

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KÉTLYM DA SILVA ROSSO

**A APURAÇÃO DE CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL E SUA
UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA EMPRESA DE ARGAMASSAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE COCAL
DO SUL**

CRICIÚMA

2012

KÉTLYM DA SILVA ROSSO

**A APURAÇÃO DE CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL E SUA
UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA EMPRESA DE ARGAMASSAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE COCAL
DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (ª) Esp. Manoel Vilsonei Menegali

CRICIÚMA

2012

KÉTLYM DA SILVA ROSSO

**A APURAÇÃO DE CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL E SUA
UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA EMPRESA DE ARGAMASSAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE COCAL
DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
pela Banca Examinadora para obtenção do
grau de bacharel, no Curso de Ciências
Contábeis da Universidade do Extremo Sul
Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa
em Contabilidade de Custos

Criciúma, 10 de julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Manoel Vilsonei Menegali - Especialista - UNESC - Orientador

Prof.^a Andréia Cittadin - Mestre - UNESC

Prof. Fabrício Miguel - Especialista - UNESC

Dedico este trabalho a Deus, aos meus pais, minha irmã e meu namorado Márlon, como forma de agradecimento ao incentivo e à confiança depositada em mim.

AGRADECIMENTOS

Aqui reservo um agradecimento especial a Deus, por me conceder a oportunidade de estudar e tornar-me mais sábia, por me fazer continuar perante as dificuldades, mostrando-me que sempre esteve ao meu lado.

Agradeço aos meus pais, Ildo e Teresinha, pela confiança em mim depositada, pela oportunidade e contribuição na realização de um sonho. Por me educarem e me ensinarem a ser uma pessoa melhor.

À minha irmã Charlene e ao meu namorado Márlon pela compreensão, paciência e carinho, pequenos gestos que me ajudaram a seguir em frente e alcançar meu objetivo.

A todos os amigos, amigas, colegas de sala, que estiveram presente durante esses quatro anos e meio, meus sinceros agradecimentos. Hoje percebo como foram fundamentais para que eu pudesse concluir esta etapa.

À Alini Cavaler, Fernanda Bortolotto e Thaís Nunes, minhas companheiras diárias na Unesc, pela amizade, pelo companheirismo e lealdade, lembranças que levarei para a vida toda.

Agradeço ao meu orientador Manoel Vilsoni Menegali e ao meu colega Realdo, pela atenção, conhecimento e tempo disposto para que este trabalho pudesse ser realizado, meu muito obrigado.

Enfim, a todos os meus familiares e amigos que dividiram comigo esta etapa tão especial.

“Todas as pessoas que chegaram onde estão tiveram que começar por onde estavam.”

Robert Louis Stevenson

RESUMO

Rosso, Kétlym da Silva. **A Apuração de Custos pelo método de custeio variável e sua utilização como ferramenta gerencial: Um estudo de caso em uma empresa de argamassas do município de Cocal do Sul.** 2012. 73 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente estudo objetiva a proposta de implantação de um método de custeio, com o intuito de apurar o valor do custo de produção e gerar informações para a tomada de decisão. Para isso, optou-se pelo método de custeio variável, bastante utilizado na gestão empresarial. Desse modo, após a apuração do custo pelo método variável, aplicou-se a técnica custo/volume/lucro (CVL) para atender a necessidade gerencial da organização. O estudo de caso foi realizado em uma empresa de argamassas localizada no município de Cocal do Sul, que fabrica exclusivamente kits de amostras de argamassas e rejuntas. Os dados foram coletados através de visitas à sede da empresa. A metodologia aplicada consiste em pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. Os resultados do estudo demonstram que é possível aplicar um método de custo dentro da empresa, ressaltando a necessidade de ferramentas de informação para aprimorar a gestão. Contudo, este trabalho atingiu seus objetivos através da apuração do custo pelo método variável, e da análise custo/volume/lucro, foi possível apresentar dados e gerar informações relevantes que, até o momento, eram desconhecidas. Dessa forma, a administração da empresa passa a ter uma fonte de informação que auxilia na tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Custeio Variável. Custo/Volume/Lucro.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Síntese das Definições Básicas	20
Figura 2 - Diferenciação entre Custo e Despesa.....	22
Figura 3 - Representação Gráfica do Comportamento dos Custos Fixos e Variáveis	29
Figura 4 - Apropriação de Custos ao Produto	32
Figura 5 - Custeio Variável	34
Figura 6 - Recursos, Atividades e Produtos	37
Figura 7 - Principais Componentes da Análise Custo/Volume/Lucro	39
Figura 8 - Ponto de Equilíbrio.....	47
Figura 9 - O Produto.....	55
Figura 10 - Fluxograma Operacional	57
Figura 11 - Montagem da Mesa	58
Figura 12 - Preparação da Massa	59
Figura 13 - Peças Prontas.....	60
Figura 14 - Armazenamento de Peças.....	61
Gráfico 1 - Análise Gráfica da Margem de Contribuição	66
Gráfico 2 - Análise Gráfica do Ponto de Equilíbrio	70
Quadro 1 - Custos Fixos Totais e Unitários em Determinado Mês.....	30
Quadro 2 - Cálculo da Margem de Contribuição	41
Quadro 3 - Formulário para Cálculo da Margem de Contribuição	42
Quadro 4 - Cálculo da Depreciação	63
Quadro 5 - Cálculo da Comissão	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Modelo de Contabilidade de Custos.....	18
Tabela 2 - Bases de Rateio para Alocar Custos Indiretos.....	28
Tabela 3 - Apuração do Resultado do Exercício.....	32
Tabela 4 - Apuração de Resultados.....	34
Tabela 5 - Cálculo do Custo pelo Método de Custeio Variável.....	36
Tabela 6 - Margem de Contribuição por Produto.....	43
Tabela 7 - Margem de Contribuição de Cada Produto.....	44
Tabela 8 - Margem de Contribuição por Fator Limitante.....	45
Tabela 9 - Custos e Despesas Fixas do Período.....	62
Tabela 10 - Apuração do Custo Variável.....	63
Tabela 11 - Cálculo da Margem de Contribuição.....	65
Tabela 12 - Ponto de Equilíbrio Contábil.....	67
Tabela 13 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	68
Tabela 14 - Ponto de Equilíbrio Econômico.....	69
Tabela 15 - Margem de Segurança.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity Based Costed*

AMREC – Associação dos Municípios da Região Carbonífera

CIF = Custo Indireto Fixo

CPV = Custo do Produto Vendido

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CV = Custos Variáveis

CVL = Custo/Volume/Lucro

DV = Despesas Variáveis

FGTS = Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

H. = Horas

IN – Instrução Normativa

INSS = Instituto Nacional da Seguridade Social

IR = Imposto de Renda

LTDA = Limitada

MC = Margem de Contribuição

MCT = Margem de Contribuição Total

MCU = Margem de Contribuição Unitária

MD = Mão-de-obra

MOD = Mão-de-obra direta

MS = Margem de Segurança

Nº = Número

P. = Preço

PE = Ponto de Equilíbrio

PEC = Ponto de Equilíbrio Contábil

PEE = Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF = Ponto de Equilíbrio Financeiro

PEG = Ponto de Equilíbrio Global

PROF. = Professor

PV = Preço de Venda

QUANT. = Quantidade

R\$ = Reais

SC = Santa Catarina

UN. = Unidades

UNID. = Unidades

UNESC = Universidade do Extremo Sul Catarinense

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 METODOLOGIA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	18
2.2 TERMINOLOGIA APLICADA À CONTABILIDADE DE CUSTOS	19
2.2.1 Gastos	20
2.2.2 Custos	21
2.2.3 Despesas	22
2.2.4 Perdas	23
2.2.5 Desperdício	24
2.2.6 Desembolso	24
2.2.7 Investimentos	25
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	26
2.3.1 Quanto à identificação dos produtos	26
2.3.1.1 Custos diretos	26
2.3.1.2 Custos indiretos.....	27
2.3.2 Quanto ao volume de produção	28
2.3.2.1 Custos fixos.....	29
2.3.2.2 Custos variáveis	30
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	31
2.4.1 Custeio por absorção	31
2.4.2 Custeio direto ou variável	33
2.4.3 Custeio baseado em atividades – ABC	37
2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL).....	39
2.5.1 Conceito	39
2.5.2 Margem de contribuição	40
2.5.2.1 Margem de contribuição unitária	43
2.5.2.2 Margem de contribuição por fator limitante	44
2.5.3 Ponto de equilíbrio	46

2.5.3.1 PE contábil (PEC) ou global (PEG)	48
2.5.3.2 PE financeiro (PEF).....	49
2.5.3.3 PE Econômico (PEE)	50
2.5.4 Margem de segurança.....	51
3 ESTUDO DE CASO	53
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	53
3.1.1 Histórico.....	53
3.1.2 Clientes	54
3.1.3 Fornecedores.....	54
3.1.4 Estrutura contábil e forma de tributação	54
3.1.5 Produto.....	54
3.2 ETAPAS DO ESTUDO	55
3.3 DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO	56
3.3.1 Montagem	58
3.3.2 Preparação, distribuição e secagem	58
3.3.3 Lixamento e seleção de peças	59
3.3.4 Limpeza e identificação	60
3.3.5 Montagem de kit	61
3.4 CUSTOS E DESPESAS FIXAS	61
3.5 APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO.....	63
3.6 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	64
3.7 PONTO DE EQUILÍBRIO	67
3.7.1 Ponto de equilíbrio contábil	67
3.7.2 Ponto de equilíbrio financeiro.....	68
3.7.3 Ponto de equilíbrio econômico	69
3.7.4 Análise gráfica do ponto de equilíbrio	70
3.8 MARGEM DE SEGURANÇA.....	70
4 CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS.....	74

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo será evidenciado o tema e o problema do presente estudo. Na sequência, expõe-se a justificativa, o objetivo geral e os objetivos específicos. Finaliza-se apresentando os procedimentos metodológicos que nortearam a elaboração deste estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nos dias atuais, com o aumento da competitividade, as empresas buscam diferenciais que propiciem a sua permanência no mercado. Dessa forma, a contabilidade de custos desenvolve um papel importante, pois mensura e informa os custos dos produtos ou serviços vendidos, o que pode ocasionar preços menores.

Conquistar e manter-se no mercado tornou-se um grande desafio para as empresas. Nesse sentido, a contabilidade de custos surge como uma ferramenta de gestão que não busca apenas a redução dos custos, mas a construção de estratégias para a tomada de decisão e maximização da rentabilidade.

Convém ressaltar que a qualidade nos produtos e serviços oferecidos, o baixo custo, os preços adequados, dentre outros fatores, são fundamentais para garantir a permanência das empresas no mercado, o que acaba exigindo dos gestores um aperfeiçoamento nos processos gerenciais.

Sendo assim, a contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial que contribui no processo decisório das organizações, pois permite a mensuração dos custos dos produtos e serviços, a avaliação do processo de produção, - de modo que identifique sua capacidade produtiva, evitando desperdício -, e auxilia na tomada de decisão.

Ressalta-se que as empresas que não praticam a contabilidade de custos encontram dificuldades na mensuração do custo do produto, na formação do preço de venda e na avaliação da rentabilidade dos seus produtos. Por consequência, tem-se preços elevados, custos avaliados a valores menores e redução na quantidade de mercadoria vendida, o que compromete a rentabilidade do negócio.

Diante desse contexto, o presente estudo visa propor a implantação de um método de custeio, com o intuito de apurar o valor dos custos de produção e fornecer informações gerenciais para a administração.

Ante o exposto, tem-se o seguinte problema de pesquisa: De que forma o custeio variável pode fornecer informações para a tomada de decisão em uma empresa de argamassas do município de Cocal do Sul?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo consiste em apresentar uma proposta para implantação de um método de custeio, com o intuito de apurar o valor dos custos dos produtos e fornecer informações gerenciais para a tomada de decisão.

Para atingir o objetivo geral têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- apresentar os aspectos conceituais da contabilidade de custos;
- identificar o processo produtivo;
- propor um método de custeio;
- utilizar da análise CVL para obtenção de informações gerenciais.

1.3 JUSTIFICATIVA

Inicialmente, a contabilidade de custos surge com o intuito de mensurar valores monetários no que diz respeito a controle de estoques e valores de resultados, sendo esta sua finalidade durante muitos anos.

Com o passar do tempo, surge a globalização e as mudanças no mercado, quando já não se pode determinar o preço de um produto apenas pelos custos incorridos em seu processo de fabricação, sendo necessário um estudo de mercado, uma avaliação no preço dos produtos dos seus concorrentes.

Com o aumento na competitividade em diversos segmentos, a contabilidade de custos se fortalece como uma importante ferramenta gerencial, pois tem a capacidade de transmitir aos gestores das empresas o conhecimento da rentabilidade de cada produto, qual possui custo mais elevado, qual o mais competitivo, além de contribuir para a identificação da necessidade de aumento ou redução em linhas de produção, criação de novos produtos, entre outras informações que podem ser transmitidas de acordo com a necessidade da organização.

Nesse sentido, tratando-se de informações gerenciais e necessidades das organizações, estuda-se a implantação de um método de custos, que permite avaliar o preço de venda, a quantidade produzida, o mix de venda, entre outras variáveis que interferem no resultado da empresa.

Convém salientar que a empresa objeto de estudo não possui a contabilidade de custos. Contudo, a justificativa deste trabalho concentra-se na relevância desta ferramenta para a gestão das organizações.

Como contribuição teórica, o presente trabalho poderá servir como base para futuras pesquisas. Ficará no departamento à disposição de alunos, professores e profissionais da área que buscam realizar esse tipo de pesquisa em suas organizações.

Diante disso, justifica-se a relevância social do presente estudo, pois a contabilidade de custos fornece informações que contribuem para a rentabilidade do negócio. Nesse sentido, com a continuidade da empresa, é possível a manutenção e geração de novos empregos, fortalecimento da economia, melhoria na qualidade de vida, desenvolvimento da sociedade, entre outros benefícios sociais gerados de forma direta ou indireta por sua permanência no mercado.

1.4 METODOLOGIA

Na visão de Leopardi (2002, p.163) “metodologia é a arte de dirigir o espírito na investigação da realidade por meio do estudo dos métodos, técnicas e procedimentos capazes de possibilitar o alcance dos objetivos.”

Nesse contexto, o presente trabalho foi desenvolvido seguindo o método científico, pois neste tipo de trabalho demonstram-se os resultados e progressos de uma pesquisa ou a conclusão de sua investigação. (MARTINS, 2004).

Para isso, utilizou-se a pesquisa bibliográfica que “[...] é utilizada quando o tema implica na análise de publicações para reconhecer sua freqüência, regularidade, tipos, assuntos examinados, método empregado, em textos requer o acesso à bibliográfica para análise.” (LEOPARDI, 2002, p. 131).

Sendo assim, a pesquisa bibliográfica foi realizada com o intuito de fundamentar o tema abordado. Desta forma se obteve a visão de vários autores que abordam os conceitos relacionados à contabilidade de custos.

Diante disso, Martins (2004) esclarece que essa pesquisa tem por finalidade a análise de teorias já existentes sobre o tema em estudo. Assim, considera-se material bibliográfico tudo o que já se tornou público, como jornais, revistas, livros, monografias, entre outros. (BEUREN, 2006).

Como todas as informações coletadas nos materiais bibliográficos foram analisadas e interpretadas, utilizou-se também a pesquisa descritiva, que tem por finalidade a exploração de uma situação desconhecida.

Na visão de Leopardi (2002, p. 120) a pesquisa descritiva é a responsável por “estudos caracterizados pela necessidade de se explorar uma situação não conhecida, da qual se tem necessidade de maiores informações.”

Cabe ressaltar que esses dados são analisados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. (ANDRADE, 2005).

Para se alcançar o objetivo proposto neste trabalho, a pesquisa foi realizada na sede da empresa com a finalidade de obter o máximo de informações relevantes para o seu desenvolvimento. Portanto, utilizou-se o estudo de caso:

Segundo Goldenberg (1997, p. 33):

o estudo de caso não é uma técnica específica, mas uma análise holística, a mais completa possível, que considera a unidade social estudada como um todo, seja um indivíduo, uma família, uma instituição ou uma comunidade, com objetivo de compreendê-los em seus próprios termos.

O referido estudo foi realizado em uma empresa do ramo de argamassas, localizada no município de Cocal do Sul. Através dele se tornou possível a coleta de dados, tendo por finalidade a proposta de um método de custeio.

Para a apresentação desses dados foi aplicada a abordagem quantitativa, esta responsável pela apresentação de informações como margem de contribuição e margem de segurança. Teixeira (2005, p. 128) esclarece que “a pesquisa quantitativa baseia-se em dados numéricos para formalização do resultado do trabalho, utilizando-se de elementos estatísticos como forma de apresentação e conclusão do estudo”.

Diante disso, a seguir se elucida os aspectos conceituais que nortearam este trabalho monográfico.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo inicia com um breve conhecimento histórico sobre o tema abordado, após abrange-se um aspecto conceitual quanto à sua terminologia, sua classificação na identificação dos produtos e seu volume de produção, demonstra-se os métodos de custeio existentes e os componentes que fazem parte da análise custo/volume/lucro (CVL).

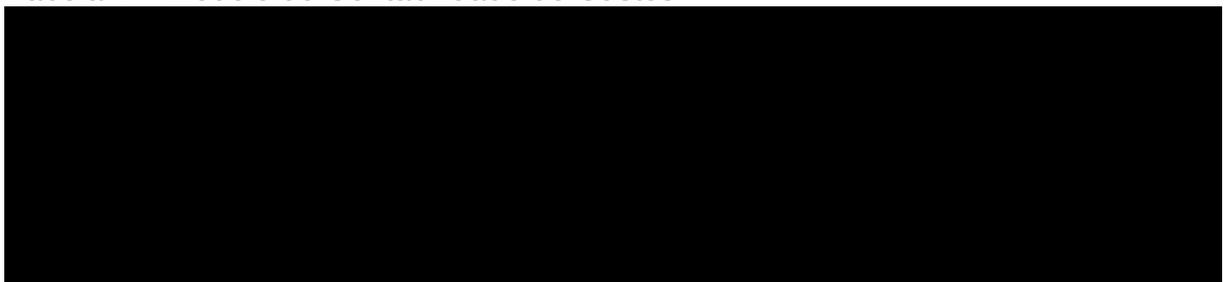
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Até a revolução industrial praticamente não se ouvia falar em contabilidade de custos, pois a contabilidade geral atendia todas as necessidades das empresas comerciais da época.

