GESTÃO DE CUSTOS: UMA NOVA ABORDAGEM PARA REDUÇÃO DE PERDAS NO SISTEMA DE PRODUÇÃO

Rita de Cássia Damásio Silva[1]
Andreia Aparecida Borges[2]

RESUMO

O presente artigo apresenta uma série de reflexões sobre novas visões detectadas no momento da implantação de sistemas de gestão de custos nas organizações. Analisando a forma como são tratados os custos, verificou-se a necessidade de novos parâmetros de análise dos custos que contemplem as perdas no sistema de produção. Desta forma, este trabalho visa propor a definição de novos princípios de custeio ainda não consolidados, enfatizando na importância deste para as avaliações de custos nas empresas. Essas dificuldades, em algumas situações, podem ser decorrentes de questões visão gerencial acerca deste, até a compreensão das características dos diversos métodos disponíveis, a ideia é propor novos conceitos e trazer uma nova abordagem aos usuários da gestão de custos. Por fim, podem ocorrer obstáculos internos que surgem no momento da implantação do sistema de custos na organização, porém tudo é pra o beneficio da organização.

Palavas-chave: Gestão de custos. Gestão.

ABSTRACT

This article presents a series of reflections on new views detected when implementing cost management systems in organizations. Analyzing the way costs are defined, there was a need for new cost analysis parameters that include the reduction in the production system. Thus, this work aims to define new control principles that have not yet been consolidated, emphasizing the importance of this for cost estimates in companies. These difficulties, in some situations, can cause problems of managerial view on this, until the understanding of the resources of the various available methods, one idea is to propose new concepts and create a new approach for users of cost management. Finally, there may be internal obstacles that arise when the cost system is implemented in the organization, but everything is for the benefit of the organization.

Key-words: Costs management. Management.

1. Introdução

[1] Rita de Cássia Damásio Silva. Graduando em Ciências Contábeis. Faculdade Santa Rita de Cássia- IFASC
E-mail: ritadecassia_damasio@hotmail.com
[2] Andreia Aparecida Borges. Mestra em Planejamento e Desenvolvimento Territorial pela PUC-GO
E-mail: andreiaa_borges@hotmail.com

Diante dessa realidade em questão, pequenas, médias e grandes empresas carecem de ferramentas eficientes, para serem utilizadas nos processos de gestão dos negócios. Uma importante ferramenta é a boa gestão de custos, esse é o caminho mais eficaz para a boa gestão, controlando os custos. Em qualquer circunstância, é sempre possível conter custos, seja pela racionalidade das tarefas, pelo combate implacável aos desperdícios e pela eliminação dos gastos desnecessários.

De acordo com Bassani, Santos e Marçal (2015, p. 3) "A contabilidade de custos surgiu a partir da contabilidade financeira diante da imprescindibilidade de analisar e mensurar os estoques das entidades industriais. " Durante muito tempo a Contabilidade de Custos se constituiu em fator limitador para as demonstrações de sua habilidade em assessorar os usuários internos acerca de decisões gerenciais.

Segundo Leone (2000, p. 21), a visão gerencial dos custos completa-se no momento em que visualizamos custos na empresa e/ou instituição como um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumulados de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais. Portanto devido à grande importância da existência de um sistema e um planejamento de custos, para que os mesmos sejam alocados, distribuídos e rateados aos seus respectivos produtos ou prestação de serviço, no momento de sua realização, apresenta-se neste estudo a proposta de implantação de um sistema de custos.

Portando, diante dos argumentos expostos, o eixo norteador da pesquisa é: Quais as diferenças estruturais entre os métodos de custeio por Absorção e o custeio Variável ou gerencial e seus principais impactos no processo de tomada de decisões gerenciais?

Os objetivos da pesquisa estão diretamente ligados no que se pretende chegar com o estudo proposto. Sendo que o objetivo geral é demonstrar as diferenças estruturais entre os métodos de custeio por absorção e o método de custeio variável, mostrando as diversas análises e indicadores que podem ser avaliados no processo de tomada de decisões gerenciais dentro de uma entidade.

