

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E OS SISTEMAS DE CUSTEIOS

**Autora: Linda Izui Sakuno
Orientadora: Ahiram Cardoso Silva Lima**

JUÍNA/2009

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E OS SISTEMAS DE CUSTEIOS

**Autora: Linda Izui Sakuno
Orientadora: Ahiram Cardoso Silva Lima**

“Monografia apresentada ao curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.”

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BANCA EXAMINADORA

Profª Ms Cleiva Schaurich Mativi

Profº Esp. Cláudio Luís Lima Dos Santos

**Profª Ms. Ahiram Cardoso Silva Lima
ORIENTADORA**

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores, colegas e familiares nesta jornada Acadêmica, em especial à Prof^a Ms Ahiram Cardoso Silva Lima, orientadora do meu trabalho, pela paciência e dedicação, o meu carinho e admiração.

RESUMO

A pesquisa foi sobre a Contabilidade de Custos e os Sistemas de Custeios, tendo como problema de pesquisa identificar Quais os principais sistemas de custeios utilizados nas empresas? Criou-se algumas hipóteses a serem verificadas durante a pesquisa, tendo como objetivo geral analisar os sistemas de custeio que é o método usado para a apropriação dos custos. A metodologia utilizada foi bibliográfico com a utilização de diversos livros sobre sistema de custeio. Foi estudado o custeio variável, por absorção, ABC, RKW, custos conjunto, por departamento, por ordem de processo e verificado como são utilizados. O custeio por absorção e o custeio variável são os dois métodos básicos de custeio, eles podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos. A diferença entre os dois métodos está no tratamento dos custos fixos. O custeio ABC é uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos de fabricação; custeio por departamento, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos; custos conjuntos, distribuição dos custos de um departamento de serviços para os demais departamentos; custeamento por ordem de produção, acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham por encomenda; custeio por processo, o processo de produção estuda o mercado e faz consumir o produto por meio de propaganda; custo-padrão serve como parâmetro para os custos ideais; RKW uma forma de alocação de custos e despesas. Conclui-se que para a escolha do sistema de custeio deve-se observar o produto e ramo de atividade.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Sistema de Custeio. Apropriação dos Custos.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	7
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	8
1.3	HIPÓTESES	8
1.4	OBJETIVOS	9
1.4.1	Objetivo geral.....	9
1.4.2	Objetivos específicos	10
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	10
1.6	JUSTIFICATIVA.....	10
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	12
2.1.1	Custos Fixos e Variáveis	15
2.2	DIFERENÇA ENTRE CONTABILIDADE DE CUSTOS E CONTABILIDADE FINANCEIRA	16
2.3	FORMAS DE CUSTEIO	18
2.3.1	Custeio Variável.....	18
2.3.2	Custeio Absorção.....	19
2.3.3	Custeio ABC	20
2.3.4	Custeio por departamento	23
2.3.5	Custo Conjunto	24
2.3.5.1	Distinção entre co-produtos, subprodutos e sucatas.....	25
2.3.6	Sistema de Custeamento por Ordem de Produção	26
2.3.7	Custeio de Ordens e de Encomendas	27
2.3.8	Sistema de Custeamento por Processo.....	28
2.3.9	Custeio por Processo.....	29
2.3.10	Os Custos e a Contribuição Marginal	29
2.3.11	Custo- Padrão.....	30
2.3.12	RKW	32
2.4	CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO	33
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	34
4	ANÁLISE E RESULTADOS.....	36

5 CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Geral, pela necessidade de se conhecerem os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado nas indústrias.

Em grandes empresas industriais, esta deve trabalhar subordinada a um grupo controlador ou a uma diretoria financeira, tendo a mesma importância da Contabilidade Geral, recebendo desta orientação, a respeito de políticas, diretrizes, critérios e procedimentos e deverá ter integração e coordenação entre os dois componentes.

A Contabilidade de Custos faz parte da Contabilidade Gerencial e tem como sua principal fonte a Contabilidade Financeira. Desenvolveu-se com a revolução industrial e teve que se adaptar à nova realidade econômica com o aparecimento de máquinas e grande escala de produção. Ela tem a função de gerar informações rápidas e precisas para a administração, para a tomada de decisões.

É de grande importância para o administrador da empresa, o controle das operações e dos custos e a solução de problemas específicos e que estão ligados à Contabilidade Gerencial.

Leone (2008, p., 20) cita que:

Outra particularidade da Contabilidade de Custos é que ela trabalha dados operacionais de vários tipos: os dados podem ser históricos, estimados, padronizados e produzidos. Aqui reside, também, uma das fortes vantagens da Contabilidade de Custos. Ela pode fornecer informações de custos diferentes para atender a necessidades gerenciais diferentes. São muitas as necessidades gerenciais. Apenas como forma de atender a uma exigência didática, os estudiosos classificaram as necessidades gerenciais em três grandes grupos: a. Informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade; b. Informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações. c. Informações para a tomada de decisões.

Há várias formas de custeio que são estabelecidas conforme as necessidades dos usuários e que esses usuários em conjunto com o contador de custos deverão analisar qual o melhor sistema de custeio a ser implantado.

No entanto, a Contabilidade de Custos é parte integrante da contabilidade, está considerada como uma ciência, é um instrumento disponível poderoso porque utiliza os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil.

1.2 Problema de pesquisa

Segundo Gil, (2002, p. 23), toda pesquisa se inicia com algum tipo de problema, ou indagação. Todavia, a conceituação adequada de problema de pesquisa não constitui tarefa fácil, em virtude das diferentes acepções que envolvem este termo.

Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos deparamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Desta forma, o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-lo individualizado, específico, inconfundível. (RUDIO (1978, p. 75), *apud* (LAKATOS E MARCONI, 2004,p.139).

O problema a ser investigado no trabalho de pesquisa é: Quais as principais diferenças entre os sistemas de custeios utilizados nas empresas?

1.3 Hipóteses

“ Hipótese é uma proposição enunciada para responder tentativamente a um problema “. (PARDINAS, 1969, p. 132) *apud* (LAKATOS e MARCONI, 2004, p. 136).

Trujillo, (1974, 132) *apud* Lakatos, e Marconi (2004, p. 136 e 137) citam:

A hipótese é uma proposição antecipadora à comprovação de uma realidade existencial. É uma espécie de pressuposição que antecede a constatação dos fatos. Por isso se diz também que as hipóteses de trabalho são formulações provisórias do que se procura conhecer e, em consequência, são supostas respostas para o problema ou assunto da pesquisa.

Formulado o problema da pesquisa, o passo seguinte é encontrar a principal resposta provável à pergunta proposta. Essa resposta recebe o nome de hipótese. Então, a hipótese é a solução provisória ou uma proposta de solução do problema que carece de investigação. (SILVA, 2003, p. 54).

- Existe diferença nos resultados encontrados entre o custeio variável e o custeio por absorção;
- A diferença básica entre os custeios por absorção e variável está nos custos fixos;
- Os diversos tipos de custeios devem ser escolhido de acordo ao produto e a atividade da empresa;
- O custo conjunto é ideal para empresas que trabalham com produtos que utilizam os resíduos dos produtos principais;
- O custo-padrão serve como parâmetro utilizado nas empresas para verificar seu desempenho;
- O custeio por ordem de produção é ideal para a produção por encomenda;
- No custeio por processo deve ser observado o mercado consumidor.

1.4 Objetivos

São os fins teóricos e práticos que se propõe alcançar com a pesquisa. Nessa parte do projeto, deve ficar evidente quais os propósitos da pesquisa. O objetivo (ou objetivos) do estudo deverá ser definido da forma mais evidente possível, para indicar, com clareza, o propósito do estudo. O pesquisador deve evitar que seu problema torne-se geral e abrangente a ponto de não poder ser investigado e a delimitação do campo de estudo deve ser bem definida nos objetivos pretendidos. (SILVA, 2003, p. 57).

1.4.1 Objetivo geral

Objetivos gerais procuram dar uma visão geral do assunto da pesquisa. O pesquisador estabelece o que espera conseguir com sua investigação e define aonde pretende chegar. Não deve preocupar-se com a delimitação do tema, que será mais bem detalhado nos objetivos específicos. O objetivo em geral é construído em uma frase ou parágrafo. Sugere-se a utilização dos verbos no infinito para a descrição dos objetivos. (SILVA 2003, p. 57).

O objetivo geral da pesquisa é verificar quais as principais diferenças entre os sistemas de custeio.

1.4.2 Objetivos específicos

Objetivos específicos são um desdobramento do objetivo geral em questões mais específicas. Como bem salienta Parra Filho (2000), é nessa fase que a amplitude da proposta de trabalho tem sua delimitação e que permite o avanço da pesquisa em sua devida profundidade, pois as generalizações são fatores que acabam impedindo a execução de trabalhos produtivos. (SILVA. 2003, p. 58).

