

ADERBAL ALFONSO HOPPE

PROJETO DE PESQUISA: GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO
PARA TOMADA DE DECISÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão de Negócios.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

Curitiba
2005

“Não me preocupa que não exerça um cargo, o que me preocupa é como me tornar capaz de um. Não me preocupa o não ser conhecido, mas procuro tornar-me digno de ser conhecido”. (Confúcio).

RESUMO

HOPPE, Aderbal Alfonso. Gestão Estratégica de Custos para Tomada de Decisão. Este estudo demonstra a importância da gestão de custos, as exigências no ambiente dos negócios e o intento de tomar as melhores decisões induzem os tomadores de decisão a revisar e aprimorar seus sistemas de custos, de forma que os novos sistemas forneçam mais dados que lhes permitam identificar melhor as competências e fraquezas, como também as oportunidades e ameaças do negócio. A globalização que norteia a vida de todos atualmente tem papel fundamental e importante na revolução que ocorreu na contabilidade e nos seus sistemas de custos. A informação é on line, os relatórios da empresa podem ser disponibilizados via Intranet ou Internet para que tomadores de decisão não precisem locomover-se de seus escritórios. O uso da Gestão Estratégica de Custos para a tomada de decisão vem evoluindo gradativamente, pois ela engloba métodos eficientes para o gerenciamento. Deste modo, reconhecendo que os métodos aqui apresentados são de extrema importância em consonância com os resultados esperados, acredita-se que este estudo poderá servir como base para atualização das expectativas do gestor explorando o sistema de custos, verifica-se a real necessidade desta "filosofia" como sendo uma das premissas para um bom planejamento estratégico na gestão de negócios. No desenvolvimento do tema, foram abordados assuntos relativos à Gestão Estratégica de Custos e suas ramificações. A gestão estratégica de custos por meio da estruturação de informações num sistema que observe as melhores técnicas de mensuração dos componentes de custos contribui para que o processo de decisão atinja níveis elevados de segurança e agilidade na organização. Um sistema de custos não só visa ser um instrumento de controle propriamente dito, mas sim, deve ser uma fonte de informações para adaptar o processo produtivo e administrativo da organização.

Palavras-chave: gerenciar; mensurar; adaptar; estruturar e controlar.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO E METODOLOGIA.....	1
1.1. Introdução.....	1
1.1.1. Considerações iniciais.....	1
1.1.2. Problemas.....	2
1.1.3. Objetivos.....	2
1.1.4. Organização do estudo.....	2
1.2. Metodologia.....	3
1.2.1. Metodologia da monografia.....	3
1.2.2. Metodologia aplicada.....	4
1.2.3. Limitações da pesquisa.....	4
II. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE.....	5
2.1. Início do Conhecimento Contábil.....	5
2.1.1. Registros do patrimônio.....	5
2.1.2. Partidas dobradas.....	6
2.1.3. Surgimento das escolas de contabilidade.....	7
2.1.4. Diferenças entre as escolas européias e americanas.....	8
2.2. Contabilidade de Custo.....	9
2.2.1. Surgimento.....	9
2.2.2. Princípios básicos da contabilidade de custos industrial.....	11
2.2.3. Princípios contábeis aplicados à contabilidade de custos.....	12
2.2.3.1. Princípio da realização da receita.....	12
2.2.3.2. Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas.....	13
2.2.3.3. Princípio do custo histórico como base de valor.....	14
2.2.3.4. Consistência ou uniformidade.....	14
2.2.3.5. Conservadorismo ou prudência.....	15
2.2.3.6. Materialidade ou relevância.....	15
2.2.4. Definição de custos e despesas.....	16
2.2.4.1. Custo.....	16
2.2.4.2. Despesas.....	17

III. GESTÃO DE CUSTOS.....	19
3.1. Just in Time.....	19
3.2. Total Quality Control.....	20
VI. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	22
4.1. Definição de Gestão Estratégica de Custo.....	22
4.1.1. Target cost (custo meta).....	22
4.1.2. Gerenciamento de custos.....	23
4.1.3. Análise da cadeia de valor.....	24
4.1.4. Posicionamento estratégico.....	24
4.1.5. Direcionadores de custos.....	25
4.2. Exemplos de Tomada de Decisões usando a GEC.....	26
4.2.1. Iniciativas de gestão de custos.....	27
4.2.2. Exemplos práticos.....	27
4.2.2.1. Análise das iniciativas.....	28
4.3. Custeio baseado em Função.....	28
4.4. Activity Based Costing (ABC).....	29
4.4.1. Passos para estabelecer um sistema de custos ABC.....	30
V. ESTUDO DE CASO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E ABC.....	31
5.1. Características da empresa.....	31
5.2. Custeio por Absorção.....	31
5.2.1. Atribuição dos CIP aos produtos sem departamentalização.....	33
5.3. Solução com Departamentalização.....	34
5.4. Aplicação do Custeio ABC na solução do problema.....	37
VI. FINALIZAÇÃO DO TRABALHO.....	41
VII. CONCLUSÃO.....	43
VIII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

I. INTRODUÇÃO E METODOLOGIA

Este capítulo será subdividido e estruturado de forma a enfatizar a orientação do estudo elaborado. Para isso, faz-se necessária a divisão em duas seções. Na primeira, será explanada a introdução da pesquisa e na segunda, será evidenciada a metodologia a ser utilizada na execução deste estudo.

1.1. Introdução

Nesta seção, serão feitas considerações iniciais acerca do estudo do início do pensamento contábil, envolvendo o objeto do estudo que é a Contabilidade de Custos. Na seqüência, serão definidos os problemas, os objetivos e a organização do presente trabalho.

1.1.1. Considerações iniciais

O mundo empresarial está passando nos últimos tempos por transformações relevantes, sendo que o contador necessita constantemente de reciclagens para acompanhar as informações que chegam de forma *on line* para tomar decisões.

Os métodos de gerenciamento surgiram com a necessidade constante de auxiliar os tomadores de decisão a sobreviverem num mercado cada vez mais competitivo.

Com essa realidade de um mercado extremamente competitivo, diversas empresas têm traçado importantes estratégias de organização e métodos de atividade empresarial, buscando alcançar o incremento da produtividade e principalmente da qualidade do produto que será entregue ao cliente, reduzindo perdas no processo produtivo e custos, tornando-se empresas competitivas, e possibilitando-lhes crescerem diante do fenômeno da globalização das economias e da concorrência global.

Seguindo essa linha de pensamento, surge a Gestão Estratégica de Custos, que se resume no conjunto de ferramentas para a tomada de decisão, sendo elas: Just in Time, Total Quality Control, Target Cost, ABC e outras.

1.1.2. Problemas

Segundo Lakatos e Marconi (2002, p.27), “Problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução”.

As ferramentas de tomada de decisão demonstradas no presente estudo são usadas em grande parte por países estrangeiros, principalmente o Japão. No Brasil, apenas algumas empresas a utilizam.

Existem vários tipos de custeio no mundo atualmente, mas somente com a mudança de comportamento do indivíduo inserido na empresa fará com que estes métodos sejam eficazes e eficientes, alcançando seus objetivos. O simples fato de implantar um método de custeio não trará resultados se a mudança de comportamento individual não ocorrer em cada funcionário da organização.

