

Custeio por Absorção x Custeio Variável: o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão

Thais Aragão de Castro (Unifor) - thaiscastroc@outlook.com

Oderlene Vieira de Oliveira (Unifor) - oderlene@hotmail.com

Ana Thais Carneiro Cisne (UNIFOR) - anathais_17@hotmail.com

Luciana Oriá Gurgel Bezerra (Unifor) - lucianaogbezerra@yahoo.com.br

Resumo:

A constante mudança no cenário econômico, a alta concorrência e exigência do mercado levam as organizações a buscarem subsídios que possam dar suporte aos gestores no processo decisório. Dentre estes subsídios, tem-se a Contabilidade de Custos, que oferece suporte não só ao atendimento da legislação, mas também proporciona apoio a decisões gerenciais, por meio dos métodos de custeio, por exemplo. Nesta conjuntura, este trabalho teve por objetivo identificar o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam no processo de tomada de decisões. Para isto, foi realizado um estudo descritivo, de abordagem qualitativa e quantitativa, por meio de um caso prático, com dados reais de uma companhia de capital aberto, do setor alimentício, listada no novo mercado. Concluiu-se que o método de custeio mais apropriado é o custeio variável, devido considerar para sua apuração de custo, apenas os custos variáveis, atingindo dessa forma um resultado viável para aplicação de indicadores que são utilizados para auxiliarem os gestores na tomada de decisão. Evidenciando-se, assim, a importância da sua utilização para que as organizações possam tomar decisões, como: lançar ou não novos produtos, eliminar produtos do portfólio, melhorar eficiência e produtividade, definir, aumentar ou reduzir preços, entre outras.

Palavras-chave: *Métodos de Custeio. Gestão Estratégica de Custos. Tomada de Decisão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custeio por Absorção x Custeio Variável: o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão

Resumo

A constante mudança no cenário econômico, a alta concorrência e exigência do mercado levam as organizações a buscarem subsídios que possam dar suporte aos gestores no processo decisório. Dentre estes subsídios, tem-se a Contabilidade de Custos, que oferece suporte não só ao atendimento da legislação, mas também proporciona apoio a decisões gerenciais, por meio dos métodos de custeio, por exemplo. Nesta conjuntura, este trabalho teve por objetivo identificar o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam no processo de tomada de decisões. Para isto, foi realizado um estudo descritivo, de abordagem qualitativa e quantitativa, por meio de um caso prático, com dados reais de uma companhia de capital aberto, do setor alimentício, listada no novo mercado. Concluiu-se que o método de custeio mais apropriado é o custeio variável, devido considerar para sua apuração de custo, apenas os custos variáveis, atingindo dessa forma um resultado viável para aplicação de indicadores que são utilizados para auxiliarem os gestores na tomada de decisão. Evidenciando-se, assim, a importância da sua utilização para que as organizações possam tomar decisões, como: lançar ou não novos produtos, eliminar produtos do portfólio, melhorar eficiência e produtividade, definir, aumentar ou reduzir preços, entre outras.

Palavras-chave: Métodos de Custeio. Gestão Estratégica de Custos. Tomada de Decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A crescente exigência do mercado e a alta concorrência no ambiente corporativo levam as organizações a planejarem e estruturarem melhor suas ferramentas de apoio a decisões. Desafios como o aumento da produtividade e a redução de custos tornam a gestão estratégica de custos um instrumento essencial no processo decisório.

Dias e Padoveze (2007, p. 1) explicam que, com a acirrada concorrência, decorrente da globalização, a gestão de custos tornou-se um fator de relevância no contexto estratégico da competitividade; o que leva as organizações a repensar seus sistemas de custeio e a utilizá-los com fins mais gerenciais, uma vez que as informações provenientes desses sistemas podem dar suporte à tomada de decisões impactantes dentro do contexto organizacional.

Assim, o atual cenário econômico exige uma maior atenção dos gestores no que diz respeito à gestão de seus custos. Pois quanto mais as organizações conhecerem a fundo as particularidades do seu sistema de custos, maior sua vantagem diante dos desafios deste cenário. Dentro deste contexto as empresas dispõem de diversos métodos de custeio. Tais métodos auxiliam os gestores no que se refere ao fornecimento de informações que são fundamentais para à tomada de decisões. (MARTINS; ROCHA, 2015).

Os métodos de custeio servem para apropriar custo aos produtos e também são utilizados para gerar informações. Informações essenciais para tomar decisões, como: “[...] determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos [...]”. (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012, p. 146).

Desta forma, o objetivo desse trabalho consiste em identificar o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam no processo de tomada de decisões.

