

CONTABILIDADE DE CUSTOS: UMA FERRAMENTA PARA GESTÃO EMPRESARIAL

Alcione Cabaline Gotardo¹

RESUMO

No mundo globalizado em que as empresas estão inseridas, faz com que busquem diariamente instrumentos que visam agilidade no processo de tomada de decisões. E um dos instrumentos que auxilia as organizações neste âmbito é a contabilidade de custos, objetivando suprir a gestão empresarial no que tange a um controle interno capaz de ilustrar a competência operacional no desenvolvimento da atividade fabril e de prestação de serviços dessas organizações.

Palavras-Chaves: Contabilidade; Gestão empresarial; Custos.

ABSTRACT

In the world globalization that the companies are inserted, seek daily instruments to work with agility in the process to make decisions. Also, one of the instruments that help the organizations in this situation is the accounting of costs, aiming to supply the business administration to an internal control capable to illustrate the operational competence in the development of the industrial activity and of services rendered of those organizations.

Key-word: Accounting; Business administration; Costs.

1INTRODUÇÃO

No mundo globalizado em que as empresas estão inseridas, faz-se necessário que se busquem diariamente instrumentos que visem à agilidade no processo de tomada de decisões. E um dos instrumentos que auxilia as organizações neste âmbito é a contabilidade de custos, objetivando suprir a gestão empresarial no que tange a um controle interno, capaz de ilustrar a competência operacional no desenvolvimento da atividade fabril e da prestação de serviços dessas organizações.

Assim, o presente artigo aborda a relevância da contabilidade de custos no processo de tomada de decisões.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia-UNIVEN, Especialista em Gestão Empresarial pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia-UNIVEN, Especialista em Didática do Ensino Superior pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia-UNIVEN, Coordenadora de Curso e Professora da Faculdade Capixaba de Nova Venécia – UNIVEN.

Segundo Derbeck e Nagy (2001, p. 13), “a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”.

A importância da apuração correta e legítima dos custos não só nas empresas de manufatura, como no comércio e no serviço, que auxiliam nos sistemas de informações contábeis, essenciais no desenvolvimento operacional, determinando custos e preços dos produtos e serviços.

Torna-se imprescindível adentrar nessa área de grande sustentação e controle para as empresas, desvendando seus caminhos e alcançando seus objetivos. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa bibliográfica por meio de livros, revistas etc para fundamentar o tema em ápice.

Segundo Andrade (2001, p. 42), “todos os documentos bibliográficos constituem-se em fontes primárias ou secundárias”.

Fontes primárias são constituídas por obras ou textos originais, materiais ainda não trabalhados, sobre determinado assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre aquele determinado assunto. (ANDRADE, 2001, p. 43).

E as fontes secundárias para Andrade (2001, p. 43), “refere-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constitui-se em fontes de pesquisas bibliográficas”.

Inicia-se o presente artigo com uma abordagem sobre os conceitos fundamentais para a contabilidade de custos, bem como o relacionamento da contabilidade de custos com a contabilidade financeira; seus elementos básicos; algumas nomenclaturas de custos; objetos, objetivos e finalidades da contabilidade de custos; bem como a classificação dos custos. Em seguida, destacam-se os métodos de custeio e seus efeitos sobre o lucro e no processo de decisão. Adiante, se faz necessário descrever sobre o sistema de acumulação de custos; alocação de custos; perdas; e sucatas. Na seqüência, uma análise de custo/volume/lucro. E, por último a escolha de um sistema de custos.

2 DESENVOLVIMENTO

Para compreender o objeto de estudo, vale mencionar alguns conceitos fundamentais, tais como se destacam a seguir.

2.1 CONTABILIDADE

Segundo Marion (2003, p. 25), “a contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Derberck e Nagy (2001, p. 13), relatam que “a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação”.

2.3 GASTOS, INVESTIMENTOS, DESPESAS, PERDAS E CUSTOS.

Terminologias mais utilizadas na contabilidade de custos para direcionar os gastos da empresa.

2.3.1 GASTOS

Para Wernke (2004, p. 11 e 12), é um termo usado para:

Definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. É um conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto poder ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou a alguma forma de consumo (como custo ou despesa, quando será registrado em conta de resultado).

Neste caso, a compreensão que se define, é que os gastos generalizam um ou qualquer esforço que a empresa adquire e que resulta num produto ou serviço.

2.3.2 INVESTIMENTOS

Wernke (2004, p. 11 e 12), define os investimentos como:

Gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. Enquadram-se nessa categoria, por exemplo, as aquisições de ativos, como estoques e máquinas. Nesses casos, por ocasião da compra, a empresa desembolsa recursos, visando a um retorno futuro sob a forma de produtos fabricados.

