

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE - PB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FELIPE NAPOLEÃO SANTOS FERREIRA

CUSTEIO VARIÁVEL E CUSTEIO POR ABSORÇÃO:

Análise na utilização dos métodos em uma indústria de equipamentos de proteção individual - Um estudo de caso.

Campina Grande – 2011

FELIPE NAPOLEÃO SANTOS FERREIRA

CUSTEIO VARIÁVEL E CUSTEIO POR ABSORÇÃO:

Análise na utilização dos métodos em uma indústria de equipamentos de proteção individual - Um estudo de caso.

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor MSc. Francisco de Assis Azevedo Guerra

Campina Grande – 2011

F383c

Ferreira, Felipe Napoleão Santos.

Custeio variável e custeio por absorção: análise na utilização dos métodos em uma indústria de equipamentos de proteção individual – um estudo de caso. [manuscrito] /Felipe Napoleão Santos Ferreira. – 2011.

47f.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.

“Orientação: Prof. Msc. Francisco de Assis Azevedo Guerra, Departamento de Contabilidade”.

1. Custos. 2. Tomada de Decisão. 3. Custeio Variável.
I. Título.

21. ed. CDD 657.42

FELIPE NAPOLEÃO SANTOS FERREIRA

CUSTEIO VARIÁVEL E CUSTEIO POR ABSORÇÃO:

**Análise na utilização dos métodos em uma indústria de equipamentos de proteção -
Um estudo de caso.**

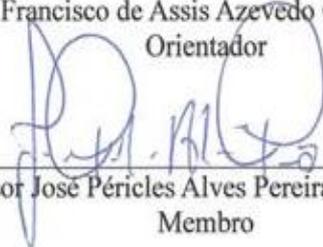
Esta monografia foi apresentada como Trabalho Acadêmico Orientado para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 9,5, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Aprovada em 07/06/2011

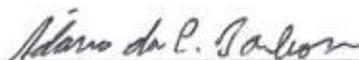
BANCA EXAMINADORA



Prof. Francisco de Assis Azevedo Guerra, MSc.
Orientador



Professor José Péricles Alves Pereira, MSc./UEPB
Membro



Professor Ádamo da Cruz Barbosa, Especialista /UEPB
Membro

A meus pais, que sempre me apoiaram e me guiaram para o caminho certo, dedico.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram para que minha graduação fosse um sonho possível de ser realizado, onde descobri o prazer pela profissão escolhida e pude aprender a dar valor aos que sempre me apoiaram.

Agradeço a Deus, por ter me dado o dom da vida e a oportunidade de compartilhar vários momentos de alegria com as pessoas que fazem parte dela.

A minha família, à qual tenho muito orgulho de fazer parte e que sempre me apoiaram, estando eu certo ou errado, me confortando nos momentos mais difíceis e me fazendo rir na maioria das vezes que estamos juntos.

Aos meus amigos de universidade, que ficarão pra sempre na minha história, e que não será só no passado, mas, assim espero, em muitos momentos futuros, pelo apoio sempre dado e pelos momentos de descontração vividos.

Aos professores desta instituição, especialmente ao meu orientador Professor Guerra, pelo apoio e conhecimento passado.

A empresa e as pessoas com quem trabalho, pela oportunidade dada para minha pesquisa.

A todos os meus amigos, que contribuíram muito para eu ser a pessoa que sou hoje, e que mesmo depois de tanto tempo continuam me apoiando e tornando a minha vida mais alegre.

Enfim, obrigado a todos que fazem parte da minha vida e que me apoiam para que eu faça sempre o meu melhor, que tenham em dobro tudo que me for desejado.

*“A felicidade às vezes é uma bênção,
mas geralmente é uma conquista”.*

Paulo Coelho

RESUMO

O estudo vem tratar de uma análise relacionada aos dois principais métodos de custeio utilizados pelas empresas, o custeio variável e custeio por absorção, realizada em uma indústria de equipamentos de proteção individual no estado da Paraíba. O objetivo é analisar os elementos utilizados na gestão de custos da empresa, determinando quais são apresentados pelos métodos de custeio, comparando-os e demonstrando qual é mais o viável no processo produtivo. Caracteriza-se pela pesquisa bibliográfica e estudo de caso realizado através da análise dos dados apresentados pela empresa, de seu ordenamento e posterior avaliação, sendo as conclusões demonstradas através de tabelas. Os resultados obtidos no estudo de caso permitiram a compreensão de como os custos são alocados na empresa, mostrando que através de um método dinâmico de informação, juntamente com ferramentas que auxiliem na tomada de decisão, a empresa venha atender as exigências do mercado.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, Tomada de decisão, Custeio variável, custeio por absorção.

ABSTRACT

The study is dealing with an analysis related to two main costing methods used by companies, variable costing and absorption costing, which took place in an industry of personal protective equipment in the state of Paraíba. The goal is to analyze the factors used to cost management company, determining which are presented by costing methods, comparing them demonstrating what is the most viable production process. Characterized by the literature and case study conducted through the analysis of data submitted by the company, its development and further evaluation, with conclusions demonstrated by tables. The results obtained in the case study allowed the understanding of how costs are allocated on the company, showing that by a method of dynamic information, along with tools that assist in decision making, the company will meet the market demands.

KEYWORDS: Costs, Decision making, Variable costing, Absorption costing.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1– Custo da matéria-prima.....	30
Tabela 2 - Material para montagem de botas super c/bico aço strobel.....	31
Tabela 3 - Material para montagem de luvas de raspas.....	32
Tabela 4 - Alocação dos custos (indiretos).....	32
Tabela 5– Alocação dos custos (tempo).....	33
Tabela 6 – Custos operacionais da industrialização própria – botas.....	34
Tabela 7 - Custos operacionais da industrialização própria – luvas.....	35
Tabela 8 – Custo unitário de produção.....	36
Tabela 9 – Formação de preço de venda por unidade.....	37
Tabela 10 - Demonstração do resultado do exercício – por absorção.....	38
Tabela 11 – Custos operacionais.....	39
Tabela 12 – Custos variáveis.....	40
Tabela 13 – Custos Fixos Totais.....	40
Tabela 14 – Demonstração Do Resultado Do Exercício – Variável.....	40
Tabela 15 – Demonstração Do Resultado Do Exercício – Comparação.....	42

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Problema.....	11
1.2	Objetivos.....	12
1.2.1	Objetivo geral.....	12
1.2.2	Objetivos específicos.....	12
1.3	Metodologia.....	12
1.4	Justificativa.....	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1	CONCEITOS E TERMINOLOGIAS DE CUSTOS.....	14
2.1.1	Custos.....	14
2.1.2	Classificação dos custos.....	15
2.1.2.1	Quanto à participação no produto.....	15
2.1.2.2	Quanto à variabilidade dos volumes de produção.....	15
2.1.3	Terminologias utilizadas em custos.....	16
2.1.4	Custos para tomada de decisões.....	17
2.1.5	Gestão de Custos: a importância e o melhor método para a tomada de decisão..	18
2.1.5.1	Relação Custo/Volume/Lucro.....	18
2.1.5.2	Margem de contribuição.....	19
2.1.5.3	Ponto de equilíbrio.....	19
2.1.5.4	Alavancagem.....	20
2.1.6	Gestão estratégica de custos.....	20
2.2	PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AOS CUSTOS.....	21
2.2.1	Princípio da Entidade.....	21
2.2.2	Princípio da Competência.....	22
2.2.3	Princípio do Registro pelo Valor Original.....	22
2.2.4	Princípio da Prudência.....	22
2.3	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	23
2.3.1	Custeio Variável e Custeio por Absorção.....	24
2.3.2	Vantagens e Desvantagens.....	25
2.3.2.1	Vantagens do custeio variável.....	26
2.3.2.2	Desvantagens do custeio variável.....	26
2.3.2.3	Vantagens do custeio por absorção.....	27
2.3.2.4	Desvantagens do custeio por absorção.....	27
3	ESTUDO DE CASO.....	29
3.1	DESCRIÇÃO DA EMPRESA.....	29
3.1.1	Histórico da Empresa.....	29
3.1.2	Organização da Empresa.....	29
3.1.3	Cadeia Produtiva da Empresa.....	30
3.2	ANÁLISE DOS DADOS APRESENTADOS PELA EMPRESA.....	30
3.2.1	Quanto à matéria-prima utilizada no processo de fabricação.....	30
3.2.2	Quanto ao material para montagem das peças.....	30
3.2.3	Quanto à alocação dos custos de produção.....	32
3.2.4	Quanto à alocação dos custos relacionado ao tempo.....	33
3.2.5	Custos operacionais de fabricação das peças.....	34
3.2.6	Custos unitários dos produtos.....	36
3.2.7	Formação do preço de venda.....	36
3.3	ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO.....	37

3.2.1	Custeio por Absorção.....	38
3.2.2	Custeio Variável.....	39
4	CONCLUSÃO.....	43
	REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

No mercado atual, que se encontra cada vez mais globalizado, vários fatores tem grande relevância quanto à determinação dos custos, dentre eles pode-se citar as estratégias de competitividade, a acirrada concorrência do mercado e a rápida obtenção de lucros. Nesse contexto, uma bem estruturada gestão de custos pode resolver os problemas da empresa voltados para a produção, tornando a capacidade produtiva da empresa mais rentável, o que obviamente, lhe trará uma maior lucratividade. Nesse sentido, as organizações devem focar nos sistemas de custeio e utilizá-los com finalidades mais gerenciais, pois as informações geradas darão suporte à tomada de decisões no contexto organizacional, resultando assim na determinação dos custos como um instrumento indispensável nas mãos dos administradores para o eficiente desempenho de suas funções. As informações de custos têm um papel relevante na organização para fornecer as informações necessárias para administrá-la, isso devido a sua amplitude de uso.