Bornia (2002) demonstra em seus estudos que a contabilidade de custos surge a partir da revolução industrial, tendo como objetivo calcular o custo dos produtos fabricados, pois até aquele momento não havia indústrias e a economia girava basicamente em torno das atividades comerciais.

Nessa época, utilizava-se a contabilidade financeira para avaliar o patrimônio e realizar a apuração do exercício, conforme se observa abaixo:

Tabela 1 – Modelo de Contabilidade de Custos



Fonte: Bornia (2002, p.44)

A Tabela 1 apresentada por Bornia (2002) demonstra de que forma era realizada a apuração do lucro do exercício antes do surgimento da contabilidade de custos.

Com o surgimento de grandes empresas e a forte competitividade no mercado, a contabilidade de custos ganhou um novo espaço dentro das organizações, tornando-se uma importante ferramenta de gestão.

Crepaldi (2004, p.16) destaca:

[...] no século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial, a Contabilidade de Custos está tornando-se cada vez mais importante na área gerencial da empresa, passando a ser utilizada no planejamento, controle e custos, na tomada de decisões e no atendimento a exigências fiscais e legais.

Martins (2003) ressalta que essa é uma nova visão sobre a contabilidade de custos, ou seja, há muito a ser desenvolvido. Assim, suas regras e princípios foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não se destinam à gestão da empresa. Por essa razão, são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse outro potencial.

A evolução das ferramentas de custos ocorreu de acordo com a necessidade dos gestores de captar informações quanto ao processo de produção e ao controle de estoques. Desse modo, surgiram novos métodos de controle que permitiram aos gestores saber quanto custa um produto fabricado e um produto vendido. (DUTRA, 2003)

Para Leone (2000) a necessidade gerencial pode ser dividida entre informações que servem para avaliar a rentabilidade do negócio e as que auxiliam o planejamento estratégico da empresa.

Diante disso, ressalta-se que a contabilidade de custos desenvolve um importante papel na gestão da empresa, fornecendo informações que auxiliam na tomada de decisão e contribuem para sua permanência no mercado.

Nesse contexto, se faz necessária a abordagem de algumas definições aplicadas à contabilidade de custos, conforme se observa a seguir.

2.2 TERMINOLOGIA APLICADA À CONTABILIDADE DE CUSTOS

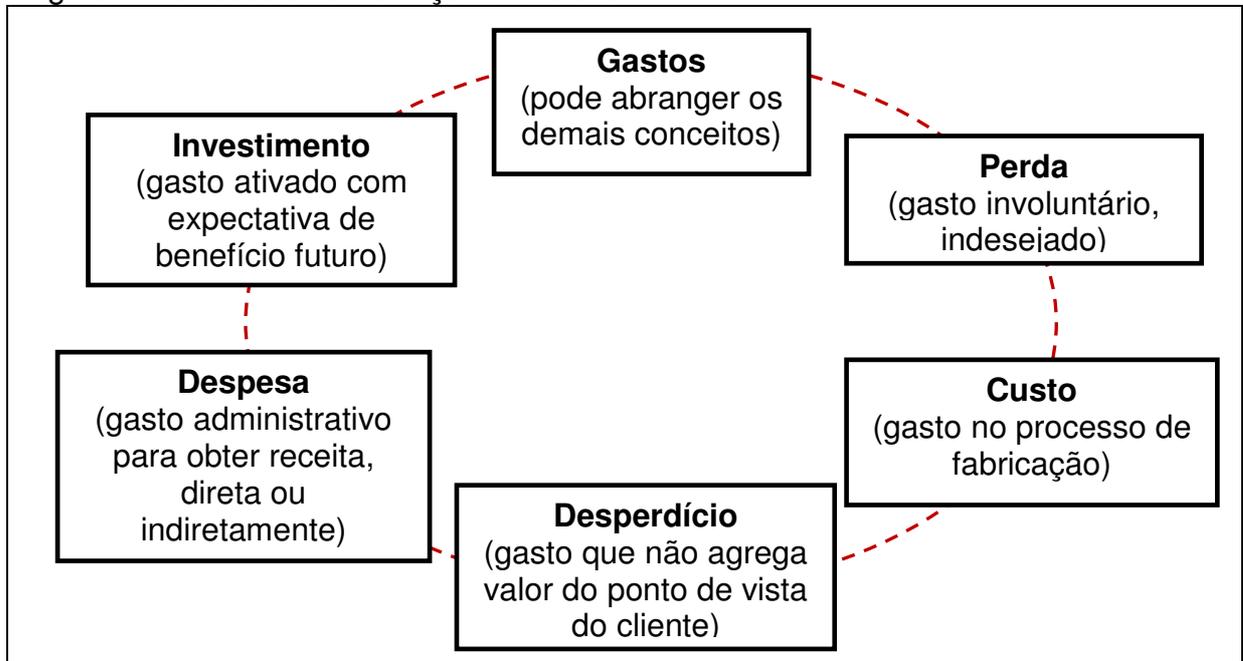
Para se ter conhecimento sobre custos é fundamental estudar os seus conceitos e terminologias, com o intuito de identificar as diferenças que existem em cada uma delas.

Segundo Wernke (2005, p.03):

a interpretação inadequada de várias definições encontradas na literatura contábil ou administrativa pode levar o administrador a equivocar-se quanto aos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios e custos.

Diante disso, para facilitar essa distinção, a seguir demonstram-se os conceitos aplicados a este tema.

Figura 1 - Síntese das Definições Básicas



Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p.5)

A Figura 1 define o investimento como o gasto necessário para gerar benefícios futuros; a perda como o gasto não previsto pela organização; o custo como o gasto que está relacionado ao processo produtivo; o desperdício como o gasto que não agrega nenhum valor ao produto e a despesa como o gasto que tem por finalidade a obtenção de receita. A seguir apresenta-se cada uma destas terminologias.

2.2.1 Gastos

Os gastos consistem no desembolso necessário para se adquirir um produto ou serviço. Segundo Bruni e Famá (2004, p. 25), “[...] consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer”.

Na visão de Prado (E-Book, 2003, p.10), “é o compromisso assumido ou consumo de recursos que a empresa faz para obtenção de um ativo, produto, ou qualquer serviço.”

Para Martins (2003), este é um conceito bastante amplo que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com a aquisição de

matérias-primas, com mão-de-obra, com honorários da diretoria, na compra de imobilizado, etc. Salienta-se que os gastos são concretizados apenas quando ocorre o reconhecimento contábil.

Megliorini (2007, p. 7) considera como gasto a aquisição de:

- Recursos que serão consumidos no ambiente fabril para a fabricação do produto;
- Mercadorias para revenda;
- Recursos para realização de serviços;
- Recursos a ser consumidos no ambiente de administração;
- Recursos a ser consumidos no ambiente comercial.

Nesse sentido, os compromissos assumidos pela organização perante terceiros, com a finalidade de aquisição de um bem ou serviço, pode ser considerado um gasto. Como exemplo cita-se a aquisição de imobilizado.

2.2.2 Custos

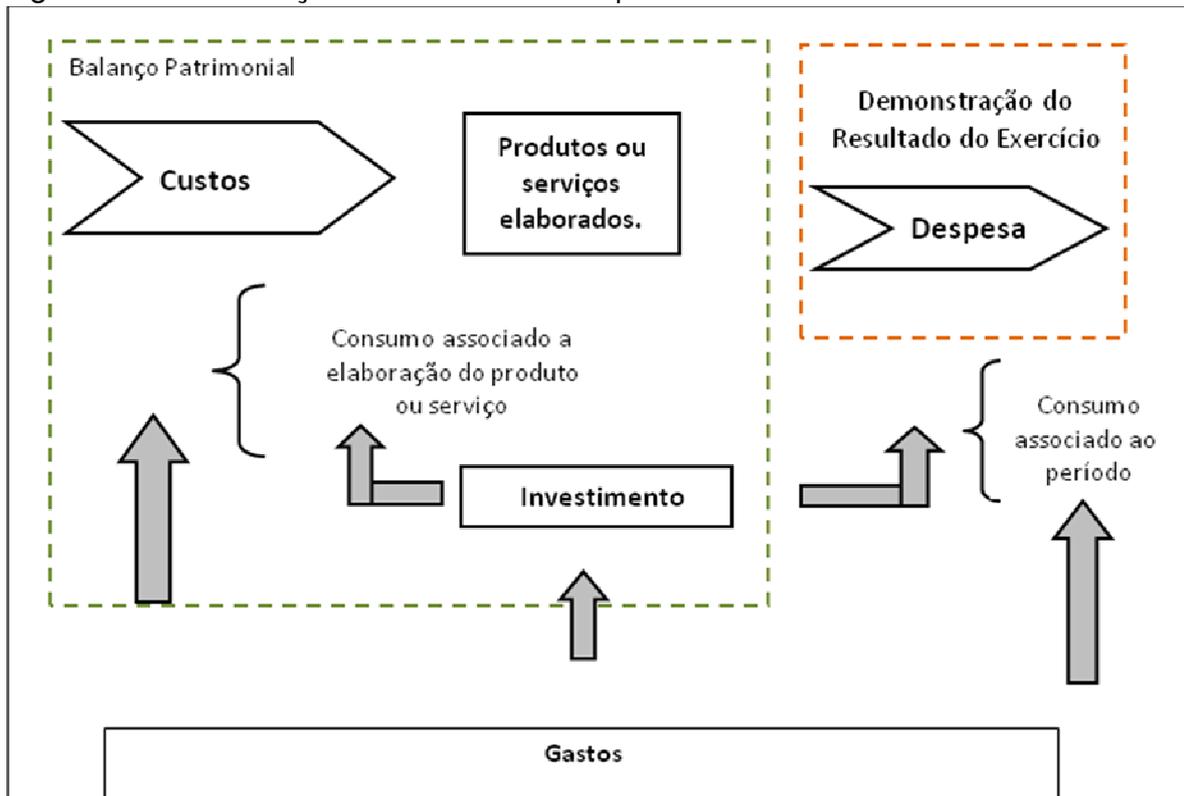
Classificam-se como custos todos os gastos que estão relacionados com o processo produtivo. Dessa forma, Megliorini (2002, p. 7) afirma que “são gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos”.

Para Martins (2003) os custos são gastos que ocorrem na produção de novos bens e serviços, que somente são reconhecidos como custos no momento da utilização no processo produtivo.

Sendo assim, entende-se por custos os gastos consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços. Como exemplo, cita-se a matéria-prima, que inicialmente é considerada um investimento e se torna custos no momento da fabricação do produto.

A Figura 2 demonstra a diferença contábil entre custos e despesas:

Figura 2 - Diferenciação entre Custo e Despesa



Fonte: Bruni e Fama (2004, p. 27)

A Figura 2 apresenta a distinção entre custo e despesa. O custo é o gasto ocorrido na fabricação do produto até o momento em que ele fica pronto para a venda; já a despesa, é o gasto que ocorre após este período.

Nesse contexto, a seguir conceitua-se despesa.

2.2.3 Despesas

Segundo Ribeiro (1999, p. 22), a despesa “compreende os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam à obtenção de receita.”

Wernke (2005, p. 4), ao conceituar despesas, ressalta:

este conceito é empregado para identificar, no caso de uma fábrica, os gastos não relacionados com a produção, mas que são necessários ao funcionamento da organização, ou seja, os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa (como despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras).

A despesa difere-se do custo, pois não está relacionada ao processo produtivo, mas é considerada importante para a continuidade da empresa, visto que proporciona a geração de receita.

Sendo assim, Santos (2000) classifica como despesa administrativa, entre outros: o aluguel, os salários administrativos, telefone e água; como despesa comercial: comissões de vendas, salários de vendedores e viagens; como financeira: juros bancários, taxas, etc.

No entendimento de Perez Jr.; Oliveira e Costa (2005, p.18), as despesas são:

[...] gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços.

Na visão de Meglioni (2002), as despesas são bens ou serviços que, quando consumidos, favorecem a geração de receitas operacionais.

Diante disso, pode-se considerar como despesa todos os gastos que não estão relacionados ao processo produtivo, que tem como objetivo a manutenção das atividades da organização e a obtenção de receitas.

2.2.4 Perdas

Perdas são os gastos que ocorrem de forma involuntária no processo operacional da entidade. Para elucidar esta terminologia, utiliza-se o conhecimento de Borna (2002, p. 41):

[...] a perda normalmente é vista, na literatura contábil, como o valor dos insumos consumidos de forma anormal. As perdas são separadas dos custos, não sendo incorporadas nos estoques. Exemplificando: se, por um motivo qualquer, houver um consumo anormal de matéria-prima, isso é caracterizado como perda.

Martins (2003, p. 26) esclarece: “não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita.”

Na visão de Berti (2006, p.21) “são bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntária. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.”

Esses gastos não devem compor o custo de fabricação, pois foram gerados por um problema interno da empresa, e se inclusos irão refletir diretamente no resultado do exercício. (WERNKE, 2005).

Portanto, podem-se considerar como perda os gastos indesejáveis, que ocorrem pelo consumo anormal de recursos. Na empresa objeto de estudo, cita-se a quebra de peças durante o processo produtivo.

2.2.5 Desperdício

Considera-se desperdício todos os gastos gerados em atividades que não agregam nenhum valor ao produto e que podem ser evitados.

Berti (2006, p. 22) define como “gastos ocorridos nos processos produtivos ou na geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas constituem os desperdícios.”

Sendo assim, trata-se de um sacrifício econômico que não valoriza o produto nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. (BORNIA, 2002)

Para Wernke (2005) se trata de gastos que não agregam valor ao produto, assim, desperdiçam tempo e dinheiro.

Nesse contexto, consideram-se como desperdício os gastos que não agregam valor aos produtos e não geram aumento de receita.

2.2.6 Desembolso

Consiste no pagamento de uma obrigação com terceiro referente à aquisição de um bem ou um serviço. Martins (2003) ressalta que este pagamento pode ocorrer antes, durante, ou após a aquisição do mesmo.

Na visão de Berti (2006, p.20), “é o pagamento resultante de uma compra (aquisição) de um bem ou de um serviço. É a saída financeira da empresa, entrega de ativos a terceiros”.

Para Ribeiro (1999, p. 22), “o desembolso, que se caracteriza pela entrega do numerário, pode ocorrer antes (pagamento antecipado), no momento (pagamento a vista) ou depois (pagamento a prazo) da ocorrência do gasto.”

Sendo assim, consiste na realização do pagamento; portanto, não precisa ocorrer no momento do gasto. Dessa forma, efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para pagamento, o gasto ocorre imediatamente, mas o desembolso só ocorrerá dois meses após. (BORNIA, 2002).

Nesse contexto, Ferreira (2007) elucida a diferença entre o desembolso e o gasto, sendo que um consiste na aquisição de um bem ou serviço e o outro no pagamento do mesmo.

Portanto, o desembolso é o ato do pagamento de uma obrigação com terceiros. Na empresa em estudo, tem-se como exemplo o pagamento de material de expediente.

2.2.7 Investimentos

Consistem nos gastos que tem a finalidade de gerar retorno financeiro em períodos subsequentes.

Conforme Wernke (2005, p. 3), “classificam-se como Investimentos os gastos efetuados na aquisição de ativos (bens e direitos registrados em conta do Ativo no Balanço Patrimonial) com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros.”

Assim, pode-se dizer que são sacrifícios financeiros que ocorrem pela aquisição de bens ou serviços, que ficam estocados nos ativos da empresa. (MARTINS, 2003).

Na visão de Crepaldi (2004, p. 21), “investimento é todo gasto para aquisição de ativo, com finalidade de obtenção de benefícios a curto, médio ou a longo prazo.”

Nesse sentido, na empresa em estudo, tem-se como investimento a aquisição de máquinas, pois no primeiro momento ocorre o gasto, que mais tarde proporcionará o aumento da receita devido ao aumento da produtividade.

Após a descrição das terminologias que norteiam este trabalho, convém apresentar a classificação dos custos, conforme se observa na sequência.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados de maneiras diferentes dependendo da sua finalidade dentro da organização.

“Várias são as classificações da contabilidade de custos. Elas dependem do que se destinam a atender, ou seja, dependem da finalidade didática em primeiro lugar.” (BERTI, 2006, p. 25).

“As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção em que uma empresa possa operar.” (MEGLIORINI, 2002, p.9).

Diante desse contexto, abaixo são elucidadas as duas principais classificações: quanto à identificação dos produtos e aos diferentes níveis de produção.

2.3.1 Quanto à identificação dos produtos

Os custos são gastos que estão relacionados ao processo produtivo; por esse motivo são alocados aos produtos.

Sendo assim, existe a necessidade de estabelecer critérios para apropriar o custo ao produto. A separação em custos diretos e indiretos vem ao encontro desta necessidade. (MEGLIORINI, 2002)

2.3.1.1 Custos diretos

São os custos que facilmente podem ser identificados e atribuídos a um determinado produto. Nesse sentido, Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 72) salientam que os custos diretos “[...] não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados”.

Portanto, Martins (2003, p. 48) ressalta:

[...] alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida).

Os custos diretos são fundamentais para a produção do bem ou serviço. A alocação deste custo ocorre de forma direta, utilizando-se de uma medida, como horas-máquinas, horas-homens trabalhadas. (CREPALDI, 2004).

