

## ANÁLISE CONCEITUAL DO SISTEMA DE CUSTEIO NA TOMADA DE DECISÃO

Marcia Donizeth Prete<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Docente a Faculdade de Tecnologia de Jales – Fatec Jales. E-mail: marciaprete@yahoo.com.br

### RESUMO

O sistema de custeio é utilizado por muitas empresas como ferramenta na tomada de decisão para melhorar sua competitividade no mercado. O trabalho tem como objetivo mostrar as principais ferramentas de custeio utilizadas pelos profissionais da área de gestão para importantes tomadas de decisões. Os sistemas de custeio abordados são: Custeio Variável, Custeio por Absorção e Custeio ABC (*Activity Based Costing*), ambos os sistemas tem como objetivo absorver os custos indiretos na fabricação de um determinado produto, diferenciando em suas principais características, ou seja, com resultado diferente de apuração do custo unitário do produto. A metodologia utilizada foi à pesquisa bibliográfica utilizando-se de livros, artigos, trabalhos de conclusão de curso, dissertações e consultas na internet. Por fim, chega-se ao resultado que a escolha de um sistema de custeio é de ampla utilização gerencial, uma vez que fornece uma análise das perdas financeiras ocorridas no processo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade de custo. Sistema de Custeio. Tomada de decisão.

### ABSTRACT

The costing system is used by many companies as a tool in decision taking to improve their market competitiveness. The work aims to show the main costing tools used by management professionals for important decision taking. Costing systems covered are: Variable Costing, Costing Absorption and ABC Costing (*Activity Based Costing*), both systems aims to absorb indirect costs in manufacturing a particular product, differentiating in its main features, that is, as a different result in calculating the unit cost of the product. The methodology used was bibliographical research using books, articles, term papers, lectures and research on the Internet. Finally, the result is that the choice of a costing system is extensive in managerial use, once it provides an analysis of financial losses in the process.

**KEY WORDS:** Cost accountability. Costing system. Decision taking.

### INTRODUÇÃO

O custo, que antes era calculado por mera formalidade, para avaliação de estoques, para execução de balanços e demonstração de resultado, com vistas ao pagamento de impostos, ganhou relevância no seu gerenciamento e formação de preços. Mesmo na formação de preços que antes era feita por um cálculo de margem acrescido aos custos foi influenciada pela crescente importância da informação de custos. Atualmente, o preço é

determinado pelo mercado, uma empresa lucrativa é aquela que sabe melhor gerenciar seus gastos.

O resultado gerado pelas decisões é consequência do resultado de cada produto fabricado, isto é, o custo de cada produto ou serviço prestado contribui com uma parcela para a formação do resultado total da empresa. Por isso, cada produto merece atenção especial e um gerenciamento individualizado, é necessário estudar os melhores sistemas de custeio para apurar o valor real do produto em relação ao mercado (LEONE, 2000)

O rápido avanço tecnológico nos processos e produtos e serviços, oscilações no preço das matérias-primas e dos mercados, a maior diversificação dos produtos, entre outros, aumentaram a participação dos custos fixos indiretos no custo total dos produtos vendidos: estão crescendo os chamados “custos de complexidade”, assim o trabalho tem como objetivo abordar os conceitos do sistema de custeio como ferramenta para a tomada de decisões (DUTRA, 2003).

## **ORIGEM DO CUSTO**

A contabilidade originou-se há milhares de anos atrás conforme relatada Medeiros (2011). Com a evolução da sociedade, esta teve que se adequar para atender as necessidades nos mais variados campos do ramo contábil.

A contabilidade de custo surgiu com a revolução industrial com objetivo de elaborar inventários para um determinado período operacional e identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. O processo de produção era semelhante a processos artesanais compondo somente matéria prima e mão de obra que eram as mais relevantes, assim os cálculos do custo de qualquer produto passavam a somar os fatores utilizados na produção.

A contabilidade de custo passou a ser um grande sistema de informações gerenciais com os métodos para medir os custos e se tornaram cada vez mais complexos com o surgimento do desenvolvimento tecnológicos dos processos de produção e empregos. Os sistemas eletrônicos de dados à contabilidade permite fazer apurações rápidas e confiáveis e sem margem de erro, aumentando a possibilidade de melhores resultados obtida para as tomadas de decisão.