O presente trabalho justifica-se devido a crescente concorrência no mercado e consequente necessidade das organizações evidenciarem uma utilização eficaz de ferramentas que facilitam o fornecimento de informações fundamentais para o processo decisório.

Este estudo contribui para que as empresas possam identificar de forma mais clara o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão. Decisões essenciais, que fazem toda a diferença em um cenário econômico cada vez mais complexo e competitivo. Evidenciando as características, vantagens, desvantagens e aplicações de cada método, realizando uma análise descritiva sobre os resultados obtidos, demonstrando a importância da utilização do método mais apropriado durante o processo de tomada de decisões.

2 Referencial Teórico

2.1 Métodos de custeio

Martins (2010, p. 37) afirma que “custeio significa Apropriação de Custos [...]”. Método de custeio “[...] diz respeito à composição do valor do custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 44).

Os métodos de custeio geram informações que dão suporte aos gestores a tomarem decisões que se relacionam com:

[...] gestão de produtos: lançamento de novos (desde a concepção, projeto e desenvolvimento), alteração do projeto, priorização dos produtos mais lucrativos (respeitadas as limitações do mercado), eliminação de produtos do portfólio etc.; gestão da produção: composição ótima do mix de produção, melhoria de eficiência e produtividade etc.; [...] gestão de preços: formação (inclusive preços de transferência), aumento ou redução, política de descontos, estratégia de subsídios cruzados etc.; terceirização de atividades; compra ou produção interna de partes, peças e componentes; gestão de processos: concepção e projeto do processo, formulação do arranjo físico das instalações, aperfeiçoamento e racionalização das atividades que agregam valor etc.; importação ou aquisição no mercado interno; substituição de equipamentos; abertura ou fechamento de filiais, agências etc.; [...] gestão do processo de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos; automatização de operações, atividades e processos; gestão da capacidade, no sentido de equilibrar oferta e demanda dos fatores de produção (recursos) minimizando a ociosidade; gestão da lucratividade de produtos, clientes, classes ou categorias de clientes, canais, mercados e segmentos de mercado etc.; avaliação da viabilidade econômica de projetos etc. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 3).

Existem diversos métodos abordados pela literatura que podem ser utilizados para calcular o custo dos produtos, dentre eles: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custeio padrão, contudo o presente trabalho abordará apenas o custeio por absorção e o custeio variável.

2.1.1 Custeio por absorção

O princípio básico do Custeio por Absorção é separar custos e despesas. Onde os custos serão apropriados aos produtos para depois de vendidos serem comparados com as receitas geradas. E as despesas serão lançadas diretamente no resultado do período (RAUPP; BEUREN, 2011).

Para Martins (2010), o custeio por absorção é o método decorrente da aplicação dos princípios contábeis normalmente aceitos. Baseia-se em apropriar os custos de produção aos

bens elaborados, onde os gastos relacionados ao processo produtivo são alocados em todos os produtos ou serviços feitos.

Por ser o método aceito pela Contabilidade Financeira, é apropriado tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, como também para Balanço e Lucro Fiscais na maioria dos países. (MARTINS, 2010).

Carareto et al. (2006) apontam algumas vantagens que a utilização do custeio por absorção propicia: obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por ser o método aceito pela lei do Imposto de Renda para fins de Lucro Fiscais; considera todos os custos como integrantes da valorização dos estoques de bens e serviços.

Porém, Motta (2000) afirma que há uma grande falha no método de custeio por absorção, que é a destinação dos custos indiretos fixos. Pois são distribuídos através de critérios de rateio que contém arbitrariedade, podendo alocar mais custos a um produto em detrimento de outro. De tal forma que, se o critério de rateio for alterado, a situação pode, conseqüentemente, ser contrária.

2.1.2 Custeio variável

Martins (2010, p. 198), afirma que no custeio variável “[...] só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

O custeio variável “[...] considera como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 65).

Carareto et al. (2006, p. 5) mencionam as vantagens do custeio variável:

Permite identificar os produtos mais rentáveis e, assim, dirigir os esforços de produção e de venda para a melhoria da rentabilidade; permite avaliar os limites dentre os quais se podem definir políticas de preços e de descontos sem prejuízo da rentabilidade; e, permite ainda definir volumes mínimos de produção e de preços sem prejuízos para a empresa (análise Custo x Volume x Lucro - CVL).

Contudo, este método não obedece aos Princípios Contábeis geralmente aceitos, inclusive fere-os, pois não está em conformidade com o Regime de Competência e Confrontação de receitas e despesas. Logo, não é reconhecido pelos Contadores, Auditores Independentes e Fisco. (MARTINS, 2010).