Para Dutra (2003, p. 42-43), “custo direto é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.”

Bonfim e Passarelli (2006, p. 53) esclarecem que “os custos diretos são aqueles que podemos identificar como pertencente a este ou aquele produto, pois há como mensurar quanto pertence a cada um, de forma objetiva e direta.”

Portanto, os custos diretos são os gastos que estão diretamente ligados ao processo produtivo e podem facilmente ser identificados e apropriados pela unidade que efetivamente o consumiu, basta que para isso se utilize alguma unidade de medida. Citam-se como exemplos, os gastos com mão-de-obra e matéria-prima.

2.1.1.2 Custos indiretos

Os custos indiretos são gastos que não estão diretamente ligados aos produtos, porém são necessários para sua fabricação.

Para Nascimento (2001), é o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou a venda, tem participação nas atividades de apoio e auxiliam no processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.

Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 74) entendem que:

custos indiretos são aqueles que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc. Necessitam, portanto, da utilização de algum critério para rateio para sua alocação.

Para realizar o rateio é necessário definir uma base, na qual se realizam as divisões. Assim, os custos serão distribuídos aos diferentes produtos ou funções. (DUTRA, 2003).

Nesse cenário, a Tabela 2 demonstra alguns critérios que podem ser utilizados como base de rateio para os custos indiretos:

Tabela 2 - Bases de Rateio para Alocar Custos Indiretos



Fonte: (DUTRA, 2003, p. 191)

Cabe ressaltar que a mesma base de rateio não é válida para qualquer empresa. Sua definição depende do gasto a ser rateado, como também do produto e do centro de custo. Contudo, deve-se utilizar o bom senso no momento de definir o critério a ser utilizado. (PEREZ JR; OLIVEIRA; COSTA, 2005)

Portanto, os custos indiretos são os gastos incorridos no processo produtivo que necessitam de rateios para serem distribuídos aos produtos.

2.3.2 Quanto ao volume de produção

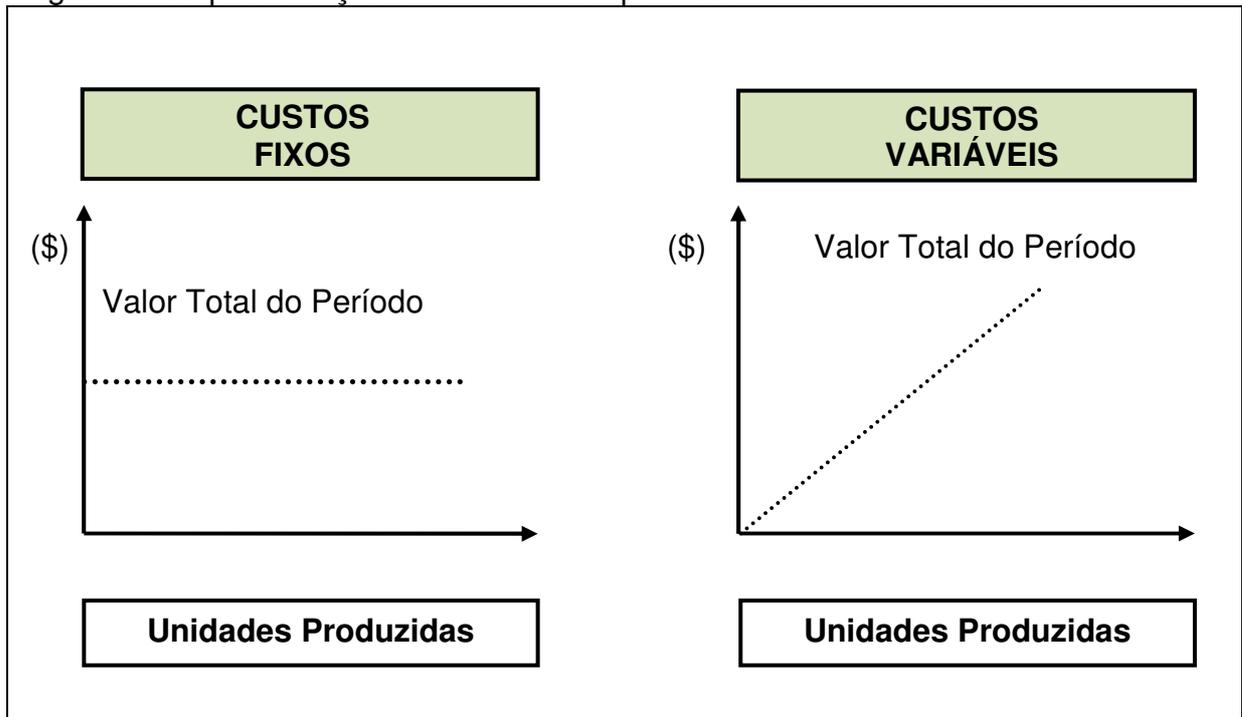
Nesta classificação, os custos são analisados quanto à quantidade produzida, se ocorre ou não variação no seu valor.

Nesse sentido, Megliorini (2002, p. 11) esclarece:

[...] a um certo nível de produção incorre-se em um montante de custos. Se este nível de produção aumentar ou diminuir, o consumo de alguns elementos de custos acompanhará esta oscilação para mais ou para menos, e outros não.

A Figura 3 demonstra a diferença no comportamento dos custos fixos e variáveis, conforme se observa a seguir:

Figura 3 - Representação Gráfica do Comportamento dos Custos Fixos e Variáveis



Fonte: Wernek (2005, p. 9)

Os custos fixos permanecem constantes no decorrer do período, enquanto os custos variáveis oscilam de acordo com as unidades produzidas. Diante disso, conceituam-se custos fixos e variáveis.

2.3.2.1 Custos fixos

Na visão de Wernke (2001), são os gastos que não sofrem alterações independentemente da quantidade produzida.

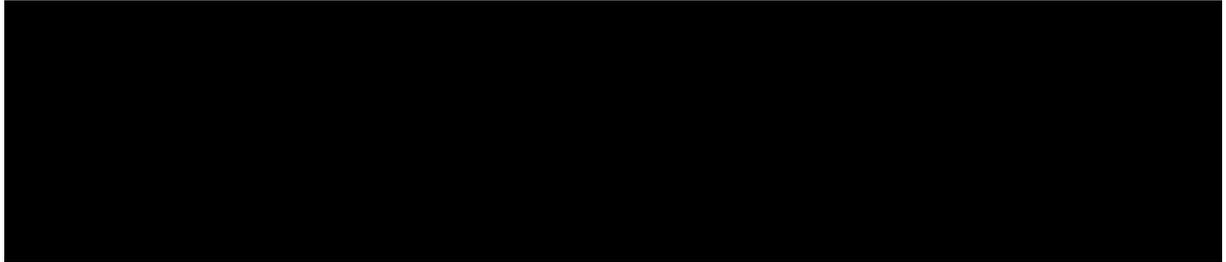
Os custos fixos permanecem inalterados diante do volume de atividade, ou seja, não se modificam em razão do crescimento ou da redução do volume de negócios. (BERTÓ e BEULKE, 2006).

Para Megliorini (2002, p.12), “[...] por sua própria natureza, é o que não varia, seja qual for a quantidade produzida em determinado período.”

Segundo Bruni (2006), mesmo quando ocorrem grandes modificações relacionadas ao volume de vendas ou a quantia produzida em um determinado período, seus valores permanecem os mesmos.

Para facilitar o entendimento, no Quadro 1 demonstram-se os valores do custo fixo em determinado período:

Quadro 1 - Custos Fixos Totais e Unitários em Determinado Mês



Fonte: Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 67)

Assim, os custos fixos referem-se aos gastos ocorridos em um determinado período, que, mesmo diante do aumento ou redução da quantidade produzida, permanecem iguais. Cita-se como exemplo a mão-de-obra do pessoal da fábrica, mesmo sem produção tem-se o gasto com a folha de pagamento.

2.3.2.2 Custos variáveis

São os gastos que sofrem oscilações com relação à quantidade produzida, ou seja, quanto maior for a produção, maior será o custo. Ex.: Matéria-Prima.

Wernke (2005, p. 8), ao abordar sobre os custos variáveis destaca

[...] são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Na visão de Megliorini (2002, p. 13) “são aqueles que aumentam ou diminuem, oscilando ao sabor do nível de produção”.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2005), esclarecem que seu valor total varia na proporção direta do volume de produção, pois o valor é constante por unidade. Portanto, a alocação aos produtos ou centros de custos é normalmente feita de forma direta, sem a utilização de rateio.

Estes custos sofrem alterações conforme o nível de produção e denominam-se variáveis, pois seu total varia conforme o número de unidades produzidas. (BORNIA, 2002).

Para Nascimento (2002, p. 26), “Custo variável é o que, a qualquer variação da quantidade produzida ou vendida, acompanha essa mesma variação. Ex.: matérias-primas, mão-de-obra direta variável (prêmio de produção).”

Logo, entende-se por custo variável os gastos relacionados à produção que variam de acordo com a quantidade produzida.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio determinam os critérios utilizados para apuração dos custos. Segundo Megliorini (2002, p. 3) “existem diversos métodos de apropriação de custos e cada um emprega critérios diferentes.”

Para esclarecer este conceito, Martins (2003) define custeio como a metodologia utilizada para se realizar a apuração do custo de um produto ou serviço.

Nesse sentido, a seguir se demonstra alguns dos principais métodos utilizados.

2.4.1 Custeio por absorção

Consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção. Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são absorvidos pelos produtos. (MEGLIORINI, 2002).

Para Wernke (2005), é o mais adequado, pois atende as necessidades contábeis, como avaliação de estoques e apuração do custo dos produtos ou serviços, como também a legislação brasileira.

Assim, seguindo o entendimento de Wernke (2001), ele atende a legislação fiscal, permite a apuração do custo por centro de custo, absorve todos os custos de produção permitindo a apuração do custo total de cada produto.

Na visão de Oliveira e Perez Jr. (2005, p.123):

o sistema de custeio por absorção não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente de aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações contábeis e para o pagamento de imposto de renda.

Portanto, todos os custos são absorvidos pelos produtos; enquanto nos custos diretos a apropriação ocorre de forma direta, nos custos indiretos ocorre por meio de rateios. (OLIVEIRA; PEREZ JR. 2005).

Assim, na Tabela 3 demonstra-se a apuração do resultado, seguindo a metodologia aplicada ao método de custeio por absorção.

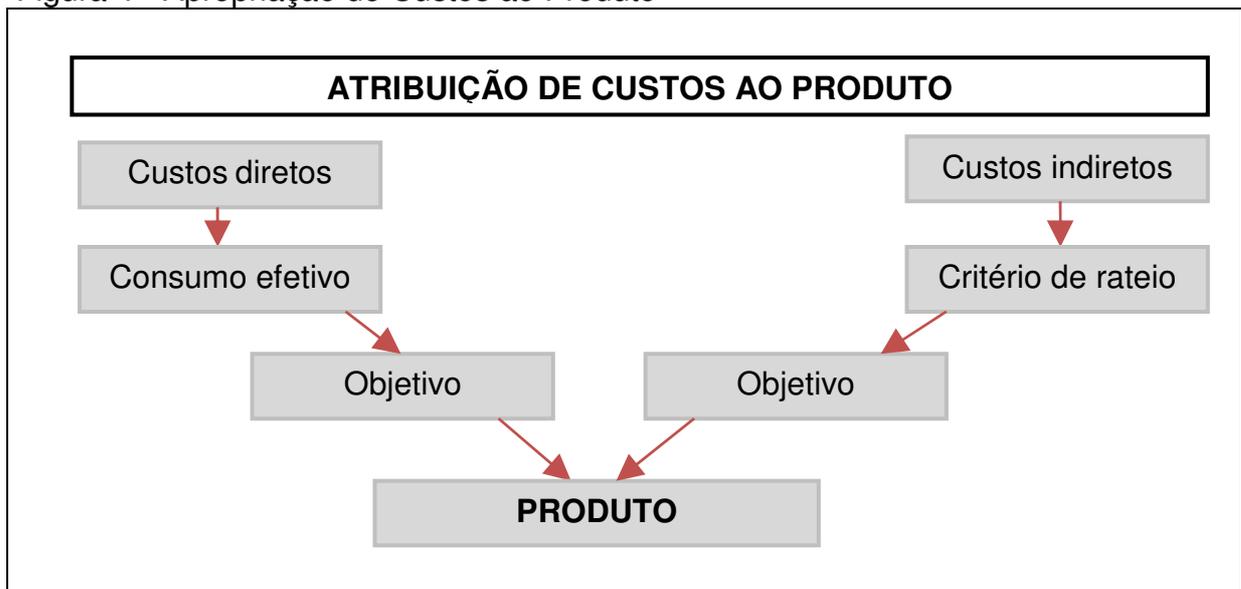
Tabela 3 - Apuração do Resultado do Exercício

ITENS	Produto A	Produto B	TOTAL
Receita Operacional Bruta	3.500,00	3.000,00	6.500,00
- Impostos	204,00	198,00	410,00
= Receita operacional líquida	3.296,00	2.802,00	6.090,00
- CPV	1.000,00	800,00	2.000,00
= Lucro bruto	2.296,00	2.002,00	4.090,00
- Despesas	1.200,00	1.000,00	2.300,00
= Lucro líquido	1.096,00	1.002,00	1.790,00

Fonte: Adaptado de Dubois, et al, (2006, p. 127).

Para esclarecer as diferenças entre a apropriação dos custos diretos e indiretos quanto ao método de custeio por absorção, abaixo se elucida a Figura 4:

Figura 4 - Apropriação de Custos ao Produto



Fonte: Berti (2006, p. 60)

Conforme se demonstra na Figura 4, os custos diretos são facilmente distribuídos aos produtos, já os custos indiretos necessitam de rateios para sua alocação.

Nesse contexto, Wernke (2001) ressalta que, se tratando de custo indireto, este método apresenta desvantagem, pois sua apropriação não ocorre de forma objetiva. Dessa maneira, o valor do custo de um produto pode ser maior ou menor que o valor apurado.

Na visão de Santos (2005, p. 83):

O sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Para Martins (2003), uma das desvantagens é a deficiência encontrada na apropriação dos custos fixos, sendo que estes refletem diretamente no custo final do produto/serviço.

Portanto, o método de custeio por absorção atribui aos produtos todos os custos de produção, sejam eles fixos, variáveis, diretos ou indiretos. Este é o método aceito pela legislação fiscal. Contudo, para fins gerenciais apresenta dificuldades.

2.4.2 Custeio direto ou variável

Ao contrário do custeio por absorção, para definir o valor dos custos aos produtos consideram-se apenas os custos e despesas variáveis. Assim, não se utilizam critérios de rateios, eliminando-se possíveis distorções de valores. (BONFIM; PASSARELLI, 2006).

Na visão de Nascimento (2001, p. 57) o custeio direto:

[...] consiste em imputar ao produto final ou a produção apenas os custos variáveis e diretos (matéria-prima, embalagem, mão-de-obra direta, energia etc.), levando os custos fixos e indiretos, como depreciação, seguros, gastos gerais de fabricação e tantos outros, como despesas de administração, direto a conta de apuração de resultado do exercício.

Nesse contexto, Bornia (2002, p. 55) ressalta que “no custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período.”

Na Tabela 4, apresenta-se a apuração do resultado utilizando a metodologia aplicada ao método de custeio variável:

Tabela 4 - Apuração de Resultados

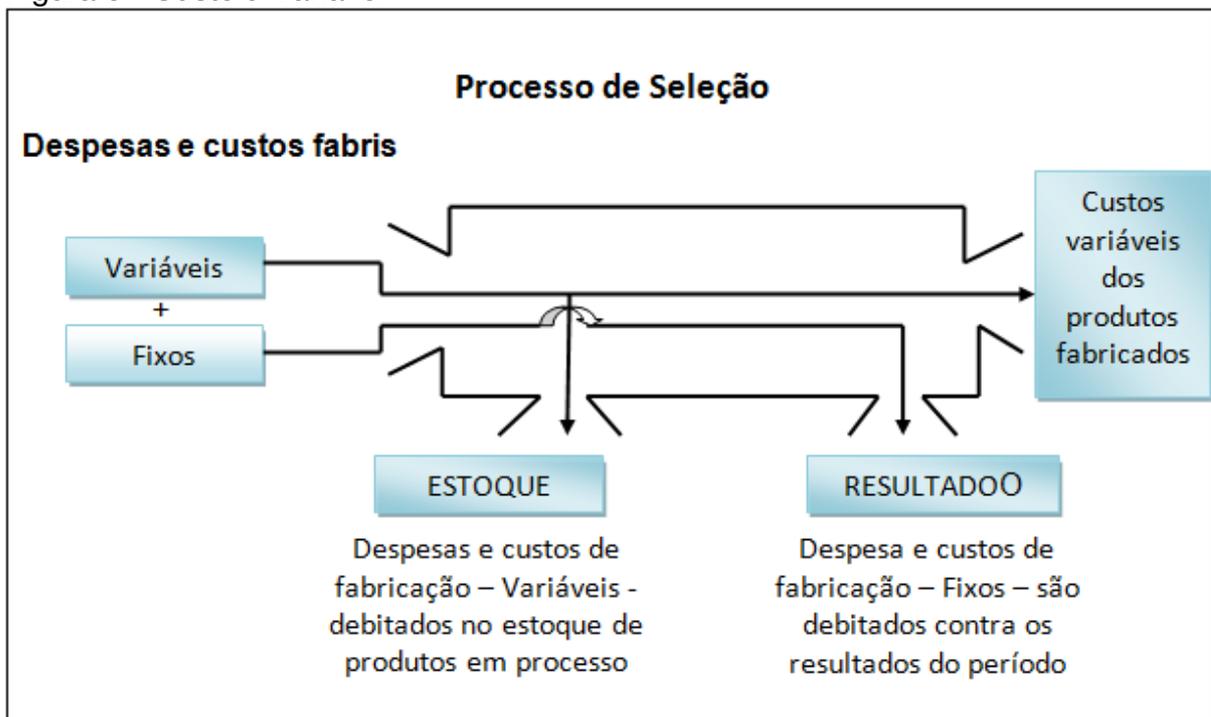
Fonte: Adaptado de Dubois, et al, (2006, p. 131)

Leone (1997, p. 326) ao abordar o conceito de custeio variável, salienta:

[...] somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período.