Este estudo pode ser justificado em duas dimensões. A primeira delas, a Teórica, é centrada na gama considerável de pesquisas existentes que tentam demonstrar as vantagens e desvantagens de cada um dos métodos de custeio abordados nesta pesquisa. Por exemplo, Dutra (2004, p. 244) disserta que "O custeio direto ou variável é de extrema utilidade e amplamente utilizado na determinação da viabilidade econômico-financeira de um empreendimento, na elaboração de orçamento flexível (ou variável). " Todavia Martins (2015) ressalta que o método do custeio por absorção tem como um de seus propósitos o

atendimento às exigências legais e às normas e padrões de Contabilidade relativas à valoração de estoques nas demonstrações contábeis elaboradas para usuários externos. Diante do exposto pode ser observado uma oposição conceitual entre os argumentos apresentados. No campo prático o tema justifica-se pelo ganho de competitividade que as empresas ganham ao administrarem de maneira correta os seus custos, utilizando as ferramentas contábeis e gerenciais e determinando de forma correta a precificação dos seus produtos. Eis a justificativa da presente pesquisa.

Este estudo é caracterizado em relação ao objetivo sob uma vertente. Essa vertente é a análise descritiva. A análise é considerada descritiva quando não há exploração de variáveis por parte do pesquisador, tão somente a descrição e análise de fatos inerentes a suas variáveis. No método descritivo serão analisadas as estruturas dos métodos de custeio abordados e serão identificadas suas diferenças estruturais. Por sua abordagem qualitativa dispensa o uso de população ou amostras. Nesse sentido os procedimentos para coleta de dados sumarizam-se na identificação da estruturação de custos no âmbito de uma demonstração de resultados com base no arcabouço legal, especificamente citado nas leis 6.404/76 e reformulado pela Lei 11.638/2007. As análises centram-se na composição das estruturas de custos pelos métodos absorção e gerencial para demonstrar a gênese das diferenças entre ambos.

1.1 Gestão de Custos

Conceitualmente custo é o gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. É o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem, desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização (Dutra 2003).

Durante muito tempo a Contabilidade de Custos se constituiu em fator limitador para as demonstrações da sua habilidade em assessorar os usuários internos acerca de decisões gerenciais (Santos, Schmidt e Pinheiro, 2006). Hoje as mais novas e provavelmente mais importantes tarefas da Contabilidade de Custos contemplam controle e decisão (MARTINS, 2006).

Para Martins (2006), a interação com a cadeia de valor como um todo, permite, além da empresa atingir os custos ideais, que ela desenvolva uma estratégia completa no sentido de melhoria no produto tanto para empresa quanto para o meio em que se insere.

Neste contexto, existem diversas ferramentas e metodologias utilizadas pela Contabilidade de Custos, que objetivam guiar e auxiliar os gestores na elaboração de

estratégias e na tomada de decisão. O processamento das informações pela Contabilidade de Custos possibilitará efetuar diversas estimativas e análises a respeito de oportunidades e riscos futuros, orientando dessa forma, a alta administração em suas escolhas e rumos a serem tomados.

Para Santos, Schmidt e Pinheiro (2006):

> "A gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Nesse aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa capazes de comprometer sua vantagem competitiva em relação aos competidores." (Santos, Schmidt e Pinheiro, 2006)

Diante disso, podemos considerar que o bom desempenho das organizações está intimamente ligado ao conhecimento do seu nicho de mercado e o mapeamento do seu processo produtivo sendo dessa forma necessário que as organizações possuam completo entendimento e acesso as informações relativas aos custos. SÁ (1995) define custos como tudo o que se investe para conseguir um produto, um serviço ou uma utilidade (no sentido amplo). Esse autor afirma, também, que a maioria dos mestres entende por custos as aplicações, para mover a atividade, seja direta ou indiretamente, feitas na produção de bens de vendas. Para Leone (1997), custos referem-se ao valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos.