Os objetivos específicos do trabalho são:

- Descrever conceitos de diversos autores sobre a contabilidade de custos;
- Analisar formas de custeio;
- Identificar como escolher os sistemas de custeio na empresa

1.5 Delimitação da pesquisa

O trabalho foi delimitado utilizando apenas pesquisa bibliográfica através de estudo e análise dos conceitos dos diversos autores sobre os principais sistemas de custeio

1.6 Justificativa

Segundo Lakatos e Marconi (2006, p. 221), justificativa consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.

A importância deste trabalho é mostrar aos profissionais contadores na área, a utilização da Contabilidade de Custos, no planejamento, controle de custos, na tomada de decisões e no atendimento às exigências fiscais e legais. Com o crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos é encarada como uma forma eficiente de auxílio gerencial. Dentre as várias funções duas são mais relevantes: auxílio ao controle e na ajuda de tomada de decisões. No que diz respeito ao controle, a Contabilidade de Custos fornece dados para se estabelecer padrões, orçamentos e formas de previsão e num estágio seguinte acompanhar os acontecimentos para comparação com os valores antes definidos.

Atualmente, com o aumento da competitividade na maioria dos mercados, sejam, industriais, comerciais e de serviços, a Contabilidade de Custos torna-se

altamente relevante na tomada de decisões nas empresas, pois as mesmas já não podem definir seus preços apenas nos custos incorridos, e sim baseado nos preços praticados no mercado em que atuam.

Assim, a contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de custos em uma empresa.

1.7 Estrutura do trabalho

O trabalho está estruturado em 5 (cinco) capítulos. No primeiro consta a introdução com a contextualização, problema da pesquisa, objetivos geral e específico, hipóteses, delimitação da pesquisa e justificativa.

No segundo capítulo consta o referencial teórico, com citações de diversos autores sobre Contabilidade de Custos, Diferença entre Contabilidade de Custos e Contabilidade Financeira, Formas de Custeio, Custeio Variável, Custeio Absorção, Custeio ABC, Custeio por Departamento, Custo Conjunto, Sistema de Custeamento por Ordem de Produção, Custeio de Ordens e de Encomendas, Sistema de Custeamento por Processo, Custo- Padrão, RKW.

No capítulo 3 consta a metodologia com os métodos e técnicas de pesquisa utilizados no trabalho.

No capítulo 4 consta a análise de dados para obtenção da resposta ao problema, confirmação das hipóteses.

No capítulo 5 consta a conclusão com a resposta ao problema da pesquisa, hipóteses confirmadas, e objetivos atingidos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Entende-se por Contabilidade de Custos as técnicas utilizadas para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços. Tem por função gerar informações precisas e rápidas para tomada de decisões.

Segundo Crepaldi (2004, p.13):

Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos de entidade no decorrer de suas operações.

Martins (2006, p. 21) cita que:

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Os contadores usando a Contabilidade de Custos só para resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado e não como instrumento de administração e de seu potencial no campo gerencial fez com que a mesma evoluísse mais lentamente ao longo do tempo.

Conforme Leone (2008, p. 20): “A Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.”

E Maher (2001, p. 38) cita que: “é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos.

Crepaldi, (2004, p. 16) cita que:

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

Conforme Martins, (2006, p. 23) É hoje relativamente comum encontrarmos Bancos, Financeiras, Lojas Comerciais, Escritórios de Planejamento, de Auditoria, de Consultoria etc. utilizando-se de Contabilidade de Custos.

Leone (2008, p.23) cita:

A Contabilidade de Custos, em algumas decisões, utiliza-se de instrumentos matemáticos e estatísticos que tornam mais úteis e exatas as informações produzidas. O contador de custos deve estar familiarizado com essas técnicas, pelo menos para poder entender-se com os especialistas nesses assuntos, quando eles são chamados para ajudar na solução de problemas na manipulação de dados coletados e na preparação de informações, sempre que as técnicas matemáticas e estatísticas sejam necessárias. Neste livro, vamos estudar algumas dessas técnicas, embora sem descer a detalhes quanto a sua formulação teórica, preferindo deter-nos quanto ao entendimento prático das informações por elas proporcionadas.

Para que as informações produzidas pela Contabilidade de Custos sejam exatas, utiliza-se de instrumentos matemáticos e estatísticos. Os especialistas em contabilidade de custos devem estar preparados com esses cálculos para que possa ajudar na solução de problemas, na manipulação de dados coletados e na preparação de informações.

Depois discutimos como administradores utilizam informações e como informações contábeis adicionam valor à organização. Focalizamos a utilização da contabilidade de custos – o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos. Após estudar contabilidade de custos, você será capaz de adicionar valor a usuários de informações contábeis – que podem ser vistos como clientes da contabilidade de custos. Finalmente, chamamos sua atenção para questões éticas com que você terá que lidar, se fornecer ou utilizar informações contábeis. Quanto mais cedo você estiver ciente dessas questões, melhor você será capaz de lidar com elas em sua carreira profissional. (MAHER, 2001, p. 38).

- Objetivo da Contabilidade de Custos

A contabilidade surgiu da necessidade de se conhecer os custos na empresa. E Crepaldi (2004, p.16) afirma ‘...surgiu da necessidade de se conhecerem os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado das indústrias, tornando-se esse o objetivo principal da Contabilidade de Custos”.

Assim, a contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de custos, com base nesse enfoque. Vão ser tratados neste livro conceitos e metodologias relativamente recentes, tais como o *Activity Based Costing* (doravante tratado como ABC) e o custeio-alvo, que procuram atingir tal objetivo. (MARTINS, 2006, p.22).

Os objetivos da Contabilidade de Custos serão fixados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos níveis gerenciais. Embora o contador de

custos não estabeleça previamente quais os objetivos de sua atividade, a grande maioria dos estudiosos do assunto os estabelece apenas para atender a exigências de ordem didática, uma classificação de objetivos em três grandes grupos, já citados anteriormente. São eles: (a) o objetivo da determinação da rentabilidade, esta num sentido bem amplo, que considera o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos; (b) o objetivo que se traduz pelo controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram. A procura pela redução de custos deve passar obrigatoriamente pela análise das causas das variações ocorridas. Tais causas sempre são decorrência de disfunções operacionais. O objetivo final é descobrir esses erros, avaliá-los economicamente e propor medidas corretivas; (c) o objetivo de fornecer informações, normalmente não recorrentes, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões. (LEONE, 2008, p. 21).

- Finalidade da Contabilidade de Custos

A tarefa dos registros dos fatos está ligada à Contabilidade Geral ou Financeira. O controle das operações e dos custos e a solução de problemas específicos estão ligados à Contabilidade Gerencial, que é um ponto de apoio fundamental para o administrador da empresa. (CREPALDI, 2004, p.13).

Essa consagração por parte dos Auditores Externos foi a responsável, então, pela manutenção dos princípios básicos da Contabilidade de Custos até hoje, no que diz respeito a sua finalidade de avaliação de estoques. (MARTINS, 2006, p.21).

Segundo Leone (2008, p.22):

Para as finalidades da Contabilidade de Custos, os sistemas são o conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações.

Maher (2001, p.44) cita:

Muitas organizações têm tentado modificar um pouco seus sistemas de Contabilidade Financeira, para que também possam ser utilizados em finalidades gerenciais. Os resultados geralmente são desastrosos. É como utilizar garfo para tomar sopa: pode-se fazê-lo, mas não é muito eficiente.

- Aplicabilidade da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos dispõe de técnicas que são aplicadas em empresas industriais, como também em empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, estas não estando dentro das normas da Contabilidade Geral.

A Contabilidade de Custos faz parte da Contabilidade Gerencial ou administrativa e dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, inclusive empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita às formalidades legais da Contabilidade Geral. (CREPALDI, 2004, p.14).

Contabilmente, já que a receita só será reconhecida futuramente, os valores agregados de gastos, relativos a fatores utilizados no processo de produção, vão sendo acumulados na forma de estoques. Só serão considerados como despesas também futuramente. (MARTINS, 2006, p.31).

2.1.1 Custos Fixos e Variáveis

A análise da variabilidade dos custos, diante de parâmetros selecionados (bases se volume, pontos de referência, medidas físicas, unidades quantitativas), resulta no aparecimento de alguns comportamentos que podem ser bem definidos em termos matemáticos, constituindo relações inteligíveis e perfeitamente utilizáveis em modelos de planejamento, controle e tomada de decisões. Constatação importante é aquela que afirma que todo custo, dentro da empresa, instituição, atividade ou processo, observa um comportamento definido diante de uma base de volume. (parâmetro). Alguns custos já possuem parâmetros tradicionais que definem seu comportamento. É caso do material direto que possui comportamento bastante bem definido em relação às unidades produzidas. Há uma correlação positiva e significativa entre o montante das unidades produzidas e o volume monetário do material direto. Por isso mesmo, o material direto é um custo variável, em relação ao parâmetro “unidades produzidas”, tomado como referência. (LEONE, 2000, p. 71).

Todo o custo dentro da empresa, instituição, atividade ou processo, observa um comportamento definido em relação às unidades produzidas como o material direto que é um custo variável..