A Figura 5 elucida a divisão entre os gastos fixos e variáveis, conforme se observa a seguir:

Figura 5 - Custeio Variável



Fonte: Leone (1997, p. 327)

Dessa forma, pode-se ver que os custos e as despesas variáveis são debitados no estoque dos produtos, já as despesas e custos fixos refletem diretamente no resultado do exercício. (LEONE, 1997).

Para Berti (2006, p. 65), “o método de custeio direto é um dos métodos bastante utilizados na geração de informações destinadas a tomada de decisão dos gestores da empresa”.

Logo, “[...] serve apenas como instrumento de gerência, pois fere os princípios contábeis da Realização, Competência e Confrontação.” (DUBOIS, ET AL; 2006 p.130).

Cabe ressaltar que gerencialmente ele atende as necessidades da administração da empresa, pois se utiliza dos custos como ferramenta para a tomada de decisão. (MEGLIORINI, 2002).

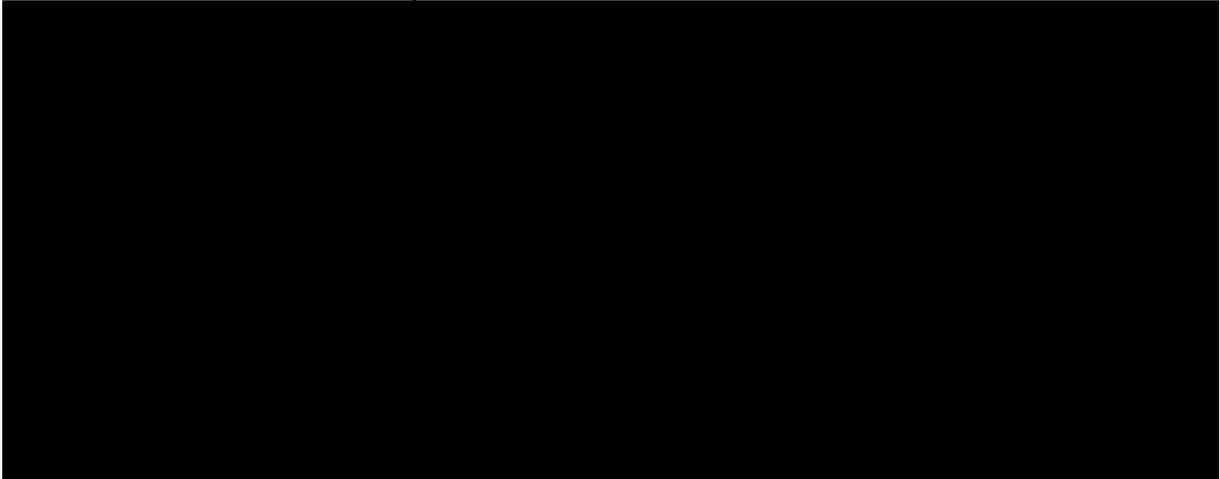
Assim, permite avaliar quais produtos tem maior participação na lucratividade da empresa; quais devem ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou excluídas; quais geram maior rentabilidade; quais fatores proporcionam a redução na produção; qual o preço mínimo a ser praticado; se convém comprar ou fabricar; bem como permite descobrir o nível mínimo de produção necessária para o negócio ser rentável e verificar possíveis descontos. (MEGLIORINI, 2002).

Para Perez Junior, Oliveira e Costa (2005, p. 184), o método de custeio variável:

[...] fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites.

A fim de analisar de forma prática este conceito, a Tabela 5 apresenta o cálculo do custo pelo método variável:

Tabela 5 - Cálculo do Custo pelo Método de Custeio Variável



Fonte: Adaptado de Padoveze (2009, p. 345)

Logo, entende-se que, para chegar ao valor do custo, foram utilizados apenas os gastos que variam de acordo com a quantidade produzida.

Bertó e Beulke (2005, p. 35) listam as principais vantagens e desvantagens deste método:

- não aceito pela legislação na avaliação de estoques no país;
- eminentemente gerencial, dotado de muita flexibilidade, é um sistema que facilita a estratégia de preços em termos de competitividade para a empresa;
- não permite visualização individualizada do resultado dos produtos, das mercadorias e dos serviços, mas exige planejamento global das relações custo/volume/margens;
- voltado ao enfoque mercadológico externo da empresa.

Assim, “por essas razões e por sua grande utilidade para otimizar decisões, o custeio variável tende a ser cada vez mais utilizado”. (Oliveira e Perez Jr., 2000, p. 120).

Por fim, salienta-se que este método é bastante utilizado para fins gerenciais. Sua metodologia atribui ao produto somente os gastos que variam de acordo com a quantidade produzida pela empresa, sendo os gastos fixos destinados ao resultado do exercício.

A seguir, será apresentado o método de custeio baseado em atividades (ABC).

2.4.3 Custeio baseado em atividades – ABC

Este método preocupa-se em alocar de forma mais precisa os custos indiretos a seus produtos ou serviços. (SANTOS, 2001)

Para Bornia (2002, p. 122) “o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades absorvendo seus custos.”

Assim, Bonfim e Passarelli (2006, p. 81) ressaltam que:

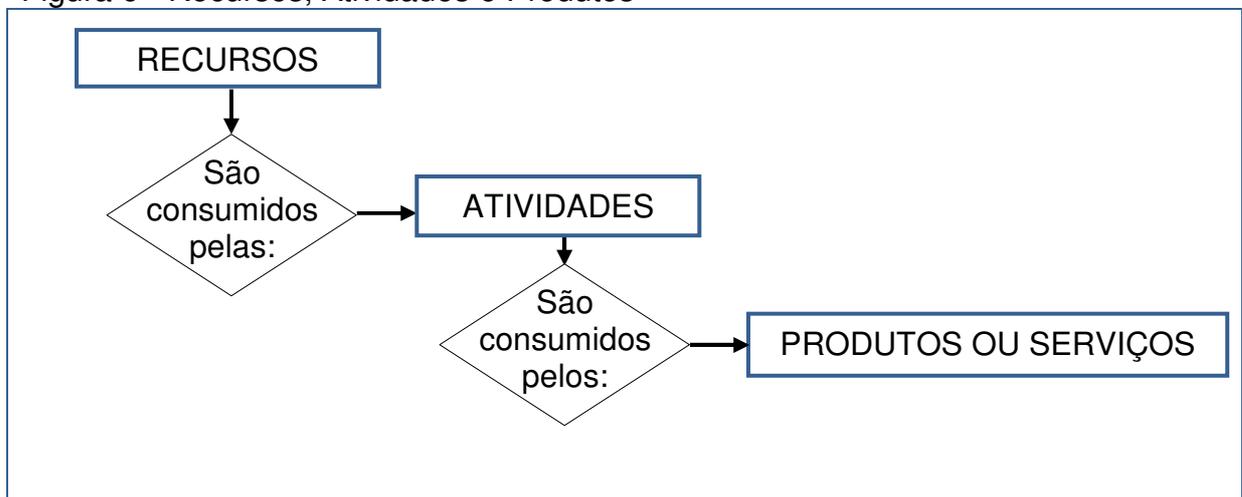
o interesse do sistema ABC concentra-se, fundamentalmente, no estudo dos gastos indiretos (custos e despesas), uma vez que os custos primários, a mão-de-obra, o material direto e outros custos diretos, diretamente atribuíveis aos bens e serviços produzidos, não apresentam problemas de custeio que não possam ser satisfatoriamente contornados pelos sistemas de custos convencionais.

No entendimento de Martins (2003), a dificuldade em atribuir o custo indireto ao produto está relacionada à diversidade de produtos e serviços fabricados pelas empresas dentro de uma mesma linha de produção. Sendo assim, necessitam atribuir esses custos a cada unidade produtiva. Desta forma é possível se ter um eficiente controle quanto à produção, comercialização e estocagem de produtos e serviços.

“Assim, não é o produto ou serviço que consome recursos, mas os recursos são consumidos pelas atividades, e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.” (DUBOIS, ET AL, 2006, p. 155)

Para facilitar o entendimento, a seguir apresenta-se a Figura 6:

Figura 6 - Recursos, Atividades e Produtos



Fonte: Adaptado de Dubois, et al, (2006, p. 131)

Dessa forma, entende-se que, inicialmente, os recursos são distribuídos a cada atividade; após se atribuem os custos indiretos de fabricação às atividades e, por fim, aos produtos e serviços. (DUBOIS, ET AL, 2006)

Nesse sentido, Berti (2006) apresenta como componentes básicos deste método os recursos, processos, atividades, centro de atividades, direcionador de custos (fator gerador de consumo ou demanda de recursos), elementos de custo, objetos de custos, direcionador de atividades (fator gerador de consumo ou demanda de atividades).

Para Wernke (2005) este método caracteriza-se pela tentativa de identificar os gastos incorridos em cada atividade dentro da empresa. Assim, busca-se conhecer o volume de recursos consumidos em cada uma delas.

Com relação às vantagens deste método, Ferreira (2007, p. 191) ressalta:

- Ferramenta para controle e gestão no processo produtivo;
- Mais precisão no custeio;
- Evidencia os fatores causadores de custo;
- Dá importância as relações de causalidade;
- Apoio as decisões make or buy;
- Ferramenta para estimar os custos de novos produtos;
- Ferramenta para o pricing;
- Apoio a decisão estratégica;
- Informação para a gestão das atividades;
- Considera diversos objetos de custos.

Assim, Dubois et al (2006, p. 161) elucida que dentre suas limitações, cita-se os “ elevados custos administrativos associados com os múltiplos centros de atividades e geradores de custos. A estrutura administrativa é pesada.”

Convém salientar que este método surge com o intuito de reduzir as arbitrariedades encontradas no custeio por absorção, quanto à alocação dos custos indiretos aos produtos ou serviços. Nesse cenário, é uma importante ferramenta de gestão que facilita a obtenção de informações. No entanto, trata-se de um sistema bastante complexo que necessita de disponibilidade para investimentos.

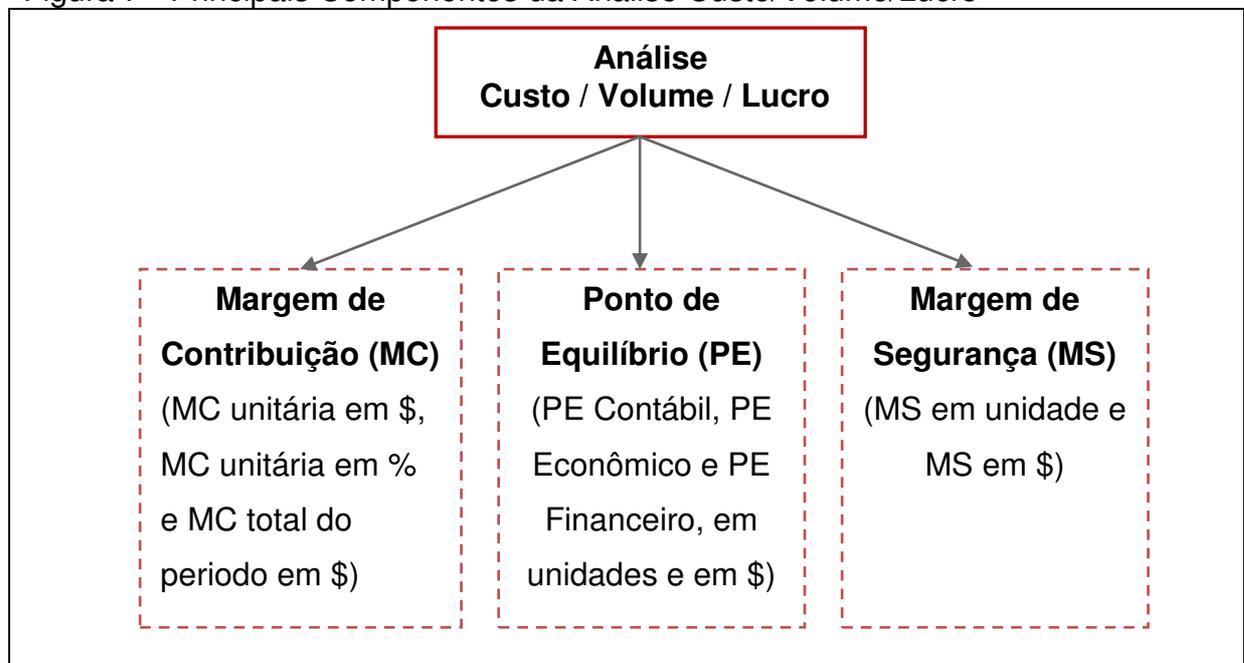
2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

2.5.1 Conceito

Esta é uma das principais ferramentas gerenciais utilizadas diariamente pelos gestores que tomam decisões relacionadas a preços e custos. (WERNKE, 2005).

Portanto, na Figura 6 elucidam-se os principais componentes que fazem parte desta técnica.

Figura 7 - Principais Componentes da Análise Custo/Volume/Lucro



Fonte: Adaptado de Wernke, (2005, p. 97)

Diante disso, “a análise de custo/volume/lucro é um exame sistemático das relações entre preços de venda, volumes de venda e de produção, custos, despesas e lucros.” (WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 95)

Esta ferramenta permite prever o impacto de variações como volume de venda, descontos fornecidos a clientes, aumento ou redução de custos e despesas, no lucro do período. (WERNKE, 2005)

Para Bornia (2002, p. 71) “[...] os fundamentos da análise de custo-volume-lucro estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custo no auxílio à tomada de decisão de curto prazo, característica do custeio variável”.

Nesse sentido, relacionam-se os custos e quantidade produzida com o lucro esperado para o período. Assim, podem-se estudar variações no lucro de acordo com vários níveis de venda e avaliar possível redução ou aumento dos custos e preços de venda para se chegar ao lucro projetado. (FERREIRA, 2007)

Leone (2004, p.33) ao abordar a definição de análise CVL salienta:

é o modelo pelo qual os contadores de custos, no sentido de produzirem informações úteis para os seus usuários, analisam as relações entre os preços de venda, os custos, os lucros, os volumes das atividades, a capacidade atingida e os efeitos das modificações desses itens no desempenho atual e prospectivo da entidade.

Desse modo, entende-se que análise custo/volume/lucro fornece informações importantes para o processo de tomada de decisão. Prevê aos gestores múltiplas formas de se chegar ao lucro planejado para o período. Dessa maneira, para se obter essas informações relevantes é preciso compreender cada um dos componentes que formam esta análise, conforme se elucida nas próximas seções.

2.5.2 Margem de contribuição

A margem de contribuição é utilizada em empresas que apuram seus custos pelo método de custeio variável.

Neste método, utiliza-se a margem de contribuição para obter o lucro por produto, pois não é possível se basear no preço de venda e no custo de produção. (MEGLIORINI, 2002)

Diante disso, “[...] a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e as despesas fixas da empresa e, conseqüentemente, proporcionará o lucro.” (CREPALDI, 2002, p. 224).

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

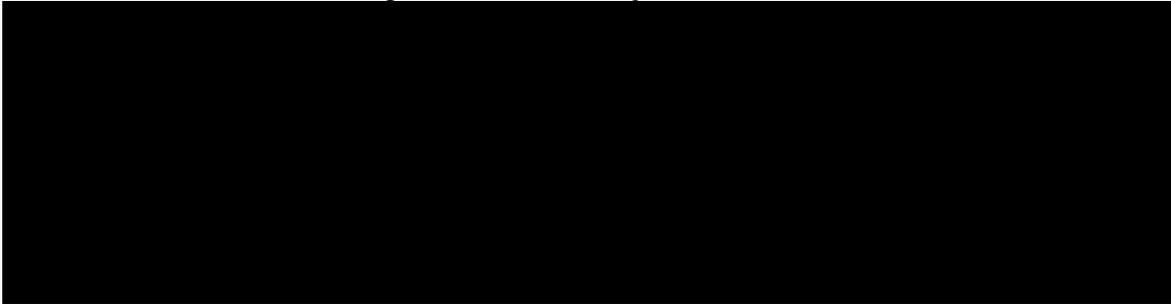
Para Martins (2001) trata-se da diferença entre a receita e a soma das despesas e dos custos variáveis. Assim se pode observar quanto cada produto, linha de produção, serviço prestado ou cliente contribui para a receita da empresa.

Nesse sentido, Warren, Reeve e Fess (2001, p. 96) elucidam:

a margem de contribuição é a relação entre custo, volume, lucro. É o excesso de receitas de vendas sobre os custos e despesas variáveis. O conceito de margem de contribuição é especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa.

Para facilitar a compreensão desta técnica, Megliorini, (2002, p. 138-139) apresenta a fórmula para cálculo da margem de contribuição, conforme se observa a seguir:

Quadro 2 - Cálculo da Margem de Contribuição



Fonte: Megliorini (2002, p.138-139)

A margem de contribuição “representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixas e para geração do lucro por produto”. (BORNIA, 2002, p. 72)

No entendimento de Padoveze (2000), esta ferramenta fornece aos gestores informações que permitem avaliar se é viável ou não a expansão de uma linha de produção, além da definição de estratégias quanto a preço, serviço e produto.