1.1.3. Objetivos

Segundo Lakatos e Marconi (2002, p.24), “Toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar”.

O objetivo geral da monografia consistiu em mostrar as ferramentas que existem para a tomada de decisão que não são tão conhecidas como deveriam ser.

1.1.4. Organização do estudo

O presente trabalho tem a necessidade de apresentar algumas noções básicas no que se refere à Gestão Estratégica de Custos.

O primeiro capítulo refere-se aos instrumentos e metodologias usados para a elaboração do presente trabalho.

O segundo capítulo demonstra o início do conhecimento contábil, com técnicas rudimentares de inscrição do patrimônio sobre os fatos e eventos de grande importância que ocorriam diariamente.

No mesmo capítulo, aborda-se o surgimento da contabilidade de custos, juntamente com seus princípios básicos e as definições de custos e despesas.

No terceiro capítulo, há a necessidade da abordagem da Gestão de Custos com suas respectivas ferramentas *Just in Time* e *Total Quality Control*.

No quarto capítulo, tem-se à Gestão Estratégica de Custos, que é a espinha dorsal do trabalho, e alguns exemplos usando esta poderosa ferramenta.

No quinto capítulo, é demonstrado um estudo de caso, envolvendo o método de Custeio por Absorção e o método de Custeio ABC, servindo de base para a tomada de decisão.

No sexto capítulo, será feita a conclusão baseada no trabalho.

No sétimo capítulo, será feita a conclusão baseada na opinião pessoal do autor.

1.2. Metodologia

Esta seção será subdividida em três partes, de forma a facilitar o entendimento do estudo.

Na primeira seção será realizado um breve comentário a respeito do que é monografia. Com este conceito pode-se elaborar uma dissertação munida de regras e padrões. Em seguida será evidenciada a metodologia a ser utilizada no presente estudo, procurando seguir as normas que a Associação Brasileira de Normas Técnicas possuem.

Na última parte, serão apresentadas as limitações impostas à pesquisa bibliográfica, sendo que existem poucas obras relacionadas com o tema estudado, dificultando o trabalho.

1.2.1. Metodologia da monografia

São inúmeros os conceitos sobre monografia.

Segundo Marconi e Lakatos (1996, p.204), et al Asti Vera, define monografia como sendo o “tratamento escrito de um tema específico”.

Para Medeiros (2000, p. 189), “monografia é uma dissertação que trata de um assunto particular, de forma sistemática e completa. Esta é sua característica essencial”.

Conclui-se que monografia é um tipo especializado de dissertação, usando-se uma metodologia munida de regras e estruturada de forma padronizada, reduzindo a focalizar um estudo de um problema particular.

Finalmente, o trabalho de conclusão do curso exigido no curso de graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário da Universidade Federal do Paraná - UFPR, constituem-se em um estudo científico sobre um tema delimitado, que contribui para a ampliação do conhecimento de um tema específico.

1.2.2. Metodologia aplicada

O presente trabalho tem por finalidade a exploração de conceitos teóricos relacionados com a contabilidade, desde seu surgimento até nos dias atuais.

Aborda-se juntamente com a contabilidade, a Gestão Estratégica de Custos, que atualmente, junto com suas ferramentas, é uma estratégia muito poderosa para a aplicação nas empresas e para a tomada de decisão.

Fez-se a coleta e seleção criteriosa das bibliografias que deram base ao estudo aplicando-se rigorosamente os conceitos, normas e procedimento que regem a ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Após esta etapa, dar-se-á o início do desenvolvimento da monografia.

1.2.3. Limitações da pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 29), “Limitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação”.

Considerando que o tema suscita considerações e estudos, haja vista que poucos contadores especializados em Gestão Estratégica de Custos aventuram-se por esse campo, limitou-se a desenvolver um estudo com uma única linha de raciocínio, procurando comprovar a hipótese da competência dos contadores na Gestão Estratégica de Custos.

II. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Visando um melhor entendimento, este capítulo abordará o início da contabilidade como simples amontoar de pedrinhas de argila ou sulcos em ossos de animais para contar-se o patrimônio dos homens primitivos até os mais complexos registros contábeis que são conhecidos atualmente.

2.1. Início do Conhecimento Contábil

Para que se possa compreender com mais afinco a contabilidade, se faz necessário uma abordagem do início de suas profundas origens, pois só as origens darão uma melhor idéia para justificar os fatos presentes.

Pelo fato do homem não saber escrever há mais de 20.000 anos atrás, ele criou uma das formas mais primitivas de inscrição, que foi a artística, para registrar seus feitos durante o dia. O homem caçava algum animal ou apanhava algum fruto e posteriormente registrava em pinturas gravadas nas paredes esses fatos, podendo-se concluir que nascia daí a necessidade de controle da entidade.

Observa-se que a Contabilidade possui algo em comum com a arte, a Escrita e a Matemática, pois são ciências que surgiram ao se usar uma a outra como base para registros dos fatos que ocorriam no dia-a-dia.

Segundo Sá (1997, p. 21),

O mais antigo documento dessa época que se conhece parece ser o que nos apresenta Figuiet. Foi encontrado na gruta D'Aurignac, no departamento de Haute Garone, na França; uma lâmina de osso de rena, contendo sulcos que indicam quantidades.

2.1.1. Registros do patrimônio

Os fatos anteriormente citados evidenciam uma pequena parcela do que, com o passar dos anos, o homem descobriria sozinho como registrar seus bens usando até então a desconhecida Contabilidade.

Segundo Sá (1997, p. 19) “o nascimento da Contabilidade é o da inscrição de elementos da riqueza patrimonial, passando, aos poucos, a registros de melhor qualidade”.

Há mais de 6.000 anos atrás, o comércio era intenso, o controle religioso sobre o Estado já era grande e poderoso, daí derivando grande quantidade de fatos a registrar, ensejando, também, o desenvolvimento da escrita Contábil.

Todos os registros eram feitos usando-se peças de argila com relação a cada fato, quando surgiu a expressão “meu” e “seu”, de Débito e Crédito, sendo “Débito” (o que alguém tem que me pagar) e “Crédito” (o que eu devo pagar a alguém).

Com o advento do Papiro no Egito, a Contabilidade só teve a ganhar, pois ela pode ter seus registros mais sofisticados passados em Livros Contábeis. A invenção da escrita impulsionou mais a evolução, segundo estudiosos da questão, foi à escrita Contábil que deu origem à escrita comum e não o inverso.

De acordo com Sá (1997, p. 19),
Ampla era o uso dos livros na antiguidade clássica, porque ampla era a análise dos fatos, os romanos chegavam a ter um livro de escrituração de fatos patrimoniais para cada atividade que era desenvolvida (livro de fabricação do azeite, livro da fabricação do vinho, livro dos bens patrimoniais, livros das despesas e receitas, e outros).

2.1.2. Partidas dobradas

O registro de um fato em sua causa e efeito fez surgir o que se chama de Partidas Dobradas, sendo que todo Débito equivale a um Crédito e vice-versa.

Existem várias especulações sobre o surgimento desta técnica de Partidas Dobradas, mas seu autor, em verdade, não se conhece.

Vários fatos impulsionaram seu surgimento, entre eles destacam-se o crescimento do Capitalismo nos fins da Idade Média, a aplicação dos números arábicos à escrituração e a maior necessidade de dar relevo às contas do lucro e outros.

