métodos de Custeio e Gestão de Custos, base teórica essencial para o entendimento e desenvolvimento do estudo de caso.

1. CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma Ciência social aplicada, que tem como objeto de estudo o patrimônio de instituições físicas e jurídicas. Sendo assim, os autores a seguir classificam a contabilidade de diferentes formas.

Segundo Barros (2005, p.17) “A contabilidade é uma ciência social que estuda e pratica as funções de controle e de registro relativas aos atos e fatos da Administração e da Economia. É, desse modo, a ciência que trata do controle do patrimônio das entidades.”

Para Basso (2011, p.26), que complementa o conceito de Barros, o conceito de contabilidade é:

Contabilidade, como conjunto de ordenado de conhecimentos próprios, leis científicas, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico), e que, como conjunto de normas, preceitos, regras, e padrões gerais, se constitui na

técnica de coletar, catalogar, e registrar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômica e financeira e, complementarmente, controla, registra e informa situações impactantes de ordem socioambiental decorrentes de ações praticadas pela entidade no ambiente em que está inserida.

Para Santos et al (2004, p.26) que, além de conceituar a contabilidade, ainda complementa com a responsabilidade que os profissionais da área dispõem:

Contabilidade é uma ciência factual social. A natureza social da Contabilidade traduz-se na preocupação pela compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve ser observada por esse ramo do conhecimento humano.

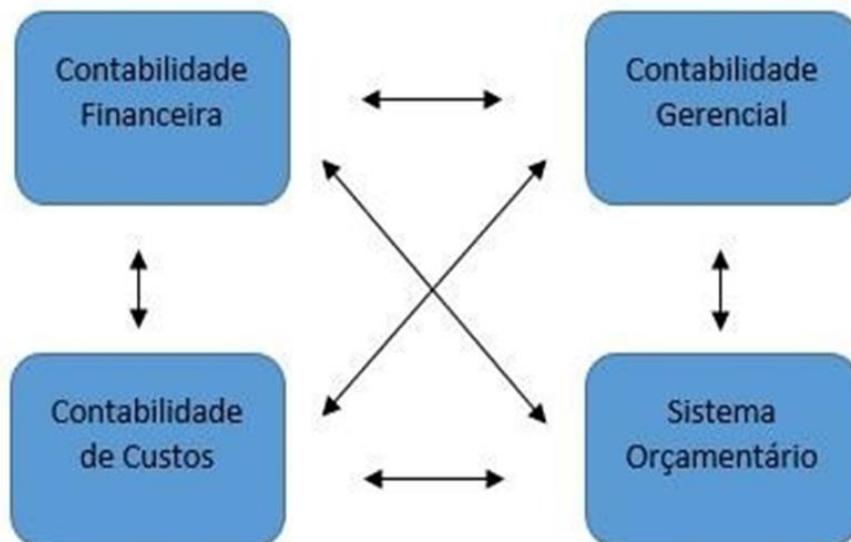
Para Bruni, Famá (2004, p.22) a Contabilidade pode assumir diferentes formas, apresentadas à seguir:

Contabilidade Financeira: Condicionada às imposições legais e requisitos fiscais;

Contabilidade Gerencial: voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões;

Contabilidade de Custos: Voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações.

Figura - Sistemas de informações gerenciais



1.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos está dentre muitos ramos da contabilidade, sendo ela essencial para a continuidade das empresas. Aplicada corretamente, e também nutrida de informações, explana os custos e o lucro da produção, tornando-se uma forte aliada na gestão da organização e uma base de informações para as demonstrações contábeis.

Segundo Lawrence (1977), citado por Bruni, Famá (2004,p.24) a Contabilidade de Custos pode ser definida como um “processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio.”

A contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-los de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais. (LEONE, 2000, p.21)

A figura, demonstra a ideia de que a contabilidade de custos obtém os dados e gera informações

Figura - A Contabilidade de custos como um centro processador de informações.



Fonte: Leone (2000, p.21)

1.2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Segundo Wernke (2001) os custos são classificados de duas maneiras: Quanto à identificação, eles podem ser denominados em custos diretos ou indiretos; quanto ao volume de produção, eles podem ser denominados como variáveis ou fixos.

Bruni, Famá (2004), Leone (2000), Perez Junior, Oliveira, Costa (2005) e Wernke (2001) separam custo direto de custo indireto da seguinte forma:

Os custos diretos são aqueles que podem ser denominados no processo de produção, não havendo necessidade de rateio ou emprego de recursos, sendo perfeitamente mensuráveis de forma objetiva. Normalmente é formado pela mão-de-obra envolvida no processo de produção, a Matéria prima usada no processo, o frete de entrega e a embalagem.

Custos indiretos são aqueles que, por não serem facilmente denominados, devem ser rateados e alocados. São os gastos que a organização tem para operar,

mas que não tem relação direta com o produto, pois podem relacionar-se com os diversos setores e diferentes ramos da organização.

Para Perez Junior, Oliveira, Costa (2005) Custos Variáveis são aqueles custos diretamente relacionados à quantidade produzida, aumentando se a produção cresce, e diminuindo se a produção atenua.

Segundo Perez Junior, Oliveira, Costa (2005, p.24) os custos variáveis possuem as seguintes características:

- a. seu valor total varia na proporção direta do volume de produção
- b. o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida.
- c. a alocação aos produtos ou centros de custos é, normalmente, feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateios.