1.2 Sistemas de Custeio

São dois os fatores que uma empresa pode escolher que vão determinar o tipo de custeio. A empresa pode optar pelo sistema de acumulação de custos por Ordens de Produção ou sistema de acumulação de custos por Processo.

> Quanto à forma, principal responsável pela distinção, basta lembrar que se a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua (um ou vários), fundamentalmente para estoque, isto é, para venda, terá já caracterizada sua natureza; a produção contínua pode ser pura ou discreta, esta última quando sujeita a modificações em termos de volume, tempo de processamento etc. Se produz atendendo a encomendas dos clientes ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua, já se terá incluído entre as de Produção por Ordem. A produção intermitente (produção por ordem) pode ser repetitiva ou não repetitiva; neste último caso, quando as ordens são muito diferentes umas das outras, tais como encomendas e projetos específicos. (MARTINS, 2010, p. 144).

Quadro 1 - Diferenças entre os sistemas de custeio por Processo e Ordem de Produção

Acumulação por Ordem de Produção	Acumulação por Processo
1. As ordens de produção são executadas a cada período, cada qual com especificações diferentes;	1. Um único produto é fabricado continuamente ou por vários períodos. Todas as unidades fabricadas são iguais.
2. Os custos são acumulados, de forma individual;	2. Os custos são acumulados por departamentos.
3. O custo unitário é calculado por ordem	3. Os custos unitários são calculados por departamento.

Fonte: Elaboração própria com base em Souza (2016, p. 230).

Conforme explanado no Quadro 1, no sistema de custeio por processo os custos são acumulados pelos vários departamentos que o mesmo percorre durante o processo produtivo, por critérios de rateio, enquanto no sistema de custeio por ordem de produção os custos são acumulados de forma individual, ademais, os custos unitários são calculados por cada ordem de produção emitida. No sistema de custeio por processo, os custos unitários são acumulados por departamentos, ademais, um único produto é fabricado continuamente por vários períodos, mesmo não havendo encomendas, portanto, a produção acabada é destinada aos estoques. Frente a isso, no sistema de custeio por ordem de produção, a produção é feita de acordo com as encomendas feitas.

No caso da Agroindústria Nutrição Ltda., o sistema de custeio é por ordem de produção, onde são atendidas encomendas feitas por meio de contratos de parceria, onde são gerados pedidos de venda conforme acordados em contratos, com todas as quantidades e valores especificados antecipadamente.

1.2.1 Sistema de custeio por Ordens de Produção

De acordo com Kruger (2011, p. 31) "no sistema de custos por Ordem de Produção, cada custo é acumulado separadamente de acordo com os critérios de rateio específicos em cada ordem de produção, para definir o custo total do produto". Pelo sistema de acumulação de custos por Ordem de produção os elementos que compõe os custos são acumulados diretamente nas Ordens, que geralmente são emitidas pelo setor de Planejamento e Controle da Produção. Estas ordens específicas são denominadas de ordens de produção e são emitidas para o início da execução do serviço ou produção.

A Ordem de Produção é feita com um formulário que contém a encomenda e as especificações desta, e que contém também o custo da matéria-prima, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de fabricação, também denominados Gastos Gerais de Fabricação.

> 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. Como exemplos de

> empresas que trabalham com produção sob encomenda, pode-se citar uma marcenaria que comercialize móveis de acordo com o projeto e especificações dos clientes ou uma oficina mecânica de concessionária de veículos, que geralmente costuma executar os mais diferentes serviços (chaparia, pintura, mecânica etc.), empregando várias quantidades de recursos (homens-hora, tintas, peças etc.). (Bruni, 2012, p. 101).