Sá (1997, p. 34) afirma que:

A influência da matemática, o fato de a escrita contábil estar atada ao cálculo desde seus primeiros tempos e ter-se intensificado seu ensino nas escolas de matemática, tudo isto nos fez aceitar a força da mente lógica como geradora do processo das Partidas Duplas. O hábito das equações, o valor das matemáticas associadas à contabilidade, pode ser gerado a hábito da igualdade de Débito e Crédito, e esta nos parece uma hipótese bastante forte no campo histórico.

Em novembro de 1494, o franciscano italiano frei Luca Pacioli publicou a primeira literatura contábil “relevante”, consolidando o método das Partidas Dobradas, com expressões de causa e efeito do fenômeno patrimonial com os termos de Débito e Crédito.

O conceito de dualidade freqüentemente utilizado para justificar as partidas dobradas apenas exige que sejam reconhecidos dois lados de cada transação. Isto poderia ser com igual facilidade feito numa única coluna, usando-se sinais positivos e negativos, quanto em duas colunas com débitos e créditos.

Vale salientar que nessa época vários eram os folhetins publicados por diversos autores sobre a contabilidade, mas nenhum foi tão completo quanto ao do frei, sendo que o mesmo não descobriu as Partidas Dobradas, mas sim aprimorou a conhecimento sobre o citado assunto, pois elas já eram conhecidas e usadas desde o século XIII.

Várias são as hipóteses sobre o surgimento das Partidas Dobradas, cada autor o interpreta de um modo. Observando-se esta dificuldade, é difícil e delicado afirmar quem foi o verdadeiro pai das Partidas, pois elas foram evoluindo gradativamente e em cada época os estudiosos aperfeiçoavam-nas conforme suas necessidades.

2.1.3. Surgimento das escolas de contabilidade

Várias são as teses que evidenciam o surgimento e desenvolvimento da Contabilidade. O desenvolvimento econômico acompanha de perto o desenvolvimento Contábil. Em 1920, com a grande ascensão dos EUA, deu-se origem à Escola Norte-Americana.

Com o surgimento das grandes Corporations, principalmente no século atual, adicionando-se o desenvolvimento do mercado de capitais, a Contabilidade encontrou um campo propício para o seu desenvolvimento com teorias e aplicações no campo prático.

Os Estados Unidos herdaram da Inglaterra a tradição de Auditoria, criando lá sólidas raízes.

No início do século XX, a chamada Escola Européia teve sua queda, quando a Escola Norte-americana obteve sua ascensão.

2.1.4. Diferenças entre as escolas européias e norte-americanas

Analisando-se o quadro abaixo, pode-se notar as relevantes diferenças entre as duas escolas.

Quadro 01 - Comparação das Escolas Européia e Americana

Algumas razões da Queda da Escola Européia (especialmente italiana)	Algumas razões da Ascensão da Escola Norte-Americana
1. Excessivo Culto à Personalidade: grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como "oráculos" da verdade Contábil.	1. Ênfase ao Usuário da Informação Contábil: a Contabilidade é apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeusar demasiadamente a Contabilidade; atender os usuários é o grande objetivo.
2. Ênfase a uma Contabilidade Teórica: as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se idéias com pouca aplicação prática.	2. Ênfase à Contabilidade Aplicada: principalmente à Contabilidade Gerencial. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência.
3. Pouca Importância à Auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditagem não eram enfatizados.	3. Bastante Importância à Auditoria: como herança dos ingleses e transparência para os investidores das Sociedades Anônimas (e outros usuários) nos relatórios contábeis, a auditoria é muito enfatizada.
4. Queda do nível das principais faculdades: principalmente as faculdades italianas, superpovoadas de alunos.	4. Universidades em busca de qualidade: grandes quantias para as pesquisas no campo contábil, o professor em dedicação exclusiva, o aluno em período integral valorizaram o ensino nos Estados Unidos.

FONTE: IUDICÍBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999, p. 36.

2.2. Contabilidade de Custo

Consiste em estudar o surgimento da Contabilidade de Custo, os diversos tipos de custos e suas respectivas terminologias, juntamente com sua grande importância que exerce em um período quando se trabalha com a escassez de recursos e precisa-se chegar a resultados favoráveis para a saúde e sobrevivência das Empresas.

2.2.1. Surgimento

A humanidade passou por diversas transformações ao longo dos tempos, seja no que diz respeito ao relacionamento com o próximo ou no modo como guardava e registrava seus bens.

A Contabilidade de Custo surgiu pela necessidade de avaliar estoques nas indústrias, por volta do século XVIII, quando acontecera a Revolução Industrial e teve como base a Contabilidade Financeira ou Contabilidade Geral, que foi sendo desenvolvida na Era Mercantilista para servir de grande base estrutural para as empresas comerciais.

Segundo Martins (2003, p. 19), “para a apuração do resultado de cada período, bem como o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples”.

O Contador verificava o montante pago por item estocado e dessa maneira custeava as mercadorias, fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias vendidas, na clássica disposição:

Quadro 02. Custo das mercadorias vendidas

Estoques Iniciais
(+) Compras
(-) Estoques Finais
(=) Custo das Mercadorias Vendidas

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 19.

O lucro bruto nada mais era que o montante resultante do cálculo demonstrado confrontando com as Receitas Líquidas e a subtração das despesas que eram necessárias à manutenção da entidade durante o período, juntamente com as Vendas dos Bens e o financiamento de suas atividades.

Com esses processos um pouco mais complexos do que anteriormente se conhecia, pode-se dizer que a Demonstração de Resultado de uma Empresa nascia a partir destes fatos.

Quadro 03. Demonstração do resultado

Demonstração de Resultados
Vendas Líquidas
(-) Custo das Mercadorias Vendidas
Estoques Iniciais
(+) Compras
(-) Estoques Finais
(=) Lucro Bruto
(-) Despesas
Comerciais (vendas)
Administrativas
Financeiras
Resultado Antes do I.R

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 20.

As produções dos bens eram geralmente feitas por pessoas físicas comuns, que não constituíam empresa Jurídica. A maioria delas viviam do comércio e não da produção ou fabricação de bens, sendo assim mais fácil de conhecer e identificar o valor de compra dos bens, podendo simplesmente a consulta dos documentos de aquisição.

O contador, a partir desde momento, passa a ser uma peça fundamental em uma empresa, pois o surgimento das indústrias exigiu que este tivesse que elaborar o Balanço Patrimonial e as Demonstrações de Resultado do Exercício com uma outra visão, sendo que o valor de compras nas empresas comerciais estava sendo substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Segundo Martins (2003, p. 20),

Nada mais razoável, para solução desse problema, do que vermos o Contador tentando adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial. Nesta, no balanço final, permaneciam como estoques no Ativo apenas os valores sacrificados pela compra dos bens. Nenhum outro valor relativo a juros e outros encargos financeiros, a honorários dos proprietários e administradores, a salários e comissões de vendedores e outros, era ativado. Todos estes gastos automaticamente apropriados como despesas do período, independentemente da venda ou não de mercadorias.

Começou-se então a adaptação, dentro do mesmo raciocínio, com a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial.