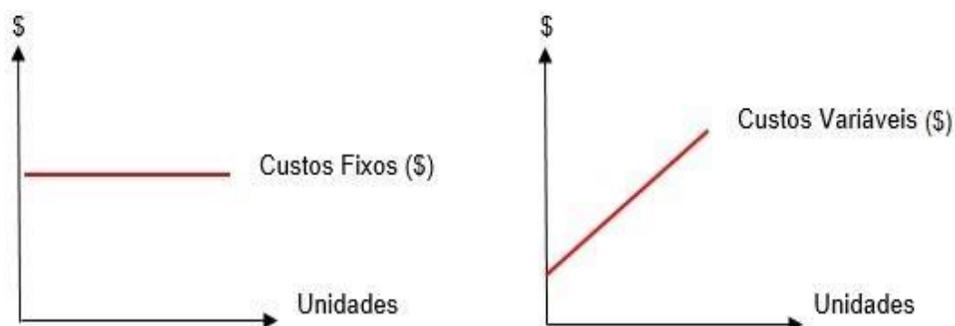
De acordo com Perez Junior, Oliveira, Costa (2005) os custos fixos são os que permanecem constantes dentro de uma capacidade instalada, independentemente do volume de produção. Assim, esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida, e possuem as seguintes características:

- a. valor total permanece constante dentro de determinada faixa de produção;
- b. o valor por unidade produzida varia à medida que ocorre a variação no volume de produção, por tratar de um valor fixo diluído por uma quantidade maior;
- c. sua alocação para os departamentos ou centros de custos necessita, na maioria das vezes, de critérios de rateios determinados pela administração;
- d. a variação dos valores totais pode ocorrer em função de desvalorização da moeda ou por aumento ou redução significativa do volume de produção.

(PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA, COSTA, 2005, P.22)

Nas figuras seguintes, Wernke (2001, p.15) representa em gráficos a diferença entre custos fixos e variáveis, do ponto de vista do processo de produção.

Figura - Representação gráfica de custos fixos e variáveis em um período.



Fonte: Wernke (2001, p.15)

Na figura, os custos fixos totais seguem constantes conforme o número de unidades produzidas, sendo que os custos variáveis aumentam na mesma proporção que o número de unidades produzidas em um determinado período.

Koliver (2008) sugere que os custos fixos e variáveis se modificam quando são observados de diferentes perspectivas.

Figura - Representação esquemática dos custos variáveis



Fonte: Koliver (2008, p.70)

Na figura, o Koliver (2008) demonstra os custos variáveis de duas perspectivas diferentes: na entidade como um todo, os custos variáveis se modificam

proporcionalmente conforme à produção, porém, quando se observado por unidade, ele se mantém fixo.

Figura - Representação esquemática dos custos fixos



Fonte: Koliver (2008, p.66)

Na figura, Koliver (2008) demonstra que os custos fixos, quando observados diante da perspectiva da entidade como um todo permanecem fixos, diferentemente se observado somente por unidade produzida, fazendo com que ele varie.

1.2.2. CUSTOS COM DEPRECIAÇÃO

Entre os custos diretos fixos, há o custo com a depreciação, sendo que o termo depreciação se conceitua, segundo a NBC T 16.9, publicado no CFC (2008, p.2) como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.”.

Segundo Ribeiro (2010, p.242) “a depreciação é a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência.”.

Para se avaliar a vida útil de um bem do Ativo Imobilizado, segundo a NBC T 16.9, publicado pelo CFC (2008) deve-se considerar os seguintes fatores: Capacidade de geração de benefícios futuros, desgaste físico ocasionados por fatores operacionais ou não, obsolescência tecnológica, limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo.

A depreciação conta com diversos métodos de apuração, sendo eles, conforme a NBCT 16.9, publicado pelo CFC (2008):

- Linear;
- Saldos decrescentes;
- Unidades produzidas.

Neste estudo, foi utilizado o método linear de depreciar os ativos imobilizados, consistindo basicamente, segundo Ribeiro (2010, p.244), “na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o bem.”. Para se obter a taxa de depreciação, deve-se seguir a seguinte fórmula:

$$\boxed{100\% / \text{Tempo de vida útil do bem} = \text{Taxa de depreciação}}$$

A partir da taxa de depreciação, tem-se a porcentagem que será depreciada em um certo período, levando em consideração o tempo de vida útil do bem e também o valor residual ao término da depreciação.

1.2.3 CUSTO COM PESSOAL

Os custos com pessoal são todos os gastos que a organização tem com os seus funcionários, com ou sem vínculo na produção. Esses custos podem ser denominados como Custos com Mão-de-obra diretos (MOD), ou indiretos (MOI).

Vieira (2012, p.18) classifica custos com pessoal da seguinte forma:

A mão-de-obra é o elemento humano utilizado para a transformação dos materiais diretos em um produto. As horas necessárias do pessoal ou da quantidade de funcionários diretos, utilizados no processo de fabricação é que determina o custo com mão-de-obra. É muito variável a participação da mão-de-obra no processo produtivo, pois depende do ambiente em que se utiliza.

MOD, segundo Martins (2008, p.133) é conceituada da seguinte forma:

Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Se houver qualquer tipo de alocação por meio de estimativas ou divisões proporcionais, desaparece a característica de “direta”.

Segundo Vieira (2012, p.19) o cálculo da MOD se origina da seguinte forma:

Para calcular o custo da mão-de-obra direta é preciso calcular qual o valor a ser atribuído por hora de trabalho, baseado na legislação e no contrato de trabalho. São direitos do trabalhador: repouso semanal remunerado, férias, 13º salário, contribuição para o INSS, remuneração dos feriados, faltas abonadas, FGTS, e outros garantidos por acordos ou convenções coletivas de trabalho das diversas categorias profissionais.