2.2 Gestão estratégica de custos

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 4), gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob o contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

Carareto et al. (2006, p. 8) argumentam que “a gestão de custos é uma ferramenta que busca oferecer as empresas informações que lhes permitam manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes [...]”.

Martins (2010) afirma que para a organização perdurar neste ambiente cada vez mais competitivo, faz-se necessário alcançar padrões elevados de qualidade, eficiência e produtividade, suprimindo desperdícios e reduzindo custos. Para isso, é importante que os gestores consigam informações em tempo hábil, atualizadas e claras, assim dando base para um processo decisório eficaz.

2.3 Custos para tomada de decisão

Inicialmente, a preocupação dos profissionais de Contabilidade era utilizar a Contabilidade de Custos para atribuir valor aos estoques e ao resultado, e não para aplicá-la como ferramenta de auxílio para tomada de decisões. Por causa disso, a Contabilidade de Custo deixou de ter um progresso mais enfático por um longo período. Porém com a evolução das organizações e a consecutiva distância entre a administração, bens e pessoas administradas, a Contabilidade de Custos passou a ser vista como uma eficiente ferramenta de auxílio no desempenho de uma nova missão, a gerencial. (MARTINS, 2010).

Carareto et al. (2006, p. 7), afirma que “[...] a informação gerencial, onde os executivos precisarão de um sistema de informações integrado com a estratégia, aliada a melhoria de processos, pode ser o diferencial neste mercado competitivo”.

Com base nesta conjuntura, Carareto et al. (2006, p.7), explica que “[...] os sistemas de custos de produção devem oferecer diferentes visões de custos que, sobretudo, permita suprir as necessidades de cada usuário de forma competitiva, estratégica, operacional e financeira”.

Dessa forma, os gestores devem analisar as particularidades de cada método de custeio tendo como finalidade aplicar aquele que melhor se adequa a estrutura operacional da organização. De tal modo que concentrem seus esforços no método que mais auxilie na análise de seus custos, assim possibilitando uma melhor base para tomada de decisão. (RAUPP; BEUREN, 2011).

2.3.1 Relação custo/volume/lucro

Os conceitos de custos fixos e variáveis permitem uma expansão das possibilidades de análise dos gastos da empresa, em relação aos volumes produzidos ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição dos volumes de produção, corte ou manutenção de produtos existentes, mudanças no mix de produção, incorporação de novos produtos ou quantidades adicionais etc. (PADOVEZE, 2010, p.376).

“A análise de custo/volume/lucro conduz a três importantes conceitos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional.” (PADOVEZE, 2010, p. 376).

2.3.1.1 Margem de contribuição

Silva e Lins (2014, p. 129), afirmam que:

Por definição, o conceito da Margem de Contribuição representa o valor que cada produto entrega para a empresa depois de cobertos todos os custos que efetivamente ocorrem num processo de produção e venda. Essa contribuição é calculada pela diferença entre o preço e os custos e despesas variáveis, cuja fórmula é a seguinte: $MC = PV - (CV + DV)$. Onde: MC = margem de contribuição; PV = preço de venda; CV = custo variável por unidade; e DV = despesas variáveis por unidade.

Pode-se afirmar que a margem de contribuição representa o lucro variável e é dada pela diminuição do preço de venda unitário com os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Dessa forma, demonstrando que em cada unidade vendida, será alcançado um determinado valor de lucro. (PADOVEZE, 2010).

2.3.1.2 Ponto de equilíbrio

Padoveze (2010, p. 376 e 377) explica que o ponto de equilíbrio:

Evidencia, em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos

e despesas variáveis que ela tem necessariamente que incorrer para fabricar/vender o produto. No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção ou venda, a empresa passa a ter lucros.

O Ponto de Equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura – Break-even Point) nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais. [...] Até esse ponto, a empresa está tendo mais Custos e Despesas do que Receitas, encontrando-se, por isso, na faixa do Prejuízo; acima, entra na faixa do Lucro. Esse ponto é definido tanto em unidades (volume) quanto em reais. (MARTINS, 2010, p. 257 e 258).

2.3.1.3 Alavancagem operacional

Significa a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo incremento da quantidade produzida e vendida, buscando a maximização do uso dos custos e despesas fixas. É dependente da margem de contribuição, ou seja, do impacto dos custos e despesas variáveis sobre o preço de venda unitário e dos valores dos custos e despesas fixas. Alguns produtos têm alavancagem maior que outros, em virtude dessas variáveis. (PADOVEZE, 2010, p. 377).