2.2.2. Princípios básicos da contabilidade de custos industrial

Os produtos fabricados pelas empresas e seus respectivos valores atribuídos aos produtos deveriam corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de Compras na empresa comercial. Com isso, o custo do produto era fruto da atribuição de fatores de produção utilizados para a sua obtenção, deixando-se de alocar aqueles outros que nas empresas comerciais eram considerados como despesas no período de sua ocorrência, são elas as despesas administrativas, de vendas e financeiras.

Ao longo dos anos, essa forma de avaliação tem sido padronizada em seu uso por diversos países, sendo que sua estrutura continua em vigor por dois fatores:

1º - Com o advento do Mercado de Capitais nos EUA e em alguns países europeus, que fez com que milhares de pessoas se tornassem acionistas de grandes empresas, interessadas agora na análise de seus balanços e resultados, e também com o aumento da complexidade do sistema bancário e distanciamento do banqueiro em relação à pessoa do proprietário ou administrador da companhia necessitada do crédito, surgiu a figura da Auditoria Independente. E esta, no desempenho de seu papel, criou princípios básicos de Contabilidade, de tal modo que pudesse ter critérios relativamente homogêneos para comparar as demonstrações contábeis de empresas diferentes (além de comparar os da mesma empresa, feitos em datas diferentes). Ao deparar a Auditoria Independente com essa forma de avaliação

de estoques, em que o valor de compra é substituído pelo valor de fabricação, acabou por consagrá-la, já que atendia a diversos outros princípios mais genéricos, tais como: Realização da Receita, Competência, Custo como Base de Valor, Consistência, Conservadorismo e Materialidade.

Segundo Martins (2003, p. 21),

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.

2º - Com o advento do Imposto de Renda, provavelmente em função da influência dos próprios princípios de Contabilidade já então disseminados, houve a adoção do mesmo critério fundamental para a medida do lucro tributável; no cálculo do resultado de cada período, os estoques industrializados deviam ser avaliados sob aquelas regras. Apesar de algumas pequenas alterações e opções, na grande maioria dos países, o Fisco tem adotado essa tradicional forma de mensuração.

2.2.3. Princípios contábeis aplicados à contabilidade de custos

Para uma melhor explanação e entendimento da ciência que envolve a contabilidade de custos, vê-se a necessidade de conhecer os princípios de Contabilidade geralmente aceitos, para aplicação dos conceitos teóricos na prática da Contabilidade.

2.2.3.1. Princípio da realização da receita

Segundo Martins (2003, p.31),

Determina este princípio o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) apenas quando da realização da receita. E ocorre a realização da receita, em regra, quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

Na maioria das indústrias, só se reconhecem os resultados obtidos em suas atividades quando da realização concreta da receita, ou seja, no momento que há a transferência do bem elaborado para o adquirente. Com isso, a

Contabilidade de Custos, quando aplicada no contexto da Contabilidade Financeira, também não pode apurar resultados antes desse instante e, no máximo, pode servir como ferramenta para previsão de crédito. Do ponto de vista econômico, o lucro já surge durante a elaboração do produto, pois há agregação de valores nesta fase, inclusive do próprio resultado, mesmo que ainda numa forma potencial, sem se concretizar em dinheiro, direitos a recebimentos futuros ou outros ativos.

As grandes diferenças entre os conceitos de lucro econômico e contábil em que este princípio seja responsável por este fato.

Na Contabilidade, 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.

2.2.3.2. Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas

Segundo Martins (2003, p. 32), “este aspecto da Teoria Contábil é de extrema importância para Custos e diz respeito basicamente ao momento do reconhecimento das despesas”.

Pela realização, fica definido o momento do reconhecimento da receita. Após isso, pela competência ou confrontação tem-se o reconhecimento das despesas. A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduzem-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas). Como esses esforços podem ser subdivididos em dois grupos, também existem praticamente dois grandes grupos de despesas:

- Despesas especificamente incorridas para a consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas;
- Despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas.

2.2.3.3. Princípio do custo histórico como base de valor

O uso deste princípio gera várias conseqüências. Os ativos são registrados contabilmente por seu valor original de entrada, ou seja, histórico. E, em alguns países, admite-se a atualização de alguns deles em função de um índice geral de preços. Raríssimas vezes (como na Holanda) são admitidas se trabalhar com valores que não os históricos.

De acordo com Martins (2003, p. 33),

Quando há problemas de inflação, o uso de valores históricos deixa muito a desejar. Ao somarmos todos os custos de produção de determinado item, estocá-lo e levá-lo a balanço pelo valor original, acabamos por ter um ativo que diz quanto custou produzi-lo na época em que foi elaborado; pode nada ter a ver com o valor atual de reposição do estoque, em com o valor histórico inflacionado (deflacionado) e muito menos ainda com seu valor de venda.

2.2.3.4. Consistência ou uniformidade

Quando existem diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios geralmente aceitos, deve a empresa adotar uma delas de forma consistente. Isto significa que a alternativa adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada período. Quando houver interesse ou necessidade dessa mudança de procedimento, deve a empresa reportar o fato e o valor da diferença no lucro com relação ao que seria obtido se não houvesse a quebra de consistência.

Assim, para a apropriação de inúmeros custos de industrialização, há a necessidade de adoção de critérios escolhidos entre várias alternativas diferentes. Como, por exemplo, uma empresa pode distribuir os custos de manutenção em função de horas-máquina, valor do equipamento, média passada e outros. Todos são métodos aceitos, mas não podem ser utilizados indiscriminadamente em cada período. Após a adoção de um deles, deve haver consistência em seu uso, já que a mudança pode provocar alterações nos valores dos estoques e, conseqüentemente, nos resultados.

Segundo Martins (2003, p. 36),

Esse é um dos aspectos que a Auditoria Independente mais procura verificar, já que tem interferência direta e, às vezes, relevante nas peças de sua maior preocupação: Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado.

2.2.3.5. Conservadorismo ou prudência

Esse princípio obriga a adoção de um espírito de precaução por parte do Contador. Quando ele tiver dúvida fundamental sobre tratar determinado gasto como Ativo ou Redução de Patrimônio Líquido (básica e normalmente despesa), deve optar pela forma de maior precaução, ou seja, pela segunda. Por exemplo, sendo duvidoso o recebimento de um direito ativado, este deve ser baixado para o resultado (diretamente ou por meio da constituição de uma provisão). Ou, então, se um estoque, avaliado pelo custo de aquisição (mercadoria) ou de fabricação (produto), estiver ativado por um valor que exceda seu valor de venda, deve ser reduzido ao montante deste último (Custo ou Mercado – dos dois o menor).

Segundo Martins (2003, p. 36), “se existirem dúvidas sobre contabilizar um item como parte do Patrimônio Líquido ou das dívidas, deve também ser adotada a alternativa mais conservadora, isto é, a que avaliar pela forma mais precavida o Patrimônio Líquido”.

É necessário, todavia, lembrar que não se pode adotar esse espírito de forma indiscriminada, pois então passaria a haver uma subavaliação desmensurada e intencional da riqueza própria da empresa. Acima de tudo, deve imperar o bom-senso, de forma a serem observadas as aplicações do Conservadorismo apenas nos casos em que dúvidas reais existirem.

2.2.3.6. Materialidade ou relevância

Segundo Martins (2003, p. 37), “essa outra regra contábil é de extrema importância para Custos. Ela desobriga de um tratamento mais rigoroso àqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais”.