Para Santos (2011) a necessidade do controle fez com que a apuração de custos ganhasse importância desde o início do capitalismo até os dias atuais. Era por meio da contabilidade de custos que o comerciante tinha a resposta se estava ganhando ou perdendo dinheiro, pois bastava confrontar as receitas com as despesas correspondentes do período para analisar os resultados.

De acordo com o autor citado acima a evolução econômica exigiu registros mais precisos para escriturar as operações da atividade mercantilista para o seu controle empresarial.

Até a Revolução Industrial, conforme Martins (2001), quase só existia a Contabilidade Financeira ou Geral, que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Esse modelo foi utilizado para as indústrias.

Outra visão de Martins (2001) que devido ao crescimento das empresas, com o aumento da distância entre o administrador e seus ativos, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como eficiente forma de auxílio do desempenho gerencial e organizacional.

Leone (2000) fundamenta a contabilidade de custo hoje como as atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de qualquer tipo de empresa, relacionando desde as operações industriais até as de natureza estratégicas e ainda ajuda nas principais formulações políticas das organizações.

A contabilidade de custos acompanha as empresas na evolução dos processos de produção e venda de forma a manter a sobrevivência da empresa, a sua capacidade de gerar relatório permite uma melhor visão do desempenho da empresa a fim de assegurar um melhor planejamento das futuras decisões.

## **SISTEMA DE CUSTEIO**

Os custos de produção podem ser apropriados aos produtos por diferentes métodos de custeio sob dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro trata-se dos custos para tomada de decisões, e o segundo refere-se aos custos voltados para a apuração do resultado. Os principais são: custeio por absorção, custeio direto/variável e custeio baseado em atividades ABC. Ambos os sistemas objetivam a determinação do custo de produção.

## **CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

Segundo Martins, (2001) o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Para Santos, (2011) o método de custeio por absorção é considerado como um sistema básico na avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados com finalidade de atender as exigências contábeis vigentes é adotado pela legislação comercial e fiscal no Brasil.

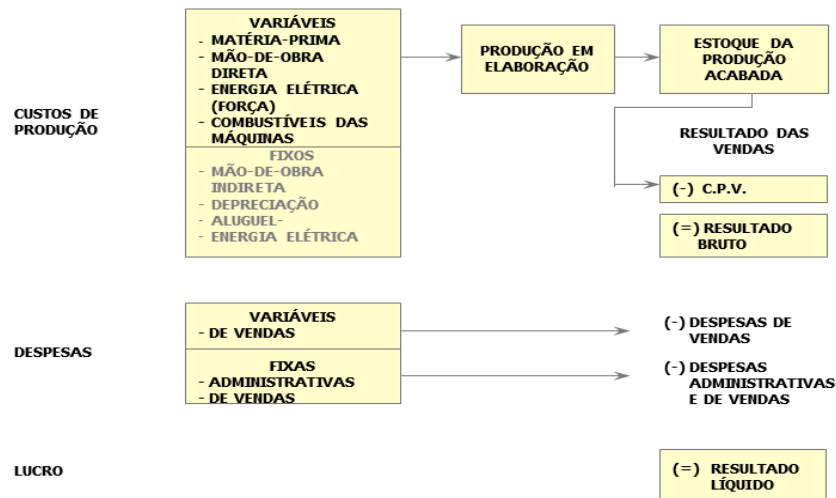
O autor citado acima afirma também que o sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem com premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que apesar de aparentarem lógicos, poderão levar as alocações arbitrárias e até enganos nos valores de produção.

Encontra-se uma importante visão do autor Assef (2011, p. 143), “contabilmente obrigatório, não tenho receio de afirmar que se trata do pior método de formação e análise de preços, quando suas premissas são adotadas do ponto de vista gerencial”.

As vantagens do custeio por absorção é a fixação de preços de venda mais reais, atender à legislação fiscal e só é considerado custo à parcela dos materiais utilizados na produção.

