

Uma Reflexão Sobre As Classificações dos Custos Para Efeito da Utilização dos Custeios Direto e Por Absorção

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima

Meline Oliveira Tabosa do Egito

José Dionísio Gomes da Silva

Resumo:

Apresenta relato da evolução histórica dos custos. Destaca a diferença conceitual entre custos e despesas. Enfoca a classificação dos gastos quanto à unidade do produto. Discute os conceitos de custos diretos, indiretos, fixos e Variáveis. Disseca os sistemas de custeamento por absorção e variável, demonstrando o uso da margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Conclui que a utilização do custeio adequado contribui fortemente para a geração de inúmeras informações que podem fazer a diferença entre o sucesso e a descontinuidade de uma empresa.

Área temática: *Seção de Estudantes*

UMA REFLEXÃO SOBRE AS CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS PARA EFEITO DA UTILIZAÇÃO DOS CUSTEIOS DIRETO E POR ABSORÇÃO

TRABALHO E-5.039

Resumo

Apresenta relato da evolução histórica dos custos. Destaca a diferença conceitual entre custos e despesas. Enfoca a classificação dos gastos quanto à unidade do produto. Discute os conceitos de custos diretos, indiretos, fixos e Variáveis. Dissecta os sistemas de custeamento por absorção e variável, demonstrando o uso da margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Conclui que a utilização do custeio adequado contribui fortemente para a geração de inúmeras informações que podem fazer a diferença entre o sucesso e a descontinuidade de uma empresa.

Palavras-chave: sistemas de custeio; margem de contribuição; ponto de equilíbrio.

Indicação da Área Temática: Sistemas de Custeio
Seção Especial para Estudantes de Graduação

UMA REFLEXÃO SOBRE AS CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS PARA EFEITO DA UTILIZAÇÃO DOS CUSTEIOS DIRETO E POR ABSORÇÃO

Considerações iniciais

As constantes transformações no mundo dos negócios têm proporcionado a revisão das formas de gerenciamento das empresas. Estas, no intuito de se tornarem ou permanecerem competitivas, têm buscado, dentre outras coisas, aprimorar o conhecimento acerca dos custos.

Os custos são instrumentos primordiais para qualquer tomada de decisão econômica, desde a mais simples até a mais complexa. Seja para uma opção estratégica ou operacional, os custos poderão sinalizar a direção que os gestores devem seguir para a melhor tomada de decisão.

Antes de entender qualquer sistema de custeamento, é preciso entender os conceitos fundamentais de cada sistema e os tipos de custos utilizados. Não adianta construirmos um edifício começando pelo andar de cima. É com esse intuito que este trabalho é desenvolvido.

Este artigo é dividido em cinco partes. No primeiro momento discutiremos sobre a evolução dos custos. Na segunda parte, falaremos da classificação dos custos quanto à unidade do produto. No terceiro momento, enfocaremos o comportamento dos custos em relação ao volume de atividade. Depois veremos a importância dessas duas classificações para a construção dos custeios diretos e absorção. E por último, executaremos uma análise das propriedades do custeio direto, como: margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Um breve relato da evolução histórica dos custos

Desde os começo de processos mais arcaicos da atividade comercial, comerciantes já tentavam mensurar os lucros de seus trabalhos. Os princípios mais rudimentares da contabilidade certamente já estavam em crescimento para facilitar essas práticas, que se expandiam a cada dia.

As práticas e teorias da contabilidade de custo datam do início das navegações. Sobre esse período KAPLAN e JOHNSON (1993, p.5) afirmam que as transações se davam no mercado e indicadores de sucessos eram facilmente obtidos, uma vez que o empresário-proprietário tinha como único objetivo arrecadar muito dinheiro em suas vendas com os clientes para pagar os fornecedores e tomar conta dos insumos de produção (que eram primariamente mão-de-obra e matéria-prima). Devemos lembrar que esses custos eram todos de longo-prazo, pois se buscava evitar o risco de custo em repetidas contratações casuais.