Com base, portanto, 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. (MARTINS, 2006, p. 198).

No custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis e os fixos separados como despesas do período indo para o resultado; os custos variáveis para os estoques.

Consideram-se custo variável todos os custos cujo total depende do nível de atividade, isto é, crescem ou decrescem junto com o nível de atividade, porém não sempre na mesma proporção. De acordo com o grau da interdependência entre nível de atividade e custo dos produtos vendidos, distinguem-se três grupos de custos variáveis.

Os custos variáveis se subdividem em:

- a) Custos proporcionais, que são todos aqueles cujo montante acompanha o nível de atividade em proporção linear, isto é, aumentam e reduzem em ritmo idêntico ao do nível de atividade, a exemplo do consumo de matéria-prima, salários diretos, ICMS etc.;
- b) Custos degressivos ou subproporcionais são aqueles custos que aumentam em escala menor que o nível de atividade, ou seja, crescem quando o nível de atividade cresce, mas em ritmo mais lento que o último, a exemplo do consumo de energia elétrica, mão-de-obra indireta etc.;
- c) Custos progressivos ou superproporcionais são aqueles custos cujo aumento é mais acelerado do que o aumento simultâneo do nível de atividade, a exemplo das horas extras, desgaste e substituição de peças etc. (SANTOS et al, 2006, p. 62).

2.2 Diferença entre Contabilidade de Custos e Contabilidade Financeira

A Contabilidade de Custos quando é usada para cumprir com um objetivo da contabilidade financeira, ela mensura e avalia custos de acordo com os pcga. Quando usada para propósitos internos, fornece informações de custos sobre produtos, clientes, serviços e outros detalhes que podem ser de interesse para a gerência. Essas informações que são fornecidas é importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão.

A Contabilidade Financeira fornece informações para usuários externos como investidores, agências governamentais e bancos. Essas informações são úteis

nas tomadas de decisão para comprar e vender ações, comprar obrigações, emitir empréstimos e atos regulatórios e outras tomadas de decisões financeiras.

Segundo Crepaldi (2004, p.17) A Contabilidade de Custos opera integrada às funções de Produção e da Contabilidade Financeira.

Quaisquer que sejam as formas de apropriação dos custos, é fundamental lembrar sempre que a Contabilidade Financeira “entrega” à de Custos certo montante de custos de produção do período, e a Contabilidade de Custos “devolve” à Financeira produtos acabados. Na hipótese simplista de inexistência de produtos em elaboração no fim de cada período, é obrigatório então que o total levado para os custos seja o mesmo devolvido na forma de produtos acabados. (MARTINS, 2006, p. 84).

A Contabilidade Financeira fornece à Contabilidade de Custos os gastos na produção em determinado período e esta entrega à Contabilidade Financeira os produtos acabados. É obrigatório que o montante usado para o custo de produção seja o mesmo devolvido em forma de produtos acabados.

Nas grandes empresas, principalmente as industriais, o componente Contabilidade de Custos deve ficar subordinado a uma controladoria ou a uma diretoria financeira e terá, nesse caso, o mesmo nível do componente contabilidade. Não obstante essa semelhança de níveis, a Contabilidade de Custos deverá trabalhar em sintonia com a contabilidade, recebendo desta orientação em termos de políticas, diretrizes, critérios e procedimentos. Em muitos casos, deverá haver perfeita integração e coordenação entre os dois componentes. (LEONE, 2008, p. 20).

Nas grandes empresas industriais a Contabilidade de Custos deve trabalhar subordinada a um grupo controlador ou a uma diretoria financeira e tem a mesma importância da contabilidade e deve desta maneira trabalhar em sintonia com a contabilidade recebendo desta orientação a respeito de políticas, diretrizes, critérios e procedimentos.

O principal objetivo da Contabilidade Financeira é fornecer informações sobre o desempenho da administração e da companhia aos acionistas. Os dados financeiros preparados com essa finalidade são governados pelos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA), que fazem com que os dados apresentados por uma companhia em suas demonstrações financeiras externas sejam consistentes com os apresentados por outra. (MAHER, 2001, p. 44).

A Contabilidade Financeira fornece informações sobre o desempenho da administração e da companhia aos acionistas. Os dados financeiros são governados pelos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA), que fazem com que os dados apresentados sejam constituídos por outra companhia em suas demonstrações financeiras externas.

Essa nomenclatura foi durante muito tempo utilizada para definir as grandes regras que serviriam para embasar a teoria e a prática contábil, encontramos essa expressão na legislação societária. Hoje ela não é mais aceita. Com estudos mais sistemáticos do assunto desencadeados no Brasil nos últimos 50 anos, levou à definição de duas grandes correntes sobre princípios contábeis. (ARANHA, COSTA, 2007)

Em 1972, o Conselho Federal de Contabilidade, através da resolução 321/72, que conceituou os Princípios Fundamentais de Contabilidade Geralmente Aceitos e adotou as normas e procedimentos de auditoria elaborados pelo IAIB, atual IBRACON.

2.3 Formas de Custeio

Sistema de custeio é a forma de registrar os custos, pode ser por custo histórico ou por custo-padrão. Os sistemas de custeio podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e com qualquer método de custeio. (CREPALDI, 2004, p. 279).

O custeio por absorção e custeio variável são os dois métodos básicos de custeio. A diferença entre os dois métodos está no tratamento dos custos fixos..

2.3.1 Custeio Variável

O custeamento variável é um critério usado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Normalmente, o custeamento variável é aplicado ao sistema de acumulação de custos das operações fabris. Entretanto, o critério pode ser empregado quando o contador desejar determinar o custo de qualquer outro segmento da empresa que não seja o de produção. Segundo Leone (2000, p. 390) "... a melhor forma de se analisarem custos referentes a qualquer segmento de área comercial é empregar o conceito da contribuição marginal.

O custeamento variável só é aplicado ao sistema de acumulação de custos das operações fabris e pode ser empregado para determinar o custo de outro segmento da empresa que não seja o de produção.

De acordo a Leone (2000, p. 404)

A maioria dos autores que estuda a Contabilidade de Custos dedica parte de seu trabalho à análise do critério do custeamento variável e grande parte deles pratica o exercício de comparação entre esse critério e o critério do custeamento por absorção extraindo dessa comparação o melhor entendimento do critério variável.

Muitos autores comparam o critério do custeamento variável e o critério do custeamento por absorção para melhor entendimento do critério variável.

2.3.2 Custeio Absorção

O custeio por absorção faz debitar ao custo dos produtos todos os custos de fabricação, definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O procedimento é fazer com que cada produto ou produção absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação. (LEONE, 2000, p. 242).

O próprio nome do critério indica que estamos fazendo absorver no custo de cada departamento e de cada produto final os custos gerais (chamados indiretos, normalmente fixos, ou custos de estrutura) por meio do que denominamos com muita propriedade taxas de absorção. (LEONE, 2000,p. 195).

Custeio por absorção é o critério que faz absorver no custo de cada departamento e de cada produto final os custos gerais, que denominamos taxas de absorção.

Podemos constatar que o emprego do critério resulta em aumento dos custos administrativos, isto é, os próprios custos de Contabilidade de Custos tendem a crescer. É um critério dispendioso porque, para aplicá-lo a empresa precisa manter uma equipe de contadores bem treinada; precisa manter um setor de estatística para coletar, acumular e organizar os dados, os parâmetros, que servirão de base para o rateio; e precisa manter em perfeito funcionamento o uso do Plano de Contas, adotando a prática de realizar a Classificação Contábil na origem e ter o apoio do órgão que decide, para que todos os diversos níveis hierárquicos não deixem de cumprir suas para funções de custos e de contabilidade. (LEONE, 2000, p. 196).

O emprego do critério do custeio por absorção resulta em aumento dos custos administrativos, os próprios custos tendem a crescer. Para aplicá-lo a empresa precisa manter um setor de estatística para coletar, acumular e organizar os dados, os parâmetros, que servirão de base para o rateio; o uso do plano de contas para realizar a classificação contábil na origem e ter o apoio do órgão que decide.

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. (MARTINS, 2006, p. 37).

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, todos os gastos de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais. (MARTINS, 2006, p. 38).

Nascida com a própria Contabilidade de Custos, não é um princípio contábil propriamente dito, mas este é ainda o adotado pela Contabilidade Financeira que é válido tanto para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultados.

Como o próprio nome indica, este sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos). (SANTOS et al, 2006, p. 98).

Este sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos, tanto variáveis como fixos ou tanto diretos como indiretos.

Sobre esse sistema de custeio Martins cita : resume-se este no critério fartamente analisado por nós em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados. (MARTINS, 2006, p. 197).

2.3.3 Custeio ABC

O custeio ABC é uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos de fabricação. Tem por finalidade mostrar que as operações industriais, podem ser sub-divididas em atividades como: preparação de pedidos ou de ordens de produção, requisição de materiais, manutenção das máquinas e outras. Estas atividades é que consomem os recursos que são definidos pelos custos e despesas gerais e os produtos e serviços consomem essas atividades. Deste modo os custos indiretos podem ser calculados com mais exatidão e a administração passa a conhecer os custos das diversas atividades.