O Quadro 3 apresenta o formulário para cálculo da Margem de Contribuição:

Quadro 3 - Formulário para Cálculo da Margem de Contribuição

Mercadoria / Produto:	
Linha ou grupo:	
Referência/tipo/tamanho:	
Fornecedor	Valor (em R\$)
(1) Preço de venda unitário (de mercado ou de tabela)	
(2) Custo unitário de compra da mercadoria ou de matérias-primas ¹	
(+) Custo unitário na nota fiscal de compra	
(-) Descontos incondicionais na nota fiscal de compra	
(+) fretes, seguros, desembaraço aduaneiro e outros itens pagos na compra de mercadoria	
(-) Impostos recuperáveis vinculados à nota fiscal de compra	
(+) Impostos não-recuperáveis vinculados a nota fiscal de compra	
(+/-) Outros fatores relacionados com a compra	
(3) Despesas variáveis de venda	
(-) Tributos incidentes sobre o preço de venda (ou sobre as receitas de vendas)	
(-) Comissões sobre vendas	
(-) Outros gastos incidentes sobre vendas (como tarifa de cobrança bancária etc.)	
(4) Mão-de-obra direta (por unidade produzida)	
(5=1-2-3-4) Margem de contribuição unitária (\$)	
(6=[5/1] x 100) Margem de contribuição percentual (%)	
(7) Quantidade vendida no período (unidades)	
(8 = 5 x 7) Margem de contribuição total do período (\$)	

Fonte: Wernke (2005, p. 100)

Na aplicação do formulário proposto, quanto ao preço de venda, deve-se informar o preço de tabela do produto; já o item 2 é composto pelos valores discriminados nas notas fiscais de compra. Para preenchimento das despesas variáveis de venda, deve-se verificar com o contador as alíquotas aplicadas sobre o faturamento da empresa. A mão-de-obra é composta pelos valores gastos com o pessoal da produção. Em caso de indústria, é interessante alocar o seu valor por unidade fabricada. Nos itens 5, 6 e 8 são calculados os valores da margem de contribuição, já no item 7 deve-se informar a quantidade vendida. (WERNKE, 2005).

Salienta-se que esta ferramenta é fundamental para as decisões gerenciais, pois possibilita que se verifique no produto e no processo produtivo o reflexo de suas variáveis.

Assim, abaixo se exemplifica o cálculo da margem de contribuição por produto:

Tabela 6 - Margem de Contribuição por Produto

Indicadores de Margem	Produto X	Produto Y	Produto Z	TOTAL
Quantidade Vendida (Unidades)	1.000,00	800,00	1.500,00	
Preço de Venda Unitário	238,00	404,00	382,00	
Receita	238.000,00	323.200,00	573.000,00	1.134.200,00
Custo Variável Unitário	183,00	367,00	350,00	
Custo Variável	183.000,00	293.600,00	525.000,00	1.001.600,00
Despesas Variáveis (5%)	11.900,00	16.160,00	28.650,00	56.710,00
Total Variável	194.900,00	309.760,00	553.650,00	1.058.310,00
Margem de Contribuição	43.100,00	13.440,00	19.350,00	75.890,00
(-) Custos e Despesas Fixos				55.000,00
(=) Lucro Operacional				20.890,00

Fonte: Megliorini (2002, p.140)

Observando a Tabela 6, verifica-se que, apesar de o produto Z ser o mais vendido e gerar uma receita bruta bem superior ao produto X, este apresenta a melhor margem de contribuição, por consequência do elevado custo variável apresentado pelo produto Z.

Portanto, esta é uma ferramenta bastante utilizada para fins gerenciais, pois auxilia nos processos decisórios que estão relacionados aos custos dos produtos. Assim se pode saber a quantia de recursos necessários para cobrir os gastos de determinado produto ou linha de produção.

2.5.2.1 Margem de contribuição unitária

Anteriormente, se obteve a margem de contribuição total. Neste tópico, demonstra-se uma análise unitária, ou seja, utilizando-se a mesma metodologia se pode obter este valor por unidade.

“A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos para a geração de lucro, por produto vendido.” (BORNIA, 2010, p. 55)

Na visão de Ferreira (2007) consiste na diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, verificando-se quanto cada unidade contribui para o pagamento dos custos fixos e geração do lucro.

Nessa mesma linha de raciocínio, Bornia (2010, p.55) ressalta que “[...] analogamente, é o preço de venda menos os custos variáveis do produto.”

Para facilitar o entendimento, a seguir a Tabela 7 demonstra o cálculo da margem de contribuição unitária por produto:

Tabela 7 - Margem de Contribuição de Cada Produto

Produtos	Preço Unitário A	Custo Variável Unitário B	Despesas de Venda Unitária C = a x 5%	Custo (+) Despesas Variáveis D = b + c	Margem de Contribuição E = a - d
X	\$ 238,00	\$ 183,00	\$ 11,90	\$ 194,90	\$ 43,10
Y	404,00	367,00	20,20	387,20	16,80
Z	382,00	350,00	19,10	369,10	12,90

Fonte: Megliorini (2002, p. 139)

Pode-se observar a margem de contribuição unitária de cada produto, assim, para cada unidade vendida do produto X, Y e Z, se retêm respectivamente R\$ 43,10, R\$ 16,80 e R\$ 12,90, como contribuição para pagamento dos custos e despesas fixas e geração do lucro.

Dessa forma, Leone (2004) define margem de contribuição como um importante indicativo, pois demonstra a participação de cada unidade no pagamento dos custos e despesas fixas de um período.

Portanto, caracteriza-se como uma técnica relevante na gestão da empresa, através da qual verifica de forma simples as variáveis que estão interferindo no resultado da organização.

2.5.2.2 Margem de contribuição por fator limitante

A margem de contribuição unitária deve ser utilizada quando não se apresenta nenhum fator limitante na produção. Assim, “quando existir um fator que limita a produção (tempo escasso, falta de matéria-prima, etc.), a análise deve ser feita em função deste fator limitante”. (BORNIA, 2002, p. 73)

Na visão de Padoveze (2009), quando existem fatores que limitam a capacidade produtiva, deve-se ter muito cuidado nas informações referentes à margem de contribuição, para que se tomem decisões que favoreçam o resultado da empresa.

Segundo Megliorini (2002, p. 141):

uma empresa pode operar no limite de sua capacidade instalada ou abaixo dela, bem como trabalhar com outros fatores que limitem sua produção, chamados “gargalos”. Para cada caso, é necessário conhecer a margem de

contribuição, por produto ou pelo fator que representa o “gargalo” da produção, a fim de maximizar o resultado.

Assim, Martins (2003) salienta que, quando não se tem fator limitante no processo produtivo, o que importa é o produto que tem maior margem de contribuição. Todavia, quando se possui fator limitante, este é o que deve ser observado.

Nesse contexto, Beulke e Bertó (2005) esclarecem que muitas vezes a empresa tem de optar por um produto ou outro, devido a alguns aspectos restritivos, como: escassez de energia, capital de giro e gargalhos na produção. Assim, o produto que deve permanecer é o que no fator limitativo apresentar a maior vantagem.

Desse modo, na Tabela 8 demonstra-se um comparativo de dois produtos pela margem de contribuição, com fator limitante:

Tabela 8 - Margem de Contribuição por Fator Limitante



Fonte: Bornia (2002, p. 73)

Pode-se observar que, apesar de o produto B possuir uma margem de contribuição superior ao produto A, este apresenta-se mais rentável, pois a cada hora trabalhada se fabricam três unidades desse produto, enquanto para o produto B são necessárias três horas trabalhadas para obter a mesma quantidade produzida.

Logo se entende que, quando existe um fator limitante no processo produtivo, torna-se inviável a utilização da margem de contribuição unitária; assim, deve-se aplicar este conceito.

Na visão de Padoveze (2009), uma das vantagens da margem de contribuição é a sua aplicação nas decisões de curto prazo. Além disso, sua utilização diária traz grandes benefícios para a gestão de custos da empresa.

Nesse cenário, dentre as vantagens apresentadas por Wernke (2005, p.102) ressalta-se que “a margem de contribuição auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, fundamentando tecnicamente as decisões de venda.”

Dessa forma, ela realiza a apuração imediata, sem a utilização de rateios. Portanto, obtém-se a contribuição de cada produto para cobrir os custos e despesas fixos e gerar o lucro. (ASSEF, 1997)

Diante disso, Bruni (2008, p. 182) afirma que “os efeitos práticos de sua utilização são evidentes: [...] foge da polêmica questão do rateio dos gastos indiretos.”

Este conceito facilita o entendimento por parte dos gestores da relação custo, volume e lucro, refletindo em melhores decisões, que contribuem para a redução dos custos e aumento dos lucros. (SANTOS, 2000).

Assim, verifica-se a importância da margem de contribuição para a administração da organização. Todavia, deve-se ficar atento quanto à existência de processos que limitam sua capacidade produtiva, evitando, assim, o fornecimento de informações que não condizem com a atual situação da empresa.

2.5.3 Ponto de equilíbrio

É o momento em que as vendas são suficientes para pagar as despesas e os custos do período, ou seja, não existem lucros e nem prejuízos. Assim, o faturamento após o ponto de equilíbrio caracteriza o lucro da organização. (MEGLIORINI, 2002)

Para Martins (2003, p.273), seu objetivo consiste em “[...] apurar um determinado número de escala produtiva de atividade, expresso em quantidade de produtos ou em equivalentes em dinheiro”.

Na visão de Padoveze (2009, p. 379), encontra-se o ponto de equilíbrio quando:

[...] o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Assim, ponto de equilíbrio calcula os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que ao custo de um lucro zero. O ponto de equilíbrio é também denominado de ponto de ruptura (break-even point).

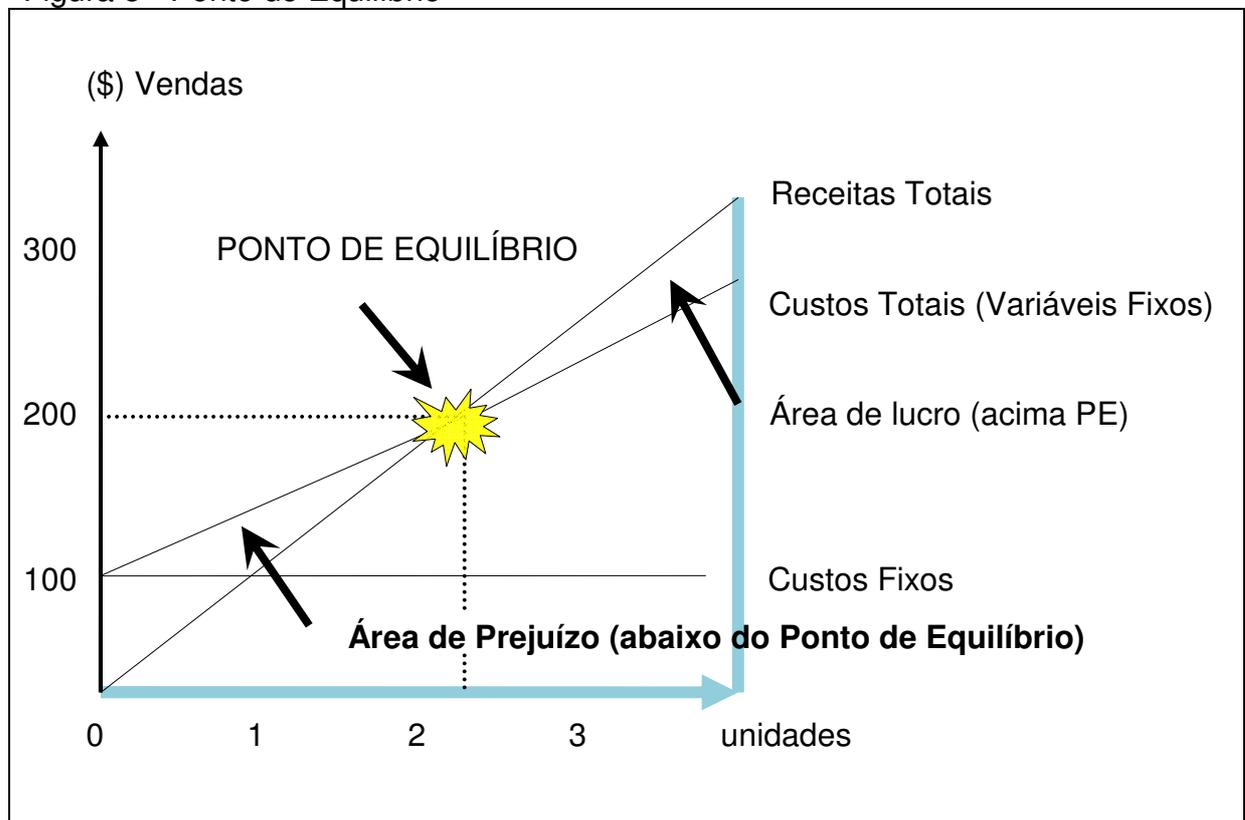
Logo, diz-se que, no momento em que a margem de contribuição for igual à soma dos custos e despesas do período, obtêm-se o ponto de equilíbrio. (MARTINS, 2001)

Neste sentido, Leone (2000, p. 348), salienta:

o ponto de equilíbrio acontece no ponto onde a linha dos custos e despesas totais se encontram com a linha da receita de vendas, não ocasionando nem lucro nem prejuízo. Antes desse ponto, tem-se a área de prejuízos porque a linha dos custos e despesas totais está acima da linha da receita total.

Com o intuito de facilitar o entendimento, abaixo se elucida a Figura 8:

Figura 8 - Ponto de Equilíbrio



Fonte: Wernke (2005, p. 119)

Salienta-se que, para se chegar ao ponto de equilíbrio é necessário vender duas unidades, ou obter um faturamento de R\$ 200. Assim, a venda a maior resultará em lucro e a menor caracterizará prejuízo. (WERNKE, 2005)

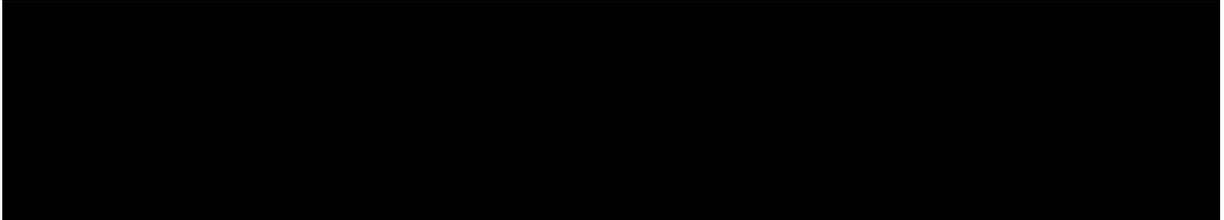
Diante disso, Dutra (2003) ressalta que a empresa atinge este ponto quando vende o necessário para cobrir seus custos e despesas.

Nesta mesma linha de raciocínio, Berti (2006) descreve como sendo o momento em que o resultado da empresa é zero, ou seja, não se tem lucro nem

prejuízo. Portanto, é identificado o nível de vendas necessário para cobrir todos os custos e despesas do período.

Sendo assim, o ponto de equilíbrio é o momento em que os custos e as receitas se igualam. (LEONE, 2000)

Dessa forma, a seguir demonstra-se a fórmula matemática utilizada em seu cálculo:



Verifica-se que esta análise é fundamental para a gestão da empresa, pois encontra a quantia mínima de venda ou faturamento necessário para cobrir todas as despesas e custos do período.

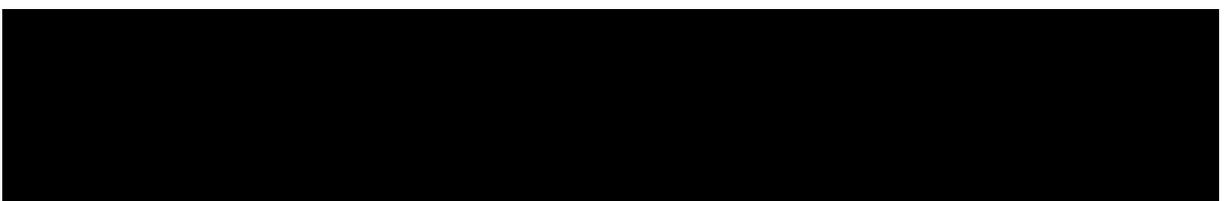
Convêm ressaltar que são três os tipos de ponto de equilíbrio: o ponto de equilíbrio contábil (PEC), o econômico (PEE) e o financeiro (PEF), sendo utilizados de acordo com o tipo de análise e decisão a ser tomada. (MEGLIORINI, 2002)

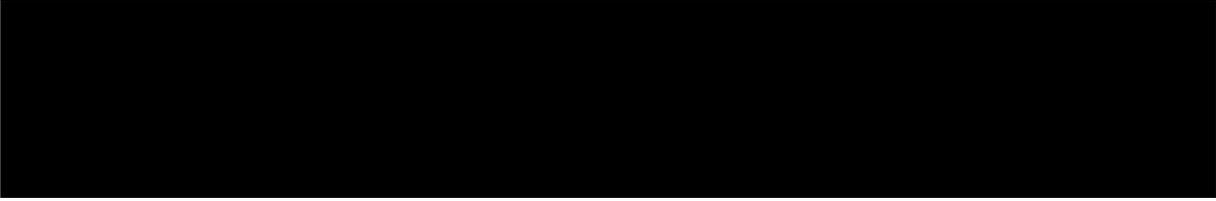
Assim, para esclarecer esta divisão, será conceituado individualmente cada um deles.

2.5.3.1 PE contábil (PEC) ou global (PEG)

O ponto de equilíbrio contábil ocorre no momento em que a margem de contribuição cobre todos os custos e despesas fixas incorridas dentro de um período. (MEGLIORINI, 2002)

Diante disso, Wernke (2005) ressalta que esta ferramenta apresenta o ponto de equilíbrio em unidades e em valor; para isso, utiliza-se de fórmulas matemáticas, conforme se observa a seguir:





O ponto de equilíbrio contábil difere dos demais, pois, em seu cálculo, consideram-se todos os custos e despesas contábeis que foram ou serão utilizadas no funcionamento da empresa. (BORNIA, 2002).