Podemos perceber isso quando HENDRIKSEN e BREDÁ (1992, p.45-46) comentam sobre as empresas de capital conjunto e a Bolha dos Mares do Sul, que podemos distinguir como exemplo de empresas que praticavam uma forma primitiva de contabilidade de custos.

Com o passar do tempo ocorrem melhorias. Autores como SCHMIDT (1996), HENDRIKSEN e BREDÁ (1992), KAPLAN e JOHNSON (1993), MARTINS (1998), entre outros, vêem a Revolução Industrial como um grande passo para a Contabilidade e principalmente para a Contabilidade de Custos.

A impacto na economia da revolução industrial foi gradativa, começando com as tecelagens na Nova Inglaterra. Mas, apesar deste grande crescimento, não havia

nenhum sistema “desenvolvido” até meados do século XIX. Antes disso, era provável que a maioria das firmas de manufaturas trabalhasse apenas com material-direto, mão-de-obra direta e gastos gerais. Nenhuma distinção era feita entre a loja (com gastos gerais) e as despesas comerciais da empresa (vendas e administrativo). Como podemos perceber, os gastos gerais, no caso custos e despesas indiretas, eram problemáticos.

Após as tecelagens vieram as siderurgias e com isso, no período entre meados do século XIX e o início do século XX, os contadores começaram a estudar com maior dedicação os elementos que formavam o custo. Nessa época, no final do século XIX, a realidade já estava bastante mudada, principalmente nos ramos do ferro e aço (alavancando as ferrovias) e na distribuição e varejo urbano, como: alimentos, petróleo, produtos químicos e produção de maquinário, que já eram bem mais complexas e vastas que as operações da indústria têxtil do início desse mesmo século.

Com isso, o papel da Contabilidade de custos nas grandes corporações cresceu em tamanho e complexidade. Podemos perceber isso com a descrição da época feita por KAPLAN e JOHNSON (1993, p.41) em que “Os complexos processos industriais dificultavam aos gerentes dessas firmas a coleta de informações precisas e exatas sobre a eficiência dos trabalhadores empenhados nas tarefas especializadas”. Neste ponto, os debates entre custeio por absorção e custeio variáveis começaram, pois havia uma diversidade de opiniões a respeito de se as despesas gerais atribuídas aos produtos deveriam ser inclusivas ou limitadas, tornando mais preciso um controle rigoroso sobre suas operações.

Nas empresas, já era visto a divisão de deveres entre a mensuração de custos e a contabilidade; com seus relatórios já diferenciados e com idéias primárias de processos de departamentalização de serviços; diferenciando-se dos processos de departamentalização de produção. Como explica SCHMIDT (1996,p.210) “as empresas como a Dupont, General Motors, Standard Oil e outros grupos norte-americanos, cresceram consideravelmente durante a primeira metade do século vinte, causando uma grande expansão vertical e uma descentralização divisional destas empresas”.

De acordo com JOHNSON e KAPLAN (1993, p. 134) novas idéias iam surgindo, como os escritos de Clark (década de 20) que defendiam a distinção entre a porção das despesas que cresce e cai em proporção direta às mudanças de produção (ou seja, os custos variáveis) e os custos que, nos limites da variedade de produtos em pauta, não são afetados por aumentos ou decréscimos da produção (custos fixos). JOHNSON e KAPLAN (1993, p. 135) também comentam sobre as idéias de um grupo de Economistas da Escola de Economia de Londres (década de 30) – sobre como o custo deve ser medido, em relação a alternativas perdidas (Custo de Oportunidade). Considerando ainda, o início da Administração Científica observada por Taylor, Alexandre Church e Fayol (JOHNSON E KAPLAN, 1993).