Perez Junior, Oliveira e Costa (2012, p. 210) argumentam que “[...] a alavancagem ocorre quando o crescimento percentual nos lucros é maior que o crescimento percentual das vendas, ou seja, um impulso nas vendas provoca um impulso maior nos lucros.” (Fórmula 1).

Fórmula 1: $GA = \text{Grau de Alavancagem} = \% \text{ de acréscimo de lucro} / \% \text{ de acréscimo de vendas}$ ”.

3 Metodologia

Quanto ao objetivo deste trabalho, trata-se de uma pesquisa descritiva. Pois descreve as características, vantagens, desvantagens e aplicações de determinada população. Neste trabalho, os métodos de custeio. Gil (2008, p. 28) explica que: “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. No que concerne ao procedimento, caracteriza-se como pesquisa documental. Segundo Gil (2008, p. 51) “[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa e quantitativa. Pois foram realizados cálculos utilizando os métodos de custeio que em seguida foram analisados e interpretados por meio de textos. Para responder a questão elaborada na pesquisa, foram utilizados os gastos incorridos durante o mês de maio de 2016 (Tabela 1), de uma companhia de capital aberto, do setor alimentício, listada no novo mercado da Brasil, Bolsa, Balcão (B3).

Tendo definido a amostra da pesquisa, foi explanado por meio de caso prático, como se apura o custo segundo cada método de custeio, em seguida, através dos dados obtidos, foi elaborada uma demonstração de resultado segundo cada método.

Após a elaboração das demonstrações de resultado, foram realizadas análises com a finalidade de explicar se determinado método é ou não apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão. E, por fim, foram calculados indicadores com o objetivo de evidenciar a importância da aplicação do método mais apropriado para o processo decisório.

4 Resultados e Análises

Para o caso prático, utilizou-se dos dados sobre os gastos incorridos durante o mês de maio de 2016 da empresa investigada, conforme exposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Gastos incorridos durante o mês de maio de 2016

GASTOS	SALDO (REAIS MIL)	
Assistência Médica	R\$	6.782
Combustíveis e Lubrificantes	R\$	53.114
Comissão sobre Vendas a Empregado	R\$	93.888
Comunicação de Dados - Fixo	R\$	2.040
Comunicação de Voz - Fixo	R\$	694
Comunicação de Voz - Móvel	R\$	4.449
Conservação do Maquinismo	R\$	11.439
Conservação e Limpeza	R\$	10.774
Depreciação Normal	R\$	18.039
Energia Elétrica	R\$	37.666
Energia Elétrica de Produção	R\$	104.881
Fretes e Carretos - PF	R\$	2.622
Fretes e Carretos - PJ	R\$	374
Manutenção Banco de Dados / Software	R\$	6.715
Manutenção de Edifício	R\$	35.824
Manutenção de Veículos	R\$	1.182
Manutenção Móveis e Equipamentos	R\$	54.174
Matéria Prima Fabricação Própria	R\$	2.716.174
Materiais de Segurança e Prevenção contra Acidentes	R\$	1.177
Materiais Hidráulicos	R\$	29
Material de Consumo	R\$	6.727
Material de Embalagem	R\$	263.960
Salários	R\$	508.229
Seguro de Vida em Grupo	R\$	702
Seguro Patrimonial	R\$	1.971
Viagens e Estadas	R\$	24.526
Xerox e Encadernações	R\$	180
TOTAL	R\$	3.968.332

Fonte: elaborado pelos autores.

Com o objetivo de calcular o custo dos produtos aplicar-se-á nas próximas subseções o método de custeio por absorção e o método de custeio variável.

4.1 Aplicação do método de custeio por absorção

Conforme já citado no presente trabalho, para cálculo do custo por meio deste método foi necessário separar os gastos em custos (Tabela 2) e despesas (Tabela 3).

Tabela 2 – Custo de Produção do mês de maio de 2016

CUSTOS VARIÁVEIS	SALDO (REAIS MIL)	
Matéria Prima Fabricação Própria	R\$	2.716.174
Material de Embalagem	R\$	263.960
Energia Elétrica de Produção	R\$	104.881
TOTAL	R\$	3.085.015