Na figura 1, Dutra (2003), faz um esquema do método de Custeio por Absorção, do ponto de vista técnico-contábil, o mais utilizado por seguir os princípios contábeis que lhes são pertinentes e ainda por atender à legislação em vigor no país.

Figura 1: Quadro esquemático do custeio por absorção.



Fonte: DUTRA, 2003, p.227.

Como observado no esquema da figura 1, todos os custos são considerados na produção, nos estoques e nos custos das vendas, quer sejam variáveis quer sejam fixos. Desta maneira só é considerado custo à parcela dos materiais utilizados na produção. Com esse critério de rateio pode penalizar determinado produto e beneficiar outro.

## CUSTEIO VARIÁVEL

Leone (2000, p. 322) afirma que “o critério do custeio variável é muito útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisões, até porque uma de suas potencialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos”.

O autor citado acima descreve como desvantagem o uso dos resultados do custeio variável que não devem substituir, em algumas decisões, as informações decorrentes de outros critérios. As informações do custeio variável não são recomendadas para obter soluções em longo prazo, esta restrita em curto prazo. E os resultados não são aceitos para preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

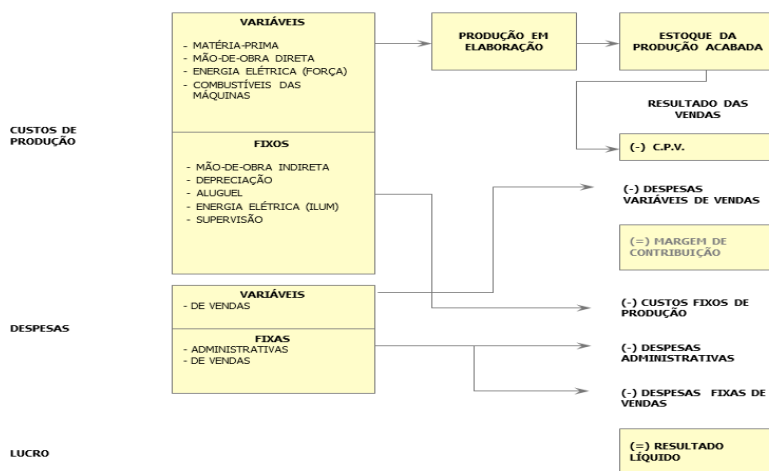
O autor Leite (1997) considera como custeio variável os custos do produto apenas aqueles itens que apresenta comportamento variável, todos os custos fixos de produção são levados a débitos de lucros e perdas do período, com se fosse despesa deste período.

Conforme Leite (1997, p. 298), “a grande vantagem do custo direto é o seu enfoque adequado para a apuração de resultados em prazos curtos como um mês ou um trimestre, especialmente quando ocorrem variações significativas de estoque”.

Dutra (2003) fundamenta que o custeio variável é baseado na margem de contribuição, conceituando a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis possibilita facilmente a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro.

Na figura 2, Dutra (2003), relata que o método é atribuído ao custo dos produtos fabricados somente os custos variáveis, dispensando aos custos fixos o mesmo tratamento dado às despesas, já que a maioria deles ocorre periodicamente.

Figura 2: Quadro esquemático do custeio variável.



Fonte: DUTRA, 2003, p.233.

Para o custeio variável conforme demonstrado esquema na figura 2, apenas os custos variáveis são considerados na produção, nos estoques e nos custos das vendas. Por conta da separação dos custos em fixos e variáveis, fornece mais facilmente dados necessários para o planejamento de lucro e simulação de resultados, ou seja, é um sistema mais compreensível aos gestores, facilitando uma melhor avaliação para tomadas de decisão.

### CUSTEIO ABC (*ACTIVITY BASED COSTING*)

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, os custos diretos tornaram-se inferiores em relação aos custos indiretos. Sendo assim houve a necessidade de adequar um melhor controle destes gastos, onde o que destaca é a mão de obra direta (MARTINS, 2001).