O sistema de ordem de produção apresenta certas vantagens conforme citado por Vieira, Maciel e Ribas (2009, p. 9): "[...] apuração do lucro após o término da produção, as ordens de produção anteriores servem de base para a elaboração de planilhas orçamentárias para produtos semelhantes; controle dos custos de produção sem inventários dispendiosos [...]. "

Conforme apresentado acima, o sistema de acumulação de custos por ordens de produção apresenta determinadas vantagens, mas também tem suas desvantagens de acordo com Vieira, Maciel e Ribas (2009) como o fato de a empresa conhecer quais são seus reais custos de produção apenas quando todas as ordens de produção estiverem encerradas. O sistema de custeio por ordens de produção permite que a Agroindústria consiga relacionar os custos orçados e realizados, facilitando o controle interno agroindustrial.

1.2.2 Sistema de custeio por Processo

Conforme Padoveze (2007, p. 328) "num sistema de custeamento por processo todos os custos de um período de tempo, como um mês, são coletados sem nenhuma tentativa de atribuir esses custos a unidades específicas do produto. " Assim de acordo com Padoveze (2007) são reunidos todos os custos do período e o total de produtos trabalhados. Dessa forma, o custo unitário de cada processo é obtido por meio da divisão dos custos totais pelo total de unidades.

De acordo com Bruni (2012, p. 93) o sistema de acumulação de custos por processo é definido por tipo de gasto e agrupado por processos específicos. Em seguida os custos são enviados às unidades produzidas, através dos processos específicos.

No sistema de custeio por processo são identificados todos os processos que estão envolvidos no processo produtivo de P.A., é quando ocorre o custeamento de todos os processos. Existem determinados ambientes onde o sistema de acumulação de custos por processo é trabalhado, especialmente em ambientes de produção contínua:

> A) Na indústria de manufatura: farmacêutica, química e petroquímica, bebidas, cimento, celulose e papel, petróleo e seus derivados, açúcar e álcool, eletrônicos, geração de energia etc.;
> B) No setor de prestação de serviços: transporte de passageiros (custo por milha-poltrona, por exemplo), radiografias, exames laboratoriais, vacinação, hemocentros, entrega de documentos, acolhimento de depósitos bancários, recebimento de contas, compensação de documentos bancários, serviços de telefonia fixa e móvel etc. (MARTINS e ROCHA, 2015, P. 47).

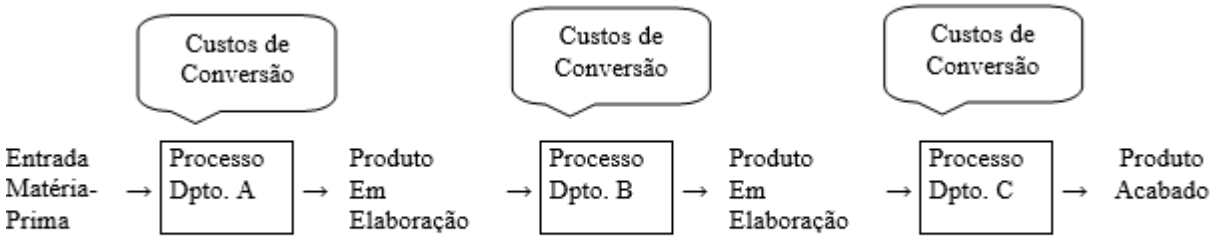

Figura 1 - Processamento Sequencial por Departamentos
Elaboração própria conforme Bruni (2012).

Como é demonstrado na Figura 1, o sistema de acumulação de custos por processo reflete todo o processo de produção em todos os centros de custos que são envolvidos no processo produtivo. Os custos vão sendo acumulados em cada um dos três setores pelo qual a produção perpassa, desde a entrada da matéria-prima na linha de produção até a conclusão da produção do Produto Acabado.

Quando o produto segue para o processo seguinte de sua fabricação, leva consigo o custo inicial, acumulando-se com o processo atual, e obtendo-se o custo unitário acumulado até o processo em questão. Esse fluxo vai até a conclusão do produto ao final de todos os processos.