Diante do exposto, qualquer imobilizado e matéria-prima adquirida serão classificadas contabilmente como investimentos de benefícios futuros, até mesmo os maquinários fabris, exceto o valor de seu desgaste com o passar do tempo, que neste caso será custos.

2.3.3 DESPESAS

Wernke (2004, p. 11 e 12), descreve que as despesas:

O valor dos bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas, de forma voluntária. Esse conceito é utilizado para identificar os gastos não relacionados com a produção, ou seja, os que se referem às atividades não produtivas da empresa.

Logo, as despesas estão relacionadas com todos os gastos a partir da inserção dos produtos e/ou serviços no mercado.

2.3.4 CUSTOS

Wernke (2004, p. 11 e 12) textualiza custos como,

Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo.

Assim, um gasto pode transformar-se de investimento para custo ou despesa ou diretamente custo ou despesas.

A figura 1 mostra os caminhos dos gastos no processo operacional da organização:



Figura 1 – Direção Básica dos gastos

Fonte: Cherman, 2002, p. 25

2.3.5 OBJETOS, OBJETIVOS E FINALIDADES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.

No minidicionário compacto inglês/português-português/inglês, a palavra objeto significa “coisa; assunto; matéria; sedígnio; intento”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 19), “para guiar suas decisões, os gestores sempre desejam saber quanto custa determinada coisa (como por exemplo, um novo produto, uma máquina, um serviço ou um processo)”. Tal coisa chama-se de objeto de custo, pois se necessita de mensuração, para definir o quanto custa produzi-lo.

Esclarecido o que vem a ser objeto de custo, fica fácil saber seu objetivo. E é o que o professor Cherman (2002) define como objetivo primordial da contabilidade de custos “é a apuração dos custos dos produtos vendidos”.

Assim, não basta apenas saber o objeto e objetivo de custos, é preciso entender sua finalidade.

Para Cherman (2002, p. 10), a contabilidade de custos tem a finalidade de auxiliar na “avaliação dos estoques; apuração dos resultados; controle das atividades produtivas e tomada de decisão”.

2.3.6 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

2.3.6.1 QUANTO À ALOCAÇÃO OU APURAÇÃO DOS CUSTOS

Para determinar a relação objetos de custo, é preciso separá-los em custos diretos e indiretos. Assim, Horngren, Foster e Datar (1997), conceituam cada qual com sua característica.

- **Custos diretos** de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo).
- **Custos indiretos** de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação e custo denominado rateio.

Logo, os custos diretos têm fácil identificação ao produto no processo produtivo e os indiretos são de difícil alocação por não estarem diretamente relacionados ao produto, necessitando de um critério de rateio para apropriá-los ao produto.

2.3.6.2 QUANTO À FORMAÇÃO OU NATUREZA

Os dois tipos de comportamento dos custos são encontrados na maioria dos sistemas de custos – os variáveis e os fixos.

Para Horngren, Foster e Datar (1997),

Um custo variável é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo. Um custo fixo é um custo que não se altera em montante apesar de alterações num direcionador de custos. Um direcionador de custos, também chamado de determinante de custo, é qualquer fator que afeta os custos totais. Isto significa dizer que uma mudança no direcionador de custo implicará uma alteração dos custos totais de um objeto de custo.

Os exemplos mais comuns de custos variáveis são as matérias-primas, os materiais diretos e a mão-de-obra direta.

O custo fixo não se altera com a variação da quantidade produzida. Eis alguns dos exemplos de custos fixos: seguro da fábrica, aluguel da fábrica, energia da fábrica etc.

2.3.7 SISTEMAS DE CUSTEIO

Segundo Cherman (2002, p. 50), “apropriar custo significa o modo em que os custos serão atribuídos aos produtos”.

Eis alguns métodos de custeio utilizados para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços: Custeio por absorção; custeio variável ou direto; ABC; RKW e Custeio padrão.

2.3.7.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Cherman (2002, p. 50) o custeio por absorção, “é um método de custeio em que são apropriados aos produtos fabricados todos os custos incorridos sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis”.

A esse respeito, Horngren, Foster e Datar (1997, p. 211), registram que o custeio por absorção “é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis”.

É importante salientar que neste método, o custo separa-se das despesas; é aceito pela legislação societária (Lei 6.404/76) e, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, dentre eles, o princípio da realização da receita, confrontação e competência.

A figura 2 esboça claramente o esquema básico desse custeio.



Figura 2 – Esquema Básico do Custeio por Absorção para empresas de Manufatura
Fonte: MARTINS (2003, p. 37)

Na figura 3, apresenta-se o esquema básico do custeio por absorção para empresas prestadoras de serviços.



Figura 3 – Esquema Básico do Custeio por Absorção para empresas Prestadoras de Serviços
Fonte: MARTINS (2003, p. 38)

2.3.7.2 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO

Horngren, Foster e Datar (1997), descrevem o custeio variável como o método de custeio de estoque em que, “todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis. Eles são custos do período em que ocorrem”.