Mesmo com todas as mudanças, nesse período o custeio por absorção era visto como o mais moderno, eficiente e acurado método da contabilidade para custos de produção. Segundo MARTINS (1998, p. 42) esta forma de custeio foi seguida por dois motivos principais: o primeiro porque foi consagrado por parte dos Auditores Externos, pois seguia os princípios básicos da Contabilidade de Custos (princípio da realização da receita, competência, custo histórico como base de valor, consistência ou uniformidade, conservadorismo ou prudência e materialidade ou relevância) no que diz respeito a sua finalidade de avaliação de estoques, e segundo, porque o Fisco adotou este critério para medição do lucro tributável no cálculo do resultado de cada período, obrigando as empresas utilizarem essas regras. Apesar disso, ocorreram mudanças de pensamento que podem ser analisadas quando o autor William Vatter *apud* KAPLAN e JOHNSON

(1993, p.139) baseado nos apontamentos das conferencias dos anos 40 na Universidade de Chicago, afirma que

os custos podiam ser controláveis ou não, evitáveis ou não, lineares ou não no comportamento estatístico, eficiente ou desperdiçadores; existem quase tantas formas de classificar os dados de custo quantas questões podem ser levantadas sobre eles. Por essa razão, é preciso que haja flexibilidade nos procedimentos pra que se reúnam às porções das informações financeiras que sejam relevantes para determinada decisão gerencial.

Desde o final da década de 20 até os dias atuais percebemos que houve pouco desenvolvimento quando falamos de comportamentos e classificações dos custos, embora tenha havido a maior mudança nos processos de uso. Além disso, não só se falava de produtos como também a utilização de serviços nos processos comerciais. As empresas ficaram mais abertas ao mercado externo, tornando relevante os dados financeiros.

Apesar de tudo, a maior mudança percebida parece ter sido o uso da Tecnologia da Informação encaminhada para a integração da Contabilidade em um sistema de informação. A Tecnologia de Processamento de Informação existente até os anos 70 encarecia o levantamento exato dos recursos utilizados no processo de cada um dos diversos produtos, fazendo com que os processos de mensuração se tornassem difíceis. Não adiantava os departamentos saberem mensurar os custos uma vez que demoravam grandes períodos para demonstra-los em informações gerenciais oportunas. Com isso, tornava-se trabalhoso ter duas contabilidades, pois o Fisco exigia o método por absorção. Se já era difícil mensurar os custos sem ajuda da Tecnologia de Informação, imagine ter outra forma de mensuração para a tomada de decisão além da que já estava sendo produzida.

Com a melhoria da Tecnologia da Informação e os estudos gerados, a Contabilidade de Custos tornou-se mais eficiente, mostrando-se até hoje mais capacitada a fornecer, mesmo a partir das idéias formadas há trinta anos atrás, informações mais oportunas e relevantes para a tomada de decisão.

Custos x Despesas

Quando nos denotamos às essas duas palavras, na linguagem popular, vêm à mente as idéias de saída de dinheiro, desembolsos e principalmente gastos.

Segundo MARTINS (1998, p.43), a separação de custos para despesas é fácil, pois “os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas”.

Conforme o autor, a relação do gasto relativo aos bens e serviços, que são os recursos para transformação na produção de outros bens e serviços, são custos; e, em contrapartida, os gastos relativos à manutenção dos negócios da empresa e os que se relacionam diretamente com o objetivo de criar novas receitas, são as despesas. Ou seja, as despesas estão para as receitas, assim como os custos estão para a produção.

Este mesmo autor percebe que na prática há muitos problemas para se definir o que realmente seja despesa ou custo. Aparecendo práticas como o rateio, que faz uma divisão de proporcionalidade com base nos gastos ou em porcentagens fixadas e geralmente não comprovadas cientificamente.

Como tentativa de solução para estas diferenças e formulação de uma simplificação, MARTINS (1998, p.44) denotou regras básicas; os valores irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa não devem ser rateados, ou valores relevantes, porém repetitivos a cada período não devem também ser rateados. Em contraste a essas duas práticas, os valores cujo rateio é extremamente arbitrário devem ser evitados para apropriação aos custos.

Mesmo com essas características de ações que o autor citou para o diferencial custo ou despesa, percebemos anteriormente no texto que as empresas precisam de informações mais oportunas e concretas sobre seus gastos para se segurar no mercado competitivo em que estão hoje alocadas.

Com isso, demonstraremos algumas classificações utilizadas nesses gastos, para, finalmente, a formação de ferramentas para a tomada de decisão e melhoramento do desempenho lucrativo das empresas.