Os dois principais métodos na gestão de custos podem suprir várias das necessidades encontradas no processo produtivo das organizações, são eles o CUSTEIO VARIÁVEL e o CUSTEIO POR ABSORÇÃO, esses métodos diferem em apenas um aspecto, que são os custos indiretos de fabricação. O método de Custeio por Absorção é utilizado por quem prioriza a contabilidade de custos como fonte de informações para planejamento e controle orçamentário, visto que este determina o custo de cada unidade produzida e de seu total, apontando desta forma, os gastos produtivos, fixos e variáveis. O método de Custeio Variável permite apenas a classificação dos custos variáveis incorridos na produção do período. Este sistema é fundamentado na separação dos gastos em gastos fixos e variáveis.

Com base no que foi descrito, essa análise mostrará as principais vantagens e possíveis desvantagens na utilização desses métodos, objetivando determinar qual custeio será de melhor aplicação às necessidades da empresa. Mostrará também as terminologias utilizadas em custos, as quais são necessárias para determinar a apuração do custo de produção, o custo unitário do produto e o resultado de um período.

1.1 Problema

Devido à importância na utilização dos dois métodos de custeio, a problemática enfoca qual dos métodos agrega melhor os custos para alcançar uma maior lucratividade, trazendo assim um maior retorno para a organização?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Analisar os elementos utilizados na gestão de custos da empresa, determinando assim, os custos apresentados pelos métodos de custeio variável e custeio por absorção, comparando-os e expondo qual o mais viável no processo produtivo.

1.2.2 Objetivos específicos

- Conceituar, classificar e caracterizar os custos, respectivas terminologias e características, vantagens e desvantagens;
- Analisar os custos em relação à tomada de decisão e como são aplicados no processo produtivo;
- Analisar a empresa, apresentando seus dados e suas principais características;
- Analisar qual dos dois métodos de custeio apropriada de forma melhor os custos com a finalidade de obter uma maior lucratividade.

1.3 Metodologia

A pesquisa será realizada em duas partes: bibliográfica e estudo de caso, na pesquisa bibliográfica, que consiste na análise, leitura e interpretação de fontes apropriadas como: livros, revistas, artigos e Internet, serão examinados e discutidos os principais pontos relacionados aos métodos de custeio.

Gil (1999 apud BEUREN 2006, p. 87) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Apesar de praticamente todos os outros tipos de estudo exigirem trabalho dessa natureza, há pesquisas exclusivamente desenvolvidas por meio de fontes bibliográficas.

O estudo de caso que é caracterizado como uma pesquisa de campo é de grande importância, pois agrega informações numerosas e detalhadas para que se possa ter um maior conhecimento e uma possível resolução do problema relacionado ao tema estudado.

Ainda segundo Gil (1999 apud BEUREN 2006, p. 84), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

Portanto, o estudo de caso será realizado em uma indústria de artigos de segurança no trabalho. A pesquisa levantará dados do mês de janeiro de 2011 com posteriores cálculos para elaboração de planilhas, tendo assim um controle dos custos e podendo realizar um planejamento dos mesmos. Após a apuração dos custos serão aplicados os métodos de custeios por absorção e variável que permitirá conhecer as reais causas de aumento ou da redução do lucro.

1.4 Justificativa

Os métodos de custeio têm como uma das principais características determinar os custos gerados em uma organização, determinando-os, com os mesmos fins, todavia, por meios diferentes. Para apurar os custos das vendas para efeitos contábeis, a legislação impõe que se deve utilizar o método de custeio por absorção, porém, existem processos internos que a legislação tributária não analisa, e é nesse contexto que entra o custeio variável.

A utilização dos custeios no processo produtivo é de suma importância para saber os gastos e despesas que serão agregados ao produto quando esse chegar ao consumidor final, e também para determinar a lucratividade que o produto gerará para a empresa, sendo assim, para orientar qual melhor método deve ser utilizado, essa análise mostrará dois dos principais métodos de custeio utilizados na produção, comparando-os e definindo qual o mais rentável e viável no processo produtivo.

Portanto, este trabalho justifica-se pela importância da determinação desses custos para que a empresa tenha o conhecimento especificado sobre a gestão de custos que utiliza e como a redução dos mesmos poderá lhe trazer lucratividade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITOS E TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

A Revolução industrial trouxe com ela uma enorme propagação das empresas industriais, com isso a contabilidade teve que adequar os procedimentos do resultado as empresas que apenas revendiam mercadorias compradas de terceiros para as empresas industriais, que obtinham matérias-primas para transformá-las em produtos destinados à venda. Para tal apuração de resultado as empresas consolidaram todos os gastos que eram feitos na atividade industrial, os quais foram denominados de Custos de Produção.

De acordo com Bornia (2002, p.35) “a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (revolução industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados”.

A contabilidade de custos é considerada como fator fundamental para o planejamento, controle, tomada de decisões econômicas, decisão nas opções de investimentos, fabricação interna ou compra de terceiros, lançar novos produtos, formar preço de venda, priorizar um produto em detrimento de outro, cortar um produto ou linha de produto, entre outros.

Segundo A. Lopes de Sá (2008, p.90) “contabilidade de custos é a parte da contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço”.

Portanto, contabilidade de custos tem a função de planejar, classificar, alocar, acumular, organizar, registrar, analisar, interpretar e relatar os custos dos produtos fabricados e vendidos.

2.1.1 Custos

Um custo constitui um benefício usado de imediato ou diferido para um período de tempo futuro, é um investimento para que se consiga um bem de uso, venda ou serviço aplicável aos meios de produção. O custo é composto de vários elementos, tais como: matérias, mão-de-obra, despesas gerais de produção e despesas complementares.

De acordo com Padoveze (2008, p.310) “[...] os custos são gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados [...]”.

Sendo assim, o custo pode ser considerado o núcleo do processo produtivo em uma organização, pois determina as condições de equilíbrio e da maximização dos lucros.

2.1.2 Classificação dos Custos

Os custos podem ser classificados sob duas perspectivas:

2.1.2.1 Quanto à participação no produto:

Custos diretos – Segundo Neves e Viceconti (2008, p.22) “são os custos apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação”. Ou seja, para que chegue ao produto não é necessário que seja rateado.

Custos indiretos – De acordo com Neves e Viceconti (2008, p.22), “são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos. O parâmetro utilizado para estimativas é chamado de *base cálculo* ou *critério* de rateio”. Resumidamente, é aquele custo que para chegar ao produto precisa de rateio, como exemplo, depreciação de equipamentos utilizados na fabricação dos produtos, aluguel da fábrica, entre outros.

2.1.2.2 Quanto à variabilidade dos volumes de produção:

Custos fixos – são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa (NEVES, VICECONTI, 2008). São os custos que independem do volume de produção. É o caso do aluguel da fábrica, que é cobrado pelo mesmo valor, independente do nível da produção, mesmo que a fábrica não venha a produzir.

Custos Variáveis – são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção, mas que podem variar de valor no decorrer do tempo (NEVES, VICECONTI, 2008). Ou seja, quando o crescimento é diretamente proporcional aos volumes de produção, como exemplo, o material direto e a mão-de-obra direta.

2.1.3 Terminologias usadas em Custos

As informações dos custos gerados no processo produtivo das empresas são extremamente necessárias para administrar uma organização, para isso, a contabilidade

fornece essas informações de modo que as empresas a utilizem para diversos fins, como custear estoques com finalidade de apuração de resultado, cálculo de formação de preço de venda e planejamento, controle e tomada de decisão, entre outros.

Nos custos que fazem parte das organizações, encontramos várias terminologias, que são necessárias para a apuração do custo da produção, do resultado de um período e do custo unitário de um produto. Pode-se citar como exemplos: os gastos, investimentos, despesas, custos, pagamentos, perdas e prejuízos.

Gasto - todo sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço (MARTINS, 2000). Os gastos possuem uma grande abrangência e generalização, eles decorrem de todos os pagamentos e recebimentos de ativos, custos ou despesas. Os gastos ocorrem sempre e em qualquer setor de uma empresa.

Investimento - segundo Padoveze (2005, p. 17), “são os gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios futuros”. Resumidamente, é o gasto realizado para aquisição de um ativo.

Despesa - segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2006, p. 22), são “gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa”, ou seja, são os gastos necessários para vender e enviar os produtos e também para administrar a empresa.

Custos - é o gasto necessário para fabricar os produtos da empresa, é o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2000). São os gastos que farão surgir os produtos gerados pela organização.

Pagamentos – Segundo Padoveze (2008, p. 310), “são os atos financeiros de pagar uma dívida, um serviço ou um bem ou dinheiro adquirido”. É a execução financeira dos gastos e investimentos da empresa. São os desembolsos correspondentes a pagamentos de compras efetuadas a vista ou de uma obrigação assumida anteriormente.

Perdas - conforme Berti (2002, p. 28), “são bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntária”. Ou seja, são os fatos que ocorrem de forma excepcional e que fogem à normalidade das operações da empresa.

Prejuízos – conforme Padoveze (2008, p310), “é a resultante negativa da soma das receitas menos as despesas de um período. Decorre da apuração do resultado de um período, onde as receitas suplantam as receitas desse período”, ou seja, um prejuízo financeiro que ocorre quando alguém gasta mais do que arrecada.

Despesas fixas – são as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independem do volume de vendas ou de prestação de serviços, ou seja, uma alteração no volume de receitas para mais ou para menos não altera o valor total da despesa (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006). São os gastos que ocorrem sempre nas mesmas medidas, independentemente do volume de produção.