Eliseu Martins em seu livro de contabilidade de custos faz um breve resumo acerca do custeio variável:

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade sem seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais, criou-se um critério alternativo ao custeio por

absorção. Trata-se do custeio variável (ou direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Nas demonstrações à base do custeio variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com a absorção. Mas, por contrariar a competência e a confrontação, o custeio variável não é válido para balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela auditoria independente quanto pelo fisco. É fácil, entretanto, trabalhar-se com ele durante o ano e fazer-se uma adaptação de fim de exercício para se voltar à absorção. (MARTINS, 2002, p. 204).

2.3.7.3 ACTIVITY BASED COSTING

É outra forma de alocar os custos indiretos de fabricação aos produtos. Primeiro distribui as atividades por meio de um direcionador, posteriormente para os departamentos e finalmente para os produtos. O ABC é o método que obtém melhor afinidade com os custos indiretos, pois proporciona resultados mais próximos da realidade.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 76), descrevem o custeio baseado em atividades (ABC – activity based costing) como,

Um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distribuir custos para outros objetos de custo tais como produtos, serviços ou clientes.

A figura 4 da página seguinte ilustra o esquema do ABC – activity based costing:

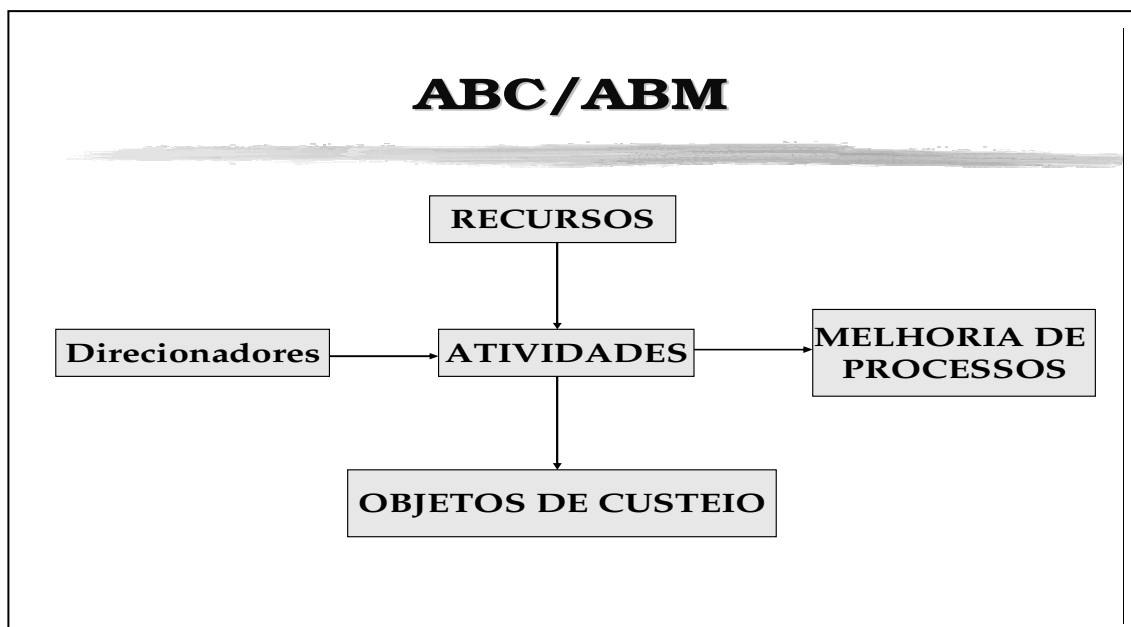


Figura 4 – Esquema Básico do Custeio por Atividades
Fonte: MARTINS (2003, capítulo 24)

2.3.7.4 REICHSKURATORIUM FUR WIRTSCHAFTLICHTKEIT

Consiste em ratear os custos e despesas (comerciais, administrativas, financeiras etc) aos produtos. Esse método é conhecido como departamentalização, pois consiste em dividir as empresas em partes, normalmente conhecidas por um organograma.

Para Martins (2003, p. 65), “departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”.

Cherman (2002, p. 66) descreve que o objetivo da departamentalização para efeito de contabilidade de custos, “é diminuir a arbitrariedade dos critérios de rateio, já que os custos, primeiro passam pelos departamentos e depois são atribuídos aos produtos. Com isso teremos um melhor controle de custos”.

Existem dois tipos de departamentos: os produtivos e os de serviços. Os produtivos trabalham diretamente o produto e os de serviços tem a função de prestar serviços aos produtivos.

Na figura 5 apresenta-se o modelo básico do custeio RKW.



Figura 5 – Esquema Básico do Custeio RKW

Fonte: MARTINS (2003, capítulo 19)

2.3.7.5 CUSTO PADRÃO

Segundo Cherman (2002, p. 177), o custo padrão “é uma meta que a empresa deseja atingir em um determinado período de tempo. Todos os custos são tomados por estimativa”.