O critério do custo ABC trata de administrar os custos indiretos de fabricação, num primeiro momento. Hoje, já existem alguns estudos que mostram sua aplicação às áreas de serviços e de administração. As idéias do custeio ABC já existem desde a década de 1960 e foram inicialmente aplicadas, experimentalmente, na General Electric. É uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos. Sua idéia básica é mostrar que as operações industriais podem ser sub-divididas em atividades, tais como recepção de materiais, set-ups, preparação de pedidos ou de ordens de produção, requisição de materiais, manutenção das máquinas e outras. Estas atividades é que consomem os recursos disponíveis que são definidos pelos custos e despesas gerais (tratados tradicionalmente como indiretos) E os produtos e serviços consomem essas atividades. Desse modo, os custos indiretos chegariam a seus portadores com mais exatidão. Além disso, a administração passa a conhecer os custos das diversas atividades. Adiante trataremos com mais pormenores deste critério de custeio. (LEONE, 2008, p. 27).

Organizações industriais e de serviços têm contas de Estoques de Produtos em Fabricação e de Estoque de Produtos Acabados. O modelo básico do fluxo de custos interliga essas contas, note que as saídas (S) do estoque de produtos em fabricação constituem as entradas (E) do estoque de produtos acabados. As saídas (S) do estoque de produtos acabados correspondem ao custo dos produtos vendidos. (MAHER, 2001, p. 101).

Em organizações industriais e de serviços, o modelo básico do fluxo de custos interliga as contas de estoques de produtos de fabricação e de estoque de produtos acabados. Sendo que as saídas do estoque de produtos em fabricação constituem as entradas do estoque de produtos acabados e as saídas do estoque de produtos acabados correspondem ao custo dos produtos vendidos.

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity- Based Costing*), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. (MARTINS, 2006, p. 87).

O método de custeio que reduz as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos é o conhecido custeio baseado em atividades.

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão de obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos. (MARTINS, 2006, p. 87).

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão de obra direta, a importância a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a diversidade de produtos e modelos fabricados em alguns setores industriais.

Conhecida como primeira geração do ABC, restringe-se a uma limitação do conceito de atividade de cada departamento, de visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos, conforme Martins, (2006, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades, restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento. É uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos conhecida como “primeira geração do ABC”.

Segundo Martins, (2006, p. 87). Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais.

Principalmente, em setores industriais a importância de exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma linha.

O Custeio Baseado em Atividades representa uma ferramenta de grande utilidade para o gerenciamento contábil das informações das empresas. O ABC procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos para a sua alocação aos produtos. (Santos ET AL, 2006, p. 243).

O ABC procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos para a sua alocação aos produtos que representa de grande utilidade das informações das empresas.

A característica básica do custeio por atividade é a apropriação aos produtos, mercadorias e serviços de todos os custos diretos e indiretos possíveis, sejam eles fixos ou variáveis. (SANTOS et al, 2006, p. 106).

A apropriação aos produtos, mercadorias e serviços de todos os custos diretos e indiretos possíveis, fixos ou variáveis é a característica básica do custeio por atividade.

- Direcionadores de Custos

Cost driver é uma transação que determina a quantidade de trabalho e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. (NAKAGAWA, 2007, p. 74).

Exemplos: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida etc

2.3.4 Custeio por departamento

Segundo Martins (2006, p. 66), na maioria das vezes um Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamentos de produção) ou a outros Departamentos (Departamentos de Serviços).

Um departamento é um centro de custos, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos: departamentos de produção ou a outros departamentos de serviços.

Centro de Custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento. Vamos daqui para frente, sempre falar em departamentos, partindo da hipótese simplificadora de que a cada departamento corresponde um único Centro de Custos. Lembremo-nos, porém, de que essa simplificação pode não ocorrer na prática em todas as empresas. (MARTINS, 2006, p. 67).

Centro de custos não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorre quando coincide com o próprio departamento e cada departamento corresponde um único centro de custos.

Para Martins (2006, p.69), Tem-se que apropriar esses Custos Indiretos aos produtos, mas há um problema, pelo fato de alguns departamentos não receberem fisicamente os produtos; sua função é a de prestar serviços aos outros departamentos, quer de Produção, quer de Serviços.

Os custos indiretos são apropriados aos produtos, mas alguns departamentos não recebem os produtos e sua função é prestar serviços aos outros departamentos, de produção ou de serviços.

O processo de departamentalização dos custos caracteriza-se como um dos principais modelos utilizados na contabilidade de custos. Um departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade. Essa unidade deverá ter sempre um responsável e é constituída de homens e máquinas. Em muitos casos, os departamentos são os centros de custos de acumulação dos custos indiretos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos. Podem existir diversos centros de custos em um único departamento. Os departamentos, de modo geral, dividem-se em: departamentos de produção (atuam sobre os produtos) e departamentos de serviços (não atuam diretamente sobre os produtos). Os departamentos de produção têm seus custos jogados sobre os produtos, ao passo que os de serviços têm seus custos transferidos para os de produção e destes para os produtos. (SANTOS et al, 2006,p. 229).

Um departamento deverá ter sempre um responsável e é constituída de homens e máquinas, é o centro de custos de acumulação dos custos indiretos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos. Geralmente dividem-se em departamentos de produção que têm seus custos sobre os produtos e os de serviços têm seus custos transferidos para os de produção e destes para os produtos.

2.3.5 Custo Conjunto

Observe que o contador de custos enfrenta diariamente problemas de distribuição dos custos conjuntos. E não é só na produção; acontece, também, na prestação de serviços. Podemos dizer que o problema aparece quando o contador de custos está desejando determinar o custo de qualquer um dos objetos do custeio. (LEONE, 2000, p. 337)

Acontecem problemas na distribuição dos custos conjuntos e não é só na produção, também na prestação de serviços quando o contador de custos está determinando o custo de qualquer um dos objetos do custeio.

Haverá sempre um conjunto de custos correspondendo ao consumo de recursos que servem a mais de um objeto. Quando fizemos a distribuição dos custos de um departamento de serviços para os demais departamentos, estávamos solucionando um problema de custos conjuntos ou comuns. (LEONE, 2000, p. 338).

A distribuição dos custos de um departamento de serviços para os demais departamentos, é a solução de um problema de custos conjuntos ou comuns.

Normalmente, o cálculo e a alocação dos custos conjuntos só interessa às finalidades de determinação da rentabilidade, de avaliação do patrimônio e de determinação de preços para longo prazo. (LEONE, 2000, p. 338).

Só interessa às finalidades de determinação da rentabilidade, de avaliação do patrimônio e de determinação de preços para longo prazo, o cálculo e a alocação dos custos conjuntos.

2.3.5.1 Distinção entre co-produtos, subprodutos e sucatas

O que separa o subproduto da sucata; aquele tem como características básicas: valor de venda e condições de comercialização normais, relativamente tão assegurados quanto os produtos principais da empresa; surgem como decorrência normal do processo produtivo, só que possuem pouquíssima relevância dentro do faturamento global da firma.

As sucatas, que podem ou não ser decorrência normal do processo de produção, não tem valor de venda ou condições de negociabilidade boas. Os co-produtos são os próprios produtos principais, só que assim chamados porque nascidos de uma mesma matéria-prima. São os que substancialmente respondem pelo faturamento da empresa. (MARTINS, 2006, p.162 e 163).

Na contabilidade as sucatas não recebem atribuição de nenhum custo, mesmo que elas sejam inerentes ao processo e surjam como itens normais em uma produção contínua, exatamente pelos problemas relativos à sua potencialidade de obtenção da receita. Quando são vendidas, têm suas receitas registradas como rendas eventuais em outras receitas operacionais. Até que sejam negociadas, permanecem fora da contabilidade.

Os subprodutos, devido ao grau de segurança existente no que diz respeito a sua venda, têm um tratamento diferente: à medida que são produzidos, têm seu valor líquido de realização considerado como redução do custo de elaboração dos produtos principais, mediante débito aos estoques e crédito aos custos de produção. Considera-se como valor líquido de realização o valor de venda menos as despesas de venda, os custos eventualmente necessários ao término e preparação para venda desses subprodutos e ainda, eventualmente, uma margem normal do lucro bruto.

Com esse procedimento, estima-se de forma relativamente rápida um valor para os estoques, considerando-os como recuperação de parte do custo de produção daqueles itens para os quais a empresa realmente dirige sua atenção.

Existem também outros tratamentos dados aos subprodutos, que são os de só considerar a recuperação quando da efetiva venda, ou simplesmente tratá-los igualmente às sucatas, não estocá-los contabilmente e registrar sua venda diretamente às receitas normais ou eventuais, ou ainda atribuir-lhes custos como se fossem produtos principais. Logicamente, essas regras implicam a não-distinção do que seja um subproduto ou a apropriação de sua recuperação em épocas fora de sua competência, devendo por isso serem abandonadas.