Despesas Variáveis – analogamente aos custos variáveis, as despesas variáveis de venda são as que se alteram proporcionalmente às variações no volume de receitas (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006). São os gastos que oscilam de acordo com a quantidade produzida e podem ser identificadas com as receitas geradas e quantificadas facilmente.

Despesas diretas – são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006). São as que compõem a matéria do produto e que pode ser averiguada nele a qualquer instante.

Despesas indiretas – são os gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas. Geralmente, são considerados como despesas do período e que não são distribuídas por tipo de receita (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006). Investimentos nos elementos da produção que não integram fisicamente o produto.

2.1.4 Custos para Tomada de Decisões

Na sua rotina de trabalho, o administrador pode estar em situações na qual necessita tomar uma decisão que melhor se adapta às condições da empresa. Para isso, devido à crescente concorrência, necessita do controle das operações e da determinação dos custos da empresa, pois, a partir dessas informações são estabelecidos planos, planejamentos e metas para o aperfeiçoamento da organização.

Uma organização objetiva entre outras metas, alcançar a maximização do lucro, e neste lucro agregam-se as receitas e os custos, então quanto maior for à receita, mais fácil será o alcance da expansão do lucro. Uma boa gestão de custos trará, conseqüentemente, uma boa gestão dos negócios. A conquista de uma gestão de custos eficiente e eficaz deve acompanhar as mudanças repentinas que ocorrem nos mercados de fornecedores e de consumidores.

Para o processo de tomada de decisões ser eficaz e a introdução de melhorias e inovações serem mais rápida, a organização deve dispor de sistemas estruturados de informação adequados ao seu negocio e deve também, desenvolver formas de obtenção e uso sistemático de informações comparativas (MENDES; ONGHERO, 2005).

Na contabilidade de custos, a tomada de decisão surge como coletora e relatora de dados relevantes para que a mesma seja tomada. Para que o processo de tomada de decisão seja aplicado da melhor forma, com mais aproveitamento e resultado é essencial determinar os objetivos a serem alcançados e depois as ações relevantes para quem tomará a decisão. Todavia, além de conhecer seus custos, as organizações devem, também, trabalhá-los para que se possa maximizar o lucro, tendo como suporte a escolha criteriosa dos insumos relacionados ao processo.

2.1.5 Gestão de Custos: a importância e o melhor método para a Tomada de Decisão

Em grande parte das empresas, a gestão de custos faz sua apuração da produção para atingir o cumprimento de exigências contábeis, exigências fiscais, apuração do custo dos departamentos e dos produtos, controles de produção, eliminação de desperdícios e melhoria de processos, para a otimização dos resultados, entre outros.

A gestão de custos é uma ferramenta que visa oferecer as empresas informações que possam manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que o oferecido pela concorrência. Neste sentido, o estudo da relação de custo/volume/lucro e aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e a alavancagem operacional, são instrumentos que podem colaborar na tomada de decisão.

2.1.5.1 Relação Custo/Volume/Lucro

A divisão dos custos fixos e dos variáveis é uma das mais importantes etapas na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos dentro dos níveis de produção e vendas para a tomada de decisão.

Na realidade, a separação entre fixos e variáveis deve ser entendida com algumas observações. Os custos variáveis, que são sempre iguais por unidade produzida, podem, a partir de certo volume de produção, aumentar unitariamente. Os fixos também podem ser alterados em seu total quando a empresa se aproxima de sua capacidade máxima de produção (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006, p. 198).

Portanto, os custos fixos e variáveis devem ser analisados sob uma faixa de produção ou intervalo de significância.

2.1.5.2 Margem de Contribuição

A Margem de contribuição é de grande importância para a tomada de decisões gerenciais e para o custeio variável, pois é ela quem diferencia o preço de venda da soma de custos e despesas variáveis do produto.

Pode-se entender margem de contribuição como a parcela do preço de vendas que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribuirá, para a absorção dos custos fixos e, ainda, para a formação do lucro (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006).

A margem de contribuição apresenta-se através da diferença entre o preço venda e a soma das despesas e os custos variáveis de um produto, ou seja, é a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e as despesas variáveis.

$$MC = PV - (CV + DV)$$

Onde:

MC = margem de contribuição

PV = preço de venda

CV = soma dos custos variáveis

DV = soma das despesas variáveis

2.1.5.3 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é utilizado com o objetivo de determinar o nível de atividades necessárias para cobrir os custos fixos e variáveis e, as despesas; avaliar o lucro relacionado aos diversos níveis de vendas, no volume e preços de vendas e distribuição de produtos vendidos, entre outros. No ponto de equilíbrio a organização não obtém nem prejuízo nem lucro, e o resultado contábil nulo significa que a empresa está perdendo, ao menos o capital próprio investido, ou seja, o custo de oportunidade.

A expressão ponto de equilíbrio, tradução do termo em inglês *break-even point*, refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, no qual os gastos totais (custos totais + despesas totais) são iguais as receitas totais (PEREZ Jr, OLIVEIRA, COSTA, 2006).

2.1.5.4 Alavancagem

A Alavancagem pode ser considerada como a capacidade de uma empresa em utilizar as variações nos custos fixos para aumentar os efeitos da variação em vendas sobre o Lucro operacional.

Segundo Perez Jr., Oliveira & Costa (2006, p. 202), a alavanca é uma ferramenta que pode ser definida como:

1. Barra inflexível, reta ou curva, apoiada e fixa num ponto apoio fora de sua extensão, chamado fulcro, e destinada a mover, levantar ou sustentar qualquer corpo;
2. Qualquer barra usada para levantar ou mover volumes pesados;
3. Meio de ação: a imprensa é a alavanca do progresso.

A alavancagem ocorre quando o crescimento percentual nos lucros é maior que o crescimento percentual das vendas, tornando-se uma importante ferramenta para a projeção de resultados em determinados níveis de atividades de produção e vendas de uma empresa.

2.1.6 Gestão Estratégica de Custos

As informações de custos são utilizadas para desenvolver estratégias superiores com a finalidade de se obter uma vantagem competitiva, visando à redução de custos e de aumento de competitividade não apenas no ambiente interno da empresa, mas nos recursos materiais, humanos, financeiros, tecnológicos até o consumidor final. A gestão estratégica de custos é uma ótima opção a ser utilizada pelas empresas orientando no momento de tomada de decisão. Prado (2004 p 19) "ênfatisa que sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam".

Para Paiva (2004), "Entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio de análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos".

O posicionamento estratégico representa o poder competitivo da empresa, seja através dos menores custos ou da diferenciação dos seus produtos. Quanto aos direcionadores de custos, torna-se necessário entender a interação dos diversos fatores em uma determinada atividade.

2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AOS CUSTOS

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de acordo com a Resolução N.º 1.282/10 do CFC, “representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância”. Para a Contabilidade de Custos alguns princípios têm maior importância, pois se referem às variáveis trabalhadas pelo mesmo. Dentre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, serão apresentados os princípios da entidade, da continuidade, da competência, da prudência e do registro pelo valor original.

2.2.1 Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade trata da relevância em entender que o patrimônio da empresa não deve e não pode ter relação com o patrimônio dos donos ou sócios, ele faz referência ao patrimônio que será administrado, representando assim, um elemento autônomo em relação ao capital aplicado dos proprietários da organização.

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição”.

Portanto, ele reconhece que se deve diferenciar o capital dos sócios do capital da entidade, por isso a contabilidade de custos reconhece apenas como custo da produção os gastos incorridos pela empresa em seu processo produtivo.

2.2.2 Princípio da Competência

O princípio da competência refere-se às receitas e despesas, e estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido.

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Sendo assim, o correto reconhecimento das receitas e despesas é uma das características básicas da Contabilidade que deve ser considerado para se obter uma correta avaliação das informações financeiras da organização. O regime de competência, como princípio contábil, deve agregar qualquer alteração patrimonial independente de sua natureza ou origem.

2.2.3 Princípio do Registro pelo Valor Original

Este princípio informa que os elementos patrimoniais devem ser registrados pela moeda corrente do País como resultado das transações com agentes externos, não considerando os valores futuros de entradas ou de saídas.

“Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.”

Nesse princípio, os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor original de entrada. Ele determina que os registros contábeis sejam feitos no momento em que o fato ocorra e pelo seu total. Portanto, este Princípio determina que o registro seja feito no momento da transferência do bem, através da emissão da Nota Fiscal, e pelo seu valor total.

2.2.4 Princípio da Prudência

Este princípio é de grande importância na contabilidade de custos, pois estabelece que em caso de dúvida deve-se observar a alternativa que resultar no menor patrimônio líquido, influenciando diretamente nos processos de cálculo de custos.

Art. 10º. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os passivos, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para as quantificações das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

O princípio da prudência deve ser analisado quando surgirem dúvidas sobre a correção dos valores que serão registrados. Deve-se reconhecer o menor valor para o ativo e o maior valor para o passivo.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio foram desenvolvidos pela contabilidade para solucionar problemas diferentes e específicos que surgiram ao longo do tempo. Sendo assim, os métodos de custeio, apresentam características diferentes, são indicados para situações diferentes e têm vantagens e desvantagens na sua aplicação.

Segundo Bornia (2002, p.52), a alocação dos custos aos produtos é feita por meio de métodos de custeios e estes são: Custo Padrão, RKW ou Método dos Centros de Custos, ABC – Custeio Baseado em Atividades e UEP – Unidade de Esforço de Produção.

Custo Padrão: é o método de custeio que relaciona as análises de variações entre padrões pré-estabelecidos com as informações de custos reais levantados após o processo produtivo. Segundo Bruni e Fama (2004, p.169) “custos padrões podem ser usados na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na obtenção de custos significativos do produto”.