CUSTOS FIXOS	SALDO (REAIS MIL)
Salários	R\$ 42.062
Assistência Médica	R\$ 1.070
Seguro de Vida em Grupo	R\$ 111
Conservação do Maquinismo	R\$ 11.439
Salários	R\$ 91.692
Assistência Médica	R\$ 1.360
Seguro de Vida em Grupo	R\$ 141
Fretes e Carretos - PJ	R\$ 374
Comunicação de Voz - Fixo	R\$ 179
Comunicação de Voz - Móvel	R\$ 148
Manutenção Banco de Dados / Software	R\$ 2.633
Comunicação de Dados - Fixo	R\$ 458
Conservação e Limpeza	R\$ 5.242
Manutenção de Edifício	R\$ 35.442
Materiais Hidráulicos	R\$ 29
Manutenção Móveis e Equipamentos	R\$ 49.956
Manutenção de Veículos	R\$ 317
Materiais de Segurança e Prevenção contra Acidentes	R\$ 596
Material de Consumo	R\$ 1.520
Xerox e Encadernações	R\$ 180
Seguro Patrimonial	R\$ 1.403
Depreciação Normal	R\$ 7.828
TOTAL	R\$ 254.180
CUSTO DE PRODUÇÃO	SALDO (REAIS MIL)
Custos Variáveis	R\$ 3.085.015
Custos Fixos	R\$ 254.180
TOTAL	R\$ 3.339.195

Fonte: elaborado pelos autores.

Como demonstrado acima, o total do custo de produção foi calculado pela soma dos custos variáveis com os custos fixos.

Tabela 3 – Despesas do mês de maio de 2016

DESPESAS ADMINISTRATIVAS	SALDO (REAIS MIL)
Salários	R\$ 31.737
Assistência Médica	R\$ 429
Seguro de Vida em Grupo	R\$ 44
Comunicação de Voz - Fixo	R\$ 208
Comunicação de Voz - Móvel	R\$ 96
Manutenção Banco de Dados / Software	R\$ 658
Comunicação de Dados - Fixo	R\$ 458
Conservação e Limpeza	R\$ 3.670
Manutenção de Edifício	R\$ 3
Manutenção Móveis e Equipamentos	R\$ 2.860

Manutenção de Veículos	R\$	675
Energia Elétrica	R\$	20.041
Materiais de Segurança e Prevenção contra Acidentes	R\$	79
Material de Consumo	R\$	3.185
Seguro Patrimonial	R\$	477
Depreciação Normal	R\$	10.141
TOTAL	R\$	74.761
DESPESAS COMERCIAIS	SALDO (REAIS MIL)	
Salários	R\$	342.738
Comissão sobre Vendas a Empregado	R\$	93.888
Assistência Médica	R\$	3.923
Seguro de Vida em Grupo	R\$	406
Fretes e Carretos - PF	R\$	2.622
Comunicação de Voz - Fixo	R\$	308
Comunicação de Voz - Móvel	R\$	4.204
Manutenção Banco de Dados / Software	R\$	3.423
Comunicação de Dados - Fixo	R\$	1.124
Conservação e Limpeza	R\$	1.862
Manutenção de Edifício	R\$	379
Manutenção Móveis e Equipamentos	R\$	1.358
Combustíveis e Lubrificantes	R\$	53.114
Manutenção de Veículos	R\$	190
Energia Elétrica	R\$	17.625
Materiais de Segurança e Prevenção contra Acidentes	R\$	502
Material de Consumo	R\$	2.022
Viagens e Estadas	R\$	24.526
Seguro Patrimonial	R\$	91
Depreciação Normal	R\$	70
TOTAL	R\$	554.375
DEDUÇÕES DE VENDAS	SALDO (REAIS MIL)	
(-) Icms Sobre a Venda de Produtos	R\$	211.462
TOTAL DAS DESPESAS	R\$	840.598

Fonte: elaborado pelos autores.

Em seguida calculou-se o custo unitário de produção (Tabela 4), onde deve ser considerada a quantidade produzida (no mês do estudo em questão foram produzidas 208.010 unidades).

Tabela 4 – Custo unitário de produção do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO	SALDO (REAIS MIL)
Custos Variáveis	R\$ 3.085.015
Custos Fixos	R\$ 254.180
Total do Custo de Produção do Período	R\$ 3.339.195
Quantidade Produzida do Período (em unidades)	208.010
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO	R\$ 16

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo unitário de produção foi calculado pela divisão do total do custo de produção do período (soma dos custos variáveis com os custos fixos) pela quantidade produzida do período.

Após o cálculo do custo unitário, determinou-se o custo dos produtos vendidos (CPV) (Tabela 5), em que se multiplicou a quantidade de unidades vendidas (no mês do estudo em questão foram vendidas 200.000 unidades), pelo custo unitário de produção do período.

Tabela 5 – Custo dos Produtos Vendidos do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO CPV	SALDO (REAIS MIL)
Custo Unitário de Produção do Período	R\$ 16
Quantidade Vendida do Período (em unidades)	200.000
CPV	R\$ 3.200.000

Fonte: elaborado pelos autores.