De acordo com Santos, (2011) o sistema de “custeio baseado em atividades” foi aplicado pela primeira vez em 1985, na fábrica de tratores John Deere, e posteriormente foi aperfeiçoado por Cooper e Kaplan e batizado como nova ferramenta de gestão chamada de “Activity Based Costing” (ABC).

Para Santos (2011, p. 216) “a ideia básica do ABC se baseava em que os produtos não consomem recursos, mais sim atividades. Portanto, se pode determinar que os custos dos produtos através de “Atividades” necessárias para a produção dos mesmos”.

Conforme cita (LEONE, 2000 p. 255 apud RAYBURN 1993, 117), “a finalidade do ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos às atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades”.

O custeio ABC, conforme relata Martins (2001) é uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custo, e para atribuir os recursos às atividades e posteriormente as atividades em recursos, utilizam se direcionares de custos. Direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade, o evento relacionado a uma ou mais atividades, que provoca a sua ocorrência, como, por exemplo, número de ordem de compras, número de clientes, etc. Portanto o direcionador de custo deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

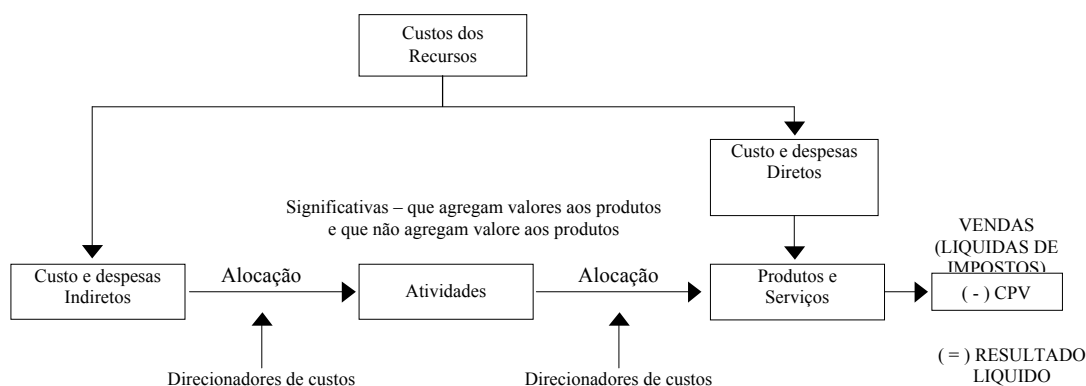
Para Santos (2001, p. 227), “Se deve eleger qual é o “direcionador de custo” que melhor reflete a relação causa-efeito entre: Consumo de recursos → Atividade → Produto”.

Quanto à quantidade necessária de direcionadores, depende da necessidade dos gestores e do grau de precisão da empresa. Com a adequação definida dos direcionadores podem-se visualizar os resultados positivos e por meio do ABC é possível analisar a necessidade de eliminar ou reduzir as atividades que não agregam valor aos produtos.

O ABC exige mais recursos para sua implantação, contudo, as organizações que adotam este método identificam um conjunto de custo para cada evento ou transação de cada atividade na empresa realizando a distribuição dos custos indiretos e fixos de maneira precisa, sendo assim, os gestores possui um amplo conhecimento adequado para fins de tomada de decisão estratégias e gerencias.

A vantagem do método é que considera “[...] que todas as atividades que geram valor existem em função dos produtos e, conseqüentemente, seus custos devem ser atribuídos atendendo às relações causais [...]” (WERNKE, 2004, p.23-24). Por outro lado, tem como desvantagens resultados distorcido pelo fato de ratear os custos e despesas fixos que não torna o custo dos produtos correto.

Figura 3: Esquema básico do ABC (*Activity Based Costing*).



Fonte: Construído com base em LEONE, 2000, p. 256 e DUTRA 2003, p. 235.

Pela figura 3 é possível visualizar e entender o sistema de funcionamento do ABC. Primeiro aloca-se os gastos indiretos às atividades através dos direcionadores de custos, em seguida aloca o custos das atividades aos produtos. O sistema de custo ABC, realiza um direcionamento dos gastos, para uma melhor tomada de decisão. O gestor de uma organização tem a responsabilidade da escolha da melhor ferramenta de custo, para gerir os seus gastos.