O que ocorre com frequência é a variabilidade do conceito de relevância. O que uma indústria considera importante dentro do faturamento total, outra pode julgar irrelevante. Contudo esse problema é inevitável, pois não há possibilidade de se homogeneizar esse entendimento. Ocorre que os próprios conceitos de co e subprodutos nascem dessas posições relativamente subjetivas e devem segui-las em cada empresa.

Dentro dessa forma preconizada de se proceder, só são atribuídos custos aos co-produtos, o que simplifica bastante os problemas da contabilidade de custos. (MARTINS, 2006, p.162 e 163).

2.3.6. Sistema de Custeamento por Ordem de Produção

O Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de encomenda. Não esqueça o leitor que poderíamos reformular a sentença anterior afirmando que o Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o “sistema de custos que acumula e registra os dados e operações das empresas que trabalham sob o regime de fabricação ou prestação de serviços por encomenda”. Seria a mesma coisa. (LEONE, 2000, p. 235).

O sistema de custeamento por ordem de produção é o sistema de acumulação de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob regime de encomenda.

Numa fábrica que produz produtos (ou serviços) por encomenda, o trabalho começa com o pedido do cliente. A empresa faz um orçamento do serviço ou do produto para discussão com o cliente. (LEONE, 2000, p. 235).

A empresa faz um orçamento do serviço ou do produto com o pedido do cliente, numa fábrica que produz produtos ou serviços por encomenda.

A Ordem de Produção deverá conter todos os dados da produção. A unidade industrial caberá a realização do planejamento da produção e do controle dessa produção. O planejamento da produção cuidará de preparar a programação da produção, definindo lista de materiais, procedimentos para a fabricação, fases do processo produtivo, indicando a natureza da mão-de-obra necessária, relacionando equipamentos e ferramentas necessárias e preparando o layout da fábrica. Todos esses passos são necessários porque a produção é por encomenda, diferente por natureza de

produções passadas e diferente do que se está produzindo no momento. Isso significa dizer que toda a fábrica e, muitas vezes, dependendo do produto, toda a empresa se prepara para essa produção específica, definida. Esse fato é que se traduz numa das características principais da produção por encomenda. (LEONE, 2000, p. 236).

A ordem de produção deverá conter todos os dados da produção. O planejamento da produção definirá lista de materiais, procedimentos para a fabricação, fases do processo produtivo, indicando a natureza da mão-de-obra necessária, relacionando equipamentos e ferramentas necessárias e preparando o layout da fábrica.

Os fatores de produção são adquiridos especialmente para essa produção. O consumo desses fatores produtivos é controlado individualmente, isto é, sabe-se perfeitamente o que está sendo consumido, por quem e com que finalidade. (LEONE, 2000, p. 236).

Os fatores de produção são adquiridos especialmente para essa produção, sabe-se o que está sendo consumido, por quem e com que finalidade que é controlado o consumo desses fatores produtivos, individualmente.

Para cada produção que está sendo realizada na fábrica haverá na Contabilidade de Custos uma ordem de Produção (um Cartão de Custo). (LEONE, 2000, p. 247).

Haverá na contabilidade de custos uma ordem de produção, para cada produção realizada na fábrica.

2.3.7 Custeio de Ordens e de Encomendas

Existem dois fatores que determinam o tipo de Custeio, se por Ordem ou por Processo (Contínuo): a forma de a empresa trabalhar e a conveniência contábil-administrativa. Quanto à forma, principal responsável pela distinção, basta lembrar que se a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua (um ou vários) fundamentalmente para estoque, isto é, para venda, terá já caracterizada sua natureza. Se produz atendendo a encomendas dos clientes ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua, já se terá incluído entre as de Produção por Ordem. (MARTINS, 2006, p. 144).

A forma de a empresa trabalhar e a conveniência contábil-administrativa são os dois fatores que determinam o tipo de custeio. quanto a forma a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua

Também as indústrias de serviços são classificáveis num ou noutro grupo: pertencem à Produção Contínua: companhias de saneamento básico (água e esgoto), telefonia, energia elétrica etc.; à Produção por Ordem: escritórios de planejamento, de auditoria, de consultoria, de engenharia etc. (MARTINS, 2006, p. 144).

As indústrias de serviços classificam num ou noutro grupo, à que pertencem à produção contínua: companhias de saneamento básico, telefonia, energia elétrica; à produção por ordem: escritório de planejamento, de auditoria, de consultoria etc.

2.3.8 Sistema de Custeamento por Processo

No custeio por processo, o processo de produção é comandado pela função comercial que estuda o mercado e induz o mesmo a sentir a necessidade de consumir o produto por meio da propaganda.

Não há, normalmente, o pedido do cliente. A função comercial estuda o mercado, às vezes induz o mercado a sentir a necessidade de consumir o produto e isso é feito, principalmente, por meio da propaganda. O mercado aceita o produto. A empresa tem condições de oferecê-lo pelo preço que o mercado está disposto a pagar. O processo de produção é comandado pela função comercial. (LEONE, 2000, p. 236).

Ainda Leone (2000, p. 236) cita:

Após os estudos de viabilidade, o produto será fabricado e lançado no mercado. São produtos padronizados. Serão fabricados em série. A fábrica prepara-se para produzi-los em grande quantidade e pelo tempo que o mercado aceitá-lo. Esses produtos de grande consumo é que caracterizam a produção por processo.

O produto será fabricado e lançado no mercado, esses são padronizados, serão fabricados em série e prepara-se para produzi-los em grande quantidade. Esses produtos de grande consumo é que caracterizam a produção por processo.

O sistema de custeamento por processo adapta-se melhor às fábricas (ou firmas prestadora de serviços) que produzem os produtos de modo contínuo para o atendimento das necessidades do mercado consumidor. Nas produções por processo típicas não há data de término da produção. Se o mercado está aceitando o produto e se ele está dando lucro, é aconselhável continuar a fabricá-lo do mesmo modo. (LEONE, 2000, p. 238).

O sistema de custeamento por processo adapta-se melhor às fábricas ou firmas prestadoras de serviços que produzem os produtos, para atender às necessidades do mercado consumidor.

2.3.9 Custeio por Processo

Segundo Martins (2006, p. 294):

Uma vez que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise permite uma visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou até mesmo eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise permite uma visualização das atividades de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Martins (2006, p. 295) exemplifica o custeio por processo conforme segue:

Um exemplo prático disto é o caso da atividade Processar Contabilidade. Neste caso pode-se proceder de duas formas: substituição de uma atividade por suas subdivisões, aumentando o nível de detalhamento (Processar Contabilidade substituída por Processar Compras, Processar Vendas, Processar Sistema de Custos etc.), sendo que cada atividade nova terá seu respectivo direcionador de recurso; ou rateio de custo da atividade para as suas subdivisões com a utilização de algum tipo de direcionador, tal como o tempo gasto pelo pessoal da Contabilidade para efetuar cada tarefa da atividade.

É o caso da atividade processar contabilidade substituída, por processar compras, vendas, sistema de custos, sendo que cada atividade nova terá seu respectivo direcionador de recurso.

2.3.10 Os Custos e a Contribuição Marginal

Como resultado da aplicação contábil dessa filosofia básica de acumulação de custos, o contador extrai a Contribuição Marginal, indicador de grande auxílio no planejamento e no processo de tomada de decisões. Mostra, ainda, através de diversos exemplos, a potencialidade da Contribuição Marginal como chave para a solução de muitos problemas gerenciais. (LEONE, 2000, p.380).

O contador extrai a contribuição marginal, indicador de grande auxílio no planejamento e no processo de tomada de decisões, a sua potencialidade para a solução de muitos problemas gerenciais.

Segundo Leone (2000, p.380):

A Contribuição Marginal é a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a um produto, linha de produtos, serviços, processos, segmentos, enfim, a cada um dos objetos em que se pode dividir a atividade de uma empresa.

A diferença entre contribuição marginal e as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a cada um dos objetos em que se pode dividir a atividade de uma empresa.

De acordo com Leone (2000, p.380) podemos determinar a Contribuição Marginal de qualquer segmento da empresa e mesmo da própria empresa.

A margem de contribuição pode ser encontrada em qualquer segmento da empresa, independente da atividade.

Segundo Santos (2006, p.104):

O custeio marginal parte do princípio de que um produto, mercadoria ou serviço só é responsável pelos custos e despesas variáveis que gera. Pela conceituação do tópico anterior, custos e despesas variáveis são os que variam com o volume de produção e vendas; logo, só existiriam se o produto existisse e não existiriam em circunstância contrária. São custos e despesas que surgem com o produto e desaparecem com ele.

O custeio marginal só é responsável pelos custos e despesas variáveis os que variam com o volume de produção e vendas, assim surgem com o produto e desaparecem com ele.