4.1.1 Elaboração da Demonstração de Resultado (DR) segundo o método de custeio por absorção

Para construção da demonstração de resultado, primeiramente apurou-se a receita bruta (Tabela 6) de vendas do período, que é dada pela multiplicação da quantidade de unidades vendidas com o preço unitário de venda.

Tabela 6 – Receita bruta do mês de maio de 2016

CÁLCULO DA RECEITA BRUTA	SALDO (REAIS MIL)
Quantidade Vendida do Período (em unidades)	200.000
Preço Unitário de Venda	R\$ 30
RECEITA BRUTA	R\$ 6.000.000

Fonte: elaborado pelos autores.

Segundo a estrutura exigida por lei, após o cálculo da receita bruta, efetua-se o cálculo da receita líquida (Tabela 7), que é dada pela diminuição de todas as possíveis deduções de vendas (devoluções de vendas, abatimentos sobre vendas e impostos sobre vendas), do valor da receita bruta. No caso prático em questão, só há como dedução de vendas, impostos sobre vendas.

Tabela 7 – Receita líquida do mês de maio de 2016

CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA	SALDO (REAIS MIL)
Receita Bruta	R\$ 6.000.000
(-) Icms Sobre a Venda de Produtos	R\$ 211.462
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 5.788.538

Fonte: elaborado pelos autores.

Após o cálculo da receita líquida, apurou-se o lucro bruto (Tabela 8), por meio da dedução do custo dos produtos vendidos (CPV) da receita líquida encontrada anteriormente.

Tabela 8 – Lucro Bruto do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO LUCRO BRUTO	SALDO (REAIS MIL)
Receita Líquida	R\$ 5.788.538
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)	R\$ 3.200.000

LUCRO BRUTO	R\$	2.588.538
--------------------	------------	------------------

Fonte: elaborado pelos autores.

Para se chegar ao resultado do período, ou seja, o lucro ou prejuízo líquido do exercício é necessário deduzir todas as despesas incorridas durante o mês em questão (despesas com vendas, gerais, administrativas e financeiras) do lucro bruto encontrado. Em seguida, deduz os tributos devidos (imposto de renda e contribuição social), e as participações (debêntures, empregados, participações de administradores, partes beneficiárias, fundos de assistência e previdência para empregados).

Para o caso prático em questão, deduzir todas as despesas é suficiente para se chegar ao valor do lucro ou prejuízo líquido do exercício (Tabela 9), tendo em vista que não há valores para as demais contas citadas anteriormente.

Tabela 9 – Lucro Líquido do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	SALDO (REAIS MIL)	
Lucro Bruto	R\$	2.588.538
(-) Despesas Administrativas	R\$	74.761
(-) Despesas Comerciais	R\$	554.375
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$	1.959.402

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 10 – Demonstração de Resultado (DR) segundo o Método de Custeio por Absorção

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	SALDO (REAIS MIL)	
Receita Bruta	R\$	6.000.000
(-) Icms Sobre a Venda de Produtos	R\$	211.462
(=) Receita Líquida	R\$	5.788.538
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)	R\$	3.200.000
(=) Lucro Bruto	R\$	2.588.538
(-) Despesas Administrativas	R\$	74.761
(-) Despesas Comerciais	R\$	554.375
(=) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$	1.959.402

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme apontado no referencial teórico e explanado por meio dos cálculos realizados acima, observa-se que o método de custeio por absorção torna-se inviável para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão, conforme exposto na Tabela 10. Pois sua premissa na apuração do custo é a separação dos custos e despesas, onde os custos são alocados aos produtos e as despesas são lançadas diretamente no resultado do período. Desse modo, no momento da alocação dos custos fixos indiretos aos produtos, por exemplo, se faz necessário utilizar-se de critérios de rateio, onde os mesmos contém arbitragem, podendo ser alocado mais custo a um produto em detrimento de outro, assim impactando no resultado que posteriormente seria utilizado para aplicação de indicadores que auxiliam na tomada de decisão.

4.2 Aplicação do método de custeio variável

Para apuração do custo unitário (Tabela 11) por meio do método de custeio variável, utilizou-se apenas os custos variáveis, os custos fixos são separados e considerados como despesa do período.

Tabela 11 – Custo unitário de produção do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO	SALDO (REAIS MIL)	
Custos Variáveis	R\$	3.085.015
Quantidade Produzida do Período (em unidades)		208.010
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO	R\$	15

Fonte: elaborado pelos autores.