Classificação dos gastos quanto à unidade do produto

Quando se classificam os gastos à unidade do produto podemos obter a idéia de quanto de gasto podemos colocar naquela unidade de produto feito (objeto elaborado) e quanto colocar em outro produto elaborado também em uma produção.

Nesta direção, PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA e COSTA (1999,p.23) denotam que quanto essa forma de distribuição e apropriação, os gastos podem ser classificados como diretos e indiretos.

Conforme HORNGREN, FOSTER e DATAR (1997, p.20), “os custos diretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objetivo de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viáveis (custo efetivo)”.

ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000, p.127) dão exemplos destes custos como os custos de material direto e a mão-de-obra direta. Para complementação desse exemplo MARTINS (1998,p.53) comenta que

com respeito à mão-de-obra, entendemos como direta e indireta, sendo aquela dizer respeito ao gasto com pessoal que trabalha e atua diretamente sobre o produto que está sendo elaborado; já a outra, a indireta, é a relativa ao pessoal da chefia, supervisão ou ainda atividades que, apesar de vinculadas à produção, nada têm de aplicação direta sobre o produto: manutenção, prevenção de acidentes, Contabilidade de Custos, programação e controle da produção, etc.

Já adentrando a outra característica do gasto quanto à unidade do produto na citação de MARTINS; HORNGREN, FOSTER e DATAR (1997,p.20) denotam que “os custos indiretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)”. Sendo assim, os autores afirmam que os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de método de rateio.

Com isso percebemos problemas nesta questão de calcular os gastos às unidades apenas os dividindo direta ou indiretamente, pois como foi citado por MARTINS (1998,p.53) anteriormente à questão de “que cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”, tornando mais difícil a formulação de informações oportunas para os custos, pois não oferecem

condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser estimada, conforme MARTINS, até mesmo arbitrado.

Classificação dos gastos quanto ao volume de produção

A partir do comportamento que os gastos se formam em determinados períodos, há variações no volume produzido. Para esse comportamento podemos distingui-los em fixos e variáveis.

Conforme PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA e COSTA (1999,p.20) os custos fixos são “os que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independente do volume de produção, ou seja, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total do custo”.

Conforme MARTINS (1998,p.54) os custos variáveis são os custos que variam de acordo com o volume de produção.

Este mesmo autor aponta para duas características importantes: a primeira se refere à consideração da unidade de tempo, que explica (1998,p.54) que os custos variáveis têm seu valor total consumido dependente da quantidade de bens fabricados em um período de tempo. Como exemplo, cita a matéria-prima que, por mês, por unidade elaborada, tem seu custo variável mantido mesmo que seu volume por unidade produzida seja aumentado. Os autores ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000,p.183) também fazem referência a essa característica, quando afirmam que os “custos fixos não mudam com as mudanças no nível da produção (ou vendas) durante curtos períodos de tempo”.

A segunda característica denota a importância de não se confundir os custos fixos com os custos recorrentes, já que não se compara um período com o outro, quando se considera a relação entre período e volume de atividade. Podemos exemplificar com o fato de haver custos fixos repetitivos e não repetitivos, ou seja, custos que se repetem em vários períodos seguintes à mesma importância e custos que são diferentes em cada período, mas não mudando o seu comportamento de fixo, como manutenção e energia.

Podemos destacar, também, a referência dada por ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000,p.186) aos custos mistos, que se compreendem como “os custos os quais incluem ambos componentes, variáveis e fixos”. MARTINS (1998,p.55) relata isto com o seguinte exemplo: a energia elétrica possui uma parte fixa e outra variável. A fixa “independe do volume de produção, e é definida em função do potencial de consumo instalado”; e a variável “depende diretamente do consumo efetivo”.