2.3.11 Custo- Padrão

Os custos-padrão são custos predeterminados que servem como parâmetro de custos ideais, servindo como base para que seja tomada decisões ideais para otimização de resultados.

Segundo Leone (2000, p.66) Os Custos-Padrão são custos predeterminados. Entretanto, diferentemente dos custos estimados e apesar de servirem para o controle, planejamento e tomada de decisões, são calculados com base nos parâmetros operacionais.

Os custos-padrão é mais fácil ser aplicado em fábricas que realizarem a produção em série, as próprias operações encontram-se padronizadas pela sua própria natureza. A sua aplicação em empresas de prestação de serviços já estão definidos os indicadores, conforme cita Leone (2000, p.66):

Fica muito mais fácil aplicar Custos-Padrão em fábricas que realizarem a produção em série. As próprias operações, nesses casos, encontram-se padronizadas pela sua própria natureza. Em empresas de prestação de serviços, cujas atividades sejam realizadas respectivamente, a aplicação dos Custos-Padrão não é difícil, uma vez que os indicadores ou as relações de produtividade, desempenho e rendimento já estão definidos.

De acordo com Leone (2000, p. 66), “Os demais custos definidos como indiretos e fixos, não serão considerados para compor o sistema de Custos-Padrão”.

Não serão considerados para compor o sistema de custos-padrão os custos definidos como indiretos e fixos.

Quando o contador de custos estabelece Custos-Padrão, ele está visando preponderantemente atender às finalidades de controle. É certo que o sistema de Custos-Padrão produz, também, informações para as funções de planejamento e de decisão, mas apenas por imposição de ordem didática é que se diz que os custos padronizados servem para auxiliar os gerentes a controlar as operações. (LEONE, 2000, p. 32).

Quando são estabelecidos os custos-padrão, visa atender às finalidades de controle, é certo que este sistema produz, também, informações para as funções de planejamento e de decisão, mas por imposição de ordem didática é que os custos padronizados servem para auxiliar os gerentes a controlar as operações.

Há um outro conceito de Custo-Padrão muito mais válido e prático. Trata-se do Custo-padrão Corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. (MARTINS, 2006, p. 315).

O custo-padrão corrente é muito mais válido e prático. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, com a diferença das deficiências existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia etc.

Já documentamos que a grande finalidade do custo-padrão é o planejamento e controle dos custos. E é fácil notarmos que ele é melhor e mais eficiente do que o Custo Estimado nessa tarefa, já que, para sua fixação, obriga a levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção. (MARTINS, 2006, p. 316).

Através do custo-padrão é possível o planejamento e controle dos custos. é considerado melhor e mais eficiente do que o custo estimado em termos de planejamento, apontando ineficiências e defeitos na linha de produção.

Santos *et al* (2006, p. 256) citam:

A utilização do ABC pressupõe que o custo-padrão seja utilizado como parâmetro para a definição dos custos para controle. O princípio do custo-padrão é definir um parâmetro inicial para implementar padrões de comportamento de custos. Portanto, o padrão servirá de parâmetro inicial para referência dos custos das atividades.

A utilização do ABC subentende-se que o custo-padrão seja utilizado como parâmetro para a definição dos custos para controle. O princípio do custo-padrão é definir um parâmetro inicial para implementar padrões de comportamento de custos.

2.3.12 RKW

No início do século XX, com a idéia do uso de custos para fixar preços, surgiu uma forma de alocação de custos e despesas conhecida por RKW. Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha por um órgão que seria semelhante ao antigo CIP- Conselho Interministerial de Preços, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.

Com fundamento na idéia do uso de custos para fixar preços nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas muitíssimo conhecida no nosso meio brasileiro por RKW (abreviação de Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit). Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP- Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Claro é que as técnicas desse rateio são absolutamente semelhantes às das já vistas neste trabalho, principalmente quando tratamos das formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção; ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. (MARTINS, 2006, p. 220).

Segundo Santos *et al*, (2006, p.258) O método RKW considera como sendo custo apenas os custos de transformação (mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação), desconsiderando dos custos o total da matéria-prima consumida no processo produtivo.

O método RKW desconsidera o total da matéria-prima consumida no processo produtivo.

2.4 Contabilidade de Custos para tomada de decisão

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Geral, justamente para se ter um controle aos estoques de produtos na indústria e também na tomada de decisões.

Surgiu da contabilidade geral, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir. (CREPALDI, 2004, p.14).

Martins (2006, p.21) cita:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

O auxílio ao controle e a ajuda à tomada de decisões são as duas funções relevantes da Contabilidade de Custos. Ao controle, sua importante missão é fornecer dados, orçamentos e outras formas de previsão para o estabelecimento de padrões.

Segundo Leone, (2008, p.19):

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Para diversos níveis gerenciais de uma entidade, a Contabilidade de Custos produz informações como auxílio às funções que determina o desempenho, o planejamento e controle das operações e tomada de decisões.

Uma das tarefas mais difíceis no cálculo das conseqüências de cursos de ação alternativos é estimar como custos (ou receitas ou ativos) diferirão em cada curso de ação. Suponha que a administração de uma loja de departamentos esteja considerando expandi-la, para passar a vender várias novas linhas de produtos. Outra opção seria abrir uma nova loja, em local diferente. A questão é saber qual alternativa seria mais lucrativa: manter a loja com o tamanho atual expandi-la ou abrir uma nova loja. (MAHER, 2001, p.40).

Na tomada de decisão para expandir uma empresa, diversificando os produtos de venda, há necessidade de contar com a Contabilidade de Custos para avaliar as decisões.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Na metodologia são apresentados os procedimentos e técnicas utilizados para se conseguir o resultado da pesquisa.

Segundo Silva, (2003, p. 59):

Na metodologia a ser empregada em uma pesquisa, deve: ser feita a formulação do problema, das hipóteses levantadas, e a delimitação do universo ou a amostra. Com isso observamos que, no geral, usa-se mais de um método e mais de uma técnica na realização da pesquisa.

Para a realização da pesquisa, usa-se mais de um método e mais de uma técnica na metodologia a ser empregada em uma pesquisa.

Pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas. (SILVA, 2003, p. 60).

A Pesquisa bibliográfica é uma pesquisa realizada mesmo no princípio, essa explica e discute um tema ou problema já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc, podendo ocorrer com base apenas em fontes bibliográficas.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. (BEUREN *et al*, 2006, p. 92).

Em relação ao fenômeno que está sendo estudado, criam-se análises mais profundas na pesquisa qualitativa. A abordagem visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo.

A pesquisa se caracteriza pelo método de abordagem dedutivo, em virtude de estudar o todo como foco de estudo não tendo um particular a ser estudado, partindo do assunto geral para ser aplicado ao particular, como uma determinada empresa, por exemplo.

Segundo Silva, (2003, p. 40) Método Dedutivo transforma enunciados universais em particulares. O ponto de partida é a premissa antecedente, que tem valor universal, e o ponto de chegada é o conseqüente (premissa particular).

O método dedutivo procede do universal para o particular.

Esta pesquisa também tem características do método comparativo em que realiza comparações por meio de semelhanças e explica as discordâncias para melhor compreender.

Método Comparativo empregado por Taylor, realiza comparações com o objetivo de verificar similitudes e explicar as divergências no intuito de melhor compreender o comportamento humano. Analisa os dados concretos e com base neles deduz elementos abstratos e genéricos. Pode ser utilizado em todas as fases e níveis em que estejam sendo realizadas as investigações. (SILVA, 2003, p. 44).

4 ANÁLISE E RESULTADOS

- Custos fixos e variáveis examina o comportamento dos custos em relação ao nível de atividade da empresa. é a mais importante para a análise de custos de aspecto gerencial.

exemplo: custos variáveis: matéria-prima, energia, materiais indiretos.

custos fixos: mão-de-obra, depreciação e impostos, manutenção, diversos.

- Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos aos produtos, tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos. Ex: todos os gastos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Exemplo:

Uma empresa de manufatura que produz e comercializa, em um exercício, um único produto. Tendo as seguintes informações:

- foram produzidas e acabadas 200 unidades;
- Custo variável de fabricação R\$ 30,00 por unidade;
- Custos fixos de fabricação R\$ 600,00;
- Despesas operacionais de administração e vendas R\$ 400,00
- foram vendidas 120 unidades, com preço de venda por unidade R\$ 40,00.

O cálculo dos custos está sendo embutido todos os custos fixos e variáveis, visto que são absorvidos todos os custos da empresa, independente de suas vendas.

O cálculo dos custos são feitos com base na totalidade da produção e não da quantidade vendida como segue:

$CT = \text{Custos variáveis} + \text{Custos Fixos}$

$CV = (\text{Quantidade produzida} \times \text{Preço de fabricação})$

$CT = (200 \times 30,00) + 600,00$

$CT = 6.600,00$

$CT_{un} = \text{Custo total} / \text{Quantidade Produzida}$

$CT_{un} = 6.600,00 / 200$

$CT_{un} = 33,00$

Custo Total por absorção = Custo total por unidade x Quantidade vendida

Custo Total por absorção = 33,00 x 120

Custo Total por absorção = 3.960,00

Portanto, pelo método de absorção o cálculo será como segue:

Receita	4.800,00
Custos	3.960,00
Despesas	<u>400,00</u>
Resultado	440.00

- O custeio variável significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos. ex: no custeio variável só são alocados aos produtos os custos variáveis ficando os fixos separados e considerados como despesas do período indo para o resultado; e os custos variáveis para o estoque.