Em seguida, calculou-se o custo dos produtos vendidos (CPV) (Tabela 12), como já explicado em cálculo do método anterior.

Tabela 12 – Custo dos produtos vendidos do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO CPV	SALDO (REAIS MIL)	
Custo Unitário de Produção do Período	R\$	15
Quantidade Vendida do Período (em unidades)		200.000
CPV	R\$	3.000.000

Fonte: elaborado pelos autores.

4.2.1 Elaboração da Demonstração de Resultado (DR) segundo o método de custeio variável

A estrutura e os cálculos para construção desta demonstração de resultado seguem o mesmo raciocínio da demonstração de resultado que foi elaborada segundo o método de Custeio por Absorção.

Abaixo segue explanação dos cálculos da receita bruta (Tabela 13), receita líquida (Tabela 14), lucro bruto (Tabela 15), lucro líquido (Tabela 16) e, por fim, da demonstração de resultado (Tabela 17), em si.

Tabela 13 – Receita bruta do mês de maio de 2016

CÁLCULO DA RECEITA BRUTA	SALDO (REAIS MIL)	
Quantidade Vendida do Período (em unidades)		200.000
Preço Unitário de Venda	R\$	30
RECEITA BRUTA	R\$	6.000.000

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 14 – Receita líquida do mês de maio de 2016

CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA	SALDO (REAIS MIL)	
Receita Bruta	R\$	6.000.000
(-) Icms Sobre a Venda de Produtos	R\$	211.462
RECEITA LÍQUIDA	R\$	5.788.538

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 15 – Lucro Bruto do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO LUCRO BRUTO	SALDO (REAIS MIL)	
Receita Líquida	R\$	5.788.538
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)	R\$	3.000.000
LUCRO BRUTO	R\$	2.788.538

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 16 – Lucro Líquido do mês de maio de 2016

CÁLCULO DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	SALDO (REAIS MIL)	
Lucro Bruto	R\$	2.788.538
(-) Despesas Administrativas	R\$	74.761
(-) Despesas Comerciais	R\$	554.375
(-) Custos Fixos	R\$	254.180
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$	1.905.222

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 17 – Demonstração de Resultado (DR) segundo o Método de Custeio Variável

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	SALDO (REAIS MIL)	
Receita Bruta	R\$	6.000.000
(-) Icms Sobre a Venda de Produtos	R\$	211.462
(=) Receita Líquida	R\$	5.788.538
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)	R\$	3.000.000
(=) Lucro Bruto	R\$	2.788.538
(-) Despesas Administrativas	R\$	74.761
(-) Despesas Comerciais	R\$	554.375
(-) Custos Fixos	R\$	254.180
(=) Lucro Líquido do Exercício	R\$	1.905.222

Fonte: elaborado pelos autores.

Devido o método de custeio variável alocar aos produtos somente os custos variáveis porque considera a alocação dos custos fixos difícil, assim alocando-os diretamente no resultado, conforme evidenciado nos cálculos realizados acima, o custo encontrado através deste método traz um resultado mais consistente e viável, sem arbitragens, portanto, é mais apropriado para aplicação de indicadores que auxiliam os gestores na tomada de decisão.

Observa-se ainda, que o resultado encontrado vai de encontro a pesquisa de Carareto et al. (2006), confirmando, assim, estudos anteriores. Dessa forma, por meio da demonstração de resultado segundo o método de custeio variável, serão aplicados indicadores, como: margem de contribuição total (tabela 18), margem de contribuição unitária (tabela 19), ponto de equilíbrio (tabela 20) e alavancagem operacional (tabela 21), e realizadas análises com o propósito de evidenciar a importância da utilização deste método para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão.

4.2.2 Aplicação e análise dos indicadores

- **Margem de Contribuição**

Tabela 18 – Margem de Contribuição Total

CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL	SALDO (REAIS MIL)	
Receita de Vendas	R\$	6.000.000
(-) Custos Variáveis	R\$	3.085.015
(-) Despesas Variáveis	R\$	149.624
> Comissão sobre Vendas a Empregado	R\$	93.888
> Fretes e Carretos - PF	R\$	2.622
> Combustíveis e Lubrificantes	R\$	53.114

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL	R\$ 2.765.361
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO EM %	46%

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 19 – Margem de Contribuição Unitária

CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	SALDO (REAIS MIL)
Margem de Contribuição Total	R\$ 2.765.361
Quantidade Vendida do Período (em unidades)	200.000
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ 14

Fonte: elaborado pelos autores.