RKW ou Método dos Centros de Custos: objetiva uma melhor distribuição dos custos indiretos em determinados períodos da produção. Para Perez Jr. e Costa (2006 *apud* Massuda 2003, p. 32) “a distribuição de custos indiretos nos departamentos, permite melhor distribuição dos produtos fabricados, reduzindo a probabilidade de erros e a transferência indevida de custos indiretos de um produto para outro”.

Custeio Baseado em Atividades (ABC): para Martins (2002, p.304), o ABC é na realidade uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produto. Já para Bertó e Beulke (2005, p.35), a característica básica do ABC é a apropriação aos produtos, às mercadorias e aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam eles fixos ou variáveis. Kaplan e Cooper (2000, p.94) dizem que o ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado em suas atividades.

Método da Unidade de Esforço de produção UEP: segundo Bornia (2002, p. 57), o método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) baseia-se na unificação da produção para facilitar o processo de controle de gestão. Para Wernke (2001, p.32) a UEP é atualmente usado por mais de uma centena de empresas brasileiras.

Portanto, cada método possui suas vantagens e desvantagens, porém, para efeitos contábeis, o custeio por absorção é o único aceito. Especificar qual a melhor escolha para distribuir o custo no preço de venda é essencial para o resultado da empresa e para seu controle interno, dependendo da sua área de atuação.

2.3.1 Custeio Variável e Custeio por Absorção

As empresas utilizam vários métodos para relatar suas receitas, custos e lucro. As duas metodologias de apuração do custo dos produtos trabalhadas nesse estudo são consideradas clássicas na teoria da contabilidade de custos, pois elas foram desenvolvidas para agregar todos os custos fixos e variáveis, o Custeio Direto ou Variável e o Custeio por absorção.

Custeio Variável – é um tipo de custeamento que consiste em considerar como *Custo de Produção do Período* apenas os Custos Variáveis incorridos (NEVES, VICECONTI, 2008, p.163). Ele é o método de custeio no qual são alocados somente os gastos variáveis aos produtos fabricados. Os gastos fixos são tratados como despesas do período. Os custos fixos são considerados como despesas do período, independentemente de sua venda, ou não, dos produtos. Esse método de custeio é chamado também de Custeio Direto e não pode ser confundido com Custo Direto, que é a soma do Material Direto e Mão-de-Obra Direta. Por considerar apenas os gastos variáveis e/ou diretos, esse método exclui a necessidade de rateios e estimativas e também falhas geradas por eles.

O custeio variável tem como principal característica a separação dos gastos em variáveis e fixos, ou seja, em gastos que variam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis considerando os volumes de produção/venda. Esse método apresenta informações necessárias como à margem de contribuição, e é o método que proporciona os benefícios necessários para a tomada de decisões nas empresas. Contudo, esse método de custeio não é aceito para demonstrativos externos, pois entra em conflito com os princípios contábeis aceitos no Brasil e também não é aceito perante a legislação do imposto de renda.

Para Megliorini (2001), este é o método de custeio mais indicado para atender as necessidades da administração das empresas em relação à tomada de decisões, tais como:

- Determinar quais produtos deve ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou mesmo ser excluídos da linha de produção;
- Determinar quais produtos proporcionam a melhor rentabilidade quando existirem fatores que restringem a produção;
- Qual o preço mínimo a ser praticado em condições especiais, tal como venda de capacidade ociosa;
- Decisão entre comprar ou fabricar;

- Determinação do nível mínimo de atividades em que o negócio passa a ser rentável;
- Definição, em uma negociação com o cliente, de qual o limite de descontos permitido.

Custeio por Absorção – é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase de produção (NEVES, VICECONTI, 2008, p.37). Esse custeio consiste na absorção de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens produzidos, unicamente os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relacionados ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

O custeio por absorção está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, já que considera todos os gastos industriais como relacionados com os produtos, enquanto o custeio variável não integra aos produtos, e aos inventários, o valor dos custos fixos e indiretos. Ele é o mais utilizado por ser o critério fiscal e legal aceito no Brasil, desde a edição da Lei 6.404/76 e do Decreto-Lei 1.598/77, hoje Decreto-Lei 3000/99, incorpora os custos fixos e indiretos industriais (Mão-de-obra, Despesas Gerais, Depreciações) aos produtos.

2.3.2 Vantagens e Desvantagens

Sabe-se que os métodos de custeio trazem benefícios para a empresa, porém, é preciso conhecer também suas desvantagens para que assim a organização esteja preparada para imprevistos que possam vir a acontecer no processo produtivo.

Segundo Padoveze 2008, p. 352 “As vantagens e desvantagens de um ou outro critério de custeio aparecerão quando da necessidade de tomada de decisão para produção ou venda fora do programa de produção da companhia, ou quando houver necessidade de mudança do *mix* de produção”.

Sendo assim, é impertinente afirmar qual o melhor critério a ser admitido quando uma empresa opera em condições normais de produção e venda.

Portanto, demonstradas algumas definições e diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável, pode-se estabelecer algumas vantagens e desvantagens na adoção dos métodos. Primeiramente, se evidencia as vantagens e desvantagens do custeio variável.

2.3.2.1 Vantagens do custeio variável

O custeio variável é o critério utilizado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Ele agrega os custos variáveis aos produtos, considerando os custos fixos como despesas. Para o uso do mesmo, é necessária distinção entre custos diretos e indiretos.

Segundo Padoveze (2008), as principais vantagens do custeamento variável são:

- a) o custo dos produtos é mensurável objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) o custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

2.3.2.2 Desvantagens do custeio variável

Como principal desvantagem, o custeio direto não é aceito para fins de procedimentos contábeis que ocorram fora da empresa, e não demonstra os custos com desperdícios, sendo necessário que cada empresa calcule tais custos de acordo com ramo de atividade.

Segundo Padoveze (2008), algumas desvantagens destacadas no custeio direto são:

- a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semi-variáveis e semi-fixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

A principal diferença que existe na utilização do custeio por absorção é entre custos e despesas. As despesas são lançadas imediatamente contra o resultado do período, por isso torna-se necessário sua separação, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos não acabados e aos produtos finalizados que não tenham sido vendidos são acrescidos nos estoques destes produtos.

Sendo assim, ele reconhece todos os custos de produção como despesas, destacadas das despesas de administração e distribuição, somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada o confronto entre receita e despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

2.3.2.3 Vantagens do custeio por absorção

O custeio por absorção associa todos os custos de produção permitindo apuração do custo total de cada produto, melhorando a utilização dos recursos;

Entre algumas vantagens, Padoveze (2000, p. 50) “considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias”.

Outra vantagem mencionada por Padoveze é que ele pode ter um menor custo para ser programado, por não requerer a separação dos custos em componentes fixos e variáveis.

2.3.2.4 Desvantagens do custeio por absorção

Os custos, na sua maioria, são distribuídos por critérios de rateio, esporadicamente com certo grau de arbitrariedade, isso por não se relacionarem unicamente entre cada produto e cada unidade;

O custo fixo por unidade possui uma dependência ainda do volume de produção, podendo variar em função da alteração de volume de outro produto;

Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não de determinada unidade, e acabam alocados no mesmo montante, mesmo que ocorram variações;

Segundo Martins (1998), a desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Portanto, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

Um dos problemas na utilização do método de custeio por absorção está na fixação dos preços sem o conhecimento da margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

A empresa visitada denomina-se COUROMEGA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ART. DE COURO Ltda. e atua no ramo de Indústria e Comércio, fabricando equipamentos para proteção individual, como luvas, aventais, botas, capacetes, entre outros. Bem como, na prestação de serviços na industrialização por encomenda de produtos de couro, no atacado e no varejo.

3.1.1 Histórico da Empresa

A Empresa iniciou suas atividades em junho/2000, absorvendo a tecnologia de fabricação da outra empresa do ramo, com 30 anos de experiência na fabricação de EPI's (Equipamentos de Proteção Individual).

Neste período, a empresa fixou-se como uma marca comprometida com a qualidade, responsabilidade na confecção e fornecimento de EPI's a empresas de grande porte, dos mais variados setores da economia.

Na busca constante de excelência na fabricação de EPI's, está em contínua atualização do seu parque fabril e sempre procurando inovar na sua vocação de desenvolver novas soluções em EPI's.

A empresa firma-se no cenário do MERCOSUL como um fornecedor de EPI's diferenciado pela sua qualidade e foco na satisfação de seus clientes.

3.1.2 Organização da Empresa

A empresa possui atualmente 130 colaboradores, onde 10 fazem parte da administração e 120 fazem parte da produção. O capital social da empresa é de R\$ 25.000,00, a sociedade é do tipo Limitada, a organização possui três sócios, e possui contabilidade regular terceirizada.

3.1.3 Cadeia produtiva da Empresa

A principal matéria prima utilizada pela empresa é o couro. Como o volume de compra é razoavelmente grande, obtém vantagens que a torna altamente competitivo.

Devido às constantes oscilações de preço no mercado e representar um item expressivo na sua composição de custos, o investimento em formação de estoque de couro, para o empresário é um bom negócio devido às baixas taxas ofertadas pelo mercado financeiro, para aplicação das disponibilidades.

O mercado de atuação é competitivo, entretanto obtém-se o reconhecimento de valor e qualidade nos produtos que produz, sendo este o seu grande diferencial.

3.2 ANÁLISES DOS DADOS APRESENTADOS PELA EMPRESA

Os dados apresentados referem-se ao mês de janeiro de 2011, onde a empresa concedeu os dados de cinco produtos por ela fabricados, que são: Bota SUPER c/bico aço STROBEL, Bota Elástico c/ Biqueira Aço, e Luvas de Raspas de três tipos, RPD-01, RPD-02 E RPD-03.