Exemplo:

O mesmo exemplo anterior, feito pelo custeio variável, os gastos são separados em variáveis e fixos, independente da classificação de Custos e Despesas, tendo resultados diferentes, em virtude de que no custeio variável, os custos fixos não são totalmente absorvidos.

Dados:

- foram produzidas e acabadas 200 unidades;
- Custo variável de fabricação R\$ 30,00 por unidade;
- Custos fixos de fabricação R\$ 600,00;
- Despesas operacionais de administração e vendas R\$ 400,00
- foram vendidas 120 unidades, com preço de venda por unidade R\$ 40,00.

CT = Custos variáveis + Custos Fixos

CV = (Quantidade produzida x Preço de fabricação)

CT = (200 x 30,00) + 600,00

CT = 6.600,00

CT_{un} = Custo total / Quantidade Produzida

CT_{un} = 6.600,00 / 200

CT_{un} = 33,00

Custo Variável Total = Custo variável total por unidade x Quantidade vendida

Custo Variável Total = 30,00 x 120

Custo Variável Total = 3.600,00

Despesas Variáveis = 400,00

Custos Fixos = 600,00

Portanto, pelo método variável o cálculo será como segue:

Receita	4.800,00
Custos Variável	3.600,00
Despesas Variável	<u>400,00</u>
Margem de Contribuição	800,00
Custos Fixos	600,00
Resultado	200,00

Comparativos entre Custeio por absorção e Variável

	Absorção		Variável
Receita	4.800,00	Receita	4.800,00
Custos	3.960,00	Custos Variável	3.600,00
Despesas	<u>400,00</u>	Despesas Variável	<u>400,00</u>
Resultado	440,00	Margem de Contribuição	800,00
		Custos Fixos	600,00
		Resultado	200,00

Uma mesma empresa que utilize métodos diferente, pode-se observar a diferença nos resultados encontrados após a apuração dos custos.

- Custeio ABC é uma forma de apropriar os custos indiretos de fabricação, é mostrar que as operações industriais podem ser sub-divididas em atividades como: recepção de materiais, preparação de pedidos ou de ordens de produção, manutenção das máquinas e outras, que são definidos pelos custos e despesas gerais.

Em que situações sua aplicação poderá trazer benefícios em termos de melhores informações gerenciais:

- a. quando o montante das despesas e dos custos indiretos passa a ser substancial concomitantemente à perda de relevância do montante dos custos da mão-de-obra direta, diante do custo total de produção;
 - b. quando os investimentos em equipamentos fabris são altos, resultando em mudanças significativas no processo de produção e fazendo com que os custos e despesas indiretos se tornem quase totalmente fixos;
 - c. quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes;
 - d. quando as operações, principalmente fabris, podem ser analisadas com facilidade, favorecendo a implantação de técnicas mais sofisticadas que atendem a uma relação favorável entre custos e benefícios;
 - e. quando as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que não só controlam os processos produtivos, como também podem controlar o consumo dos diversos insumos.
- Custeio por departamento, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos. Ex: dividem-se em: departamento de produção têm seus custos jogados sobre os produtos e os de serviços têm seus custos transferidos para os de produção e destes para os produtos.

Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviços).

Em outras situações podem existir diversos centros de custos dentro de um mesmo departamento. Supondo, por exemplo, que num departamento de perfuração sejam executados diversos serviços dessa natureza com o uso de três máquinas; poderiam ocorrer pelo menos três hipóteses:

Primeira hipótese: cada uma das três máquinas executa todos os tipos de serviços (furos de diversos diâmetros e profundidades em qualquer material utilizado pela empresa). Existem três máquinas devido ao volume de serviço, e não há nenhuma que exija habilidades profissionais especiais ou também qualquer instalação específica.

Nesse caso, mesmo que os três operadores ganhem salários diferentes, haverá a conceituação de um único departamento de perfuração, e ele constituirá um único centro de custos. Haverá a apuração dos custos desse centro, e serão eles distribuídos aos produtos em função de número de perfurações ou volume perfurado, ou outro critério qualquer, com base num custo médio por máquina, já que são iguais, executam qualquer serviço e são manipuláveis por qualquer empregado desse departamento. Nem haveria cabimento em se atribuir a um produto um custo maior por haver sido processado na máquina 2, e esta ter um custo horário mais caro, por exemplo devido a uma manutenção especial feita no mês; se a máquina 1 tivesse sido usada, o custo do produto nesse departamento teria sido menor! Normalmente, não se faz a apuração dos custos num departamento com esse, máquina por máquina, e sim tomando o todo como um único centro de custos.

Segunda hipótese: numa outra empresa, o departamento de perfuração possui também três máquinas, mas cada uma com uma capacidade de perfuração diferente e operada por operários especializados. Cada produto pode passar só por uma delas, por requerer aquele tipo especial de processamento, ou passar por todas, se necessitar de todos os tipos de furos. Nesse caso, se o departamento tem altos custos de funcionamento, é importante criar três centros de custos para se apurar o custo de cada máquina separadamente. A partir daí, os valores atribuídos a cada produto dependerão de qual máquina foi utilizada.

Entretanto, mesmo nessa hipótese poderá ainda haver um único centro de custos se o total do departamento representar, em reais, parcela muito pequena dentro do total, e não for conveniente economicamente um detalhamento dessa ordem. nesse caso, devido à materialidade, adotar-se-ia um critério menos rigoroso, porém mais prático e exeqüível.

Terceira hipótese: as três máquinas são diferentes, operadas por diferentes operários com salários desiguais, mas cada produto obrigatoriamente passa pelas três, sempre na mesma seqüência e com o mesmo grau de utilização de cada uma. Nessa hipótese, teria praticamente o mesmo resultado caso atribuíssemos custos por máquina ou numa média geral por departamento.

Em qualquer hipótese, é necessário revisar periodicamente a forma de tratamento dos custos e também sempre que houver modificação nos produtos ou no processo de produção.

O centro de custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento. Considerando em departamentos, partindo da hipótese simplificadora de que a cada departamento corresponde um único centro de custos. Lembrando, porém, de que essa simplificação pode não ocorrer na prática em todas as empresas.

Por essa simplificação, surgem às vezes algumas situações na prática que parecem um pouco sem nexo. Por exemplo, é comum encontrar empresas com um “departamento de custos comuns” onde estão incluídos custos indiretos, tais como aluguel da fábrica, seguros, energia (quando há um só medidor para toda a planta) etc. Na realidade, não existe esse departamento propriamente dito; antes é um centro de custos não existente fisicamente que está sob o controle global do “departamento da administração geral da fábrica”. Mas, ao invés de assim denominar e classificar, costuma a contabilidade de custos proceder à agregação desses custos de produção indiretos e chamar de “departamento” seu conjunto.

Para que possa ser caracterizado como tal, um centro de custos deveria:

- a) Ter uma estrutura de custos homogênea;
 - b) Estar concentrado num único local; e
 - c) Oferecer condições de coleta de dados de custos.
- Custo conjunto é a distribuição dos custos de um departamento de serviços para os demais departamentos, solucionando problemas desse custo.

Quaisquer que sejam os critérios de alocação, pode-se sempre dizer que são muito mais arbitrários do que aqueles vistos até agora em termos de rateios de custos indiretos. E neste rateio dos custos conjuntos entram até os custos diretos (matéria-prima e mão-de-obra direta, principalmente).

Matéria-prima processada	\$30.000.000
Mão-de-obra e custos industriais	\$15.000.000
Custos conjuntos totais	\$45.000.000

- Custeamento por ordem de produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de fabricação ou prestação de serviços por encomenda.

Existem dois fatores que determinam o tipo de custeio, se por ordem ou por processo (contínuo): a forma de a empresa trabalhar e a conveniência contábil-administrativa. Quanto à forma, principal responsável pela distinção, basta lembrar que se a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua (um ou vários), fundamentalmente para estoque, isto é, para venda, terá já caracterizada sua natureza. Se produz atendendo a encomendas dos clientes ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua, já se terá incluído entre as de produção por ordem.

São exemplos comuns da produção contínua: indústrias de cimento, química e petroquímica, de petróleo, de álcool, de açúcar, automobilística (parte delas), de produtos alimentícios etc. Trabalham normalmente por ordem as indústrias pesadas, fabricantes de equipamentos especiais, algumas indústrias de móveis, empresas de construção civil, confecção de moda por estação climática etc.