## TOMADA DE DECISÃO

As informações da gestão de custos são utilizadas pelos gestores geralmente como subsídios de análises e se apresentam com reconhecida credibilidade na tomada de decisão requeridas dos gestores.

No contexto organizacional, Choo (1998) considera que a tomada de decisão formal é estruturada por regras e procedimentos que especificam papéis, métodos e normas que, por sua vez, estabelecem valores que influenciam como a organização enfrenta a escolha e a incerteza. A combinação esperada entre cultura, comunicação e consenso melhora a eficiência e ajuda a alcançar um nível mais elevado de comportamento de escolha racional.

Os administradores tomam decisões que permanentemente envolvem ações cotidianas. Buscam ferramentas para melhorar a posição competitiva da organização na qual estão inseridos. No entanto, essa não é tarefa fácil de ser realizada: os gerentes se deparam, ao mesmo tempo, com decisões simples e decisões extremamente complexas.

Para efeitos didáticos a contabilidade de custos tem por finalidade auxiliar os gerentes a administrar as atividades empresariais com auxílio nos processos de planejamentos e tomada de decisão que são analisados com o uso dos custos fixos, variáveis e semivariáveis, entre outros tipos de custos. A uma infinidade de custos utilizados para o atendimento de uma série enorme de necessidades gerenciais, à medida que o administrador planeja ou toma decisão. Além dos custos já mencionados que resulta da análise do seu comportamento diante do volume da atividade, existem os custos de oportunidade, incrementais, empatados, relevantes, evitáveis, marginais, médios, unitários e tantos outros que podem ser estabelecidos à medida que os diversos níveis gerenciais tenham necessidade. (LEONES, 2000).

Assegura o crescimento, a continuidade e a sobrevivência da organização através da contínua adequação de sua estratégia, de sua capacitação e de sua estrutura, possibilitando-lhe enfrentar e antecipar-se às mudanças observadas ou previsíveis no ambiente externo da organização.

## METODOLOGIA

De acordo com Gil (1999) pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento. A metodologia abrange a classificação da pesquisa, o sistema de coleta de dados e por último o plano de análise.

Andrade (1999, p.111) explica que “metodologia é o conjunto de métodos ou caminho que são percorridos na busca do conhecimento”.

A metodologia adotada nesta pesquisa compreendeu, inicialmente, a discussão do objeto de estudo e apresentação da proposta caracterizando-se como uma pesquisa exploratória de natureza bibliográfica. Para Carvalho (2001, p. 100) “pesquisa bibliográfica é a atividades de localização e consultas de fontes diversas de informação escrita, para coletar dados gerais ou específicos a respeito de determinado tema”.

O autor citado acima divide a pesquisa bibliográfica em três momentos ou fase: identificação de fontes seguras; localização dessas fontes; e compilação das informações.

Assim, pesquisar no campo bibliográfico é procurar no âmbito dos livros e documentos escritos as informações necessárias para progredir no estudo de interesse.

As fontes utilizadas na pesquisa foram livros, artigos, trabalhos de conclusão de curso, dissertações e consultas na internet.

## ANÁLISE E DISCUSSÃO

Marion e Ribeiro (2011) define a contabilidade como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Martins (2001) “A contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”.

Com o aumento do sistema produtivo e o crescimento das organizações o sistema de custo passou a ser praticada como uma necessidade administrativa, pois diferentes decisões devem ser tomadas, tais como o preço do produto a ser cobrada para um pedido especial, eliminação de processos que apresentam prejuízos, mudanças no processo de fabricação, novos investimentos de melhoria, planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso adequado e a responsabilização por seus recursos.

Assim, a contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamentos na tomada de decisão. Na Contabilidade de Custos existem vários métodos para a apropriação de custos, todos são úteis e importantes para uma empresa, como os métodos de custeio variável, Absorção e ABC.

Com base nas pesquisas bibliográficas efetuadas, conclui-se que os métodos de custeio abordados deferem a decisão de qual produto incentivar, em razão de cada método possuir características diferentes conforme apresentado no quadro 1, que influenciam no cálculo do custo de cada produto.