Existem três tipos de custo padrão. São eles: Ideal, estimado, Real e corrente.

2.3.7.5.1 Ideal

É aquele determinado dentro das condições ideais de qualidade e eficiência de mão-de-obra. Expressa o objetivo da empresa a longo prazo (planejamento estratégico). Supõe a utilização máxima de todos os recursos disponíveis com um mínimo de desperdícios e são desprezados os imprevistos, como quebra de equipamentos, perdas etc... Na prática é muito difícil de ser alcançado. (CHERMAN, 2002)

2.3.7.5.2 Estimado

É aquele determinado através da observação da produção passada (custo histórico), sem levar em consideração falhas da produção, ineficiências de mão-de-obra etc. é uma estimativa de custo a curto prazo e geralmente os valores encontrados são bem próximos da realidade. (CHERMAN, 2002).

2.3.7.5.3 Corrente

Leva em consideração que certas deficiências não podem ser solucionadas, pelo menos a curto e médio prazo. Os custos são determinados considerando um bom desempenho da empresa e possíveis de serem alcançados. Situa-se entre o ideal e o estimado. (CHERMAN, 2002).

2.3.7.5.4 Real

Segundo Cherman, o custo real é aquele que ocorreu efetivamente na empresa. Quando o custo real é maior que o custo padrão, a diferença é desfavorável, já que os custos foram maiores que o previsto. Quando o custo padrão for maior que o real, a diferença é favorável. (CHERMAN, 2002).

A figura 6 expõe melhor entendimento sobre o custo padrão e o real.

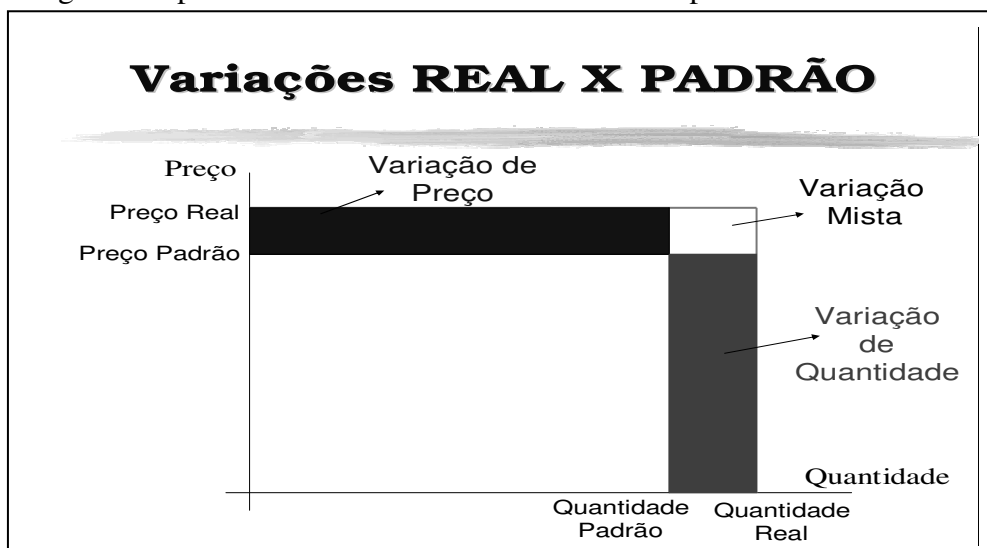


Figura 6 – Esquema Básico do Custo Padrão e o Real
Fonte: MARTINS (2003, capítulo 26)

2.3.8 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO E ALOCAÇÃO DE CUSTOS, PERDAS E SUCATAS.

Para Cherman (2002), “existem dois tipos de sistemas de acumulação de custos: Produção por ordem ou por encomenda e produção contínua ou em série ou por processo”.

2.3.8.1 PRODUÇÃO POR ORDEM OU POR ENCOMENDA

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 67), no sistema de acumulação de custo por ordem, os custos são:

Acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. Considera-se uma ordem uma empreitada que consome recursos para trazer um determinado produto ou serviço ao mercado. O produto ou serviço é frequentemente feito sob medida ou por encomenda, tal como um serviço de auditoria.

Os exemplos conhecidos no meio contábil deste sistema de acumulação de custos são: fabricantes de aviões, indústria naval etc.

2.3.8.2 PRODUÇÃO POR PROCESSO

Hornngren, Foster e Datar (1997, p. 67) descrevem que,

O custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares. Frequentemente, itens idênticos (tal como bonecas Barbie) são produzidas em grande escala para venda em geral, e não para um cliente específico.

2.3.9 ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Ressaltou-se nos parágrafos anteriormente descritos sobre o sistema de acumulação de custo. No item a seguir, faz-se uma análise da apuração de custos de dois ou mais produtos, produzidos simultaneamente, que se denomina custo conjunto.