De acordo com a citação de Vieira (2012), é necessário calcular o valor a ser concedido por hora de trabalho, baseado na legislação e no contrato de trabalho, que é assinado na contratação do funcionário, pelas duas partes, e sempre deve estar de acordo com a legislação trabalhista referente. Martins (2008) indica o processo a ser feito para chegar a essa informação, mediante a aplicação do quadro a seguir.

Quadro - Número de horas trabalhadas que o colaborador oferece à empresa

Número Total de Dias por Anos ou Meses	Valores
(-) Repouso Semanais Remunerados	
(-) Férias	
(-) Feriados	
(=) Nº máximo de dias à disposição do empregador	
(x) jornada máxima diária (em horas)	
(=) Nº máximo de horas à disposição por ano ou mês	

Fonte: Martins (2008, p.135)

Obtendo a informação do tempo que o empregado dispõem à função, deve-se calcular a base de cálculo do custo com MOD, ou seja, é somado ao salário base os adicionais (Horas Extras, Comissão, etc.), e a insalubridade ou periculosidade (quando se tem direito), para se chegar ao subtotal, que, somado às provisões, FGTS, INSS, outros impostos e provisões, tem-se o total de custo com a MOD. Diante disso, Vieira (2012), sugere o seguinte quadro a seguir.

Quadro - Base de cálculo do custo com pessoal

DESCRIÇÃO	VALORES
Salário Base	
(+) Adicionais	
(+) Insalubridade	
Ou periculosidade	

SUB TOTAL	
(+) 13º salário	
(+) Férias	
(+) 1/3 s/ Férias	
SUB TOTAL	
(+) FGTS	
(+) INSS	
(+) Outros	
(+) Previsões	
TOTAL DE CUSTO C/ MOD	

Fonte: Vieira (2012, p.19)

O tempo improdutivo também deve ser considerado, sendo ele denominado Ociosidade.

Se a parada for obrigatória por causa do tipo de produto que vem a seguir, como é o caso do tempo de preparação das máquinas, poderá ser interessante que esse valor seja apropriado diretamente ao produto ou à ordem; isso se realmente o produto elaborado tiver como requisito constante tal parada para a preparação, fazendo parte da própria programação de sua fabricação (MARTINS, 2008, p.141).

De acordo com Martins (2008), existem as paradas normais para repouso, que podem ser atribuídas a alguns funcionários como um tempo para café, lanche, etc.; estas também precisam de uma análise de procedimento a ser fixado. O autor garante que normalmente são consideradas como se fossem produtivas, principalmente em ordens de grande duração.

Os custos com a Mão-de-obra indireta, segundo Martins (2008) são aqueles provenientes de empregados que precisam de alocação ou rateio de seus salários entre os diferentes produtos ou diferentes ordens de produção. São Exemplos: chefia, supervisores e todos aqueles funcionários com vínculos indiretos com a produção.

1.3 SISTEMAS DE PRODUÇÃO

De acordo com Martins (2006), existem dois tipos de sistemas de produção em uma organização. Quando a organização produz produtos sob encomenda, diferenciados, não padronizados, ela usa o Sistema de Custeamento por Ordem de Produção. Quando a organização produz produtos em série, com uma produção contínua, ela adota o Sistema de Custeamento por Processo.

De acordo com Leone (2000, p.235) “O Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de encomenda.”

De acordo com Prates (2005, p.47) O sistema de custeamento por ordem tem as seguintes características:

Os custos são apropriados e aplicados as ordens de produção, e em seguida os custos destas são divididos pelo número de unidades nelas contidas, como forma de apuração do custo unitário médio. É uma forma de custeio mais complexa, pois se os produtos são diferentes, geralmente os custos também são.

A figura a seguir, demonstra um fluxo de custo por ordem de produção.

Figura - Fluxo dos custos do custeio por ordem de produção



Fonte: Prates (2005, p. 47)

De acordo com a figura, o processo inicia com um pedido de venda, com base na emissão de uma ordem de produção, sendo destinados ao custo da requisição de materiais, MOD, e as taxas de custos indiretos fixos, que são acumulados em um controle chamado ordem de produção, para chegar na definição do custo do produto produzido.

Bruni, Famá (2004, p.157), adicionam que a “produção sob encomenda ocorre quando um serviço ou produto específico é comercializado antes ou durante sua elaboração. Geralmente, a elaboração ocorre segundo as especificações do comprador.”

1.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Conceituar e classificar os métodos de custeio é importante para a organização, pois garante a forma correta de acrescentar os custos no preço final. Podem ser denominados de duas formas: Custeio por absorção ou Custeio Variável.

Para Wernke (2001, p.20) o custeio por absorção é o mais utilizado, fazendo com que se atribua ao produto, uma parte dos custos indiretos. Para o autor, o Custeio por Absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta e indireta, mediante critérios e rateios.”

Para Perez Jr, Oliveira, Costa (2005, p. 68), “Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.”. E ainda colocam, que “nesse método, todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Assim, tanto os custos diretos quanto os indiretos incorporam-se aos produtos.”

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 diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura, ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação. (LEONE, 2000, p.242)

Wernke (2001) aponta que as principais vantagens desse método são:

consentimento com a legislação fiscal, sendo assim usado quando a organização procura uns sistemas de custo integrado com a contabilidade, esse método permite a apuração do custo por centro de custos, ou seja, ele possibilita o acompanhamento do desempenho de diferentes áreas; ao absorver os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Como desvantagem, Wernke (2001) cita a utilização dos métodos de rateio para compartilhar os custos entre os departamentos e/ou produtos, pois como esses métodos nem sempre são objetivos, podem deformar resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros.