3.2.1 Quanto à matéria-prima utilizada no processo de fabricação.

Tabela 3– Custo da matéria prima

Matéria-Prima	Preço		CUSTOS					Total
	Compra	%	Entrada	Engraxe	Acab.	Operacional		
	R\$	FRETE				Engraxe	Acab.	
Raspa Drop's Engraxada - (Quadra) - Luvas	R\$ 8,41	9,00%	R\$ 9,24	R\$ 1,09		PAR		R\$ 10,33
Raspa Cabeça Acabada - Botas	R\$ 7,05	15,00%	R\$ 8,29	R\$ 1,09	R\$ 0,65	R\$ 0,04	R\$ 0,21	R\$ 8,50

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

Como mostra a tabela, a matéria-prima utilizada pela empresa para fabricação dos produtos é o couro, onde se apresenta o preço de compra juntamente com os encargos para o melhoramento da peça e por final, seu custo total.

A empresa também utiliza material adquirido de terceiros, a exemplo de colas, cadarços, tecidos, entre outros.

3.2.2 Quanto ao material para montagem das peças

O material para montagem das peças envolve tanto a matéria prima como material adquirido de terceiros, e o custo apresentado corresponde ao custo unitário para fabricação de cada peça produzida.

Tabela 4 – Material para montagem de botas super c/bico aço strobel

Cód.	Material para Montagem de Botas SUPER c/bico aço STROBEL			Custo de		Custo
Item	MATERIAL	unid	Peça	Entrada	BOTA 41	Unit- n° 41
1006	Raspa Cabeça Acabada	m2	Couro	R\$ 8,29	0,2450	R\$ 2,032
217	LAMINADO PLASTICO LAMA PRETO SIROCCO	m2	vista	R\$ 12,00	0,0218	R\$ 0,262
485	FORRO SFB 2150 C (1 X 1,60)	m2	vista/forro	R\$ 2,45	0,0770	R\$ 0,189
485	FORRO SFB 2150 C (1 X 1,60)	m2	forro tal.	R\$ 2,45	0,0236	R\$ 0,058
210	ESPUMA PU 10MM	Mt2		R\$ 5,11	0,0111	R\$ 0,057
337	ELASTICO PRETO 10 CM	MT		R\$ 1,11	0,3432	R\$ 0,381
485	FORRO SFB 2150 C (1 X 1,60)	m2	strobel	R\$ 2,45	0,0276	R\$ 0,068
53	AGROPEL PAPELÃO	m²	contra	R\$ 2,14	0,0111	R\$ 0,024
349	EVA 2,0 MM BCO+NT BCO CAMPRO	Mt2	palmilha	R\$ 5,75	0,0276	R\$ 0,159
54	AGULHA	Unid		R\$ 0,39	0,0040	R\$ 0,002
302	LINHA 16 COR	Kg		R\$ 42,19	0,0005	R\$ 0,021
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	KG		R\$ 6,55	0,0040	R\$ 0,026
309	LINHA 40 PRETA	Kg		R\$ 39,08	0,0038	R\$ 0,149
338	BIQUEIRA DE AÇO DIM 546	PRS		R\$ 2,05	1,0000	R\$ 2,047
62	SACO EMBALAGEM botas	Kg		R\$ 11,00	0,0100	R\$ 0,110
16	LIXA RESINBOND 241D G36 PNTHREE-MITE 50X444	Unid		R\$ 2,18	0,0040	R\$ 0,009
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	KG		R\$ 6,55	0,0100	R\$ 0,066
300	RETICULANTE AM 501	LT		R\$ 26,14	0,0004	R\$ 0,010
439	SACO DE RAFIA PP 65X95 CM	Kg		R\$ 0,50	0,0331	R\$ 0,016
23	LINHA 40 PRETA NYLON 100% POLI	kg		R\$ 39,08	0,0005	R\$ 0,020
266	COLA PVC AM 109	kg		R\$ 5,06	0,0339	R\$ 0,171
	Subtotal Custo					R\$ 5,875
	Solado Super					R\$ 1,982
	Total Custo					R\$ 7,857
	Material p/ Montagem de Bota Elástico c/ Biqueira Aço					
Cód.				Custo de		Custo
Item	MATERIAL	unid		Entrada	BOTA 41	Unit- n° 41
1006	Raspa Cabeça Acabada	m2		R\$ 8,29	0,1000	R\$ 0,829
1006	Raspa Cabeça Acabada	m2		R\$ 8,29	0,0600	R\$ 0,498
1006	Raspa Cabeça Acabada	m2		R\$ 8,29	0,0450	R\$ 0,373
217	LAMINADO PLASTICO LAMA PRETO SIROCCO	m2		R\$ 12,00	0,0218	R\$ 0,262
352	MANTA AGUL.POLYDIM AP 150 LARG. 1.50 PRETO	Mt		R\$ 4,37	0,0770	R\$ 0,336
360	NT AG 100% PES/L.1,50/300 GR/CROMO CIC 300 F01	MT		R\$ 6,05	0,0236	R\$ 0,143
210	ESPUMA PU 10MM	Mt2		R\$ 5,11	0,0111	R\$ 0,057
337	ELASTICO PRETO 10 CM	MT		R\$ 1,11	0,3432	R\$ 0,381
351	NT GR 175 GRAFITE RESINADO CPE 175	MT		R\$ 4,57	0,0344	R\$ 0,157
53	AGROPEL PAPELÃO	m²		R\$ 2,14	0,0111	R\$ 0,024
349	EVA 2,0 MM BCO+NT BCO CAMPRO	Mt2		R\$ 5,75	0,0481	R\$ 0,276
54	AGULHA	Unid		R\$ 0,39	0,0040	R\$ 0,002
302	LINHA 16 COR	Kg		R\$ 42,19	0,0005	R\$ 0,021
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	KG		R\$ 6,55	0,0040	R\$ 0,026
309	LINHA 40 PRETA	Kg		R\$ 39,08	0,0038	R\$ 0,149
338	BIQUEIRA DE AÇO DIM 546	PRS		R\$ 2,05	1,0000	R\$ 2,047
62	SACO EMBALAGEM botas	Kg		R\$ 11,00	0,0100	R\$ 0,110
16	LIXA RESINBOND 241D G36 PNTHREE-MITE 50X444	Unid		R\$ 2,18	0,0040	R\$ 0,009
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	KG		R\$ 6,55	0,0100	R\$ 0,066
314	RETICULANTE 441 ARTECOLA	FR		R\$ 19,91	0,0004	R\$ 0,008
439	SACO DE RAFIA PP 65X95 CM	Kg		R\$ 0,50	0,0318	R\$ 0,016
23	LINHA 40 PRETA NYLON 100% POLI	kg		R\$ 39,08	0,0005	R\$ 0,020
177	COLA PVC BASE 110	Kg		R\$ 5,02	0,0110	R\$ 0,055
266	COLA PVC AM 109	kg		R\$ 5,06	0,0229	R\$ 0,116
289	SOLADO RAMBO	PAR		R\$ 4,86	1,0000	R\$ 4,855
	Total Custo					R\$ 10,835

Fonte: Empresa CouromegaLtda.

A formação dos valores apresentados na tabela é referente à quantidade de couro do tipo Rasa Cabeça Acabada juntamente com os insumos adquiridos de terceiros, determinando o custo de entrada dos materiais e o custo para fabricação de cada unidade.

O material para montagem das luvas envolve a matéria-prima couro do tipo Raspa Drop's Engraxada, que é utilizada na fabricação dos três tipos de luvas analisadas, como mostra a tabela.

Tabela 3 - Material para montagem de luvas de raspas

Cód.			Custo de	Mat.	Custo	Mat.	Custo	Mat.	Custo
Item	MATERIAL	unid	Entrada	RPD-03	RPD-03	RPD-02	RPD-02	RPD-01	RPD-01
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24	0,3150	R\$ 2,91				
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24	0,2500	R\$ 2,31				
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24	0,1000	R\$ 0,92				
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	kg	R\$ 6,55	0,0080	R\$ 0,05				
93	LINHA TRICHÊ20 NATURAL - ALGODÃO	kg	R\$ 23,44	0,0036	R\$ 0,08				
Total custo					R\$ 6,28				
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24			0,3150	R\$ 2,91		
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24			0,1818	R\$ 1,68		
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24			0,1000	R\$ 0,92		
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	kg	R\$ 6,55			0,0080	R\$ 0,05		
93	LINHA TRICHÊ20 NATURAL - ALGODÃO	kg	R\$ 23,44			0,0036	R\$ 0,08		
Total custo							R\$ 5,65		
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24					0,3150	R\$ 2,91
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24					0,0690	R\$ 0,64
1003	Raspa Drop's Engraxada - (Quadra)	m2	R\$ 9,24					0,1000	R\$ 0,92
483	AM 418 (230) ADES SPRAY 14 KG	kg	R\$ 6,55					0,0080	R\$ 0,05
93	LINHA TRICHÊ20 NATURAL - ALGODÃO	kg	R\$ 23,44					0,0036	R\$ 0,08
Total custo									R\$ 4,61

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

O custo unitário das peças é formado pelo custo da quantidade necessária de matéria-prima para fabricação das luvas, agregado ao custo dos materiais adquiridos de terceiros, também na quantidade suficiente para a utilização na fabricação das peças.

3.2.3 Quanto à alocação dos custos de produção

A alocação dos custos refere-se aos setores utilizados pelos produtos em estudo, os quais envolvem a mão-de-obra direta, os benefícios que os colaboradores internos possuem e o consumo de energia gerado para fabricação dos produtos.