2 Resultados e discussões: Métodos de custeio por absorção e custeio variável.

Para fundamentar este estudo, é necessário conhecimento dos métodos de custeio abordados na temática e problematização, pois deverão ser verificadas as diferenças estruturais de cada método e seu impacto direto na margem de lucro bruto da Agroindústria Nutrição Ltda.

De acordo com Martins (2010, p. 37) o "Custeio por Absorção" é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. " O método de custeio por absorção consiste em apropriar os custos de produção ao produto acabado (P.A.), no final da ordem de produção. Tanto os custos variáveis quanto os gastos gerais de fabricação são alocados ao custo do produto final. O método de custeio por absorção está contemplado pelo Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração de estoques, nos itens 12 a 14.

> 12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase

> diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.
> 13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada. (Alterado pela Revisão CPC 03).
> 14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo. (CPC 16, 12 – 14).

O método de Custeio Variável de acordo com Dantas (2015, p. 54) “Exige para a sua aplicabilidade, que haja a formação do custo unitário, o qual agrega informações relativas aos materiais diretos, mão-de-obra direta e outros castos variáveis”.

Bastante utilizado pelas empresas, até mesmo pelo seu aspecto legal, o método de custeio por absorção respeita os Princípios da Contabilidade. Conforme cita Leone (2012, p. 242) “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. ” Os custos indiretos são alocados, ou debitados nos produtos acabados via critérios de rateio, que são estabelecidos pela Agroindústria.

2.1 Diferenças estruturais entre os métodos de custeio por absorção e custeio variável.

Custo é definido como a expressão monetária dos recursos utilizados para a produção de certo produto. Os métodos de custeio têm como finalidade principal, a atribuição de valores aos produtos. Para Padoveze (2006, p. 4) "Podemos, [...], definir genericamente custos como sendo a mensuração econômica dos recursos [...] adquiridos para a obtenção e a venda dos produtos e serviços da empresa. [...], custo é o valor pago por alguma coisa. "

A escolha pelo método de custeio é independente do sistema produtivo adotado pela Agroindústria, mas, por outro lado, é dependente do tipo de informação que os gestores das entidades empresariais, industriais e agroindustriais querem obter para poderem tomar suas decisões. A fundamentação dada por Padoveze (2006) disserta que a questão dos custos, que irão compor os custos dos bens finais produzidos, está relacionada à maneira como serão classificados os custos diretos e variáveis e os custos indiretos e fixos.

> O custeio por absorção surgiu no início do século passado e se encaixava perfeitamente ao paradigma da época fordista – taylorista. O foco do custeio por absorção é o denominado chão-de-fábrica e, por isso, pode ser considerado como uma ferramenta eficaz para o controle e redução dos custos de processo. Com tal sistema de custeio, a empresa adquire certa matéria-prima e a transforma em produto através de um processo, ao longo do qual cargas de custos vão sendo somadas ao custo inicial da matéria-prima. (VIEITA, 2015, p. 2).

Segundo Machado (2015, p. 327) "o Custeio de Absorção é derivado da apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, sendo que todos os gastos são divididos entre/para todos os produtos fabricados [...]. " Conforme Martins (2010) este método de custeio obedece aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e devido a isso é adotado pelo fisco e para a realização de auditoria externa.

O primeiro passo para a apuração dos custos – ao se fazer a utilização do método de custeio por absorção – é separar as despesas, os custos e investimentos. As despesas não são apropriadas ao custo dos produtos acabados. Quanto aos custos fixos, estes são classificados como gastos gerais de fabricação.