Bruni, Famá (2004), define o Custeio Variável como um método questionável do ponto de vista dos princípios e das normas contábeis, contudo, assume muita importância na tomada de decisões relativas a custos e preços.

Para Martins (2008, p.198) “no Custeio Variável, só são destinados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado.”.

Este método considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço como matéria-prima, MOD, serviços de terceiros aplicados no produto, tributos sobre vendas, comissões de venda, etc. Os demais custos são transferidos para a apuração do resultado como despesa, sem serem apropriados aos produtos de fabricação.
(WERNKE, 2001, p.29)

Wernke (2001) ainda adiciona que, em termos de vantagens e desvantagens, podem ser levantados tais pontos sobre o Custeio Variável:

- Prioriza o aspecto gerencial, enfatizando a rentabilidade de cada produto sem distorções ocasionadas pelo rateio dos custos fixos;
- Não é aceito pela legislação para fins de avaliação de estoque;
- Não envolve rateios, facilitando o cálculo;
- Exige uma classificação rígida entre gastos fixos e variáveis;

- Se os custos fixos forem muito elevados, como não são levados em conta, a análise do desempenho pode ser prejudicada, e deve merecer considerações.

Martins (2008) ressaltou as razões para que o custeio variável não seja usado nos balanços, pois esse custeio fere os princípios contábeis, sobretudo o regime da competência e a confrontação, pois esses julgam inevitável a apropriação das receitas, e delas reduzir todos os sacrifícios envolvidos nessa obtenção.

Com isto, não é adequado, conforme o custeio variável, apurar todos os custos fixos contra as vendas atuais, se parte dos produtos feitos só serão vendidos futuramente. Atendendo aos princípios, uma parcela dos custos fixos e variáveis também tem de ter uma parcela jogados em datas de vendas futuras, e não exclusivamente retirados de um resultado independente.

1.5 FORMAÇÃO DE PREÇOS

Segundo Bomfim, Passarelli (2008, p.409) “adotar critérios adequados de apuração é um procedimento fundamental para assegurar a rentabilidade satisfatória de um empreendimento, qualquer que seja seu porte ou o seu ramo de atividade.”

O desenvolvimento de uma política de preços envolve a assimilação das forças de mercado, atuantes na estrutura de preços vigentes, das estratégias alternativas disponíveis e das prováveis repercussões de quaisquer ações da empresa no mercado. Assim, por exemplo, o preço da indústria pode ser visto simplesmente como parte do preço do produto ao consumidor que ela pretende obter. O quanto desse preço ao consumidor pode ser conquistado pela indústria dependerá também do poder de barganha dos intermediários com os quais ela também está concorrendo (SARTORI, 2004, p.14).

De acordo com Horngren, Datar, Foster (2004 apud MACEDO, ROSADAS, 2006), há três variações que influenciam direta ou indiretamente o preço em uma organização: □ Custos: Influenciam na oferta de produtos, pois quanto mais baixo for o

custo em relação ao valor pago pelo cliente, maior será o lucro. Gestores que conhecem bem seus custos, tem mais capacidade de barganha e de descontos.

- Concorrentes: Estar atento ao preço dos concorrentes é essencial. Os mesmos produtos e até mesmo produtos alternativos ou substitutos podem afetar a demanda por produtos e serviços da organização. Por isso, o preço da concorrência é uma chance para a formação do preço de venda.
- Clientes: influenciam o preço pois promovem mudanças na demanda de um produto. Por isso, as organizações “precisam avaliar as decisões de precificação a partir do valor percebido por eles. Essa ótica é individual de cada companhia, pois é de difícil mensurar, e necessita de uma avaliação de mercado.

Segundo Hinterhuber (2010), de modo geral, as estratégias de precificação podem ser apontadas em 3 grupos:

- Precificação com base nos custos;
- Precificação com base na concorrência;
- Precificação com base no valor percebido pelo cliente.

Para Macedo, Rosadas (2006) A contabilidade de custos é um dos métodos de custeio mais simples de se administrar, e é um dos mais usados pelas empresas.

A ênfase em cobrir os custos também a torna atraente quando é preciso estabelecer preços para trabalhos não rotineiros. Ao preparar um orçamento, as empresas que utilizam essa abordagem conduzem uma análise detalhada de todos os custos que esperam encontrar. Depois, acrescentam uma porcentagem de lucro ao custo total. Se o resultado for mais alto do que os preços concorrentes para servi-los da mesma qualidade, elas podem abaixar essa porcentagem, porém raramente a reduzem abaixo do que consideram sua margem de lucro básica (MACEDO, ROSADAS, 2006, p.13).

Na Precificação com base nos custos, pode-se apontar 3 distintas formas de precificação: Pelo custo pleno, pelo custo marginal ou mark-up, ou pelo capital investido.

A precificação pelos custos plenos, segundo Sartori (2004, p.85) “baseia-se na aplicação de todos os custos do produto acrescido da margem de lucro.”. Ou seja, deve-se adicionar os custos variáveis, os custos de transformação e as despesas com vendas, para se alcançar o Custo de Produção e Venda, que acrescido da porcentagem dos impostos e do lucro, sobre o possível preço de venda, tem-se o valor a ser cobrado pela organização.

A precificação pelo Mark-up, é uma taxa que visa aumentar a porcentagem dos custos e despesas, ao custo de aquisição do bem ou o custo de produção que, juntamente com a porcentagem do lucro esperado, e diminuída de 100%, forme a taxa Mark-up, que para finalização do cálculo, deve dividir o valor unitário de aquisição da mercadoria, ou os custos com a produção; confirmando o que descreve Wernke, que classifica o mark-up da seguinte forma:

A taxa de marcação ou mark-up é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para formação do preço de venda. Tem por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas (ICMS, IPI, Cofins ou Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissão da administradora do cartão de crédito etc.), despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro (WERNKE, 2001, p.130).