Para os autores do livro contabilidade de custos, Horngren, Foster e Datar (1997, p. 385), o custo conjunto “é o custo de um único processo que gera diversos produtos simultaneamente”. Mas para entendimento, é necessário que se descreva sobre o que vem a ser produto e co-produtos. E os autores acima citados assim os definem:

Produto é qualquer output que tem valor de venda positivo (ou que permita a organização evitar a ocorrência de custos). Os co-produtos têm valor de venda relativamente alto, mas não são identificáveis isoladamente como produtos individuais até o ponto de separação. Quando um processo gerador de dois ou mais produtos origina um único produto com valor de venda relativamente alto, este produto é denominado produto principal. Um subproduto tem baixo valor de venda, em comparação com o(s) produto(s) principal (ais) e o(s) co-produto(s). A sucata tem valor de venda mínimo.

Para Cherman (2002), a produção conjunta “ocorre quando mais de um produto surge a partir da mesma matéria-prima”. E ainda, exemplifica “o caso do frigorífico, que do boi abatido surgem os diferentes tipos de carne que são os co-produtos (filé, alcatra, patinho etc)”. O frigorífico se classifica a partir da matéria-prima “a carne de boi”, distribuindo-a em co-produtos e finalmente em subprodutos (como os ossos, chifres etc).

2.3.10 PERDAS E SUCATAS

2.3.10.1 PERDAS

Horngren, Foster e Datar (1997), consideram as perdas referentes “às unidades da produção recusadas, que são jogadas fora ou vendidas pelo valor de alienação”.

Para os autores, existem dois tipos de perdas: a perda normal e a anormal. A perda normal é a que ocorre em condições eficientes de operação, como resultado inerente do processo particular de produção. Para um dado processo de produção, a administração deve decidir a taxa de perda que pretende aceitar como normal. Os custos das unidades perfeitas, quando estas não podem ser fabricadas sem o aparecimento simultâneo de unidades defeituosas. As taxas normais de perda devem ser determinadas com base em todas as unidades perfeitas, e não em todas as unidades efetivamente iniciadas. Por quê? Porque o total destas também inclui a perda normal, além da perda normal. A perda anormal é a que não se espera que ocorra dentro das condições eficientes de operação; ela não é parte inerente do processo produtivo escolhido. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p. 462).

2.3.10.2 SUCATAS

Segundo Cherman (2002) as sucatas “também chamadas de resíduo, são sobras da produção ou produtos com defeito ou imprestáveis. Não tem mercado garantido. Seu custo já está incorporado às unidades boas”.

2.3.11 RELAÇÃO DE CUSTO-VOLUME-LUCRO

A análise que se faz necessária está baseada nas seguintes suposições de Horngren, Foster e Datar (1997, p. 45):

1. Os custos totais podem ser divididos em uma parte fixa e em outra parte que é variável com relação ao nível de atividade.
2. O comportamento das receitas e dos custos totais é linear dentro de uma determinada faixa de atividade.
3. O preço de venda unitário, os custos variáveis unitários e os custos fixos são conhecidos.
4. A análise abrange tanto um único produto quanto supõe que um dado mix de receita de produtos permanecerá constante mesmo quando a quantidade total de unidades vendidas se alterarem.
5. Todas as receitas e custos podem ser adicionados e comparados sem levar em consideração o valor do dinheiro no tempo.

A seguir discutir-se-á sobre o ponto de equilíbrio, que para Horngren, Foster e Datar (1997), “é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, onde o lucro é igual a zero”.

2.3.12 PONTO DE EQUILÍBRIO

É o ponto em que a receita total se iguala aos custos totais, resultando em um lucro igual a zero.

Existem três métodos de apuração do ponto de equilíbrio: pela equação matemática, pela margem de contribuição e pelo gráfico.

2.3.12.1 MÉTODO DE APURAÇÃO PELA EQUAÇÃO

Mostra-se a seguir a fórmula do método da equação:

Receitas – custos variáveis – custos fixos = lucro
 $(PV_u \times Q) - (CV_u \times Q) - CF = LO$

Em que: PVu = Preço de Venda unitário
Q = quantidade
CVu = Custo Variável unitário
CF = Custo Fixo
LO = Lucro zero.

2.3.12.2 MÉTODO DE APURAÇÃO PELA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Ilustra-se a seguir o método da margem de contribuição:

A margem de contribuição é igual às receitas, menos os custos dos produtos ou serviços, que variam em função do nível de atividade.

$$(PVu \times Q) - (CVu \times Q) - CF = LO$$
$$(PVu - Cvu) \times Q = CF + LO$$
$$MCu \times Q = CF + LO$$
$$Q = \frac{CF + LO}{MCu}$$

2.3.12.3 MÉTODO GRÁFICO

Assim como os métodos de equação e da margem de contribuição para o cálculo do ponto de equilíbrio, tem-se o método gráfico, que traça a linha dos custos totais e a das receitas totais. O ponto de interseção das duas linhas é o ponto de equilíbrio, como ilustra a figura 7.