Tabela 4 - Alocação dos custos (indiretos)

CENTRO DE CUSTO	DESCRIÇÃO	MÃO DE OBRA	BENEFÍCIOS FUNCION.	ENERGIA E	TOTAL	Total (Por Centro Produtivo)
				LENHA		
	Total Corte de Calçados	R\$ 2.029,10	R\$ 45,68	R\$ 1.746,15	R\$ 3.820,93	R\$ 3.820,93
31	Corte de Calçados	R\$ 2.029,10	R\$ 45,68	R\$ 1.746,15	R\$ 3.820,93	R\$ 3.820,93
	Total Costura de Calçados	R\$ 16.987,60	R\$ 382,39	R\$ 234,45	R\$ 17.604,44	R\$ 17.604,44
41	Costura de Calçados	R\$ 16.987,60	R\$ 382,39	R\$ 234,45	R\$ 17.604,44	R\$ 17.604,44
	Total Montagem de Calçados	R\$ 11.602,96	R\$ 261,18	R\$ 2.184,85	R\$ 14.048,99	R\$ 14.048,99
51	Montagem de Calçados	R\$ 11.602,96	R\$ 261,18	R\$ 2.184,85	R\$ 14.048,99	R\$ 14.048,99
	Total Corte de Luvas	R\$ 5.083,22	R\$ 114,42	R\$ 225,82	R\$ 5.423,46	R\$ 5.423,46
71	Corte de Luvas	R\$ 5.083,22	R\$ 114,42	R\$ 225,82	R\$ 5.423,46	R\$ 5.423,46
	Total Costura de Luvas	R\$ 16.373,55	R\$ 368,57	R\$ 398,71	R\$ 17.140,83	R\$ 17.140,83
81	Costura de Luvas	R\$ 16.373,55	R\$ 368,57	R\$ 398,71	R\$ 17.140,83	R\$ 17.140,83

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

Os dados apresentados nesta tabela envolvem os custos indiretos necessários para a fabricação dos produtos analisados, onde o total por centro produtivo representa a soma desses custos, representando um rateio dos custos relacionado aos setores produtivos.

3.2.4 Quanto à alocação dos custos relacionados ao tempo

A empresa faz uma alocação de custos tendo como base a variável tempo, onde na tabela apresentada utiliza as informações da tabela 3 sobre a alocação dos custos indiretos, para assim ter como resultado o valor do custo minuto de cada centro produtivo.

Tabela 5– Alocação dos custos (tempo)

Código C.C	Centro de Custo Produtivo	Custo por Setor	Nº de Máquinas - Pontos	Total - Minuto	Tempo Improdutivo	Tempo Produtivo	Custo Minuto
	Total Corte de Calçados	R\$ 3.820,93	7,0	92400,0	18480,0	73920,0	
31	Corte de Calçados	R\$ 3.820,93	7,0	92400,0	18480,0	73920,0	R\$ 0,052
	Total Costura de Calçados	R\$ 17.604,44	20,0	264000,0	52800,0	211200,0	
41	Costura de Calçados	R\$ 17.604,44	20,0	264000,0	52800,0	211200,0	R\$ 0,083
	Total Montagem de Calçados	R\$ 14.048,99	17,0	224400,0	44880,0	179520,0	
51	Montagem de Calçados	R\$ 14.048,99	17,0	224400,0	44880,0	179520,0	R\$ 0,078
	Total Corte de Luvas	R\$ 5.423,46	15,0	198000,0	39600,0	158400,0	
71	Corte de Luvas	R\$ 5.423,46	15,0	198000,0	39600,0	158400,0	R\$ 0,034
	Total Costura de Luvas	R\$ 17.140,83	23,0	303600,0	60720,0	242880,0	
81	Costura de Luvas	R\$ 17.140,83	23,0	303600,0	60720,0	242880,0	R\$ 0,071

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

O tempo também é considerado um fator importante no processo produtivo, portanto na tabela acima ele é rateado pelos setores e suas respectivas máquinas, onde as horas

disponíveis são 220 horas em todos os setores, contabilizando o total de minutos, o tempo improdutivo, o tempo produtivo e o seu custo minuto.

3.2.5 Custos operacionais na fabricação das peças:

Os custos operacionais para industrialização das botas envolvem as máquinas necessárias para a fabricação dos produtos, o custo minuto da operação, o fator tempo e o uso par, os custos apresentados são consequência da alocação de custos correspondente ao fator tempo, que resulta no valor para industrialização própria do custo par.

Tabela 6– Custos operacionais da industrialização própria - botas

Material para Montagem de Botas SUPER c/bico aço STROBEL						
CÓDIGO			CUSTO MIN. OPERAÇÃO	FATOR TEMPO	Uso Par	CUSTO PAR
MÁQUINA	MÁQUINA	DESCRIÇÃO OPERAÇÃO				
31	Corte de Calçados	CORTE GASPIA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE TALÃO	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE TALONEIRA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CHANFRAR PEÇAS	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE VISTA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE FORRO VISTA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE FORRO GASPEA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE FORRO TALÃO	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE ESPUMA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE ELASTICO	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE CONTRA FORTE	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	CORTE PALMILHA STROBEL	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
31	Corte de Calçados	COURAÇA	0,0517	0,406	2,0	R\$ 0,042
41	Costura de Calçados	COLAR ELASTICO	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COSTURAR ELASTICO	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COLAR TALÃO E FORRO	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COSTURAR TALÃO	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COLAR VISTA,ESPUMA	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COSTURAR VISTA	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	PASSAR ZIG	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	COSTURAR GASPEA	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
41	Costura de Calçados	PALMILHAR	0,0834	0,406	2,0	R\$ 0,068
51	Montagem de Calçados	ENSACAR CABEDAL	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA BICO	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	MONTAR BICO	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	LIXAR	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA PVC CABEDAL	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA PVC SOLADO	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	REATIVAR	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	PRENSAR	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	DESINFORMAR	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	BLAQUEAR	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	QUEIMAR PONTA LINHA	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	ACABAMENTO FINAL	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
51	Montagem de Calçados	EMBALAGEM	0,0783	0,406	2,0	R\$ 0,064
TOTAL CUSTO INDUSTRIALIZAÇÃO PRÓPRIA						R\$ 1,982
Material p/ Montagem de Bota Elástico c/ Biqueira Aço PU						
CÓDIGO			CUSTO MIN. OPERAÇÃO	FATOR TEMPO	Uso Par	CUSTO PAR
MÁQUINA	MÁQUINA	DESCRIÇÃO OPERAÇÃO				
31	Corte de Calçados	CORTE TALONEIRA	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CORTE GÁSPIA	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CORTE LINGUETA	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CORTE LATERAIS	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CHANFRAR	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CORTE DE PALMILHA	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
31	Corte de Calçados	CORTE DO CONTRA FORTE	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023

31	Corte de Calçados	APLICAÇÃO COURAÇA	0,0517	0,220	2,0	R\$ 0,023
41	Costura de Calçados	COSTURAR TALÃO	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	COSTURAR TALONEIRA	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	COSTURAR DEBRUM	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	FURAR LATERAIS	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	COSTURAR LINGUETA	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	COSTURAR GASPEA	0,0834	0,220	2,0	R\$ 0,037
41	Costura de Calçados	COLOCAR CONTRA FORTE	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	COLOCAR FORMA	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	GRAMPEAR	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA NA PALMILHA	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	PASSAR NO COLARCABEDAL	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	FECHAR BICO	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	FECHAR LATERAL	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	FECHAR TRAZEIRO	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	LIXAR	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA BASE	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	PASSAR COLA PVC CABEDAL	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	COLANOCABEDALEREATIVAR	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	MONTAR CABEDAL/SOLADO	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	RETIRAR FORMA	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	ACABAMENTO FINAL	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
51	Montagem de Calçados	EMBALAGEM	0,0783	0,220	2,0	R\$ 0,034
TOTAL CUSTO INDUSTRIALIZAÇÃO PRÓPRIA						R\$ 0,953

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

A tabela demonstra que para se chegar ao valor do custo par de cada bota torna-se necessário a realização de diversas operações envolvendo as máquinas utilizadas no processo, onde essas operações geram o custo operacional e conseqüentemente o valor final da industrialização própria.

Os custos operacionais para fabricação das luvas têm praticamente o mesmo processo das botas, pois os custos apresentados são deslocados da alocação de custos correspondente ao fator tempo, proporcionando assim o valor do custo par.

Tabela 7- Custos operacionais da industrialização própria - luvas

LUA DE RASPA RPD						
CÓDIGO	MÁQUINA	DESCRIÇÃO OPERAÇÃO	CUSTO MINUTO OPERAÇÃO	FATOR TEMPO	Uso Par	CUSTO PAR
71	Corte de Luvas	CORTE DE PALMA	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CORTE DE POLEGAR	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CORTE DE NESGA	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CORTE DE PUNHO	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CORTE DE REFORÇO	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CORTE DE FITA	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	CLASSIFIC. GERAL	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
71	Corte de Luvas	COLÁGEM REFORÇO	0,0342	0,440	2,0	R\$ 0,030
81	Costura de Luvas	COSTURA REFORÇO	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	COSTURA POLEGAR	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	COSTURA FITA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	COSTURA NESGA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	COSTURA PUNHO	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	FECHAR LUVA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	APARAR LUVA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	VIRAR LUVA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	ENGOMAR LUVA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
81	Costura de Luvas	EMBALAR LUVA	0,0706	0,440	2,0	R\$ 0,062
TOTAL CUSTO OPERACIONAL - POR PAR						R\$ 0,862

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

A tabela acima demonstra os custos operacionais que são relacionados ao custo par dos produtos analisados, ou seja, são os custos agregados no processo de manuseio do produto, seja pela sua alocação para venda, ou pela sua própria venda.