Precificar um produto com base no retorno sobre o capital investido é, segundo Sartori (2004, p.88) “uma determinação de preços que atingem determinadas metas no lucro. Essas metas podem ser expressas em unidades monetárias ou como porcentagem das receitas.”

Para Bruni, Famá (2004, p.334) “O emprego desse método permite estimar o preço, com base em taxa predeterminada de lucro sobre o capital investido.”

Para os autores Bruni, Famá (2004), a fórmula para calcular a taxa de retorno exigida sobre o capital investido é:

$$P = (CT + R\% \times CI) / V$$

Onde CI é o capital investido, CT são os custos totais, R% é o lucro em percentual pretendido, P é o preço sugerido, e V é o volume de vendas estimado.

Para Hinterhuber (2010) a precificação com base nos custos, e somente neles, é ruim para a organização, pois ela não leva em consideração fatores externos e qualitativos que possam intervir nesse valor. Diferentemente se analisarmos a concorrência ou o valor percebido pelos clientes, sendo que a precificação baseada na concorrência, tem como pontos fortes o fácil acesso as informações dos concorrentes. Para Macedo, Rosadas (2006), ela é importante para se manter competitivo no mercado.

A Concorrência é uma influência que o apreçamento com base na demanda, com base no custo e com base no lucro não levam em conta. O apreçamento com base na concorrência toma como base de preço o que as outras empresas concorrentes cobram, fazendo com que o preço escolhido seja igual, maior ou menor que os rivais. Em algumas ocasiões, podemos determinar os preços através de propostas cujo objetivo é ganhar dos concorrentes (SARTORI, 2004, p.94).

Neste Contexto, Sartori (2004, p.95) dispõem que a precificação com base na concorrência cobre diversas estratégias, como:

Costumeiro: Respeita-se o preço tradicionalmente praticado para o produto ou preço padronizado. Sua prática parte da suposição de que os consumidores não aceitarão um valor diferente daquele que estão acostumados a pagar. Sua prática prevalece quando a situação de marketing desestimula as empresas a determinar preços que são diferentes do que normalmente é cobrado, ou redundariam em alteração em como os clientes pagam.

Promocional: Essa estratégia corresponde à determinação e comunicação de forma temporária, de preços mais baixos de produtos selecionados. Depois do período de promoção, os preços voltam ao normal, mais elevado, motivo pelo qual esse tipo de apreçamento, algumas vezes, é chamado de “altobaixo”. De forma extrema, essa estratégia apresenta-se no que se conhece como apreçamento de líder de perda, que corresponde ao apreçamento de produtos selecionados bem abaixo daquilo que os concorrentes normalmente cobram, de forma a atrair os consumidores.

Preço baixo todo dia: Corresponde a uma estratégia que exige o estabelecimento de preços sempre baixos, e não dá lugar à prática do “altobaixo”, o que reforça a imagem dos concorrentes como praticantes de preços altos, ao mesmo tempo em que fortalece os relacionamentos com os clientes que querem saber que estão pagando um preço razoável em todas as suas compras.

Hinterhuber (2010) argumenta, que a precificação com base nos valores da concorrência, só é favorável se os produtos não forem diferenciados.

Na precificação baseada na perspectiva do cliente, a organização sempre deve juntar a precificação, com técnicas de marketing que salientam o diferencial daquele produto, afirmando o que sugerem Hinterhuber, Bertini (2012) de que esse método de precificação alinha os interesses da empresa e do cliente, e que quanto maior é a percepção do cliente para os benefícios do produto, maior será o valor que a organização pode cobrar por ele.

Para Hinterhuber (2010, p.112) para se mensurar o valor sob a perspectiva do cliente, existem os métodos:

Entrevistas com Especialistas: especialistas da própria empresa (como o representante sênior da gerência de produtos, o executivo de contas sênior, os departamentos de precificação, vendas, controladoria, e finanças) podem estimar o valor percebido pelo cliente para novos produtos por meio de testes de laboratório ou sessões de brain-storming. Deve-se buscar consenso. Se especialistas de dentro da empresa possuem visões divergentes ou ambíguas sobre o que constitui valor para o cliente, não há base para construir estratégias de precificação que reflitam valor.

Medição de Valor por meio de focus group: Clientes em grupos de 5 a 15 podem ser consultados para avaliar a importância e o impacto do conceito de um novo produto. Os focus group são um meio importante para ouvir a voz do consumidor e podem ser utilizados para obter uma faixa de preços estimada para novos conceitos.

Análise de valor durante o uso: Pode ser realizada uma pesquisa com os clientes para que se avaliem grupos de potenciais produtos que podem ser oferecidos. Cada oferta deve constituir em uma série de atributos específicos, e os níveis desses devem variar sistematicamente dentro do grupo ofertado. Os respondentes são questionados a fornecer um ranking de sua preferência de compra para cada um dos produtos ofertados. Uma análise estatística é então utilizada para identificar o valor que cada respondente deu a cada produto. Essa análise conjunta é provavelmente a ferramenta mais utilizada para mensurar o valor percebido pelo cliente. Tem a vantagem de permitir às empresas capturar valores intangíveis do produto (como marca, reputação e outros) e o valor de atributos que podem trazer resultados poucos confiáveis quando os clientes são questionados diretamente (como o valor da entrega confiável, qualidade superior dos serviços etc.). Mas tem a desvantagem de não conseguir medir o valor de atributos não incluídos no questionário da pesquisa.