Assim sendo, alguns pequenos materiais de consumo industrial, por exemplo, precisariam ir sendo tratados como custo na proporção de sua efetiva utilização; mas, por consistirem em valores irrisórios, costumeiramente são

englobados e totalmente considerados como custo no período de sua aquisição, simplificando o procedimento por se evitar seu controle e baixa por diversos períodos.

É necessário lembrar, entretanto, que a soma de diversos itens irrelevantes pode ser material, e, nesse caso, um tratamento mais rigoroso precisa ser utilizado.

2.2.4. Definição de custos e despesas

Os termos custos e despesas geralmente são confundidos por pessoas que são leigas no assunto, pois na concepção geral realmente advém de processos semelhantes dentro de uma organização. Há a necessidade de certa prudência para defini-los.

2.2.4.1. Custo

Martins (2003, p. 25) define que “custo é o gasto relativo a bem ou serviço na produção de outros bens ou serviços”.

Calderelli (2001, p. 204) afirma que “o custo representa as múltiplas aplicações de bens ou serviços, para obtenção de um bem de uso ou de troca”.

São variadas as definições de custo, mas todas englobam no seu contexto a essência da palavra na sua interpretação.

Pode-se observar que a quantidade de tipos de custos é muito extensa, passando de setenta e cinco termos.

Existem diversos tipos de custos e despesas no mundo da Contabilidade, faz-se necessário à definição de alguns mais usados, para que se possa adquirir o entendimento necessário para a interpretação de fatos rotineiros.

Custo Fixo – É aquele de natureza constante, que não mantém proporcionalidade para a produção, ou seja, independe do aumento da mesma.

Custo Variável – É o custo que varia do total proporcionalmente às mudanças no nível de atividade.

Custo de Reposição – Valor pago por um bem que irá substituir um outro que saiu, por venda, consumo ou obsolescência.

Custo de Vida – Montante dos gastos realizados pelos membros da sociedade, relativo à alimentação, vestuário, moradia, transporte e outros.

Custo Direto – É aquele que consiste nas aplicações diretas à produção, como a clássica dupla: Matéria prima e mão de obra.

Custo Indireto – É aquele que representa as despesas que se incorporam indiretamente à produção, por meio de rateios percentuais, baseados nos centros de carga.

Custo Global – O mesmo que custo final ou custo geral.

Custo Industrial – É aquele que representa os gastos diretos e despesas indiretas da produção.

Custo Marginal – Representa a carga que se faz à produção, visando o aumento quantitativo da mesma, com conseqüente diminuição de custo, da unidade produzida.

Custo Médio – Sistema prático na determinação dos custos nas empresas de produção contínua e homogênea.

Custo Unitário – Representa as despesas e gastos integrantes de uma unidade de produção.

2.2.4.2. Despesas

Martins (2003, p. 25) conclui que “despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Existem vários tipos de despesas, mas faz-se necessário a citação das mais usadas, para que o entendimento possa ser com maior profundidade.

Despesas Brutas – São aquelas passíveis de se obter ressarcimento, por meio de um desconto dado por antecipação do pagamento, ou por descarga da parte delas, em alguma empresa coligada.

Despesas Administrativas – Gastos realizados, com a finalidade de manter a máquina administrativa funcionando com regularidade, na tarefa de gerir, controlar ou administrar uma riqueza patrimonial.

Despesas de Vendas – São aquelas efetuadas com a finalidade de promover a venda de mercadorias ou produção própria.

Despesas Diretas – São representativas do denominado custo variável de um ciclo de produção.

Despesas Financeiras – São aquelas realizadas com a finalidade de se obter o chamado capital alheio de financiamento, ou descontos concedidos por realizações antecipadas de funcionamento.

Despesas Fixas – São os gastos ou despesas que não se alteram em função do aumento ou diminuição da produção.

Despesas Gerais – Denominação que vai sendo aos poucos abandonada pela técnica moderna, pois esta a desdobra em várias contas, que identificam com mais propriedade as despesas operacionais.

Despesas Indiretas – Representam os gastos ou despesas que se incorporam aos custos industriais, não incidindo, porém, fisicamente, na unidade produtiva.

Despesas Marginais – São aquelas que comparadas às anteriores, da mesma natureza, oferecem uma variação, provocada pelo aumento ou diminuição da atividade operacional de uma empresa.

Despesas Médias – São resultantes da média aritmética apurada nas despesas homogêneas de vários períodos, dentro de um exercício.

Será abordado, o assunto no próximo capítulo, as ferramentas Just in Time e Target Cost, que juntas ajudam a formar a Gestão Estratégica de Custos.

III. GESTÃO DE CUSTOS

Neste capítulo, serão estudados métodos e técnicas que visam à tomada de decisão, visto que empresas estão adquirindo cada vez mais tais procedimentos, dando condições para diminuir custos desnecessários que não agregam valores, aumentando assim seus lucros.

3.1. Just in Time

O sistema Just In Time é uma filosofia de administração da manufatura, surgida no Japão, nos meados da década de 60, tendo a sua idéia básica e seu desenvolvimento creditado à Toyota Motor Company, por isso também conhecido como o “Sistema Toyota de Produção”. O idealista desse sistema foi o vice-presidente da empresa Taiichi Ohno.

Na linha de produção da Toyota, cada tarefa parece de mesma duração e conteúdo de trabalho, de sorte que todos trabalham com o mesmo ritmo. No momento em que uma tarefa é terminada, também são completadas as tarefas imediatamente anteriores e posteriores. Quando algo acontece errado, por exemplo, um operário encontra alguma dificuldade, o processo de reação também é impressionante. O operário ativa um sistema de alarme, ligando uma sirene e uma luz amarela rotativa sobre o local de trabalho. Um painel eletrônico acima da área de produção é ligado, indicando o local de trabalho afetado e o tempo perdido na superação da dificuldade. Um ou mais operários de outros setores pegam estojos de ferramentas, correm para o local onde ocorreu a dificuldade e ajudam seu companheiro a retornar ao trabalho normal.

Este novo enfoque na administração da manufatura surgiu de uma visão estratégica, buscando vantagem competitiva através da otimização do processo produtivo.

Os conceitos da filosofia JIT foram extraídos da experiência mundial em manufatura e combinados dentro de uma visão holística do empreendimento. Os principais conceitos são independentes da tecnologia, embora possam ser aplicados diferentemente com os avanços técnicos.

O sistema visa administrar a manufatura de forma simples e eficiente, otimizando o uso dos recursos de capital, equipamento e mão-de-obra. O

resultado é um sistema de manufatura capaz de atender às exigências de qualidade e entrega de um cliente, ao menor custo.

Segundo Nakagawa (1991, p. 27), “o JIT tem como objetivo a redução de estoques não só da empresa em consideração, como também de seus fornecedores e clientes”.

O JIT tem como finalidade assegurar o fluxo contínuo de materiais e produtos em toda a seqüência das relações de interdependência e comprometimento, abrangendo fornecedores, empresa e clientes.

3.2. Total Quality Control

O sistema que assegura a Qualidade para os produtos e serviços denomina-se Total Quality Control (TQC). A palavra control assume, neste caso, a conotação de controle voltado para a monitorização/gestão e não para a de inspeção ou inspetoria/fiscalização.

Esse pressuposto é básico para o entendimento do sistema, pois sua base apóia-se no envolvimento das pessoas, condição essencial para a sobrevivência da empresa.