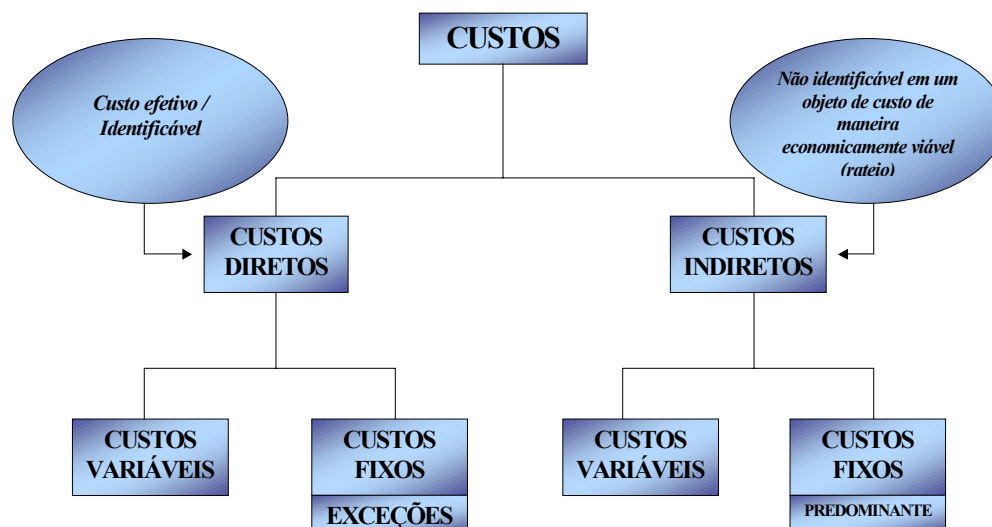
Diretos x Indiretos - Fixos x Variáveis

A partir das análises acima, podemos fazer um paralelo entre os custos fixos e variáveis, e, diretos e indiretos.

De acordo com MARTINS (1998,p.55) “os custos diretos são variáveis, quase sem exceção, mas os indiretos são tanto fixos como variáveis, apesar da geral predominância dos primeiros”.

A partir disto, podemos mostrar, o comportamento dos custos quanto às suas classificações na figura 01.

Figura 01. Comportamentos dos Custos quanto as suas classificações.



Sistemas de Custeamento

Como demonstrado inicialmente, no momento histórico, percebemos uma utilização inicial dos custos para ajudar na tomada de decisão, e, por conseguinte, o início do uso de sistemas que utilizam as classificações dos custos como um método de apropriação destes para melhorar o gerenciamento das atividades.

Dois sistemas que se destacaram e que, até hoje, forçam à discussão são o Custeio por Absorção e o Custeio Variável.

O Custeio por Absorção, conforme MARTINS (1998, pg.41-42) indica, é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis e consiste na apropriação de todos os custos, somente os de produção, aos bens elaborados; sendo todos os gastos relativos ao esforço de fabricação distribuídos a todos os produtos.

ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000,p.799) correspondem com MARTINS e conceituam o Custeio por Absorção como “a soma de todos os custos (materiais diretos, mão-de-obra direta e de apoio) atribuídos a um produto”.

HORNGREN, FOSTER e DATAR (1997,p.211) sugerem o mesmo pensamento, apesar de dar um enfoque maior em uma das classificações dos custos, sendo o método de custeio, no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados inventariáveis, absorvendo, assim, todos os custos de fabricação.

Fazendo um paralelo entre os últimos autores acima citados e MARTINS (1998,p.216), percebemos uma conformidade de definições e uma complementação quando este último diz que o Custeio Variável é um método de custeio do estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis e todos os custos fixos são excluídos dos inventariáveis por serem custos do período em que ocorreram.