Na visão de Martins (2001, p. 277) “[...] um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo (pelo menos o juro do capital próprio investido).

Desta forma, Martins (2006) salienta que esta ferramenta é importante na gestão da empresa. No entanto, como não se leva em consideração o custo por oportunidade, é importante analisar os pontos de equilíbrio financeiro e econômico.

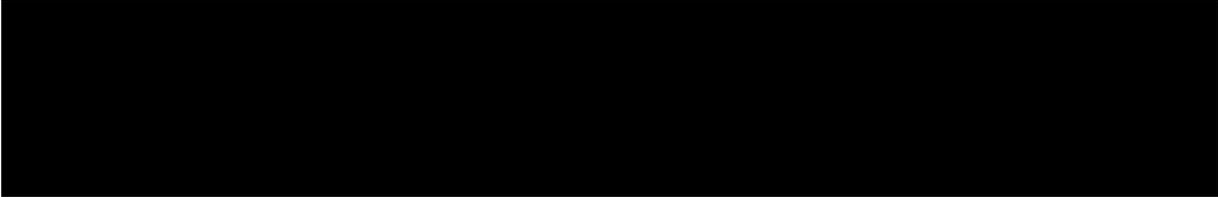
2.5.3.2 PE financeiro (PEF)

O ponto de equilíbrio financeiro fornece informações que contribuem para uma análise detalhada da situação financeira da empresa, pois apresenta a quantia que deve ser vendida para que não se comprometa a lucratividade da empresa. (SANTOS 2000).

Assim, Megliorini (2002, p. 155) elucida que para obter este ponto de equilíbrio “consideram-se como custos ou despesas somente os gastos que geraram desembolso no período, desconsiderando, portanto, a depreciação contida nos custos e despesas fixas”.

Esta é a principal diferença entre este ponto e o contábil. Então, se a administração da empresa tiver algum tipo de desembolso no período, como exemplo a aquisição de terrenos, este deve ser incluso na base de cálculo. (WERNKE, 2005).

Portanto, pode-se obter o ponto de equilíbrio financeiro através da seguinte fórmula:



Diante disso, entende-se que esta ferramenta contribui para o equilíbrio financeiro da organização, porém, ao mesmo tempo em que se tem o equilíbrio de caixa, se tem o prejuízo contábil, pois são excluídos da base de cálculo gastos contábeis que não foram desembolsados no período. (MARTINS, 2006).

2.5.3.3 PE Econômico (PEE)

O ponto de equilíbrio econômico ocorre quando se obtêm um retorno no investimento capaz de cobrir, além de todos os custos e despesas, o custo de oportunidade. (MEGLIORINI, 2002).

Na visão de Berti (2006, p.155), “operar acima de PEG não significa necessariamente satisfazer as expectativas dos acionistas que consideram o custo de oportunidade dos recursos, exigindo um lucro mínimo que remunere adequadamente o seu capital.”

Assim, Wernke (2005), ensina que para se obter o ponto de equilíbrio econômico, basta que se inclua em sua fórmula o valor do capital investido, conforme se observa abaixo:



Nesse contexto, “o ponto de equilíbrio econômico mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando com outras opções de investimentos”. (BORNIA, 2002, p. 79).

Sendo assim, através desta ferramenta pode-se avaliar a rentabilidade da organização, considerando uma taxa de retorno, encontra-se a quantidade que deve ser vendida para que alcance o lucro desejado.

2.5.4 Margem de segurança

Esta ferramenta tem a finalidade de estabelecer os limites de vendas de cada período para que não haja prejuízo. (MARTINS, 2003).

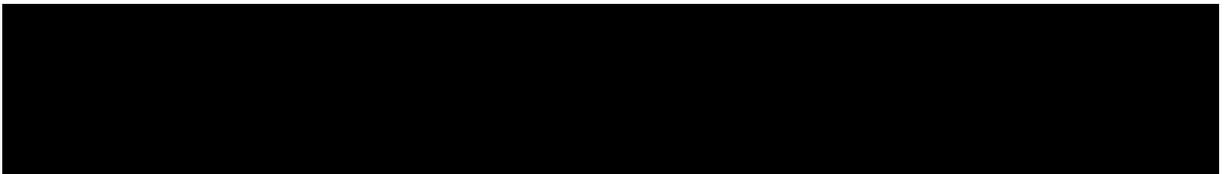
No entendimento de Bruni (2006, p. 90), “as margens de segurança apresentam quanto à empresa pode perder em vendas, expressas em quantidade ou unidades monetárias se ultrapassar para baixo o ponto de equilíbrio.”

Diante disso, Leone (2000, p. 354) ressalta:

[...] é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio. Chama-se margem de segurança porque mostra o espaço em que a empresa tem para fazer lucro após atingir o ponto de equilíbrio.

Na visão de Bornia (2002, p. 80), “é o excedente das vendas da empresa sobre as vendas que representam o ponto de equilíbrio. Conseqüentemente, representa quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa.

Para facilitar o entendimento, apresenta-se a fórmula utilizada neste cálculo:



Nesse contexto, seguindo o raciocínio de Bornia (2002) pode-se obter a margem de contribuição em quantidade física, monetária ou percentual, sendo em percentual a forma mais simples de gerar informações à administração.

Ao abordar este conceito, Bruni (2003, p. 263) ressalta:

[...] é o intervalo observado entre o intervalo de unidades vendido e aquele relativo ao ponto de equilíbrio. Supondo determinada empresa que venda 100 unidades e que seu ponto de equilíbrio seja 80 unidades, conseqüentemente sua margem de segurança é de 20 unidades.

Para Padoveze (2009), o valor excedente utilizado para análise da margem de segurança pode ser baseado nas vendas orçadas ou nas vendas reais do período.

Dessa forma, é possível perceber a relevância desta ferramenta para a gestão da empresa, pois identifica a quantia mínima que se deve vender para não se ter prejuízo em um determinado período.

3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, apresenta-se a empresa objeto de estudo, sendo que os dados levantados foram coletados na organização. Além de um breve histórico da empresa e a apresentação de seu processo produtivo, foi realizada a apuração dos custos de produção pelo método de custeio variável e aplicada a análise custo/volume/lucro.

Ressalta-se que a empresa possui uma única linha de produção, que representa 100% do faturamento atual da organização, denominada de peças especiais.

A análise apresentada neste estudo teve como base os dados coletados no período de fevereiro e março de 2012.

Cabe ressaltar que os proprietários da organização optaram pelo sigilo na divulgação do nome da empresa, razão pela qual será adotado um nome fantasia, representado por SOS Soluções LTDA.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A SOS Soluções LTDA localiza-se na cidade de Cocal do Sul – SC, tendo por finalidade a produção de amostras de rejuntas e argamassas para empresas cerâmicas. É uma sociedade mercantil por quotas de responsabilidade limitada, que possui dois sócios e cinco funcionários que atuam no dia a dia da empresa.

3.1.1 Histórico

A empresa surgiu da idéia de dois amigos que trabalhavam juntos há algum tempo no setor de amostras de uma cerâmica da região da AMREC. No decorrer de seus trabalhos, perceberam que os kits de amostras de argamassas produzidos na empresa não estavam dentro do padrão de qualidade necessário para distribuir para revendas e vendedores. Na época, eram fabricados por dois funcionários da empresa que não estavam dando conta da demanda.

Visualizando uma oportunidade, dirigiram-se ao supervisor do departamento e comentaram sobre o interesse em produzirem esses kits. Neste dia, levaram todos os equipamentos e matérias-primas necessários para sua elaboração.

Depois de alguns testes apresentaram o produto ao encarregado do departamento, este que, além de elogiar o trabalho, deu-lhes a oportunidade de criar seu próprio negócio.

No mês seguinte, passaram a ser os responsáveis por este produto, assim constituindo juntos uma empresa, que nos próximos anos passaria a atender outras grandes cerâmicas de Santa Catarina.

3.1.2 Clientes

Os clientes estão distribuídos no território brasileiro, destacando-se a região Sul do país, onde está concentrado o maior volume de vendas. Essas empresas atuam no ramo cerâmico e na comercialização de argamassas e rejuntas.

3.1.3 Fornecedores

A empresa procura manter uma parceria com seus fornecedores. Cabe ressaltar que grande parte da matéria-prima necessária para fabricação do produto é adquirida com o próprio cliente. Deste modo, o cliente se torna o fornecedor.

3.1.4 Estrutura contábil e forma de tributação

Definida como microempresa, com faturamento anual inferior a R\$ 360.000,00, a empresa em estudo é optante pelo Simples Nacional. Portanto, se utiliza de um sistema único de tributação.

Seus serviços contábeis são terceirizados; no escritório contábil são realizadas todas as rotinas contábeis, incluindo os procedimentos de Recursos Humanos.

3.1.5 Produto

A empresa atua exclusivamente na fabricação de kit de amostra de rejuntas e argamassas. Cada cliente possui um portfólio de 18 cores. Na Figura 9, apresenta-se o produto.

Figura 9 - O Produto



Fonte: Acervo da empresa

Após a apresentação do produto, no próximo tópico demonstram-se as etapas do estudo.

3.2 ETAPAS DO ESTUDO

Inicialmente, buscou-se conhecer o processo produtivo, a fim de facilitar o entendimento dos valores encontrados e aplicados neste trabalho.

Nesse sentido, para que se pudesse realizar este estudo, as primeiras informações foram obtidas na contabilidade, que atualmente é terceirizada.

Deste modo, além da contabilidade, levaram-se em consideração planilhas utilizadas pelos administradores na gestão da empresa.

Contudo, para que se alcançasse o objetivo proposto neste trabalho, foram calculados os valores necessários para a apuração dos custos de produção pelo método de custeio variável. Portanto, os gastos foram classificados em fixos e variáveis. Da soma dos custos variáveis se obteve o valor total, este que, dividido pela quantidade produzida, resulta em seu valor unitário.

A terceira etapa deste estudo compreende análise Custo/Volume/Lucro. Deste modo, foram calculadas as variáveis necessárias para a realização deste

estudo. Assim obteve-se: a margem de contribuição total e unitária em valor (R\$) e em percentual (%); o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico unitário e em valor (R\$); e a margem de segurança unitária e em valor (R\$).

Os resultados são demonstrados nas próximas seções.

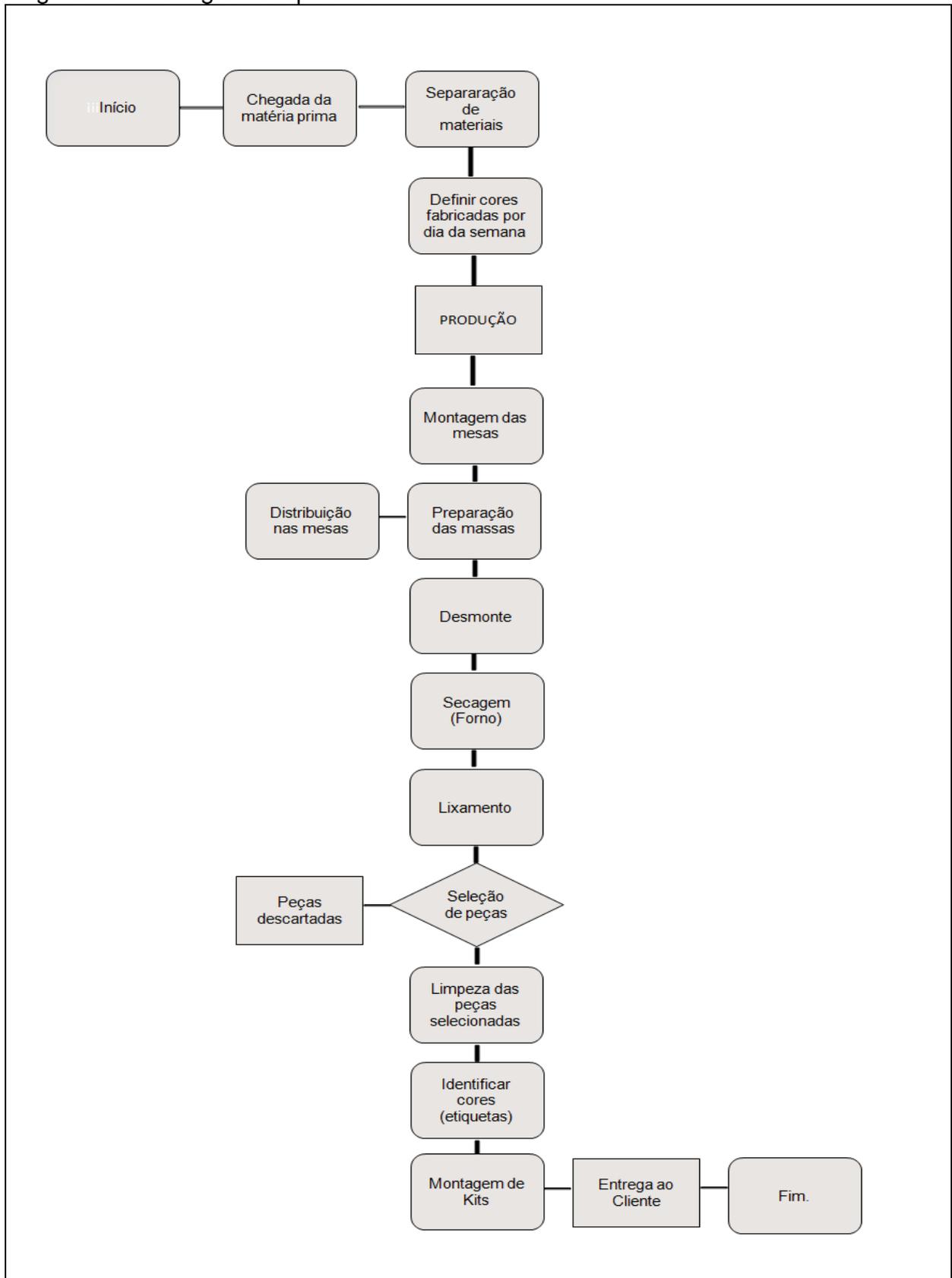
3.3 DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO

Durante o estudo, verificou-se que o processo produtivo é realizado de forma manual, a produção depende diretamente dos funcionários e o produto não é fabricado por máquinas.

Neste tópico, apresentam-se as etapas do processo produtivo, que se inicia com a montagem das mesas, passando para preparação/distribuição das massas, desmonte/secagem, lixamento, controle de qualidade, limpeza, identificação e montagem do kit.

Com o intuito de esclarecer essas etapas a Figura 10 demonstra o fluxograma do processo operacional:

Figura 10 - Fluxograma Operacional



Fonte: Elaborado pela autora

3.3.1 Montagem

O processo produtivo inicia-se na montagem das mesas. São alocadas sobre a mesa calhas plásticas que devem permanecer imóveis quando receber a massa. Para isso, são enfileiradas sobre a mesa de ferro, separadas por fitas e parafusadas. Conforme se observa abaixo:

Figura 11 - Montagem da Mesa



Fonte: Acervo da empresa

3.3.2 Preparação, distribuição e secagem

A cada semana são produzidos alguns lotes de cores, normalmente inicia-se pelas mais claras. Todavia, por se tratar de um processo manual, o tempo interfere na escolha das cores fabricadas. Por exemplo, se o dia está úmido ou

chuvoso são fabricadas as cores mais claras, pois tendem a secar mais rápido, não ocasionando nenhuma redução na qualidade do produto.

Na Figura 12 observam-se os equipamentos utilizados na preparação da massa:

Figura 12 - Preparação da Massa



Fonte: Acervo da empresa

Após a preparação, espalha-se a massa sobre a mesa, assim ficando nas próximas doze horas. Na sequência, ocorre o desmante, quando de forma bastante cuidadosa as peças são levadas ao forno.

3.3.3 Lixamento e seleção de peças

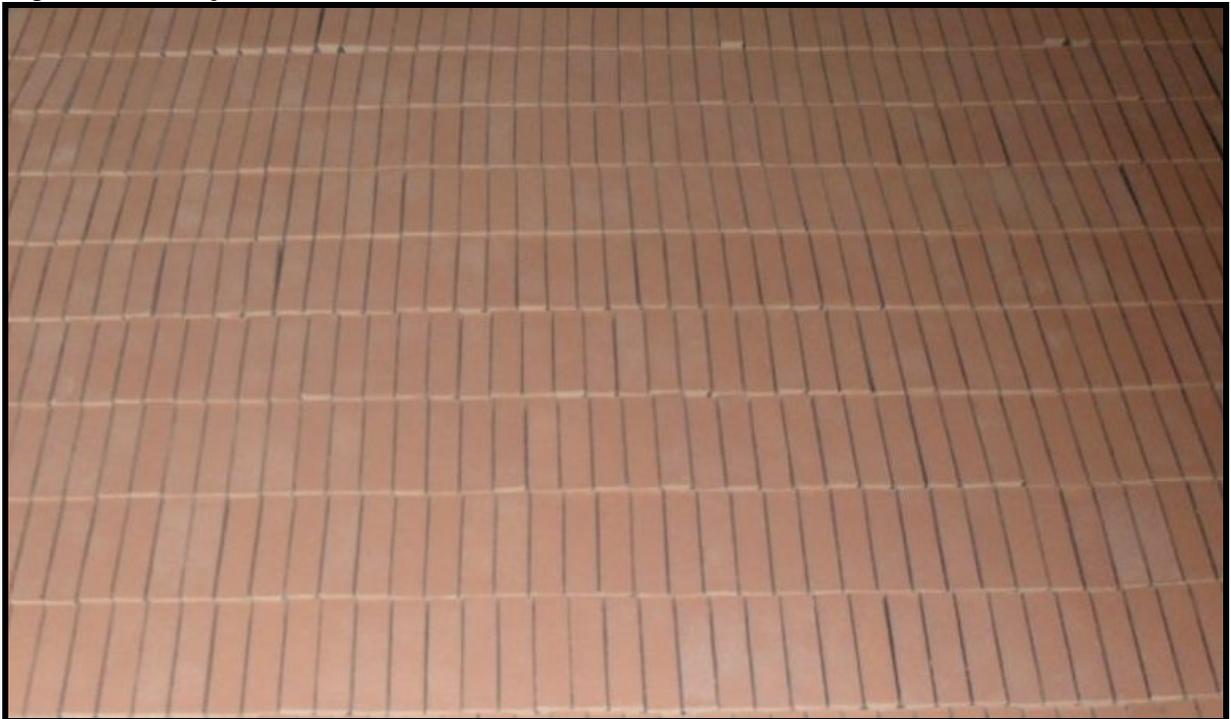
Nesta etapa inicia-se o acabamento. As peças são lixadas individualmente com o intuito de retirar o excesso de massa de suas pontas.