Segundo Robles Jr. (1996, p. 20),
O conceito de Total Quality Control foi introduzido por Armand V. Feigenbaum, através de um artigo publicado em 1957 na revista Industrial Quality Control, em seguida em 1961 publicou um livro, intitulado Total quality control: engeneering and management.

Pode ser definido como “um sistema efetivo para a integração da qualidade de desenvolvimento, qualidade da manutenção e qualidade da melhoria de esforços das várias funções em uma organização, a fim de tornar possível a produção e a prestação de serviços aos níveis mais econômicos, visando a mais completo satisfação dos clientes”.

A completa satisfação dos clientes passa ser objetivo da companhia, pois dela dependeria a sobrevivência da empresa em um ambiente de competição.

A base na qual se apóia a “Casa da Qualidade” é a satisfação dos colaboradores. Essa satisfação é obtida através do Envolvimento das Pessoas, que vem a ser um dos pilares da Filosofia da Excelência Empresarial.

As colunas de sustentação da “Casa” são as da qualidade do produto, custo, atendimento e segurança.

Segundo Robles Jr. (1996, p.21),

São citados como fatores de satisfação do cliente somente os três primeiros, que constituíram o triângulo da satisfação do cliente, ou seja, são os motivos principais que levam um consumidor a voltar a adquirir um produto ou serviço.

A última coluna de sustentação é a Segurança, que não é muito percebida pelo cliente, porém de grande valia para o pessoal operacional, através da possibilidade de monitoração das operações, introduzida, por exemplo, pela informática, que permite o acompanhamento do processo através de informações precisas, confiáveis e em tempo real.

Segundo Robles Jr. (1993, p.22),

Os conceitos da qualidade podem ser separados em fases. Essas fases nortearam os esforços da manutenção da qualidade ao longo do tempo. A preocupação com a qualidade não é recente. As empresas têm-se preocupado com a qualidade do produto desde os primórdios da era industrial. O que se pode considerar mais ou menos recente é a preocupação com o processo. Não só o processo fabril, mas também com todos os processos de que a empresa lança mão para atender e satisfazer os consumidores.

IV. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Neste capítulo serão levantadas e estudadas informações com relação às contínuas mudanças no mundo dos negócios que têm obrigado empresas a aprimorar seus sistemas de informações gerenciais, de forma que os novos sistemas permitam ou facilitem a tomada de decisão.

4.1. Definição de gestão estratégica de custo

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

No ambiente da globalização, a gestão estratégica de custos surge como uma resposta para atender às demandas do sistema econômico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade. Uma das principais ferramentas de gestão de custos para apoiar a competitividade é o custo meta, que incorpora conceitos como desenvolvimento multifuncional e inovações presentes na essência teórica da globalização e da gestão estratégica de custos.

4.1.1. Target cost (custo meta)

Segundo Martins, (2003, p. 223)

Com a crescente competitividade entre as empresas em um mercado em constante modificação, com clientes cada vez mais exigentes e ávidos por produtos que se ajustem mais às suas necessidades, o preço passa a ser formado praticamente em função da oferta e da procura.

Neste ambiente, no qual as empresas simplesmente não podem alterar seus preços por modificação na sua estrutura de custos, o caminho inverso mencionado passou a ser uma fortíssima ferramenta para um melhor posicionamento estratégico e desempenho: as limitações de preço no mercado

e, conseqüentemente, de quantidade vendável, qual o custo máximo suportável de forma a atingir o retorno desejável.

Nasce desta premissa o Custo Meta, conhecido mundialmente com Target Cost, que é adotado por várias empresas.

Segundo Sakurai (1997, p. 52),

O custo meta começou a ser aplicado no Japão na década de 1970, visando reduzir o custo e planejar estrategicamente os lucros, objetivos estes que ainda são almejados. O autor define custo meta como sendo: um processo estratégico do gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como Marketing, Engenharia, Produção e Contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais de produção. O resultado é o incentivo à inovação.

O custo meta não tem suas bases fixadas na contabilidade de custos nem é científico, pois parte de estimativas realizadas pelo departamento de engenharia de produção e considera as restrições do mercado, sendo estabelecido com base no preço de mercado e na rentabilidade desejada pela empresa. A engenharia de valor calcula um custo denominado “custo flutuante” com base nas estimativas de valorização do produto projetado e este é objetivo de redução com base nas diversas alternativas possíveis de fabricação ou de utilização de outros materiais, entre outros, que busquem reduzir o “custo flutuante” até o custo meta.

Custo Meta = Preço de Venda (para se atingir a meta de participação de mercado) – Lucro desejado.

4.1.2. Gerenciamento de custos

A superioridade competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos. Isso porque a

globalização, caracterizada pelo mercado dinâmico e turbulento e pelo avanço tecnológico, proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a um grau maior de flexibilidade para garantir a sobrevivência nesse contexto de alta competitividade.

Segundo Wernke (2001, p. 64),

Entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio de análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos.

4.1.3. Análise da cadeia de valor

A cadeia de valores é um conjunto e reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto final entregue ao consumidor.

Alguns autores dizem que utilizam o conceito de cadeia de valor em seu modelo de forma mais ampla, argumentando que as empresas, ao utilizarem tal abordagem, têm melhores possibilidades de entender que segmentos e que configurações irão proporcionar-lhes vantagens competitivas. Esses autores concebem a cadeia de valores como o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

Segundo Wernke (2001, p. 66),

O conceito da cadeia de valores tem sua origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte do produto, modelada pela estrutura industrial. A cadeia de valores desagrega a empresa em suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos, das fontes de recursos existentes e dos potenciais de diferenciação.

4.1.4. Posicionamento estratégico

A sobrevivência das empresas no mercado exige que, em condições de competitividade, a mesma deva adotar um posicionamento estratégico, visando

alcançar uma vantagem competitiva, ou seja, uma posição de mercado que represente situação favorável antes aos concorrentes, por isso deve ser feita uma avaliação das oportunidades ambientais externas dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-los.

O conceito de posicionamento estratégico depende de dois aspectos inter-relacionados: a missão ou meta e a forma que a unidade de negócios (ou empresa) escolhe para competir e manter uma vantagem competitiva.

Outros autores definem estratégia competitiva com a busca de uma posição competitiva favorável em um ramo de atividade, a arena fundamental onde acontece a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contras as forças que determinam a concorrência no mercado. Existem três estratégias genéricas consistentes para criar uma posição defensável em longo prazo e superar os concorrentes em um mercado, são elas:

Liderança de custo: deve-se ter um produto de baixo custo, para que se possa obter um bom potencial de manutenção de preços baixos;

Diferenciação: deve-se criar um produto ou serviço diferencial no mercado;

Enfoque: deve-se encontrar um nicho no mercado, no qual seja possível competir favoravelmente e nesse mercado restrito podem ser utilizadas as estratégias “liderança em custos” ou de “diferenciação”.

4.1.5. Direcionadores de custos

No processo de gestão estratégica de custos, após a análise da cadeia de valor, deve-se identificar e analisar os determinantes de custos (ou direcionadores de custos), ou seja, levantar quais são os fatores que efetivamente provocam os custos, denominados direcionadores de custos, por meio de uma relação de causa-efeito que reflita de forma mais precisa a realidade.