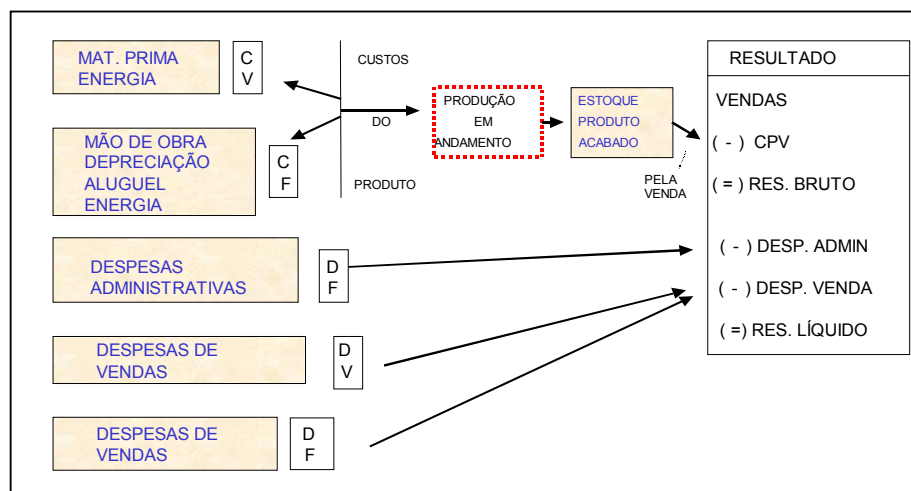
Já o Custeio Variável conforme HORNGREN, FOSTER e DATAR (1997,p.211), que fazendo um paralelo, confirmam com MARTINS (1998,p.216), sendo um método de custeio do estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis e todos os custos fixos são excluídos dos inventariáveis por serem custos do período em que ocorreram.

Sobre essa questão da utilização da classificação dos custos, podemos lembrar na figura 01 e na citação de MARTINS (1998,p.55), que os custos diretos (efetivos) são

praticamente os variáveis e os custos indiretos (não identificáveis de maneira economicamente viável) são predominantemente os fixos. Cabe então ao gestor identificar qual sistema de custeamento ele deve escolher para melhor tomar decisões em sua empresa visando uma melhor orientação, baseada em informações relevantes e oportunas, ou seja, qual lhe dará melhor orientação com informações relevantes e oportunas.

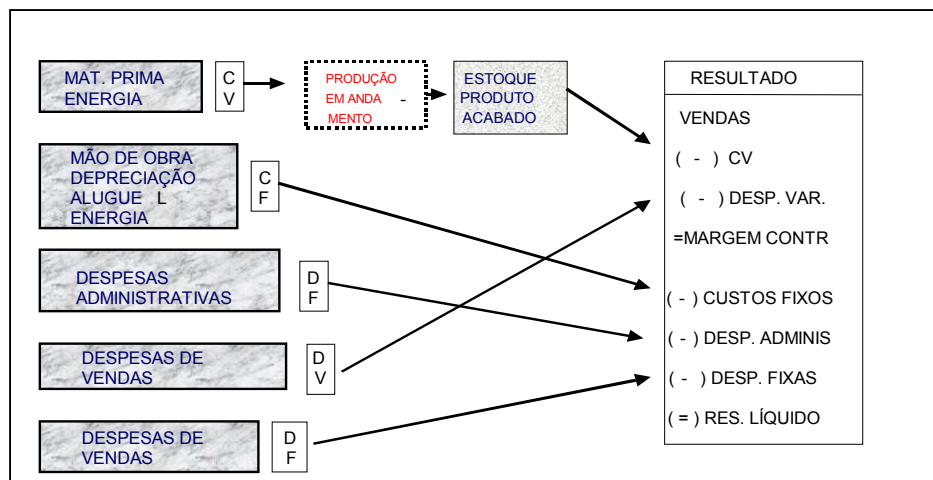
De acordo com as informações citadas podemos perceber na figura 02, apresentada por SILVA e MIRANDA (2001,p.6), um esquema básico do custeio por absorção.

Figura 02. Esquema Básico do Custeio por Absorção



E na figura 03, extraída dos mesmos autores (2001,p.7), podemos visualizar o esquema básico do custeio variável.

Figura 03. Esquema Básico do Custeio Variável



Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio

Como demonstrado no item anterior, o custeio por absorção e o variável tem diferenças bem distintas. Além disso, diferenciam-se, também, na questão de

ferramentas para lhes dar apoio no processo de geração de informações gerenciais que nos custeio variável, destacam-se o ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

A importância dessas duas ferramentas é demonstrada por autores como ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000,p.192-195), PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA e COSTA (1999,p.189-193), GARRISON e NOREEN (2001, p.164-174), MARTINS (1998, p.194-201). O ponto de equilíbrio é demonstrado como de especial interesse para os administradores, principalmente em situações de avaliação de investimentos em um negócio especulativo na análise de sua rentabilidade. E, para tornar o Break Even Point (Ponto de Equilíbrio) operacional, é necessária a utilização da margem de contribuição.