Também as indústrias de serviços são classificáveis num ou noutro grupo: pertencem à produção contínua: companhia de saneamento básico (água e esgoto), telefonia, energia elétrica etc; à produção por ordem: escritórios de planejamento, de auditoria, de consultoria, de engenharia etc.

Muito comumente, encontra-se empresas que trabalham parte de uma forma, parte de outra; uma indústria de fechaduras, por exemplo, fabrica pelo menos parte dos componentes em série, de forma contínua, mas o setor de montagens produz por ordem, produzindo ora um tipo ora outro de fechaduras. Ou uma indústria automobilística pode produzir o carro de forma contínua até certo ponto e, a partir daí, por ordem, segundo especificações de acabamento, cor, acessórios etc. Ainda, uma indústria de plásticos pode produzir as folhas desse material em série, mas, ao transformá-las em embalagens, fazê-las por ordem, fabricando cada modelo de uma vez.

Inúmeras vezes, por outro lado, procedem-se a algumas mudanças em função de conveniência. Por exemplo, uma empresa pode ter uma encomenda que leve cinco meses de trabalho; em vez de custear como se fosse uma ordem,

faz um custeio como se fosse uma produção contínua durante esse tempo talvez muitas das produções em série não passem de ordens de longa duração, como produção de certos eletrodomésticos, de alguns modelos de automóveis etc. Pode também ocorrer de a empresa trabalhar em série durante certo tempo com determinado produto, mas desejar custeá-lo como se fosse uma grande ordem para avaliar seu resultado global. Isso ficará mais claro logo adiante.

- Custeio de ordens e de encomendas que existem dois fatores: quanto à forma de a empresa trabalhar produzindo produtos iguais de forma contínua para venda ou se produz atendendo a encomendas dos clientes.

Na produção por ordem, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. essa conta só para de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se terminar um período contábil e o produto estiver ainda em processamento, não há encerramento, permanecendo os custos até então incorridos na forma de bens em elaboração, no ativo; quando a ordem for encerrada, será transferida para estoque de produtos acabados ou para custo dos produtos vendidos, conforme a situação.

- Custeamento por processo – a empresa tem condições de oferecer o produto pelo preço que o mercado está disposto a pagar e o mercado está aceitando o produto, e se ele está dando lucro, é aconselhável continuar a fabricá-lo do mesmo modo.

O processo de compras seria composto pela seguinte seqüência de atividades: desenvolver fornecedores; comprar matéria-prima; pagar fornecedores.

O processo de compras ficaria então custeado da seguinte forma:

Custo do Processo de Compras

Atividade	Compras	Adm.geral	total
Desenv. Fornecedores	\$12.000		\$12.000
Comprar materiais	\$16.000		\$16.000
Pagar fornecedores		\$10.000	\$10.000
Total	\$28.000	\$10.000	\$38.000

- Os custos e a contribuição marginal
- Contribuição marginal é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto.

Exemplo:

	Custo Direto Variável	custo indireto variável	custo variável total	preço de venda	margem de contribuição
Produto L	\$700	\$80	\$780	\$1550	\$770/un.
Produto M	\$1000	\$100	\$1100	\$2000	\$900/un.
Produto N	\$750	\$90	\$840	\$1700	\$860/un.

- O custo-padrão será utilizado como uma ferramenta auxiliar para controle de custos dentro de um dos métodos de custo utilizados pela empresa. Ex: ótima ferramenta de auxílio da implementação do ABC.

O sistema de custos-padrão não tem utilidade se for implantado solitariamente. Ele só fornece informações preciosas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais. Entretanto, em termos de processo fabril, o sistema padronizado dá bons resultados quando implantado em fábricas de produção contínua, em serviços de realização contínua, em serviços de realização contínua e em atividades repetitivas ou em fábricas que produzem produtos sob encomenda quando o processo fabril é desenvolvido através de bateladas, cada uma com uma quantidade grande de unidades iguais.

O custo-padrão é útil quando funciona em conjunto com qualquer sistema, ou técnica, que usa custos históricos: sistemas com base na filosofia do custo por absorção ou com base no conceito de custos diretos e variáveis técnicas como o custeamento pelas unidades de esforço de produção e, dependendo dos tipos de recursos analisados, o custeamento baseado em atividades.este capítulo apresenta problemas práticos, exemplificando o emprego do custo padrão / custo por absorção e do emprego do custo-padrão / custo direto. Desse modo, o sistema de custos padronizados não substitui nenhum outro sistema de custeamento.

Quando a fábrica produz sob encomenda, quando os produtos são diferenciados, em pouca quantidade, quando são bastante individualizados, com início e fim determinados, a empresa adota o sistema de acumulação de custos por ordens de produção. É muito comum que, nesses casos, a contabilidade de custos, em conjunto com as demais funções (fabris, comerciais e administrativas), elabore orçamentos baseados em custos estimados. Esses orçamentos têm como primeira

finalidade servir de apoio às negociações dos preços de venda. E como finalidade conjunta, também importante, o auxílio às funções de controle dos custos e das operações. Como os produtos são praticamente diferentes uns dos outros, não há possibilidade de empregar custos-padrão. veja um exemplo elucidativo, embora extremo. O caso dos estaleiros navais. Os estaleiros recebem encomendas para fazer navios diferentes. As encomendas são em pequena quantidade. É muito comum a ocorrência de encomendas de um ou dois produtos apenas. Fica muito difícil, como se percebe, empregar custos padronizados. Os custos terão que ser estimados. O consumo dos recursos produtivos e sua avaliação deverão ser realizados com base em listas de materiais, em projetos e em desenhos.

Nas empresas cujas condições permitem o emprego dos custos-padrão, estes desempenham papel importante na elaboração dos orçamentos. muitos dados padronizados entram na composição dos orçamentos. principalmente, quando se trata de orçar os custos diretos, como materiais e mão-de-obra. Os custos-padrão unitários já são conhecidos. Basta multiplicá-los pelas quantidades programadas de materiais e de horas de mão-de-obra direta.

- RKW é uma forma de alocação de custos e despesas a todos os produtos, trata-se de uma técnica difundida na Alemanha por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP.

A empresa fixa o lucro desejado para o período como um valor total e procede então ao seu rateio aos produtos de forma que todos os custos e despesas estejam recaindo sobre os produtos.

5 CONCLUSÃO

A Contabilidade de Custos surgiu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Com o crescimento das empresas, e aumento da distância entre administrador e ativos, passou a Contabilidade de Custos, à Contabilidade Gerencial, como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão

A implantação de um método de custeio em uma empresa, se torna eficiente quando baseada em situações concretas, pois cada empresa melhor se adaptará a um método de custeio de acordo com suas características .

A pesquisa teve como problema de pesquisa: Quais os principais sistemas de custeios utilizados nas empresas? com objetivo de analisar vários sistemas de custeio que foram: custeio variável; custeio absorção; custeio abc; custo conjunto; custeamento por ordem de produção; custeio de ordens e de encomenda; custeio por processo; os custos e a contribuição marginal; custo-padrão; RKW. As hipóteses foram confirmadas através de pesquisa realizada com análises dos conceitos de custeios de diversos autores sobre a contabilidade de custos.

Os contadores usando a Contabilidade de Custos só para resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado e não como instrumento de administração e de seu potencial no campo gerencial, fez com que a mesma evoluísse mais lentamente ao longo do tempo.

A contabilidade surgiu da necessidade de se conhecerem os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado das indústrias, tornando-se esse objetivo principal da contabilidade de custos.

A Contabilidade Financeira fornece informações sobre o desempenho da administração e da companhia aos acionistas os dados financeiros são governados pelos princípios contábeis geralmente aceitos, que fazem com que os dados apresentados sejam constituídos por outra companhia em suas demonstrações financeiras externas.

Para diversos níveis gerenciais de uma entidade, a Contabilidade de Custos produz informações como auxílio às funções que determina o desempenho, o planejamento e controle das operações e tomada de decisões.

A função do contador de custos em uma empresa, a cada dia que passa, se torna de fundamental importância, devendo, para escolher o sistema de custeio, ser avaliado o produto que a empresa trabalha e a atividade, além de ser preciso avaliar quais são os objetivos pretendidos.

REFERÊNCIAS

ARANHA, José Aparecido Moura. COSTA, Edynéia Yule. **Contribuição para o estudo da origem e evolução dos princípios contábeis geralmente aceitos no brasil.** www.fes.br/revistas/agora/ojs/include/getdoc.php?id=116 acessado em 23 de novembro de 2009.

BEUREN, Ilse Maria. organizadora e colaboradora. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 3. ed.- São Paulo : Atlas, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed.- São Paulo: Atlas 2002.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos.** 1. ed.-São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI Marina de Andrade. **Metodologia Científica.** 4.ed.-São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** 2. ed. – 5.reimpr. – São Paulo : Atlas, 2008.

MAHER ,Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo : Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9.ed. 6. reimpr. –São Paulo : Atlas, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. 2. ed.- 5. Reimpr- São Paulo : Atlas, 2007.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo, NUNES, Marcelo Santos. **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.- (coleção resumos de contabilidade; v. 22).