Classificação por Nível de Importância: Solicita-se aos clientes que respondam a um questionário indicando a importância de um grupo de atributos novos e dos já existentes de determinados produtos e sua satisfação com eles. As respostas a essas questões são então utilizadas para estimar o valor percebido pelo cliente para os produtos existentes e os novos. O valor percebido pelo cliente é considerado mais alto quando sua importância

percebida para um conceito novo é alta e, simultaneamente, a satisfação com o produto atual é baixa. Se conduzida exaustivamente, a classificação por nível de importância ajuda as empresas a identificar casos em que os requisitos dos clientes são atendidos em excesso e casos em que os clientes ainda estão necessitando soluções mais satisfatórias.

A precificação com base nos custos pode utilizar de base para os outros dois, pois, sabendo os custos, a organização pode comparar o valor percebido pelo cliente e pela concorrência, com os custos sugeridos pelos métodos de custo, fazendo com que a organização tenha uma boa flexibilidade na hora de orçar o preço para o cliente, bem como maleabilizar descontos e promoções para conseguir mais vendas.

Para Cram (2007) existem 8 estratégias que dão apoio as organizações cobrarem mais pelos seus produtos, sem perder a venda para concorrentes com preços mais baixos.

- Oferecer um produto genuinamente superior, deixando clara a superioridade;
- Realçar os riscos de uma escolha de um custo mais baixo;
- Mostrar aos clientes que as vantagens do produto compensam a desvantagem;
- Apresentar opções por faixa de preço;
- Estimular a comunicação boca a boca dos clientes;
- Utilizar as cores como padrões;
- Defender os sinais transmitidos no preço.

Com isso, pode-se observar que a precificação pode variar bastante de empresa para empresa e sempre deve ser auxiliado com técnicas de venda que ajudem a evidenciar o preço baixo, ou os subsídios e qualidades que justifiquem os preços altos.

1.6 GESTÃO DE CUSTOS

Gerenciar perfeitamente os custos em uma empresa faz com que o profissional crie ferramentas para gerenciar a organização. Para Bruni, Famá (2004) a gestão de custos visa a tomada de decisões no futuro, criando subsídios de apoio ao processo de tomada de decisões.

Com isso, os custos amontoados de diferentes formas, podem gerar informações pertinentes à contabilidade gerencial, assim sendo: a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança, rotatividade de estoques e os custos com estoques.

1.6.1 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A Margem de contribuição, é o valor que o produto, ou o total de uma produção vendida, colabora para quitar os custos e despesas fixas e também para a formação do lucro.

Segundo Wernke (2005, p.99) “A Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período.”

Segundo Vieira (2012) a Margem de Contribuição unitária é calculada mediante a seguinte fórmula:

$$Mcu = PVu - Cvu - DVu$$

Onde: MCu = Margem de contribuição unitária;

PVu = Preço de venda unitário;

CVu = Custos variáveis unitários;

DVu = Despesas de vendas unitárias

Nesta Fórmula, a Margem de Contribuição é igual a diferença entre o preço de venda unitário, o custo variável unitário e as despesas variáveis unitárias. Para calcular

a Margem de Contribuição total, tem-se que multiplicar a Margem de contribuição unitária com a quantidade vendida.

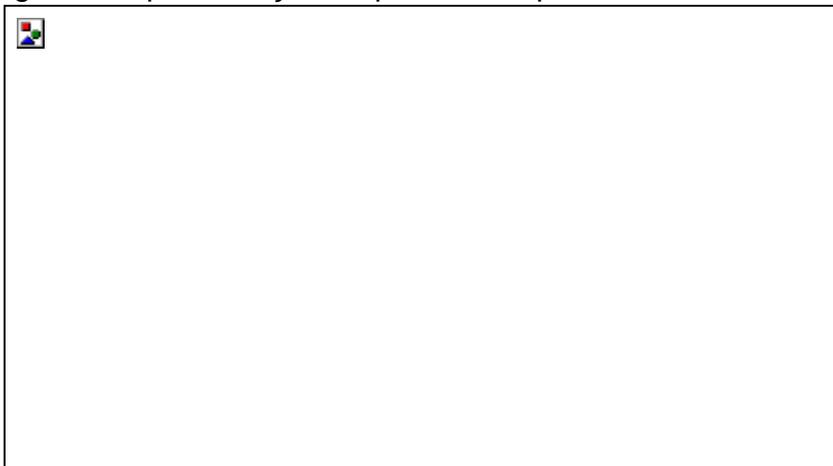
1.6.2 PONTO DE EQUILÍBRIO

O Ponto de Equilíbrio é o montante que deve ser vendido de produtos produzidos, considerando um lucro nulo, para que todos os custos sejam pagos.

Segundo Wernke (2001, p.49) “O ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo. Ou seja, o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro.”

Para Wernke (2001, p.49), a representação do ponto de equilíbrio se caracteriza pela figura a seguir.

Figura - Representação do ponto de equilíbrio



Fonte: Wernke (2001, p.49)

Na figura, o ponto em que as receitas totais e os custos totais se encontram, se caracteriza como o Ponto de Equilíbrio.

Segundo Wernke (2001) o ponto de equilíbrio pode ser informado de três maneiras: Ponto de Equilíbrio Contábil, Ponto de Equilíbrio Financeiro e Ponto de Equilíbrio Econômico.