A margem de contribuição, conforme MARTINS (1998,p.195) “é a diferença entre a Receita e o Custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado”.

Para SILVA e MIRANDA (2001,p.10), “quando a margem de contribuição é conhecida, é fácil calcular as variações no lucro devidas a uma futura alteração no volume de vendas, por exemplo”.

Estes autores destacam o uso da margem de contribuição num exemplo de um hotel, comentando que “outras informações ainda podem ser fornecidas: se o hotel estiver dando prejuízo, a margem de contribuição indicará quanto o prejuízo líquido aumentará ou diminuirá diante das variações na taxa de ocupação. Um índice de contribuição elevado dará lucros maiores do que um índice de contribuição menor à medida que a taxa de ocupação ultrapassar o ponto no qual as receitas totais cubram os custos e despesas totais. Dessa forma, uma margem de contribuição elevada indica que pode ser lucrativo fazer maiores investimentos em propaganda para aumentar a taxa de ocupação, pois a margem é suficiente para absorver esses gastos até determinado limite”.

Para a formação de um exemplo tirado das palavras de MARTINS, temos a Tabela 01 demonstrada por GARRISON e NOREEN (2001,p.145) onde estes comparam os seguintes modelos, em uma companhia fabril:

Tabela 01. Demonstrações de Resultado: Comparação entre o Modelo da Contribuição e o Modelo Tradicional

Modelo Tradicional			Modelo de Contribuição		
Custos organizados por função			Custos organizados por comportamento		
Vendas		\$ 12.000	Vendas		\$ 12.000
Custos dos produtos vendidos		6.000*	(-) Despesas Fixas e Variáveis		
Lucro Bruto		6.000	Produção	\$ 2.000	
(-) Despesas Operacionais			Vendas	600	
Vendas	\$ 3.000		Administrativas	400	3.000
Administrativas	1.900*	5.000	Margem de Contribuição		9.000
Lucro Líquido		\$ 1.000	(-) Despesas Fixas		
			Produção	4.000	
			Vendas	2.500	
			Administrativas	1.500	\$ 1.500

* Inclui as despesas fixas e variáveis. Essa demonstração é de uma companhia fabril; desse modo, quando a demonstração de resultado é apresentada no modelo de contribuição, o valor do “custo dos produtos vendidos” é subdividido em custos de produção, custos fixos e custos variáveis. Se fosse a demonstração de uma empresa comercial (que simplesmente compra produtos acabados de um fornecedor), o custo dos produtos vendidos seria inteiramente variável.

A partir dos modelos e citações sobre a questão da margem de contribuição, percebemos o mesmo pensamento do modelo por absorção e o utilizado no custeio variável e o modelo tradicional com o custeio por absorção.

Com isso, concluímos que a margem de contribuição é mais bem utilizada apenas no Custeio variável, sendo impossível o seu uso no custeio por absorção, pois este, como observado na figura 02 e na tabela 01, utiliza tanto os custos fixos e variáveis agregados ao valor do produto, sendo assim como medidas de formação de seu custo; sendo medidas que não fazem parte dos próprios conceitos da margem de contribuição.