3.2.6 Custos unitários dos produtos:

Os custos gerados para fabricação dos produtos enfim são todos agregados e formam o custo unitário de fabricação de cada peça, como mostra a tabela:

Tabela 8– Custo unitário de produção

CÓDIGO ARTIGO	DESCRIÇÃO	UNID	CUSTO DE MATERIAIS	CUSTO OPERAC.	CUSTO DE PRODUÇÃO
1	SUPER	PAR	R\$ 7,86	R\$ 1,98	R\$ 9,84
2	BIQ	PAR	R\$ 10,83	R\$ 0,95	R\$ 11,79
11	RPD-01	PAR	R\$ 4,61	R\$ 0,86	R\$ 5,47
12	RPD-02	PAR	R\$ 5,65	R\$ 0,86	R\$ 6,52
13	RPD-03	PAR	R\$ 6,28	R\$ 0,86	R\$ 7,15

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

Com base nas tabelas, chega-se ao custo unitário de produção, que corresponde à soma do custo dos materiais e do custo operacional. É a partir do custo unitário que a empresa poderá tomar como base resultados para suas decisões gerenciais, tais como: margem de lucro, preço de venda, comissões, entre outros.

3.2.7 Formação do preço de venda

A determinação do preço de venda é um dos fatores mais importantes para a tomada de decisões a serem implantadas na empresa, com isso, algumas condições influenciam a estabelecer o preço de venda, tais como, mercado, custos, concorrência, entre outros.

Sendo assim, a organização pode tomar como base alguns modelos de decisão de preço de venda que podem colaborar com os proprietários para sua decisão, tais como:

- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelos Custos;
- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelo Mercado;
- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pela Teoria Econômica.

A empresa analisada tem sua formação de preço de venda sob a seguinte perspectiva, como mostra a tabela:

Tabela 9– Formação de preço de venda por unidade

CÓDIGO ARTIGO	DESCRIÇÃO	CUSTO DE PRODUÇÃO	% DE ICMS	% DE PIS-COFINS	% DE COMISSÃO	% DE FRETE	% DE CUSTO FINANCEIRO	TOTAL	PREÇO DE VENDA COM LUCRO ZERO	MARGEM DE LUCRO	SUGESTÃO DE PREÇO DE VENDA
1	SUPER	R\$ 9,84	17,00%	9,25%	5,00%	5,00%	6,00%	42,25%	R\$ 17,04	10,00%	R\$ 20,61
2	BIQ	R\$ 11,79	17,00%	9,25%	5,00%	5,00%	6,00%	42,25%	R\$ 20,41	10,00%	R\$ 24,69
11	RPD-03	R\$ 7,15	17,00%	9,25%	5,00%	5,00%	6,00%	42,25%	R\$ 12,37	10,00%	R\$ 14,97
12	RPD-02	R\$ 6,52	17,00%	9,25%	5,00%	5,00%	6,00%	42,25%	R\$ 11,28	10,00%	R\$ 13,64
13	RPD-01	R\$ 5,47	17,00%	9,25%	5,00%	5,00%	6,00%	42,25%	R\$ 9,48	10,00%	R\$ 11,46

Fonte: Empresa Couromega Ltda.

A tabela demonstra a formação do preço de venda criado pela empresa, dos cinco produtos analisados, tomando como base os dados anteriormente analisados e aplicando a alíquota de ICMS de 17%, o percentual correspondente ao PIS e COFINS DE 9,25%, a comissão dos vendedores de 5%, o frete das mercadorias de 5%, e seu custo financeiro de 6%, que somados resultam no total de 42,25%, o percentual que deve ser aplicado ao custo de produção para determinar o preço de venda com lucro zero, onde a partir desse valor coloca-se a margem de lucro, que nesse caso corresponde a 10%, chegando enfim a sugestão de preço de venda.

3.3 ANÁLISES DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

Como citado anteriormente, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de enorme importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e para se alcançar os objetivos determinados pela empresa.

Segundo Padoveze (2008), o processo de custeamento dos produtos tem como base de informações três elementos: materiais usados no produto, tempo necessário para execução das etapas do processo de fabricação e equipamentos utilizados no processo de manufatura.

Neste tópico é apresentado o cálculo dos custos dos produtos fabricados pela organização utilizando os métodos de custeio por absorção e variável como descrito nos objetivos do trabalho.

3.2.1 Custeio Por Absorção

Na aplicação do custeio por absorção foram utilizadas as quantidades vendidas dos produtos no mês de janeiro de 2011, e o preço de venda unitário obtido através da tabela 8 para determinação da receita de vendas do período. Em relação ao custo do produto vendido foram utilizadas as mesmas quantidades vendidas juntamente com o custo unitário de produção, exposto na tabela 7. As despesas geradas no período, que são aquelas que não possuem relação direta com o produto, estão divididas em administrativas, vendas, tributária, e outras despesas.

Tabela 10- Demonstração do resultado do exercício – por absorção

RECEITA DE VENDAS	QTDE. VENDIDA	PREÇO DE VENDA UNIT.	SUB-TOTAL	TOTAL
BOTAS				
SUPER	34.000	R\$ 20,61	R\$ 700.740,00	
BIQ	21.000	R\$ 24,69	R\$ 518.490,00	
LUVAS				
RPD-01	16000	R\$ 11,46	R\$ 183.360,00	
RPD-02	9000	R\$ 13,64	R\$ 122.760,00	
RPD-03	11000	R\$ 14,97	R\$ 164.670,00	R\$ 1.690.020,00
(-) CUSTOS				
BOTAS				
SUPER	34.000	R\$ 9,84	R\$ 334.560,00	
BIQ	21.000	R\$ 11,79	R\$ 247.590,00	
LUVAS				
RPD-01	16.000	R\$ 5,47	R\$ 87.520,00	
RPD-02	9.000	R\$ 6,52	R\$ 58.680,00	
RPD-03	11.000	R\$ 7,15	R\$ 78.650,00	R\$ 807.000,00
(=) Lucro Operacional Bruto				R\$ 883.020,00
(-) Despesas				R\$ 119.842,83
Administrativas				R\$ 92.549,35
Salários				R\$ 88.960,51
Serviços de Terceiros				R\$ 3.588,84
Tributárias				R\$ 8.969,22
Impostos e taxas				R\$ 8.969,22
Vendas				R\$ 6.774,31
Viagens				R\$ 476,67
Telefone				R\$ 3.252,64
Combustível				R\$ 3.045,00
Outras Despesas				R\$ 12.427,88
Energia Elétrica				R\$ 6.927,93
Água				R\$ 30,00

Material Limpeza				R\$ 156,64
Material de Embalagem				R\$ 1.100,00
Material de Expediente				R\$ 595,00
Material de Manutenção				R\$ 2.256,38
Seguros				R\$ 454,00
Outros				R\$ 30,00
Lucro Operacional Líquido				R\$ 763.177,17

Fonte: Autor.

Como se sabe, no custeio por absorção, os custos fixos são alocados aos produtos fabricados e as despesas, independentemente de serem fixas ou variáveis, são contabilizadas diretamente no resultado do período. Ao calcular o Lucro Operacional Líquido através do custeio por absorção obteve-se o valor de R\$ 763.177,17, referente ao mês de janeiro.

3.2.2 Custeio Variável

Para a análise do custeio variável torna-se necessário a divisão dos custos fixos e variáveis dos produtos, pois ele apropria aos produtos apenas os custos variáveis de produção, sendo os custos fixos lançados diretamente ao resultado, como se fossem despesas.

O custo operacional dos produtos é considerado pela empresa como um custo fixo, portanto diferentemente do custeio por absorção, ele será desassociado dos custos totais de fabricação e serão alocados como despesa do período.

Tabela 11 – Custos operacionais

CUSTO FIXO			
	CUSTO OPERACIONAL	UNIDADES VEND.	TOTAL
SUPER	R\$ 1,98	34.000	R\$ 67.375,86
BIQ	R\$ 0,95	21.000	R\$ 20.011,85
RPD01	R\$ 0,86	16000	R\$ 13.793,40
RPD02	R\$ 0,86	9000	R\$7.758,79
RPD03	R\$ 0,86	11000	R\$9.482,96
TOTAL			R\$ 118.422,86

Fonte: Autor.

Os custos operacionais correspondem as tabelas 5 e 6, dos produtos botas e luvas, respectivamente, associados as unidades vendidas têm-se o custo operacional fixo total do período.

Por fim, para se obter o custo unitário dos produtos vendidos desassociados dos custos

fixos utiliza-se o esses custos subtraídos dos custos fixos relacionados na tabela 11.

Tabela 12– Custos variáveis

PRODUTOS	CUSTO TOTAL	CUSTO OPERACIONAL	CUSTOS VARIÁVEIS
BOTAS			
SUPER	R\$ 9,84	R\$ 1,98	R\$ 7,86
BIQ	R\$ 11,79	R\$ 0,95	R\$ 10,84
LUVAS			
RPD01	R\$ 5,47	R\$ 0,86	R\$ 4,61
RPD02	R\$ 6,52	R\$ 0,86	R\$ 5,66
RPD03	R\$ 7,15	R\$ 0,86	R\$ 6,29

Fonte: Autor.

É importante ressaltar que os produtos possuem apenas custos fixos em seus custos operacionais, pois seus custos de produção envolvem tanto matéria-prima como insumos adquiridos de terceiros que variam de acordo com a produção.

Portanto, para posterior aplicação na utilização do custeio variável é demonstrado os custos fixos totais do período.