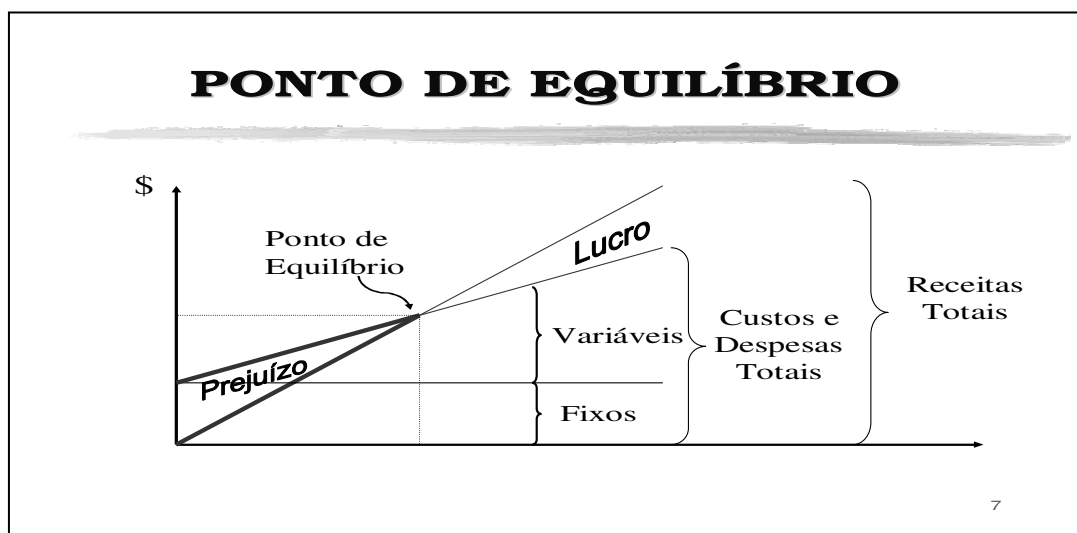


Figura 7 – Ponto de equilíbrio pelo método gráfico

Fonte: Martins (2003, cap. 22)

2.3.13 ANÁLISE DE SENSIBILIDADE

Do ponto de vista de Horngren, Foster e Datar (1997, p. 47), a análise de sensibilidade “é um técnica de simulação que examina o quanto um resultado será alterado se os dados da previsão inicial não forem obtidos ou se alguma suposição fundamental for alterada”.

A análise de sensibilidade responde a questões tipo: qual será o lucro operacional se o nível de atividade for 5% menor que o previsto? E: qual será o lucro operacional se os custos variáveis por unidade aumentarem 10%? A sensibilidade para diversos possíveis resultados amplia as perspectivas dos gerentes para o que poderia de fato ocorrer, apesar de seus planos terem sido bem estabelecidos. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p. 47 e 48).

A análise de sensibilidade tem um aspecto importante – a margem de segurança, que Horngren, Foster e Datar (1997), assim esclarecem:

É o excesso das receitas orçadas sobre o ponto de equilíbrio da receita. A margem de segurança é a resposta para questões do tipo: Se as receitas orçadas estiverem acima do ponto de equilíbrio e caírem, o quanto elas podem ficar abaixo do orçado antes de atingir o ponto de equilíbrio? Tal queda poderia estar relacionada a um competidor que tenha um melhor produto, a um marketing mal feito etc.

Cherman (2002, p. 142) afirma que, “a margem de segurança informa quão próximo ao ponto de equilíbrio a empresa está operando, isto é, quanto as vendas podem cair sem que a empresa opere com prejuízo”.

Para que haja respostas a questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa com a análise do custo/volume/lucro, Wernke (2004, p. 41) enumera alguns itens: “1. Aumento ou diminuição do custo (variável) (ou fixo); 2. Diminuição ou aumento do volume de vendas; e, 3. Redução ou majoração dos preços de venda”.

A análise do custo-volume-lucro, instrumento utilizado pela contabilidade de custos para a tomada de decisões, informa aos gestores a forma existente entre a ligação das vendas com os custos, o nível de atividade desenvolvido e o lucro desejado. A figura 8 demonstra os componentes dessa análise.