Desta forma, eliminam-se as que possuem pontas quebradas, que tiveram uma coloração diferente, ou que ficaram manchadas, mantendo as que estão dentro do padrão de qualidade.

3.3.4 Limpeza e identificação

O processo de limpeza e identificação, assim como o lixamento, ocorre de forma individual. Portanto, é um procedimento manual realizado em cada peça.

Figura 13 - Peças Prontas



Fonte: Acervo da empresa

Na Figura 13 se pode observar um lote de cores de rejunte cimentício pronto para compor o kit. A identificação ocorre por meio de etiquetas que contém a informação do material e da cor utilizada na peça.

Para facilitar a montagem do kit as peças são armazenadas em caixas de madeira, separadas por cores e materiais, conforme se elucida a seguir:

Figura 14 - Armazenamento de Peças



Fonte: Acervo da empresa

Após esta etapa inicia-se a montagem do kit, conforme demonstra-se abaixo.

3.3.5 Montagem de kit

Esta é a última etapa do processo produtivo. Para montar o kit é necessário que todas as cores que compõem o portfólio estejam prontas e possuam a mesma quantia de peças. Este, como os demais processos anteriores, é realizado de forma manual.

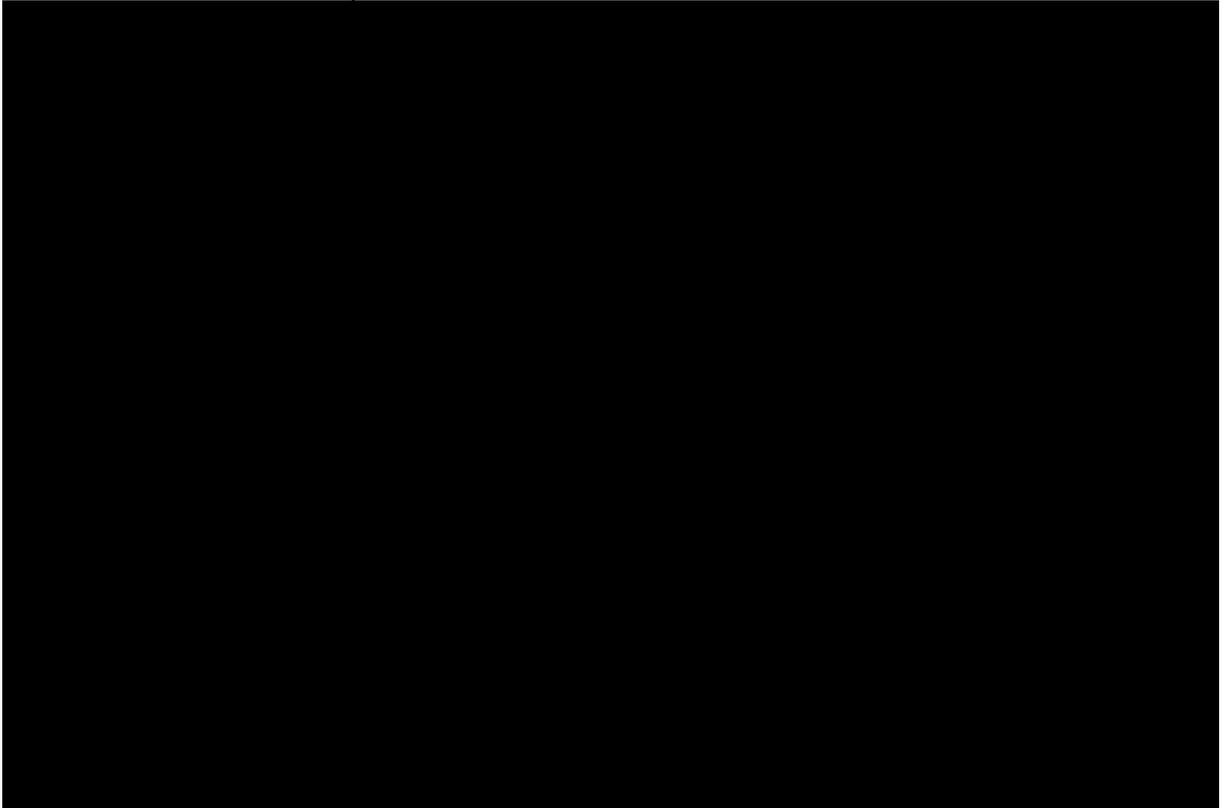
A montagem de kit ocorre, normalmente, na última semana do mês. Neste período, dois funcionários desenvolvem especificamente esta atividade, enquanto os demais iniciam a produção do mês seguinte.

Após a descrição do processo produtivo, demonstram-se as variáveis utilizadas na apuração do custo e na aplicação da análise custo/volume/lucro.

3.4 CUSTOS E DESPESAS FIXAS

Esses gastos têm como característica se manterem inalterados mediante a variação no volume produzido. Diante disso, a Tabela 9 mostra de forma simplificada todos os gastos e despesas fixas do período. Cabe ressaltar que tais gastos sofrem alterações nos meses de fevereiro e março, mas classificam-se como fixos, por não terem relação com o volume de produção.

Tabela 9 - Custos e Despesas Fixas do Período



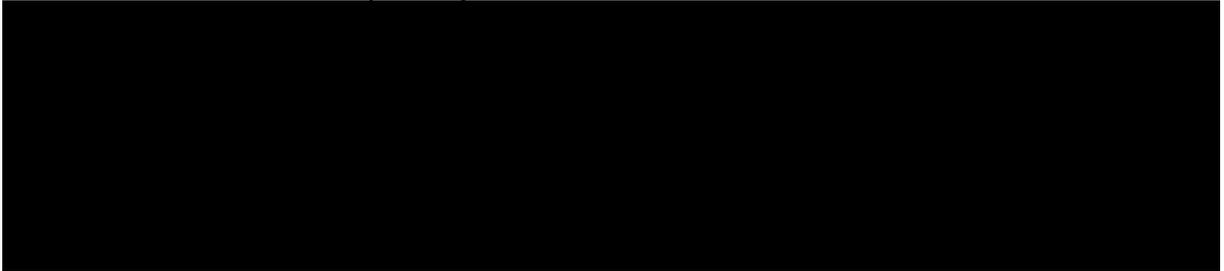
Fonte: Elaborado pela autora

Na Tabela 9 encontram-se todos os custos e despesas fixos do período. Contudo, não houve rubricas novas no mês de março com relação ao mês de fevereiro.

O custo fixo é formado por custos indiretos, como o item salários e ordenados. Nesse item, encontra-se o valor do salário mensal dos funcionários. Nos encargos com folha está alocado somente o valor do FGTS, pois, por ser uma empresa do simples nacional, não é devido o INSS patronal.

Entre as despesas fixas têm-se a depreciação, que compreende a desvalorização mensal do veículo e dos bens móveis da empresa, como também os serviços profissionais, que se referem à prestação de serviço contábil. Nesse contexto, o Quadro 4 demonstra os valores referentes à depreciação.

Quadro 4 - Cálculo da Depreciação



Fonte: Elaborado pela autora

O valor do patrimônio foi obtido através da empresa e a depreciação foi calculada conforme o prazo de vida útil definido pela IN SRF n° 162 de 1998.

A seguir, apresenta-se o cálculo da apuração do custo de produção, utilizando-se o método de custeio variável.

3.5 APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO

Para realizar a apuração do custo de produção é necessário conhecer os custos variáveis do período, conforme se apresenta na Tabela 10:

Tabela 10 - Apuração do Custo Variável

Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 10 demonstra os custos variáveis que formam o custo total dos meses de fevereiro e março. Portanto, o custo variável do período é formado pela matéria prima e embalagem.

Para obter seu valor unitário, realizou-se a divisão do custo variável total pela quantia de kits produzidos. Dessa forma, multiplicando o seu valor unitário pela quantidade vendida foi encontrado o custo do produto vendido.

Cabe ressaltar que, no mês de fevereiro, todos os produtos fabricados foram vendidos. Por consequência, no mês de março a empresa optou pelo aumento

de 5,4% em sua produção, todavia, houve redução nas vendas, resultando em 290 unidades de kits em seu estoque, o que representa 12,61% dos produtos fabricados.

Após obter o valor do custo de produção, verifica-se a margem de contribuição.

3.6 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

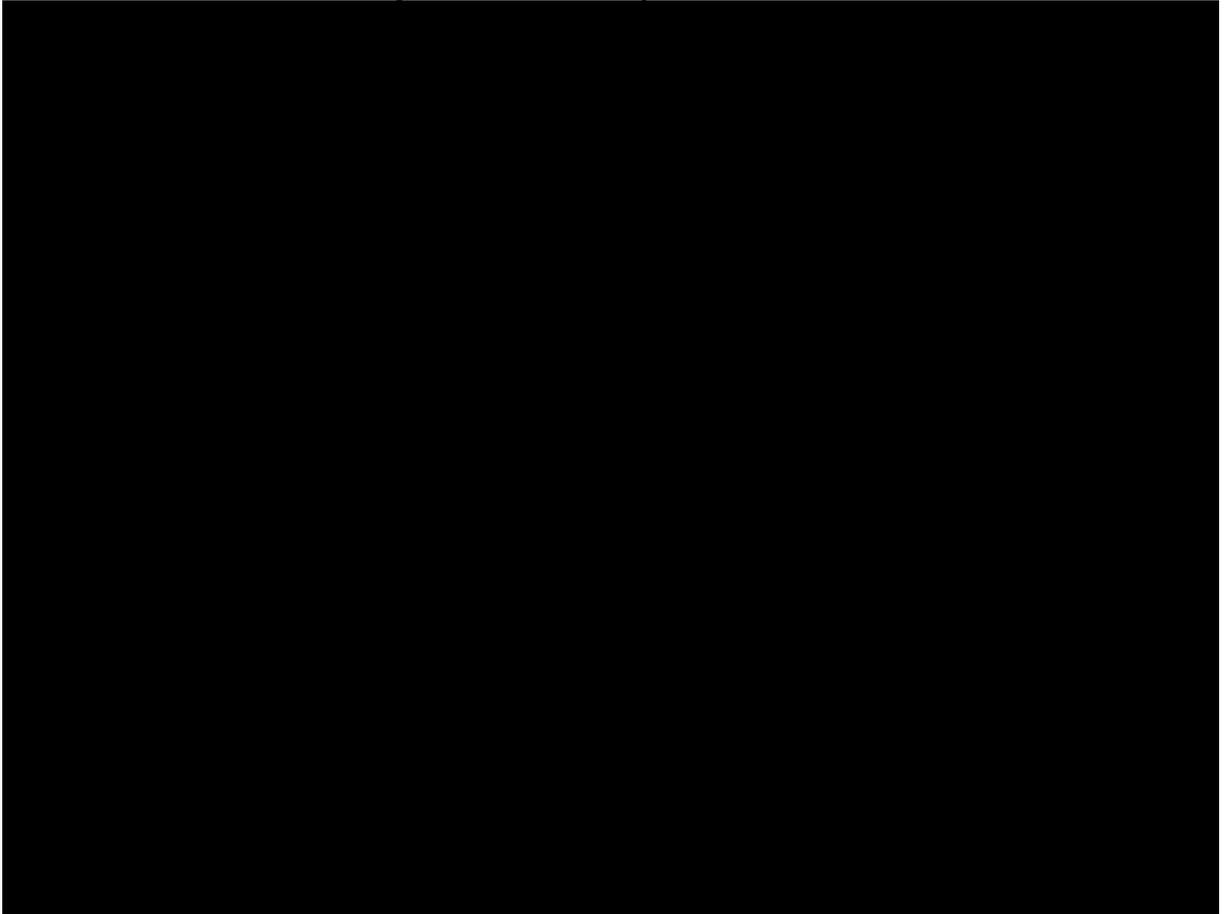
Para obter o valor da margem de contribuição, coletaram-se dados com a contabilidade e a administração da empresa. Através de notas fiscais de saída, pode-se verificar o valor dos produtos vendidos, sendo seu valor mensal acumulado a receita bruta de vendas do período.

A receita líquida de vendas foi obtida através da equação entre a receita bruta e a subtração dos impostos. Deste modo compõe-se seu valor líquido.

Os gastos variáveis são compostos pelo custo do produto vendido, fretes e comissões.

Desse modo, deduzindo-se os gastos variáveis do valor da receita líquida, tem-se a margem de contribuição, conforme se observa na Tabela 11:

Tabela 11 - Cálculo da Margem de Contribuição



Fonte: Elaborado pela autora

Essa ferramenta proporciona a análise da margem de contribuição total e unitária. Assim, para se obter o valor da margem de contribuição por amostras, dividiu-se a margem total pela quantidade de amostras vendidas. Este mesmo cálculo foi realizado para se obter o valor por kits.

A margem de contribuição unitária demonstra que dos R\$ 11,00 reais obtidos com a venda de cada kit, tem-se respectivamente R\$ 5,80 e R\$ 6,00 para cobrir os custos e despesas fixos do período e gerar o lucro do produto vendido.

Para encontrar o valor das comissões, foi multiplicado o faturamento do mês pela comissão que representa 2% da receita bruta. Abaixo, o Quadro 4 demonstra a comissão do mês de fevereiro.

Quadro 5 - Cálculo da Comissão

$\text{R\$ } 24.013,00 \times 2\% = 480,26$

Fonte: Elaborado pela autora

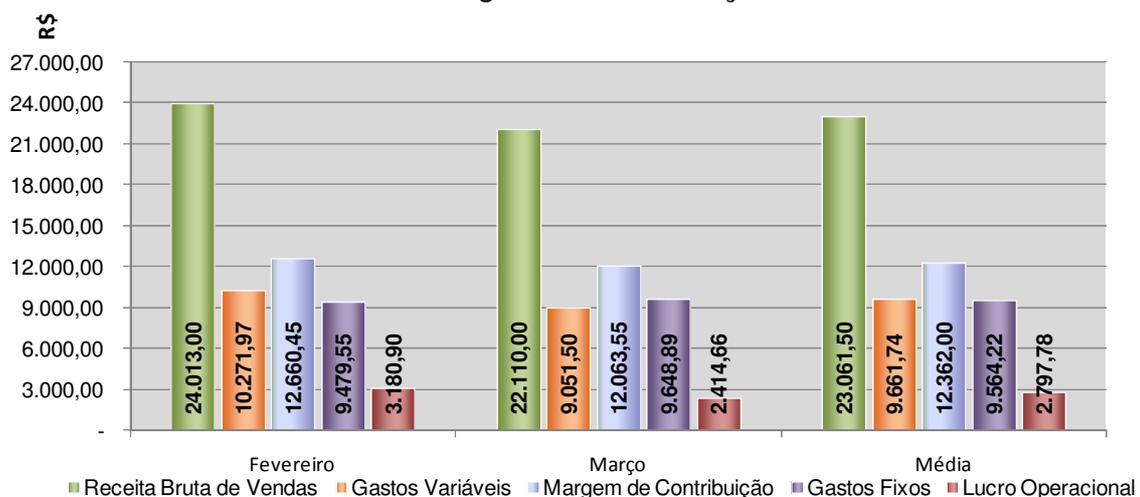
Os gastos fixos foram compostos pelos custos fixos e despesas fixas. Portanto, para se obter o lucro operacional deduziram-se da receita líquida de vendas os gastos fixos e variáveis.

No mês de março, houve uma redução em seu lucro operacional, por consequência de uma queda de aproximadamente 8,00% no faturamento com relação ao mês de fevereiro. Desse modo, no mês de fevereiro a empresa faturou R\$ 24.013,00, obtendo uma margem de contribuição que representa 52,72%; no mês de março, com um faturamento de R\$ 22.110,00, sua margem foi de 54,56%.

Convém ressaltar que o lucro operacional da empresa compreende respectivamente 13,25 % e 10,92%.

Nesse sentido, a seguir demonstra-se a análise gráfica de algumas contas apresentadas na Tabela 11:

Gráfico 1 - Análise Gráfica da Margem de Contribuição



Fonte: Elaborado pela autora

Seguindo a análise gráfica, observam-se as variações que interferem diretamente no resultado. Com base nesta análise, a principal oscilação refere-se a receita bruta de vendas.

No próximo tópico, evidenciam-se os valores relacionados ao ponto de equilíbrio.

3.7 PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio ocorre quando a venda se iguala aos custos e despesas, ou seja, não se tem lucro nem prejuízo.

Nesse estudo, realizou-se o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico. Para se obter o ponto de equilíbrio contábil devem ser considerados todos os custos e despesas do período. O ponto de equilíbrio financeiro abrange apenas as despesas e custos que influenciam no caixa. Já o ponto de equilíbrio econômico compreende a soma de todas as despesas e custos, além de uma taxa de retorno esperado.