O custo é causado por muitos fatores que se interagem de formas complexas e que, para compreender o comportamento dos custos, deve-se

entender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em determinada situação.

Dividem-se os direcionadores de custos em estruturais e de execução.

Direcionadores Estruturais: Relacionam-se com a estrutura econômica e classifica-se em escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade.

Quadro 04. Direcionadores estruturais

Escala	O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
Escopo	Grau de integração vertical. A integração horizontal é mais relacionada à escala;
Experiência	Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
Tecnologia	Que tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa;
Complexidade	A amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.23), “direcionador estrutural envolve escolhas realizadas pela empresa que direcionam o custo do produto”. Direcionadores de execução: São aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem sucedida, estão intimamente relacionados com o desempenho. Podem ser segregados em envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do layout das instalações, configuração do produto e exploração de elos com fornecedores e clientes.

4.2. Exemplos de Tomada de Decisões usando a GEC

Este capítulo terá como finalidade a demonstração de exemplo prático da Gestão Estratégica de Custos, aplicada em empresas que querem ter um diferencial competitivo perante as outras.

4.2.1. Iniciativas de gestão de custos

Há três tipos de iniciativas de gestão de custos; as que reforçam o posicionamento estratégico da empresa, as que não têm impacto sobre ela e as que a enfraquecem.

4.2.2. Exemplos práticos

Primeiro pretende-se mostrar o caso de um hospital que reformula seu processo de internação para torná-lo mais simples, mais rápido e menos estressante para os pacientes. Se as pessoas tiverem a possibilidade de escolher onde serão atendidas, o novo processo poderá tornar esse hospital mais atraente do que os outros. Portanto, seu posicionamento estratégico saiu reforçado.

Uma seguradora que muda seu sistema de contas a pagar para torná-lo mais eficiente ilustra o segundo tipo de iniciativa. Esse projeto não tem outro impacto estratégico além de aumentar a renda marginal da empresa. Seu posicionamento estratégico permanece basicamente inalterado, porque os clientes não tomam conhecimento da mudança.

O terceiro tipo de iniciativa de gestão de custos pode ser exemplificado pela decisão da administradora de um aeroporto de reduzir seu pessoal, eliminando os funcionários encarregados de orientar os passageiros sobre que fila pegar. Nesse aeroporto há dois tipos de balcão de vendas e, portanto, duas filas. Um se destina aos passageiros que viajam em condições normais, o outro àqueles que viajam em condições especiais.

O passageiro comum não sabe em que fila deve entrar, porque as duas são muito parecidas, e não vai ficar nada feliz se for informado apenas depois de uma longa espera que estava no lugar errado. A iniciativa de redução de custos da administradora do aeroporto leva uma enorme insatisfação dos clientes e, dessa maneira, enfraquece seu posicionamento estratégico, que se baseia largamente em serviços ao cliente.

4.2.2.1. Análise das iniciativas

As empresas podem obter importantes benefícios ao fazer uma rápida análise de todas as iniciativas de gestão de custos que tenham planejado ou estejam implementando para verificar quantas delas efetivamente reforçam seu posicionamento estratégico. Como regra prática, iniciativas que levam o enfraquecimento do posicionamento estratégico jamais devem ser implementadas, pois são “programas de redução de receitas”.

4.3. Custeio baseado em Função

De acordo com Martins (2003, p. 37), “Custeio significa Apropriação de Custos”.

Custeio por Absorção segundo Hansen e Mowen, (2001, p.71) significa, Um sistema de contabilidade baseado em função supõe que todos os custos podem ser classificados como fixo e variáveis com respeito às mudanças nas unidades ou volume dos produtos produzidos. Assim, unidades de produção, ou outros direcionadores altamente correlacionados com as unidades produzidas, como horas de mão de obra direta e horas máquina, são os únicos direcionadores que supostamente tem importância. Esses direcionadores, baseados em unidades ou volumes, são usados para atribuir custos de produção aos produtos.

O Custeio por Absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

O Custeio por Absorção, como o próprio nome diz, absorve todos os custos envolvidos no processo de elaboração dos produtos nas empresas de manufatura, onde conseqüentemente faz-se o produto final tornar-se mais caro.

Nas empresas Prestadoras de serviços, o Custeio por Absorção absorve todos os custos que ocorreram no processo, chegando para o consumidor com um valor maior.

4.4. Activity Based Costing (ABC)

Segundo Silvestre (2002, p.59),

O sistema de custos ABC (Activity Based Costing) surgiu diante da necessidade crescente de uma apuração de custos dos produtos mais transparente que evidenciasse o consumo dos insumos diretos e indiretos com a finalidade de ter uma formação de preço compatível com os preços vigentes num ambiente de alta competitividade.

O custeio ABC é uma evolução do custeio por Absorção, sendo uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Os custos diretos, materiais diretos e mão-de-obra direta oferecem aplicação e apuração mais clara, com mensuração e adaptação às necessidades do produto sem maiores problemas.

Em se tratando de custos indiretos, estes apresentam sérios problemas para sua alocação aos diferentes produtos em razão de sua complexidade quanto aos critérios adotados. Os critérios variam de empresa para empresa em razão da subjetividade que reina na alocação desses custos, podendo ser usados por horas de MOD, por horas máquinas, por quilowatt hora e outros.

Segundo Silvestre, (2002, p. 60)

em razão da subjetividade apresentada quanto aos critérios de rateio utilizados, surgiu a aplicação do sistema de custos ABC (Activity Based Costing), o qual procura minimizar a utilização do rateio fazendo uma distribuição direta aos custos aos produtos. Para tal, procura evidenciar as atividades exigidas pelo produto aos diferentes departamentos dos setores produtivos e auxiliares, e em função do consumo dessas atividades alocar os custos diretamente aos produtos. Há como fundamento que o produto consome atividade e estas consomem os recursos aplicados.

4.4.1. Passos para estabelecer um sistema de custos ABC

O estabelecimento do método de custeio ABC exige que se defina alguns passos, como seguem:

- Definir os centros de custos por meio de departamentalização;
- Identificar os elementos de custos dos departamentos;
- Identificar em cada centro de custo as atividades exigidas;
- Definir o relacionamento entre as atividades como modelo de acumulação de atividades;
- Determinar os direcionadores de custos que correlacionarão as atividades com os respectivos produtos;
- Montar o modelo de estrutura de custos da organização e seu fluxo de atividades.

Segundo Silvestre (2002, p. 62),

Ao desenvolver o sistema de custos ABC, não é possível afirmar que esses passos conduzirão a respostas, pois a implantação de qualquer sistema envolve outros processos e seu sucesso depende dessa interação. Assim, podem ocorrer problemas quando se pretende estabelecer os centros de atividades.

No próximo capítulo, será demonstrado um estudo de caso envolvendo o Custeio por Absorção e ABC.

V. ESTUDO DE CASO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E ABC

5.1. Características da empresa

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.23), “direcionador estrutural envolve escolhas realizadas pela empresa que direcionam o custo do produto”. Direcionadores de execução: São aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem sucedida, estão intimamente relacionados com o desempenho. Podem ser segregados em envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do layout das instalações, configuração do produto e exploração de elos com fornecedores e clientes.

A empresa base de estudo é especialista no ramo de confecções e líder de mercado, produz basicamente camisetas, vestidos e calças.