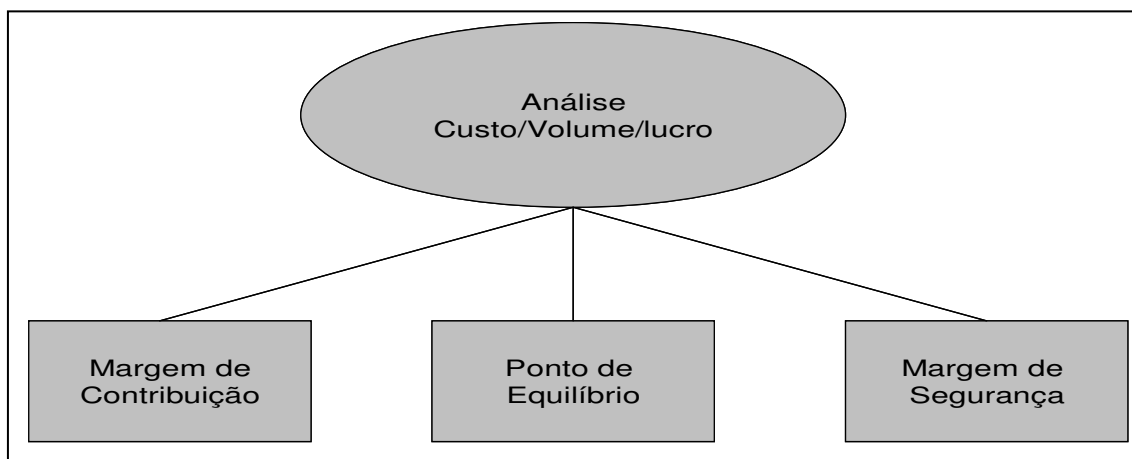


Figura 8 – Componentes da análise custo/volume/lucro

Fonte: Wenke (2004, p. 41)

Por seu próprio caráter de controle e mensuração do patrimônio da empresa e de suas atividades, a contabilidade é uma fonte de informações gerenciais. Porém, ela não deve ficar restrita apenas ao registro de fatos pretéritos, de forma retrospectiva. Pode e deve também ofertar informações preditivas. Para isso, o contador pode apresentar informações financeiras além dos registros contábeis obrigatórios. Ao analisar e combinar dados financeiros por meio de relatórios internos, possibilitará subsídios de utilidade gerencial para o administrador.

O ponto de equilíbrio é uma ferramenta útil ao gestor na tomada de decisões, mesmo que, apresentando algumas limitações, constitui-se em forma de informações indispensáveis para a escorreita gestão empresarial, dadas as possibilidades de simulação de cenários que oferta. (WERNKE, 2004).

Após verificar a análise custo/volume/lucro, os autores Horngren, Foster e Datar (1997) sugerem, no capítulo XIX (dezenove) do livro contabilidade de custos, uma forma de gerenciamento do custo, que é a qualidade e a teoria das restrições, objetivando conhecer conceitos, classificações, vantagens e desvantagens dessa forma de gestão.

2.3.14 GERENCIAMENTO DO CUSTO: CUSTO DA QUALIDADE E A TEORIA DAS RESTRIÇÕES

2.3.14.1 CUSTO DA QUALIDADE

A competitividade entre as empresas faz com que os gestores busquem melhor qualidade nos seus produtos e serviços, tanto no processo de conversão, quanto na entrega perfeita aos clientes.

Horngrén, Foster e Datar (1997) definem o termo qualidade como “uma grande variedade de fatores – adequação e uso, grau em que um produto atende às necessidades de um cliente ou às especificações de projeto e às imposições da engenharia²”. De acordo com os autores em questão, há dois aspectos básicos da qualidade – a qualidade do projeto e a qualidade da adaptação.

A qualidade do projeto exprime quão próxima as características dos produtos ou serviços estão das necessidades e desejos dos clientes. Suponhamos que os clientes de fotocopiadoras desejam copiadoras que além da cópia, fax, scanner e impressão eletrônica. As máquinas que não atendam a essas necessidades apresentam deficiência na qualidade do seu projeto.

Qualidade de adaptação é o comportamento de um produto ou serviço em relação ao projeto e às especificações de produção. Por exemplo: se uma fotocopiadora amarrota o papel ou quebra, ela terá falhado em satisfazer a qualidade da adaptação.

² A American Society for Quality Control define qualidade como a totalidade das propriedades e características de um produto ou serviço realizado segundo especificações, para atender aos clientes, no momento da aquisição e durante o uso. ANSI/ASQC A-31978, Quality Terminology (Milwaukee, Wi.: American Society for Quality, 1978)

Os produtos em desacordo com as especificações precisam ser consertados, refeitos ou descartados, com um custo adicional para a organização. Se os erros de não-adaptação das especificações não forem corrigidos dentro da fábrica e o produto quebrar no estabelecimento do cliente, o resultado pode ser custo de conserto mais altos, bem como perda da reputação com o cliente – na maioria das vezes, o maior de todos os custos de qualidade. No setor bancário, o depósito do cheque de um cliente na conta corrente errada é um exemplo de deficiência da qualidade de adaptação. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p 485).