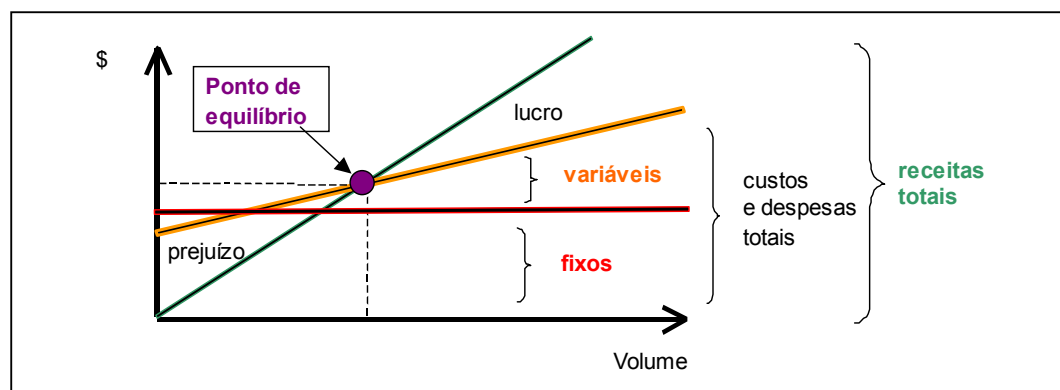
Podemos concluir também em relação ao Ponto de Equilíbrio, pois este, como explica ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000,p.193) “é obtido da divisão entre os custos fixos e a margem de contribuição unitária”. Podemos visualizar melhor essa fórmula na figura 04:

Figura 04. Fórmula do Ponto de Equilíbrio

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

O gráfico deste ponto sinaliza qual o total de produtos ou serviços que devemos vender para não ter nem lucro ou prejuízo, como podemos perceber na figura 05.

Figura 05. Demonstração do Ponto de Equilíbrio



Para IUDÍCIBUS citado por SILVA e MIRANDA (2001,p.11), “esse instrumento é muito importante do ponto de vista gerencial, pois indica que o ponto de equilíbrio é alcançado com um número de unidades vendidas igual ao quociente entre custos fixos e a diferença entre preço unitário de venda e custos unitários variáveis, enfatizando que isto pode ser intuitivamente entendido, pois, se os custos fixos independem do volume de atividade, deve-se vender tantas unidades de produto quanto forem necessárias para, através da margem ganha em cada uma delas (preço de venda menos custo variável), chegar a cobrir os custos fixos e, assim, atingir o ponto de equilíbrio (os custos variáveis já foram cobertos, pois levamos em conta a diferença entre preço de venda e custos variáveis).”

Estes autores ainda complementam que a fórmula do ponto de equilíbrio (Ponto de equilíbrio = custos fixos/margem de contribuição) pode ainda ser alterada para nela ser incluído o lucro desejado ou outras informações que o processo gerencial requeira, como por exemplo, os reflexos no resultado econômico das variações dos custos fixos e/ou variáveis, parcela de pagamento de um financiamento, entre outros.

Conclusão

Levando em consideração que o conhecimento dos custos como necessidade essencial no processo gerencial das organizações vem aumentando de importância a cada dia, saber entender o seu comportamento e a forma de produzir a informação é fundamental em qualquer tipo de atividade.

Conforme pode ser visto, a margem de contribuição é uma informação que pode ser usada em várias situações, entretanto, a sua produção depende do emprego do custeio variável.

Demonstra-se ainda que a usança do custeio por absorção impede a geração da informação sobre margem de contribuição tendo em vista que esse tipo de custeio agrega os custos fixos e variáveis ao valor do produto, e essa mistura de elementos não faz parte dos conceitos necessários ao cálculo da margem de contribuição.

Conclui-se a utilização do custeio adequado contribui fortemente para a geração de inúmeras informações que podem fazer a diferença entre o sucesso e a descontinuidade de uma empresa.

Bibliografia

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

GARRISON, R. H. e NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HENDRIKSEN, E. S. e BREDAS, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas. 1999.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G. e DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, R. S. e JOHNSON, T. H. **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas empresas**. Tradução de Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1993.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PEREZ Jr. J. H., OLIVEIRA, L. M. e COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

SCHMIDT, P. **Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil**. São Paulo. 1996. Dissertação (Doutoramento em Contabilidade). Universidade de São Paulo (USP).

SILVA, J. D. G. e MIRANDA, L. C. **O controle de custos e o processo gerencial na indústria hoteleira do nordeste brasileiro: Um estudo da realidade gerencial hoteleira em face da nova dinâmica competitiva do setor.** In: XIV Congresso Latino Americano de Estratégia. Argentina: Buenos Aires, Maio/2001.