A margem de contribuição é um importante indicador no sentido de auxiliar os gestores a tomarem decisões, como: eliminar gastos desnecessários, incentivar produtos mais rentáveis, lançar ou não novos produtos, eliminar produtos do portfólio, melhorar eficiência e produtividade, definir, aumentar ou reduzir preços, analisar políticas de desconto, terceirizar atividades, comprar ou produzir internamente, importar ou adquirir no mercado interno, etc.

- **Ponto de Equilíbrio**

Tabela 20 – Ponto de Equilíbrio

PONTO DE EQUILÍBRIO	SALDO (REAIS MIL)
Custos e Despesas Fixas	R\$ 733.692
Margem de Contribuição em %	0,46
PONTO DE EQUILÍBRIO	R\$ 1.594.983
PONTO DE EQUILÍBRIO (em unidades)	53166

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme citado no referencial teórico, o ponto de equilíbrio representa o faturamento mínimo que a empresa precisa alcançar para cobrir todos os seus custos e despesas. Por meio dele, também é possível analisar a viabilidade de um negócio ou sua adequação no mercado.

No caso prático em questão, observa-se que para a empresa cobrir todos os seus custos e despesas se faz necessário alcançar um faturamento mínimo de R\$ 1.594.983,00. Ou ainda, vender 53.166 unidades de seu produto. A partir deste ponto, os produtos que forem vendidos contribuirão para o acúmulo de lucro.

- **Alavancagem Operacional**

Tabela 21 – Alavancagem Operacional

GRAU DE ALAVANCAGEM OPERACIONAL	SALDO (REAIS MIL)
Lucro Anterior	R\$ 1.470.000
Lucro Atual	R\$ 1.905.222
Aumento	R\$ 435.222
%	30%
Quantidade de Unidades Vendidas Anterior	181.000
Quantidade de Unidades Vendidas Atual	200.000
Aumento	19.000
%	10%

Fonte: elaborado pelos autores.

Supondo um lucro anterior de 1.470.000,00 em comparação com o lucro atual de 1.905.222,00, nota-se um aumento de 435.222,00, 30%. Considerando ainda que foram vendidas anteriormente 181.000 unidades e no exercício atual, 200.000, observa-se um aumento de 19.000 unidades, 10%. Ou seja, o grau de alavancagem operacional da companhia é igual a 3 (% de acréscimo de lucro dividido pelo % de acréscimo de vendas). Sendo assim, um acréscimo percentual no volume vendido provocaria um aumento proporcional de 3 vezes no lucro.

5 Conclusão

O presente trabalho teve por finalidade identificar o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão, realizando uma análise por meio de caso prático com dados reais, entre o custeio por absorção e o custeio variável.

Percebe-se, por meio dos resultados obtidos, que o custeio variável é o mais apropriado para tal finalidade, tendo em vista que considera apenas os custos variáveis no seu cálculo, dessa forma, atingindo um resultado que pode ser utilizado para aplicações de indicadores essenciais no processo de tomada de decisão. Evidencia-se, assim, a necessidade de se utilizar a Contabilidade de Custos não só para atender as exigências impostas por lei, mas também para aplicações que dão apoio direto no processo decisório dentro das organizações.

Portanto, conclui-se que, por meio da utilização adequada dos métodos de custeio, os gestores podem entender melhor o cenário no qual a empresa está inserida, conhecer suas necessidades, realizar análises através de vários indicadores e, assim, tomar decisões de modo estratégico, fazendo com que dessa forma, a organização possa atingir seus objetivos e sustentar seus negócios, mesmo estando em um mercado cada vez mais desafiador.

No que concerne à limitação do presente trabalho, pode-se observar que o estudo foi realizado apenas com dois métodos de custeio, quando a literatura disponibiliza outros além destes. Desse modo, sugere-se para pesquisas futuras, a utilização dos demais métodos abordados pela literatura, podendo assim contrastar ou confirmar a presente pesquisa realizada.

Referências

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

CARARETO, Edson Soares et al. Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da Ueg**, Anápolis, v. 2, n. 2, p. 1-24, 2006.

DIAS, Elaine Aparecida; PADOZEVE, Clóvis Luís. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Gestão e Sociedade**, v. 1, n. 2, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MOTTA, Flávia Gutierrez. **Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas**: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000. Cap. 4.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos: Textos, Casos Práticos e Testes com as Respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina. **Revista Ciências Administrativas: Journal of Administrative Sciences**, Fortaleza, v. 17, n. 3, p. 973-1000, 2011.

SHANK, John K., GOVINDAJARAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução Luiz Orlando Coutinho Lemos. 8ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos: Contabilidade, Controle e Análise**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.