Para Bruni, Famá (2004, p.254) o ponto de equilíbrio contábil é a “representação do volume (em unidades ou em \$) de vendas necessário para cobrir todos os custos e no qual o lucro é nulo.” Para os autores, a fórmula para calcular o de equilíbrio contábil é a seguinte:

$$PEC = \text{Custos Fixos} / \text{MCu}$$

Onde: PEC é Ponto de Equilíbrio Contábil, e MCu é Margem de Contribuição Unitária.

Para Wernke (2001, p. 52) no ponto de equilíbrio financeiro “calcula-se o nível de atividade (quer em unidades, quer em valor monetário) suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos (exceto a depreciação) e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período”. Sendo que a fórmula para calcular é a seguinte:

$$PE f = \text{Custos Fixos} - \text{Depreciações} + \text{Dívidas do Período} / \text{MCu}$$

O ponto de equilíbrio econômico adiciona à fórmula do ponto de equilíbrio contábil o lucro desejado, fazendo com que seja calculado mediante a aplicação da seguinte fórmula, conforme Wernke (2001, p.53).

$$PE e = \text{Custos Fixos} + \text{Lucro desejado} / \text{MCu}$$

O ponto de equilíbrio é uma ferramenta muito útil para o gestor da organização, pois delimitada o mínimo que a empresa deve vender para não ter prejuízo, podendo também ser um ótimo método para simulações.

1.6.3 MARGEM DE SEGURANÇA OPERACIONAL

A margem de segurança, segundo Wernke (2005, p.135) é “o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Representa quanto as vendas, em unidades ou em valor, podem cair sem que a empresa passe a operar com prejuízo.”

A margem de segurança, segundo o conceito de Wernke (2005, p.137) é calculada mediante a seguinte formula:

$$\text{MSO} = \text{Vendas Totais} - \text{Vendas no PEc}$$

1.6.4 ROTATIVIDADE DOS ESTOQUES

Mensurar a rotatividade dos estoques, ou giro dos estoques, é bastante importante para monetizar a quantidade que o estoque gira ao ano.

Para Pozo (2004, p.47) a rotatividade de estoques se conceitua da seguinte forma:

É a avaliação do capital investido em estoques comparado com o custo das vendas anuais (R), ou da quantidade média de materiais em estoque dividido pelo custo anual das vendas. A rotatividade, este é o termo mais comumente utilizado tanto pelas empresas multinacionais como pelas nacionais, é expressa por meio da quantidade que o valor de estoque gira ao ano, ou seja, o valor investido em estoque ou sua quantidade de peças que atenderá um determinado período de tempo.

O Autor acrescenta:

Para calcularmos a rotatividade, é necessário possuímos o valor dos estoques e dividirmos pelo custo anual de vendas. O valor de estoque pode ser utilizado em quantidades monetárias ou quantidades de peças. O custo anual de vendas representa o valor anual das vendas menos a mão-de-obra e as despesas gerais, que praticamente se resumem nos custos dos materiais comprados no ano. (POZO, 2004, p.47)

Para Pozo (2004, p.48) pode-se calcular o giro de estoques mediante a seguinte fórmula:

$$R = CV/E$$

Onde: R = Rotatividade; CV = Custo das vendas Anuais; E = Estoques

A partir destes conceitos e a fórmula, pode-se mensurar a rotatividade de estoques, para que com isso, haja um gerenciamento da situação operacional da organização.

1.6.5 CUSTOS DOS ESTOQUES

Os custos com os estoques devem ser perfeitamente averiguados dentro de uma organização, pois nele está um valor imobilizado que afeta diretamente no retorno da organização.

Para Horngren, Foster, Datar (2000) “Gerenciar estoques e materiais é muito importante porque, em média, os custos dos materiais são responsáveis por mais de 50% dos custos totais das empresas fabris e por mais de 70% dos custos das empresas varejistas.”.

Para Martins e Alt (2006, p.177) “podemos classificar os custos de manter estoques em três grandes categorias: custos diretamente proporcionais à quantidade estocada; inversamente proporcionais à quantidade estocada e independentes da quantidade estocada.”

De acordo com Martins e Alt (2006 p.178) “os custos diretamente proporcionais ocorrem quando os custos crescem com o aumento da quantidade média estocada.” O autor ainda acrescenta que “por exemplo, quanto maior o estoque, maior o custo do capital investido.”

Os custos diretamente proporcionais, segundo Martins e Alt (2006) podem ser separados em 2 subgrupos: o Custo de Capital, que é o valor investido no estoque; e o Custo de Armazenagem, que seria a própria armazenagem, perdas e o manuseio.

O custo de capital para Martins e Alt (2006, p.179) é calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Custo de Capital} = i \times P$$

Onde: i = taxa de juros correntes; P = Preço de Compra ou custo de fabricação

Os custos inversamente proporcionais, para Martins e Alt (2006, p.180) são:

São os custos ou fatores de custos que diminuem com o aumento do estoque médio, isto é, quanto mais elevados os estoques médios, menores serão tais custos (ou vice-versa). São os denominados custos de obtenção, no caso de itens comprados, e custos de preparação, no caso de itens fabricados internamente.

Os Custos independentes, segundo Martins e Alt (2006, p.182):

São aqueles que independem do estoque médio mantido pela empresa, como, por exemplo, o custo do aluguel de um galpão. Ele geralmente é um valor fixo, independentemente da quantidade estocada. Como os custos fixos independem da quantidade estocada, sua unidade dimensional é medida em unidades monetárias por unidade de tempo.