> A palavra absorção é utilizada há muito tempo, basicamente em virtude da ideia de que, após a apuração do custo unitário dos produtos e serviços com os custos diretos e variáveis, há a necessidade de que os produtos e serviços também "absorvam" os demais custos indiretos, para que se tenha uma ideia do custo unitário total, ou seja, um valor de custo unitário com todos os custos apropriados aos produtos e serviços. O principal método de custeio por Absorção é o que recebe este mesmo nome, já que é matriz de outros conceitos de Absorção e é o método que é aderente aos Princípios fundamentais de contabilidade utilizados praticamente em todo o mundo, tanto pela legislação comercial quanto pela fiscal. (PADOVEZE, 2006, P. 74).

O custeio variável, de acordo com Marinho (2014, p. 20) também denominado custeio direto. "Surgiu como uma alternativa para apuração dos custos, devido a dificuldades na apropriação dos custos fixos aos produtos. Esse método de custeio é utilizado para fins gerenciais de tomada de decisões. Não é aceito pela legislação Brasileira para fins fiscais."

Para que possam ser apurados os custos pelo método de custeio variável, também chamado gerencial, a metodologia aplicada é a utilização apenas dos custos variáveis, alocando-os ao custo unitário da produção acabada. Conforme argumento de Schultz, Silva e Borgert (2008) o método de custeio variável anda em contramão com os princípios contábeis e a legislação fiscal brasileira, a qual faz a exigência da apropriação de todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, aos produtos acabados. Nesse sentido, o método de custeio variável, teria como sua finalidade principal, oferecer aos gestores da Agroindústria, informações para a tomada de decisões gerenciais a curto prazo.

De acordo com Abbas (2012, p. 148) enquanto no custeio por absorção [...] os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável [...] apenas os custos variáveis [...] irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), sejam diretos ou indiretos.

Algumas das diferenças estruturais entre os dois métodos de custeio abordados nesta pesquisa são tratadas no quadro a seguir que apresenta diferenças como a variação do resultado, utilização ou não de métodos de rateio e apresentação da margem de contribuição, indicador utilizado para tomada de decisões gerenciais.

Quadro 1 - Particularidades dos métodos de custeio

Custeio por Absorção	Custeio Variável
1. Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto.	1. Apenas os custos variáveis são considerados.
2. O resultado varia em função da produção.	2. O resultado varia em função das vendas.
3. É necessário a utilização de métodos de rateio, muitas vezes arbitrários, para atribuir os custos fixos aos produtos.	3. Não se utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesas e não como custo do produto.
4. É possível estabelecer o custo total unitário dos produtos.	4. Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis.
5. Não identifica a margem de contribuição dos produtos.	5. Identifica a margem de contribuição unitária e global.
6. Importante para decisões de longo prazo.	6. Importante para decisões de curto prazo.

Fonte: Elaboração própria com base em Moura (2005).

Conforme explanado no quadro acima existem diferenças estruturais entre os métodos de custeio por absorção e o método de custeio variável que impactam diretamente no processo de tomada de decisões fundamentais para a Agroindústria. Dentre essas diferenças é destacado o resultado, onde

a variação se dá na produção pelo método de custeio por absorção, enquanto no custeio variável a variação se dá em função das vendas.

De acordo com o apresentado, no custeio direto, ou variável, são considerados apenas os custos diretos de fabricação dos produtos, sendo o custeio direto baseado na margem de contribuição, resultado utilizado para tomada de decisões gerenciais tendo como base a diferença entre as receitas totais e a soma dos custos variáveis e das despesas variáveis.

O aspecto mais importante da estruturação dos métodos de custeio por absorção e variável é a identificação da margem de contribuição, que se dá pela subtração da Receita Total pelos Custos Variáveis mais as Despesas Variáveis. Nesse sentido, a demonstração de resultado do exercício, é elaborada em dois formatos:

Quadro 2 - DRE Comparativa por método de custeio

DRE – Contabilidade Fiscal/Financeira	**DRE – Contabilidade Gerencial**
Receita Operacional Bruta	Receita Operacional Bruta
(-) Tributos, Devoluções e Abatimentos	(-) Tributos, Devoluções e Abatimentos
= Receita Operacional Líquida	= Receita Operacional Líquida
(-) Custo dos Produtos Vendidos	(-) Custo dos Produtos Vendidos
= Lucro Bruto	= Margem de Contribuição Produtiva
(-) Despesas Comerciais	(-) Despesas Operacionais Diretas e Variáveis
(-) Despesas Administrativas	= Margem de Contribuição Operacional
= Lucro Operacional	

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com o apresentado no Quadro 2, na demonstração de resultado do exercício Contábil Gerencial, onde é utilizado o método de custeio variável é apurada a margem de contribuição, em primeiro momento produtiva, referente ao processo produtiva; e em seguida apresenta-se a margem de contribuição operacional, sendo deduzidas as despesas variáveis referentes às vendas da produção acabada.

Quanto à forma de apresentação da demonstração de resultado do exercício (DRE), o CPC 00 (R1), que está correlacionado com às Normas Internacionais de Contabilidade - The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB - BV 2011 Blue Book), cita que:

> 4.27. As receitas e as despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo a serem prestadas informações relevantes para a tomada de decisões econômicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade daqueles que não surgem. Essa distinção é feita considerando que a origem de um item é relevante para a avaliação da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. Por exemplo, atividades incidentais como a venda de um investimento de longo prazo são improváveis de voltarem a ocorrer em base regular. Quando da distinção dos itens dessa forma, deve-se levar em conta a

> natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades usuais de uma entidade podem não ser usuais em outras entidades.
> 4.28. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir a performance da entidade, com maior ou menor grau de abrangência dos itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido. (CPC 00, R1, 2011).

3 Conclusão

Este estudo perpassou pela demonstração das diferenças estruturais existentes entre os métodos de custeio por Absorção e Custeio Variável, que também pode ser denominado gerencial. O foco do estudo foi apresentar os aspectos que tornam os dois métodos distintos, estabelecendo um paradoxo entre os dois. Porém, os mesmos aspectos que tornam esses dois métodos distintos, também podem ser utilizados para tomada de decisões gerenciais dentro de uma entidade industrial.

Diante dos argumentos expostos – tendo como referencial teórico estudiosos dedicados aos métodos de custeio como Elizeu Martins e René Gomes Dutra, que contribuíram com relevantes pesquisas referentes à temática abordada neste estudo – pode-se dizer que a diferença entre os métodos de custeio está no tratamento dados aos custos indiretos que no modelo por absorção são incorporados aos produtos via critérios de rateio.

Diferentemente do método de custeio por absorção, o método de custeio variável trata dos custos indiretos como despesas variáveis. São incorporados aos custos dos produtos acabados apenas os custos diretos, ou seja, as matérias-primas e a mão de obra direta. Os custos indiretos são classificados como despesas variáveis.

De acordo com as referências bibliográficas analisadas neste estudo chega-se ao resultado de que as entidades podem fazer uso dos dois métodos de custeio, sendo que o método de custeio por absorção atende às normas contábeis brasileiras e aos órgãos de fiscalização, mas que, através da determinação da margem bruta e da margem operacional líquida, que são utilizadas para a tomada de decisões de curto prazo.

Fazendo a utilização do método de custeio variável, para que os gestores possam ter uma visão gerencial de seus empreendimentos, podem ser utilizados para a tomada de decisões indicadores como a margem de contribuição produtiva e a margem de contribuição operacional, essenciais para tomada de decisões de curto prazo. A margem de contribuição pode ser analisada para cada produto que a empresa possui em seu portfólio ou, até mesmo ser

analisada em âmbito global, onde a empresa fará o cálculo para todos os seus produtos em somatória.

Diante dos argumentos expostos, tanto na forma de abordagens teóricas quanto no estudo de caso desenvolvido propõe-se novos estudos que apresentem relações de grandeza de lucro por cada sistema de custeio e o montante de estoque de produtos acabados. Ainda assim este estudo contribuiu para apresentar as diferenças de cálculo de ambos os métodos para que se possa validar em qualquer empreendimento a melhor aplicação deles.