Os custos da qualidade estão voltados para todas as áreas da cadeia de valor, que os referidos autores classificam em quatro categorias: 1. Custo de prevenção; 2. Custo de avaliação; 3. Custo da falha detectada internamente; e, 4. Custo da falha detectada externamente.

A figura 9 mostra essa classificação desenvolvida por Werneke (2004):

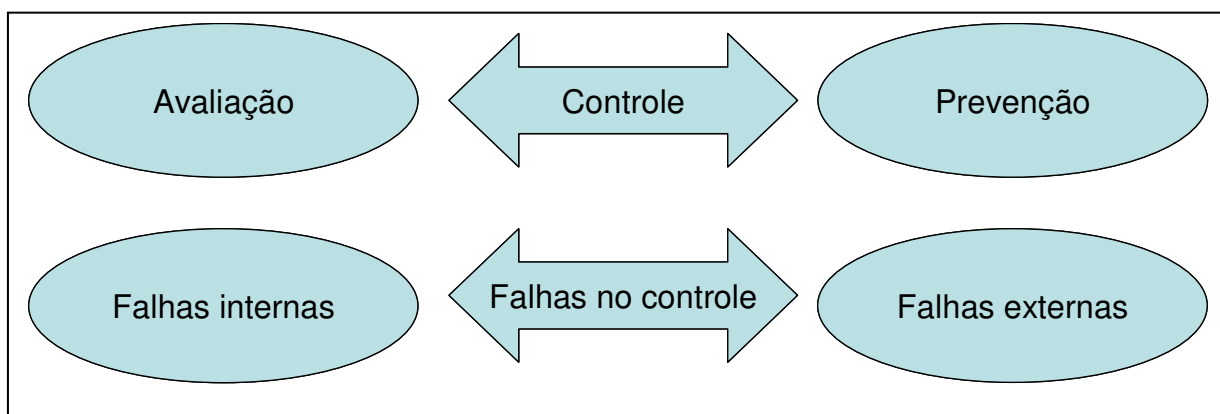


Figura 9 – Classificação dos custos da qualidade

Fonte: Wenke (2004, p. 109)

2.3.14.2 TEORIA DAS RESTRIÇÕES

A teoria das restrições para Horngren, Foster e Datar (1997), “descreve métodos para maximizar o lucro operacional, diante de algumas operações-gargalo ou não”. São definidas três medidas, na visão desses autores, que são:

1. Margem de contribuição via throughput costing, igual às receitas das vendas menos os custos dos materiais diretos.
2. Investimentos (estoques), iguais à soma dos custos do estoque de materiais diretos e dos estoques de produtos semi-acabados e produtos acabados; custos de P&D; e, custos de equipamentos e edificações.

3. Custos operacionais, iguais a todos os custos operacionais (exceto materiais diretos) incorridos para obter a margem de contribuição via throughput costing. Os custos operacionais compreendem salários e remunerações, aluguel, serviços públicos e depreciação. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997, p. 496).

2.3.15 ESCOLHA DE SISTEMA

As empresas estão cada vez mais se adaptando às medidas financeiras internas com medidas baseadas em dados financeiros externos (como por exemplo, o preço das ações), em dados internos não-financeiros (como o tempo de produção) e em dados não-financeiros externos (como a satisfação do cliente). Além disso, elas estão fazendo benchmark das medidas financeiras e não-financeiras de outras companhias, consideradas “as de melhor desempenho”. Para competir eficazmente no mercado global, as empresas precisam ter desempenho igual ou próximo “ao melhor da espécie”. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 1997).

3 CONCLUSÃO

A contabilidade de custos representa um instrumento de grande importância para a gestão empresarial, pois produz relatórios eficazes e eficientes para a tomada de decisões.

Como se pode observar, a busca por outras bibliografias e não apenas em um único autor fez com que ampliássemos o presente artigo na expectativa de colaborar com conhecimentos diversos para um único objetivo – compreender a importância da contabilidade de custos como ferramenta para a gestão empresarial.

As empresas estão cada vez mais buscando novos desafios para alcançarem e permanecerem na liderança, e um desses meios é desenvolver recursos humanos capazes de analisar todo o processo produtivo das organizações, desde a aquisição da matéria-prima até a entrega do produto final e ou serviços ao cliente.

Sugere-se com este artigo, fomentar pesquisa acerca da contabilidade de custos, objetivando melhorias contínuas nas organizações, despertando nos graduandos o interesse por este instrumento na gestão empresarial.

4 REFERÊNCIAS

1. ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

2. CHERMAN, Bernado C. **Contabilidade de custos**. VemConcursos, 2002.
3. DERBECK, Edward J. Van; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.
4. FACULDADE CAPIXABA DE NOVA VENECIA-UNIVEN. **Manual de normas técnicas**. Nova Venécia, 2004.
5. HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro, 1997.
6. MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
7. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
8. WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Thomson, 2001.
9. WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.