Tabela 13– Custos fixos totais

CUSTOS FIXOS TOTAIS	
CUSTOS OPERACIONAIS	R\$ 118.422,86

Fonte: Autor.

No custeio variável, os custos fixos totais são alocados como despesas do período, pois, esse custeio preocupa-se apenas em identificar e apropriar apenas os custos relacionados aos produtos vendidos, sendo eles diretos ou indiretos.

Tabela 14– Demonstração do resultado do exercício - variável

RECEITA DE VENDAS	Quantidade Vendida	Preço de Venda por unidade	SUBTOTAL	TOTAL
BOTAS				
SUPER	34.000	R\$ 20,61	R\$ 700.740,00	
BIQ	21.000	R\$ 24,69	R\$ 518.490,00	
LUVAS				
RPD-01	16000	R\$ 11,46	R\$ 183.360,00	
RPD-02	9000	R\$ 13,64	R\$ 122.760,00	
RPD-03	11000	R\$ 14,97	R\$ 164.670,00	R\$ 1.690.020,00
(-) CUSTOS VARIÁVEIS				
BOTAS				

SUPER	34.000	R\$ 7,86	R\$ 267.184,14	
BIQ	21.000	R\$ 10,84	R\$ 227.578,15	
LUVAS				
RPD-01	16.000	R\$ 4,61	R\$73.726,60	
RPD-02	9.000	R\$ 5,66	R\$50.921,21	
RPD-03	11.000	R\$ 6,29	R\$69.167,04	R\$ 688.577,14
Margem de Contribuição				R\$ 1.001.442,86
(-) Despesas Fixas				R\$ 93.003,35
Salários				R\$ 88.960,51
Seguros				R\$ 454,00
Serviços de Terceiros				R\$ 3.588,84
(-) Despesas Variáveis				R\$ 26.839,48
Material de Embalagem				R\$ 1.100,00
Combustível				R\$ 3.045,00
Impostos e taxas				R\$ 8.969,22
Energia Elétrica				R\$ 6.927,93
Água				R\$ 30,00
Material de Limpeza				R\$ 156,64
Material de Expediente				R\$ 595,00
Material de Manutenção				R\$ 2.256,38
Viagens				R\$ 476,67
Telefone				R\$ 3.252,64
Outros				R\$ 30,00
(-) Custos Fixos				R\$ 118.442,86
Lucro Operacional Líquido				R\$ 763.177,17

Fonte: Autor.

Como mostra a tabela, o custo variável dos produtos vendidos neste método é correspondente apenas aos custos de produção, ou seja, os que estão diretamente ligados ao processo produtivo, que deduzido da receita de vendas do período resulta na margem de contribuição, que dará um suporte para a tomada de decisões gerenciais da empresa, logo após têm-se as despesas fixas e variáveis do período, e os custos fixos, que são apresentados como despesas operacionais.

Exemplificando, pode-se dizer que a empresa tenha vendido 70% de sua produção, obtendo assim uma receita de R\$ 1.183.014,00. Comparando o resultado pelo custeio por absorção com o resultado apurado pelo custeio variável, temos:

Tabela 15 – Demonstração do resultado do exercício - comparação

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
VENDAS BRUTAS	R\$ 1.183.014,00	R\$ 1.183.014,00

CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	R\$ 645.600,00	R\$ 550.861,71
LUCRO BRUTO	R\$ 537.414,00	R\$ 632.152,29
(-) DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS	R\$ 119.842,83	R\$ 119.842,83
(-) CUSTOS FIXOS		R\$ 118.422,86
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 417.571,17	R\$ 393.886,60

Fonte: Autor.

O custo dos produtos vendidos no custeio por absorção é correspondente a 70% dos custos totais de produção, fixos e variáveis. O CPV no custeio variável é igual a 70% dos custos variáveis e os custos fixos foram apropriados como despesas operacionais.

Comparando com o custeio por absorção, o método de custeio variável antecipa a apropriação dos custos fixos ao resultado. Os resultados acumulados, todavia, são iguais nos dois métodos. No custeio por absorção todos os custos fixos foram agregados ao resultado dentro do custo dos produtos vendidos, já no custeio variável os custos fixos são todos apropriados como se fossem despesas operacionais.

Como analisado anteriormente, os princípios contábeis e também a legislação do Imposto de Renda estabelecem a utilização do custeio por absorção, sendo assim o custeio variável adotado para fins gerenciais, principalmente no processo administrativo de tomada de decisão.

4 CONCLUSÃO

A análise apresentada demonstrou que no período analisado o lucro líquido de ambos os métodos foram iguais, isso ocorreu pelo fato de todos os produtos descritos na pesquisa terem sido vendidos, o que gerou apenas uma divergência na alocação dos custos no que se refere a custos fixos e variáveis. Porém no exemplo criado, observa-se que a apuração de lucro líquido é maior na adoção do custeio por absorção, pois no custeio variável os custos fixos devem ser apropriados como despesa do período e na sua totalidade, não importando se a empresa vendeu todos os seus produtos ou não.

A principal diferença entre o custeio por absorção em comparação com o custeio variável é que o primeiro inclui os custos fixos e variáveis como custos ativados, enquanto o segundo considera somente os custos variáveis como custo de produção. O principal reflexo observado na análise dos dois métodos de custeio é:

- Uma apuração do custo unitário maior no custeio por absorção comparando com o custo unitário determinado no custeio variável.

O custeio por absorção satisfaz os princípios contábeis e a legislação tributária (Decreto 3.000, de 26/12/1999), pois classifica os custos totais (fixos e variáveis) como gastos ativados e agregados no resultado como custo do produto vendido a partir do momento em que ocorrer a venda agindo de acordo com o princípio do confronto da realização da receita. Contudo, o custeio variável não atende ao princípio da competência pelo fato do custo fixo ser direcionado ao resultado como despesa, fazendo assim com que o custo fixo de produção afete o resultado do exercício independentemente da venda ou não dos produtos fabricados.

Seja qual for o método de custeio que a empresa aplique, neste período não foi considerada o estoque para determinar a alocação da matéria-prima, dos produtos em processo, dos produtos acabados e conseqüentemente o custo desses estoques para utilização na demonstração do resultado do exercício. Para apurar esta informação nos métodos de custeio seria necessário conhecer os estoques iniciais e finais dos produtos analisados, porém, no período estudado o processo produtivo foi trabalhado por encomenda, portanto, tudo o que foi produzido, foi vendido, o que de certa forma é um benefício para a empresa, pois não lhe gera desperdício.

Com relação às vantagens e desvantagens dos métodos de custeio estudados é importante informar que no custeio por absorção quanto maior for à produção, menor será o custo unitário, pelo fato de que o custo fixo será absorvido pela quantidade produzida. Já no custeio variável, o custo unitário se manterá o mesmo para os diversos níveis de produção.

Portanto, a tomada de decisão com relação ao custeio variável e por absorção pode aprimorar os custos ao produto. Sendo assim, os gestores devem analisar as características específicas de cada método de custeio com a finalidade de verificar aquela que mais condiz com a realidade da empresa para o fornecimento das informações, e que possam dar suporte de forma objetiva ao processo decisivo da empresa, não esquecendo as implicações legais impostas para utilização dos métodos de custeio.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; SANTOS, Ademilton Rodrigues dos. **Práticas de Contabilidade de Custos: uma investigação nas indústrias paranaenses**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1. P. 3-4, 2007.
- BERTI, A. **Custos – uma estratégia de gestão**. São Paulo: Ícone, 2002.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNÍ, Adrinao Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo; TAVARES, Maristela P. Zanella; VALE, Vildomar Pereira do. **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão**. Revista de Economia da UEG, Goiás, v. 2, n. 2, p. 4-5, 2006.
- DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais**. Revista Eletrônica Gestão e Sociedade São Paulo, v. 1, n. 2, p. 2-6, 2007.
- GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GONÇALVES, Isis Pereira; CAETANO, Valdeci José. **Métodos de Custeio: um estudo sobre a aplicação prática das teorias ministradas por instituição de ensino superior de Anápolis – Goiás**, Goiás, v. 1, n. 1, p. 3-4, 2005.
- JUNIOR, José Hernandes Perez; OLIVEIRA, Luiz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

MASSUDA, Júlio César. **Gestão de custos em pequenas empresas industriais de confecções**. Florianópolis, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1 ed. Makron Books, 2001.

MOURA, Herval da Silva. **O Custeio por Absorção e o Custeio Variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?**. Bahia, v. 1, n. 32, p. 2-8. 2005.

NEVES, Silvero das, VICECONTI, Paulo E.V. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 8.ed. São Paulo: Frase, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, C. L.. **Curso básico gerencial de custos**. 1ª reimpr. da 1ª ed. de 2003. São Paulo: Thomson, 2005.

PADOVEZE, C. L. **O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção**. Revista CRC-SP, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

PAIVA, Luis Eduardo. A evolução da contabilidade. Disponível em <www.classecontabil.com.br> acesso em 15 de abril de 2011.

PEREZ JR, J.H; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégia de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

PLANEJAMENTO E TOMADA DE DECISÕES. Disponível em:
<http://pt.scribd.com/doc/2869897/PLANEJAMENTO-E-TOMADA-DE-DECISOES>. Acesso em 09 de abril de 2011.

PRADO, Lauro J. Série empresarial: **Guia de custos**. E-Book: 1º julho 2004, versão 2.
Disponível em: < www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos>. Acesso em: 14 abril de 2011.

PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE, *Resolução CFC 1282/10*. Disponível em
<http://www.portaldacontabilidade.com.br>. Acesso em: 07 de abril de 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Consultoria e análise contábil**. São Paulo: Juruá editora, 2008.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.