REFERÊNCIAS

BASSANI, M. M. V.; SANTOS, B. M.; MARSAL, E. P. **Procedimentos básicos para implantação de custeio**. Disponível em: http://conic-semesp.org.br/anais/files/2015/trabalho-1000019976.pdf. Acesso em: 02/04/2020.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Comitê de pronunciamento contábil** 00 (R1), 2011. Disponível em: http://www.cpc.org.br/CPC. Acesso em: 02/04/2020.

CUNHA, Marília Caroline Freire. FERNANDES, Maria Sueli Arnoud. **A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda**. X Encontro de Iniciação à Docência. UFPB – PRG. Disponível em: http://www.prac.ufpb.br/anais/IXEnex/iniciacao/documentos/anais/7.TECNOLOGIA/7CCSADFCMT01.pdf. Acesso em: 25/02/2020.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática / René Gomes Dutra. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle / George S. G. Leone. – 3/8ª – São Paulo : Atlas, 2012.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.

MACHADO, A.P.W.; MOTTA, M.E.V. da; CAMARGO, M.E.; ZANANDREA, G.; PRUSCH, R.V.F.; MENEGOTTO, M.L.A.; GILIONI, L.M. **Métodos de custeio por absorção e variável**: estudo de caso no sistema de integração de suínos da cooperativa Ouro do Sul/RS, 2015. Disponível em http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v11/K%2016%20variavel.pdf. Acesso em 28/02/2020.

MARINHO, Danilo Duarte. **Sistema de custeamento variável e absorção**: um estudo com base nos custos de criação e engorda de tilápias no município de Apodi (RN)./ Danilo Marinho Duarte -- Mossoró, 2014. Disponível em: http://www2.ufersa.edu.br/portal/view/uploads/setores/200/Danilo%20Duarte%20Marinho.pdf. Acesso em 16/01/2020.

MARTINS, Airton. **A gestão de custos e o desenvolvimento empresarial**: um estudo de

caso na RGB Indústria Metalúrgica Ltda. Dissertação de mestrado apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8434/000318067.pdf. Acesso em 15/01/2020.

MARTINS, Eliseu. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas / Eliseu Martins, Welington Rocha. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos** / Martins, Eliseu. – 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MOURA, Herval da Silva. **O custeio por absorção e o custeio variável**: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa. Feira de Santana-BA, 2005. Disponível em: http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o_custeio_por_absorcao_e_o_custeio_variavel.pdf. Acesso em: 15/01/2020

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez Perez; COSTA, Rogério Guedes.**Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 322 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez PEREZ**. Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.

OLIVEIRA, A. C. et al. **A contabilidade de custo como importante ferramenta de gestão para a empresa. Diálogos em Contabilidade**: teoria e prática (Online), v. 1, n. 3, edição 1, jan./dez. 2015. Disponível em: http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/dialogoscont/article/download/1241/909. Acesso em: 26/02/2020.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil / Clóvis Luís Padoveze. – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

PINZAN, Anderson Ferreira. Métodos de custeio e seus propósitos de uso: uma análise por meio de estudo de casos múltiplos. / Anderson Ferreira Pinzan. - São Paulo, 2013. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25072013-145836/pt-br.php. Acesso em: 27/02/2020.

SOUZA, Paulo Vitor Souza de. Acumulação de custos por processo: uma proposta em uma siderúrgica. Universidade Federal Rural da Amazônia. Manaus, 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/305217865. Acesso em 30/09/2018. Acesso em 27/03/2020.

VIEIRA, E. P.; MACIEL, E. R.; RIBAS, M. A relevância da gestão de custos e sua efetividade no sistema de informações contábil gerencial. Disponível em: https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/11703/6911. Acesso em: 28/10/2018.