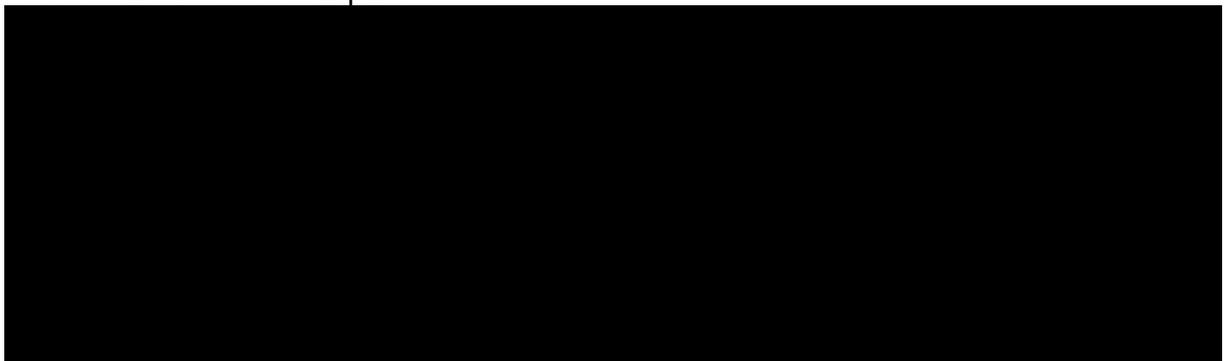
Na empresa objeto de estudo, os resultados do ponto de equilíbrio contábil e financeiro foram distintos devido à conta depreciação.

Cabe ressaltar que para o cálculo do ponto de equilíbrio econômico a expectativa de retorno é de 8,00 % sobre a receita bruta.

3.7.1 Ponto de equilíbrio contábil

O ponto de equilíbrio contábil é calculado através da divisão de todos os custos e despesas fixas pela margem de contribuição total em percentual. O resultado pode ser visto na Tabela 12:

Tabela 12 - Ponto de Equilíbrio Contábil



Fonte: Elaborado pela autora

Para se obter o valor do ponto de equilíbrio por kits, foi dividido o valor do ponto de equilíbrio em reais pelo preço médio de vendas.

Analisando o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, percebe-se que a venda de kits no período foi superior ao necessário. No mês de fevereiro era

necessário vender 1.635 kits e foram vendidos 2.183 kits, enquanto no mês de março era necessária a venda de 1.608 kits e foram vendidos 2.010 kits, resultando em uma média de 474 kits vendidos além do ponto de equilíbrio, o que representa R\$ 10.439,00.

A seguir apresenta-se o ponto de equilíbrio financeiro.

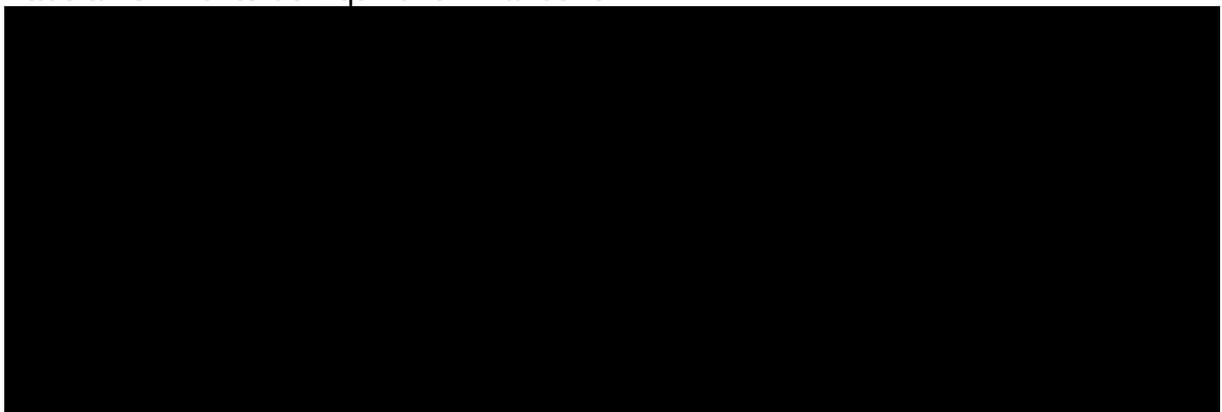
3.7.2 Ponto de equilíbrio financeiro

Para se obter o ponto de equilíbrio financeiro foram considerados os custos e despesas fixas do período e deduzidos os gastos com depreciação. Esta foi a base de cálculo que, dividida pela margem de contribuição total, resultou no ponto de equilíbrio financeiro. Para facilitar o entendimento, abaixo mostra-se a fórmula matemática aplicada:

$$\text{PEF R\$} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas} - \text{Depreciação}}{\text{Margem de Contribuição Total (\%)}}$$

Logo, se percebe que os gastos que não geram desembolso são excluídos de sua base de cálculo. Diante disso, a Tabela 13 evidencia o ponto de equilíbrio financeiro da empresa em estudo:

Tabela 13 - Ponto de Equilíbrio Financeiro



Fonte: Elaborado pela autora

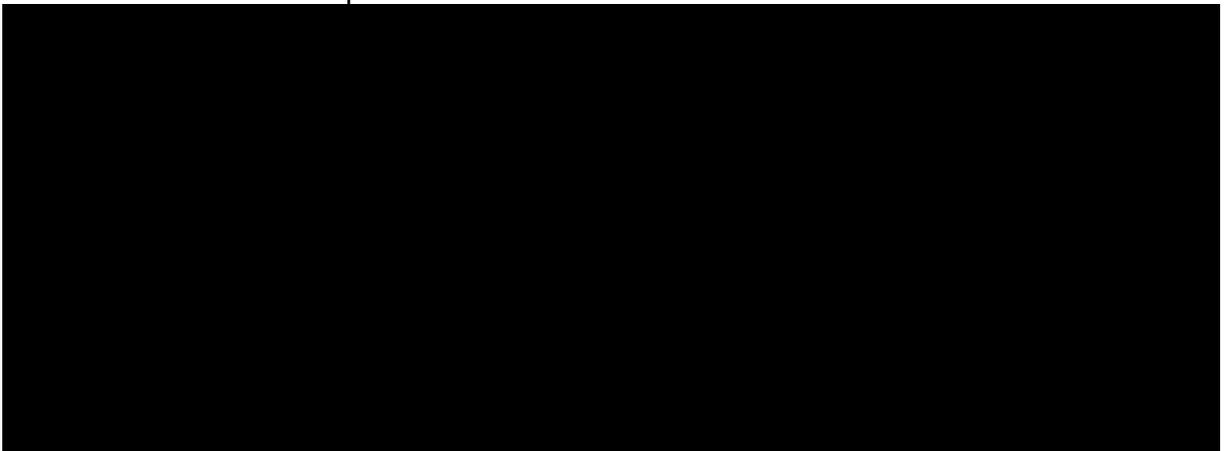
Seu ponto de equilíbrio compreende os custos e despesas fixas do período menos a depreciação. Assim, no mês de fevereiro era necessária a venda de 1.545 unidades de kits para que a empresa não ficasse sem dinheiro e foram

vendidas 2.183; no mês de março eram necessárias 1.521 e foram vendidas 2.010 unidades de kits, o que representa 1.126 unidades além do ponto de equilíbrio.

3.7.3 Ponto de equilíbrio econômico

Para se obter o ponto de equilíbrio econômico em reais, somam-se todos os gastos fixos e a expectativa de retorno, após, divide-se pela margem de contribuição em percentual. A Tabela 14 demonstra os valores desse cálculo:

Tabela 14 - Ponto de Equilíbrio Econômico



Fonte: Elaborado pela autora

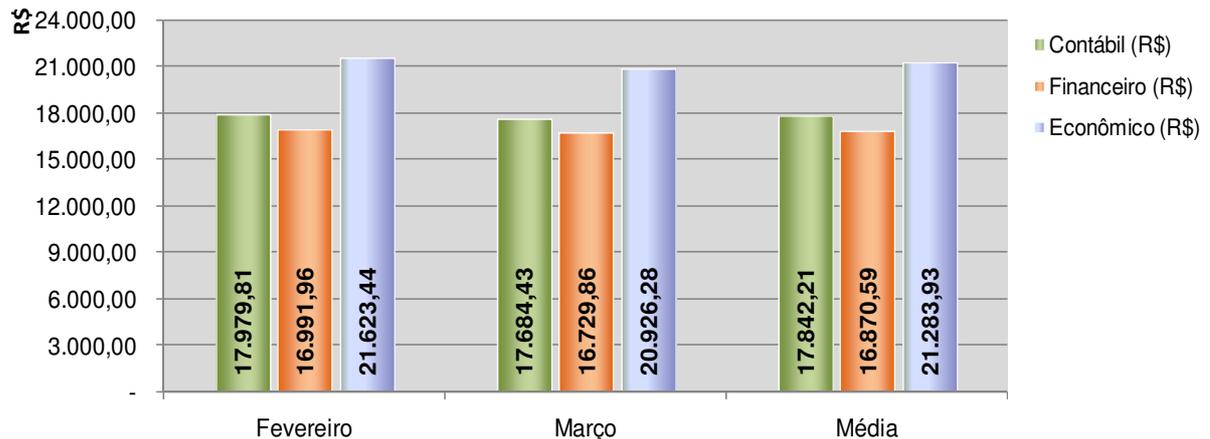
Percebe-se que, considerando uma margem de retorno de 8,00%, no mês de fevereiro a empresa precisaria vender 1.966 unidades de kits para obter o lucro esperado de R\$ 1.921,04. Todavia, os resultados foram ainda melhores: foram vendidas 2.183 unidades de kits, o que representa um retorno superior a 8,00% da receita bruta. No mês de março houve uma pequena redução na quantia de kits vendidos, mas os resultados permaneceram positivos. Deste modo, era necessária a venda de 1.902 unidades de kits, o que representa uma receita bruta de R\$ 20.922,00, e se obteve 2.010 unidades vendidas, ou seja, R\$ 1.188,00 além do ponto de equilíbrio. Desse modo se pode verificar a rentabilidade da empresa.

Diante disso, no próximo tópico é demonstrado o comparativo dos três pontos de equilíbrio.

3.7.4 Análise gráfica do ponto de equilíbrio

O Gráfico 2 elucida os valores do ponto de equilíbrio em reais, no período de fevereiro e março de 2012 e sua média.

Gráfico 2 - Análise Gráfica do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Elaborado pela autora

Desse modo, percebe-se uma pequena diferença nos valores do ponto de equilíbrio contábil e financeiro resultante da depreciação.

O ponto de equilíbrio financeiro é o responsável pelas informações que se referem à liquidez da empresa, no entanto, é o contábil que considera todos os custos e despesas fixas. Porém, apenas o econômico compreende o retorno esperado pelos investidores.

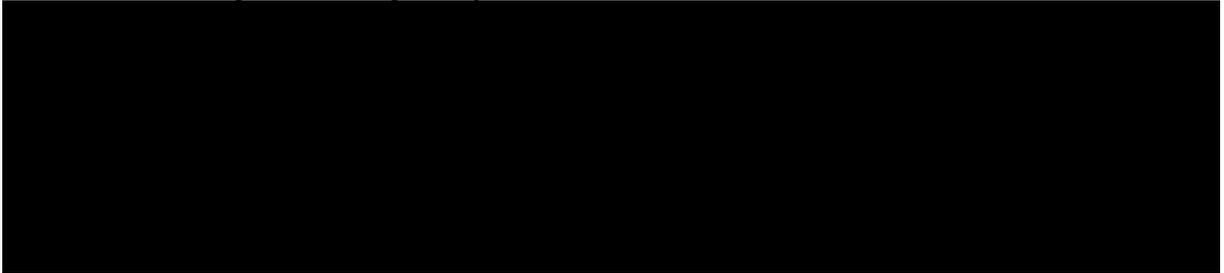
Nesse sentido, salienta-se a importância da análise em conjunto quando se trata de ponto de equilíbrio, visto que cada um representa uma situação da empresa e individualmente poderá não atender a sua necessidade.

Diante disso, a empresa em estudo mostrou-se rentável. No período em análise todos os seus resultados foram superiores ao ponto de equilíbrio.

3.8 MARGEM DE SEGURANÇA

Para se obter a margem de segurança unitária, deve-se deduzir das vendas o valor do ponto de equilíbrio. Assim, a margem de segurança representa o quanto a venda pode cair sem que haja prejuízo. O resultado deste cálculo se evidencia na Tabela 15:

Tabela 15 - Margem de Segurança



Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 15 demonstra que no período em análise a empresa obteve uma margem de segurança com média de 474 kits. Sendo que, para se obter a margem de segurança em reais, basta multiplicar o valor da margem de segurança em unidades pelo preço de venda. Portanto, foi atingida, respectivamente, uma margem de R\$ 6.033,19 e R\$ 4.425,57. Sendo assim, as vendas da empresa podem cair 20,00% e não haverá prejuízos.

4 CONCLUSÃO

Com o passar dos anos, a contabilidade de custos passou a ser uma importante ferramenta gerencial para as empresas. Atualmente, com a competitividade de mercado, tornou-se um diferencial, pois fornece informações privilegiadas para a administração da empresa. Nesse cenário, o planejamento e informações seguras são fundamentais para o desenvolvimento da organização, uma vez que auxiliam os gestores na tomada de decisão.

Dessa forma, percebe-se a relevância da contabilidade de custos para a empresa. O objetivo principal desse trabalho foi realizar a apuração do custo de produção, aplicando o método de custeio variável em uma empresa de argamassas. Com o intuito de atender suas necessidades, além das informações condizentes ao custo do produto vendido, realizou-se a análise custo/volume/lucro.

O objetivo geral deste trabalho foi alcançado, à medida que os objetivos específicos realizaram-se. Portanto, no capítulo 2 demonstrou-se o conceito de terminologias, métodos de custeio e análise custo/volume/lucro, assim, foram abordados os aspectos conceituais deste estudo.

O capítulo 3 compreendeu os dados coletados no estudo de caso. Dessa forma, ressalta-se que a empresa carece de informações que contribua para sua gestão. Todavia, há espaço e dados para se transformarem em informação, mas com certeza é necessário o investimento de recurso que proporcione a implantação da contabilidade de custos. Dessa forma, com a implantação de uma fonte de informações gerenciais é possível alimentá-la diariamente e obter de forma simples dados necessários para sua gestão.

No capítulo 3 aplicaram-se outros dois objetivos desse estudo, que compreendem a apresentação do processo produtivo e a coleta de dados para a apuração do custo de produção pelo método de custeio variável. Contudo, para alcançar o objetivo geral desse trabalho, após essas etapas, realizou-se análise custo/volume/lucro.

Através dos dados coletados, verifica-se que, mesmo com controles internos deficitários e sem análise de custos, a empresa apresenta resultados positivos. Todavia, acredita-se que é necessário melhorar o seu lucro líquido. Para isso, a demonstração dos custos e despesas mensais apresenta seus valores comparados mês a mês. Essas informações que, até o momento, eram

desconhecidas, influenciam diretamente no resultado operacional. A margem de contribuição apresentou individualmente o lucro líquido de cada mês, ficando evidente no final do período uma queda em seu faturamento. A fim de evitar prejuízo, utilizou-se o cálculo do ponto de equilíbrio, que demonstra a venda mínima necessária para não se ter resultado negativo. Diante disso, analisaram-se informações que resultaram em uma margem de segurança positiva.

Dessa forma, fica clara a necessidade da empresa no que se refere à informação. Tem-se por objetivo o aumento do lucro líquido, no entanto, não se tem conhecimento dos valores de custos e despesas e das variáveis que interferem em seu resultado. Nesse sentido, este estudo foi de fundamental importância, pois apresentou aos seus gestores informações que, até o momento, eram desconhecidas e que têm um importante papel no sucesso de qualquer empresa.

Como sugestão, cita-se a implantação de uma fonte de informações gerenciais para que os dados levantados realmente façam a diferença para a administração da empresa e que, desta forma, ela alcance o seu objetivo.

De acordo com os resultados obtidos, ressalta-se a importância da implantação da contabilidade de custos na microempresa. Assim, se tornaria possível conhecer os custos envolvidos em seu processo de fabricação, resultando na facilidade do gerenciamento da empresa, na confiabilidade nos preços praticados e na melhora em sua rentabilidade.

Nesse contexto, deixa-se como sugestão para futuras pesquisas ampliar o período de análise a fim de observar, em outras situações, as variáveis que interferem no resultado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 174 p.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 291p.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio J. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 3. ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Saraiva, 2005. 277 p.

_____. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006. 390 p.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. ampl. e atual São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

BONFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 5. ed. São Paulo: Thomson, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.

_____. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 2.ed São Paulo: Atlas, 2003. 551 p.

_____. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006. 388 p.

_____. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP12C e Excel**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2008. 394 p.

_____. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004. 322 p.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade.** São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática.** 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais.** Rio de Janeiro: Ed. Record, 1997. 107 p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1997. 457 p. ISBN 85-224-1541-2

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de custos.** São Paulo: Atlas, 2004. 340 p.

LEOPARDI, Maria Tereza. **Metodologia da pesquisa na saúde.** Santa Maria, RS: Pallotti, 2002. 294 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388 p.

_____. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

_____. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica: como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos.** Curitiba, PR: Juruá, 2004. 277 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2002. 193 p.

_____. **Custos.** 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada.** 2.ed São Paulo: Atlas, 2001. 384 p.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís . **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 3.ed São Paulo: Atlas, 2000. 414 p.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 5. ed São Paulo: Atlas, 2009. 625 p.

_____. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise.** 3.ed São Paulo: Atlas, 2002. 299 p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PRADO, Lauro Jorge do. **Guia de Custos.** Coleção Empresarial. São Paulo: Lip e e-Zine, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil.** 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999. 223 p.

Santos, Edno Oliveira dos. **Administração financeira da pequena e média empresa.** São Paulo: Atlas, 2001.

Santos, Joel José dos . **Análise de custos:** remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de casos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Análise de custos:** remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias:** acadêmica, da ciência e da pesquisa. Petropolis, RJ: Vozes, 2005. 203 p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

_____. **Análise de custos e preços de venda:** (ênfase em aplicações e casos nacionais). São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** Austrália: Pioneira, 2001. 461 p.