De acordo com o autor, os custos totais com os estoques são calculados de com a seguinte fórmula:

$$CT = (CA + i \times P) \times (Q/2) + (CP) \times (D/Q) + CI + D \times P$$

Onde: CT = Custo Total; CA = Custo de Armazenagem; i = taxa; P = Preço de Compra; Q = Lote; CP = Custo de obtenção ou preparação; D = demanda de unidades; CI = Custo inversamente proporcional.

Com isso, pode-se calcular os custos totais com a armazenagem dos produtos, fator considerável para se calcular o valor total dos produtos.

2. CORPO DO TRABALHO/DESENVOLVIMENTO

De acordo com o estudo desenvolvido nesta pesquisa, pode ser observada a importância da Contabilidade de Custos no mundo da Indústria, cujo principal objetivo é auxiliar o gestor na tomada de decisão.

Diante da globalização, há a necessidade crescente e contínua de otimização de resultados, motivo pelo qual as empresas buscam transparência e cumprimento das suas obrigações.

A presença da Contabilidade de Custos é um fator fundamental de sucesso numa organização, pois transmite credibilidade e reduz riscos negativos para a companhia.

Desta forma, podemos considerar a Contabilidade de Custos como uma ferramenta de gestão, assumindo um papel ativo de ampla e contínua atuação, pois é a via mais adequada no apoio à gestão na tomada de decisões.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Custos deve ser vista como instrumento para fornecimento de informações para o processo de gestão empresarial, uma vez que a ela é atribuída a tarefa de reunir e organizar (de acordo com as diretrizes da alta administração) todas as informações pertinentes ao funcionamento da organização. A produção de relatórios, gráficos, planilhas e comparativos eficientes que auxiliem os gestores a entender a situação e o desempenho da

empresa também é função da Contabilidade de Custos, através dos quais a alta administração pode verificar a necessidade ou possibilidade de melhorias que ajudem a definir estratégias que além de estarem de acordo com a missão da organização respeitem o planejamento e orçamento.

É preciso sempre lembrar que a Contabilidade de Custos e a empresa em geral, devem sempre estar conectadas às mudanças e tendências do mercado, este, marcado pelo dinamismo e alto desenvolvimento da tecnologia, o qual torna cada vez mais complicada a sobrevivência e lucratividade das empresas. Neste contexto, uma empresa com uma Contabilidade de Custos bem estruturada possui um grande atributo competitivo, uma vez que estando adaptada às mudanças, possuindo pleno domínio da sua estrutura pode se destacar diante de seus concorrentes.

Neste sentido, SILVA JR. (2000) afirma que:

“O pleno conhecimento da evolução das variáveis financeiras de cada negócio tornou-se imprescindível para a sobrevivência da empresa, bem como para sua gestão estratégica, possibilitando seu crescimento e a criação de vantagens competitivas. Nesse contexto, o controle efetivo de custos é peça fundamental para todos os *stakeholders*, principalmente para os encarregados da condução da organização”.

Desta forma, para atingir o sucesso da empresa é necessário que os administradores tomem os rumos e decisões corretas, baseados em informações contábeis consistentes adaptando seus processos continuamente. Com base nisto, podemos afirmar que uma organização conseguirá se estabelecer e se manter-se competitiva no mercado se tiver gestores habilidosos, atualizados e detentores de informações contábeis, sendo que para tal, a existência da Contabilidade de Custos é condição “sine qua non”.

4. REFERÊNCIAS

BARROS, Sidney Ferro. **Contabilidade Básica**. 2.ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005. 269 p.

BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade Geral Básica**. 4.ed. Ijuí: Unijuí, 2011. 376 p.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 195 p.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 5.ed. São Paulo: IOB, 2008. 524 p.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Com Aplicação na Calculadora HP 12C e Excel**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC Nº. 1.136 de 21 de Novembro de 2008**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_9.pdf> Acesso em 11 de Outubro de 2013.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Traduzido por: Iuri Duquia Abreu. 10.ed. Porto Alegre: Bookman 2011. 762 p.

CRAM, Tony. Por que o cliente pagará mais? **Revista HSM Management: Informação e conhecimento para gestão empresarial**. [S.l], n. 65, p. 80-84, Nov – Dez. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.

HINTERHUBER, Andreas; BERTINI, Marco. Quando os Clientes preferem valor a preço. **Revista HSM Management: Informação e conhecimento para gestão empresarial**. [S.l], n. 90, p. 108 – 116, Jan–Fev.2012.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. Traduzido por José Luiz Paravato. Revisão Técnica por Luiz Henrique Baptista Machado. 9.ed. Rio de Janeiro: JC Editora, 2000. 717 p.

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos**. Curitiba: Juruá, 2008. 522p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.

MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 441 p.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J; FRANK, George W. **Contabilidade de Custos**. Traduzido por: Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: 3 v. Atlas, 1973. v.1, 426 p.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 4.ed. São Paulo Atlas, 2005. 360 p.

POZO, Hamilton. **Administração de Recursos de Materiais e Patrimoniais: Uma abordagem logística**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 204 p.

PRATES, Fernando R. **Contabilidade de Custos**. [S.I]: CEAD Contmatic, 2005, p. 56. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/3074015/32/Custeio-por-Ordem-deProducao>> Acesso em 16 de Set. 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 532 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3.ed. São Paulo: 1999. 344 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 2004. 135 p.

SARTORI, Eloi. **Gestão de Preços: Estratégia e Flexibilização de Preços, Fidelização de Clientes e Aumento de Rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. 267 p.

VIEIRA, Eusélio Pavéglio. **Iniciação a Contabilidade de Custos. Apostila Contabilidade de Custos I**. Ijuí: UNIJUI, 2012. 55 p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

_____. **Análise de Custos e Preços de Venda: Ênfase em Aplicações e Casos Nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.