Quadro 1: Principais características dos métodos de custeio

Característica	Métodos de rateio		
	Absorção	Variável	ABC
Mão de obra como custo variável	NÃO	SIM	SIM
Critério de rateio de custos indiretos	SIM	NÃO	NÃO
Considera as despesas variáveis	NÃO	SIM	SIM
Apropriam os custos as atividades	NÃO	NÃO	SIM

Fonte: Martins (2001).

No método de custeio por absorção, todos os custos indiretos são alocados aos produtos por meio de rateio. No método do custeio variável consideram a mão-de-obra direta e as despesas variáveis para apurar a lucratividade de cada produto. Diferenciando-se dos métodos anteriores o ABC, faz a apropriação dos custos indiretos às atividades e estas aos produtos, por meio de direcionadores.

Conforme citados por alguns autores, entende-se que, o método de custeio por absorção não deve ser utilizado na decisão de qual produto incentivar, em virtude dos



critérios de rateios praticados a este método. Os métodos de custeio Variável e ABC já são recomendados para o uso cálculo da margem de contribuição de cada produto.

Para análise gerencial, o custeio variável apresenta melhores condições de propiciar mais rapidamente informações importantes e coerentes para a empresa, além do resultado medido dentro do critério é o mais informativo a administração.

Wernke salienta que “[...] cada tipo de custeamento prestará informações condizentes com a sua base filosófica, mas nem por isso deixará de ter utilidade ou terá menos valor [...]” (WERNKE, 2004, p.24).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No ambiente no qual as empresas encontram-se em disputa pelo cliente, exigem que adotem novas tecnologias de processos para aumentar a capacidade de competitividade e assim concorrer com produtos de qualidades superiores e com um baixo custo, observando avaliação do ciclo de vida do produto, mantendo o menor preço para conseguir consumidores e mantê-los.

Para adotar um sistema de custo adequado para a tomada de decisão, primeiramente deve ser levando em consideração de que forma será a operacionalização do sistema, para em seguida, analisar como a informação será obtida. Assim, o cálculo dos produtos dá-se através da divisão dos custos associados a cada produto pelas quantidades produzidas analisando o calculo dos custos dos produtos.

Por fim, chega-se ao resultado que a escolha de um sistema de custeio é de ampla utilização gerencial, uma vez que fornece uma análise das perdas financeiras ocorridas no processo.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. C. P. P.; CAMARGO Joel. **Gestão e Contabilidade de Custo**. 2009. 47 f Trabalho de Conclusão de curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas de Boituva, Boituva, SP, 2009.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSEF, R. **Gerência de preços: como ferramenta de marketing**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CARVALHO, M. C. M. de. **Construindo o saber: metodologia científica, fundamentos e técnicas**. 11. ed. Campinas, São Paulo: Papyrus, 2001.

CHOO, C. W. **The management of uncertainty: organizations as decision-making systems**. New York: Oxford University, 1998.

- DUTRA, R. G. **Custos**: Uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**: contém critério do custeio ABC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEITE, H. de P. **Contabilidade para administradores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARION, J.C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custo**: incluir ABC. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, A. **A gestão de custos e o desenvolvimento empresarial**: Um estudo de caso na RGB indústria metalúrgica Ltda. 2003. 119 f. Dissertação apresentada à escola brasileira de administração pública e de empresas (Curso de Mestrado Executivo) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, 2003.
- MATTOS, J. G. **Custo de produção**: história, teoria e conceitos. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/aspectosteoricos.html>>. Acesso em: 10 maio 2014.
- MEDEIROS, A. P. L. **Aplicação do Método de Custeio Variável em uma Indústria de Confecção localizada na região Carbonífera**. 2011. 90 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, CRICIÚMA - SC, 2011.
- SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custo**: modelo contábil, método de depreciação, ABC-Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custo de tributos sobre compras e vendas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- VERONÊZ, D. C. **Custos para decisão**: a implantação da contabilidade de custos em uma empresa prestadora de serviços. 2004. 79 f. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2004.
- WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.