Com a alta concorrência que o mercado exerce, fez-se necessário a abordagem de estudos para concluir qual o custeio mais viável para a saúde financeira da empresa.

5.2. Custeio por Absorção

Seguindo o Custeio por Absorção, faz-se necessário a obtenção de dados para estudos da empresa como segue:

Tabela 01. Volume de produção mensal

Produtos	Volume de produção Mensal (unidade)
Camisetas	18.000,00
Vestidos	4.200,00
Calças	13.000,00
	Preço de venda unitário
Camisetas	10,00
Vestidos	22,00
Calças	16,00

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 88.

A quantidade de produtos demonstrados na Tabela 01 é de origem real e o preço de venda está demonstrado em moeda nacional (REAL).

Tabela 02. Tempo despendido na produção

Tempo despendido na produção				
	Corte e costura		Acabamento	
	Unitário	Total	Unitário	Total
Camisetas	0,30	5.400	0,15	2.700
Vestidos	0,70	2.940	0,60	2.520
Calças	0,80	10.400	0,30	3.900
Total		18.740 h		9.120 h

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 88.

O tempo total despendido na produção obtém-se com o tempo unitário vezes o volume de produção de cada produto.

Tabela 03. Custos diretos por unidade

	Camisetas	Vestidos	Calças
Tecido	3,00	4,00	3,00
Aviamento	0,25	0,75	0,50
Mão de obra direta	0,50	1,00	0,75
Total	3,75	5,75	4,25

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 88.

Cada produto possui custos diretos alocados como demonstrado na Tabela 03.

Tabela 04. Custos indiretos e despesas

Custos Indiretos	
Aluguel	24.000
Energia Elétrica	42.000
Salário Pessoal Supervisão	25.000
Mão-de-obra direta	35.000
Depreciação	32.000
Material de consumo	12.000
Seguros	20.000
Total	190.000
Despesas	
Administrativas	50.000
Com vendas	43.000
Comissões (5% das vendas)	24.020
Total	117.020

A obtenção das informações demonstradas nos tabelas anteriores pode-se apurar o custo de cada produto, inicialmente, de acordo com a técnica de Custeio sem Departamentalização.

5.2.1. Atribuição dos cip diretamente aos produtos sem departamentalização

Tabela 05. Custo de mão-de-obra direta

Custo de mão-de-obra direta		
	Unitário	Total
Camisetas	0,50	9.000
Vestidos	1,00	4.200
Calças	0,75	9.750
Total		22.950

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 89.

Faz-se necessário para atribuir os Custos Indiretos de Produção aos produtos a utilização de alguma base para rateio, no caso selecionou-se a base mão-de-obra total utilizada por produto.

Tabela 06. Taxa de aplicação dos CIP

Taxa de aplicação dos CIP	
Custos Indiretos	190.000
Mão-de-obra total	22.950
Taxa apl. CIP	8,2789 / mod

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 89.

A taxa de aplicação dos Custos Indiretos de Produção pode ser obtida através da divisão dos Custos indiretos pela base de rateio mão-de-obra direta total.

Tabela 07. Aplicação dos CIP

Aplicação dos CIP		
	Unitário	Total
Camisetas	4,1394	74.510
Vestidos	8,2789	34.771
Calças	6,2092	80.719
Total		190.000

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 90.

A obtenção dos custos unitários de cada produção faz-se pela Taxa de aplicação dos CIF vezes o custo de mão-de-obra direta unitário.

Tabela 08. Quadro resumo sem departamentalização

	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	4,14	8,2789	6,2092
Custo Total	7,89	14,03	10,46
Preço de Venda	10,00	22,00	16,00
Lucro bruto Unitário	2,11	7,97	5,54
Margem %	21,11%	36,23%	34,63%
Ordem de lucratividade	3º	1º	2º

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 90.

Finalmente, pode-se concluir que o produto que apresentou maior margem bruta unitária é o vestido, tanto em valor absoluto (\$7,97), quanto em termos relativos (36,23%).

O produto calça ficou em segundo lugar com (\$5,54) em valor absoluto e em termos relativos com (34,83%).

Neste caso, o produto camiseta ficou em último lugar na tabela.

Tabela 09. Demonstração de resultados

Demonstração de Resultados				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas	180.000	92.400	208.000	480.400
Custo dos Produtos Vendidos	142.010	58.921	135.969	336.900
Tecido	54.000	16.800	39.000	109.800
Aviamento	4.500	3.150	6.500	14.150
Mão de obra direta	9.000	4.200	9.750	22.950
Sub total C. Diretos	67.500	24.150	55.250	146.900
Custos Indiretos	74.510	34.771	80.719	190.000
Lucro Bruto	37.990	33.479	72.031	143.500
Despesas Administrativas				50.000
Despesas com Vendas				67.020
Lucro Antes IR				26.480

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 90.

Finalmente, pode-se estruturar a Demonstração de Resultado com os dados obtidos em tabelas anteriores. Os cálculos efetuados até aqui, não possuem Departamentalização.

5.3. Solução com departamentalização

Em itens anteriores, custearam-se os produtos utilizando o Método de Custeio por Absorção, porém sem a utilização da Departamentalização, baseando-se somente no custo da mão-de-obra direta.

Faz-se necessário agora custear os mesmos produtos utilizando a Departamentalização.

Existem vários departamentos na empresa, mas faz-se necessária a seleção dos principais para estudo, como segue:

De Produção

De Apoio

Corte e Costura

Compras

Acabamento

Almoxarifado

Administração da Produção

Tabela 10. Mapa de rateio dos cif aos departamentos de produção

Mapa de rateio dos CIF aos departamentos de produção						
	Apoio			De Produção		Totais
	Compras	Almoxarifado	Adm. Produção	Corte/Costura	Acabamento	
Aluguel	4.200	4.600	4.200	6.000	5.000	24.000
Energia Elétrica	6.500	5.500	5.000	14.000	11.000	42.000
Salários Pess. Supervisão	3.900	3.350	5.250	7.000	5.500	25.000
Mão de obra indireta	5.000	3.400	6.700	12.000	7.900	35.000
Depreciação	4.000	4.500	4.900	9.500	9.100	32.000
Material de consumo	2.000	1.000	1.800	4.200	3.000	12.000
Seguros	2.400	6.000	2.000	4.900	4.700	20.000
Subtotal 1	28.000	28.350	29.850	57.600	46.200	190.000
Rateio compras	(28.000)	6.000	5.000	9.500	7.500	0
Subtotal 2	0	34.350	34.850	67.100	53.700	190.000
Rateio almoxarifado	0	(34.350)	8.000	11.950	14.400	0
Subtotal 3	0	0	42.850	79.050	68.100	190.000
Rateio Adm. Produção	0	0	(42.850)	23.950	18.900	0
Total Deptos. Prod.	0	0	0	103.000	87.000	190.000
Nº de horas produtivas				18.740	9.120	
Custo por hora				5,4963	9,5395	h

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 91.

O mapa de rateio dos Custos Indiretos distribui os custos dos departamentos de apoio para os de produção.

Com o custo por hora de cada departamento de produção, pode-se apurar o CIP a ser aplicado em cada unidade de produto com base no Tempo despendido na Produção, Tabela 03.

Tabela 11. Custos indiretos unitários

Custos Indiretos Unitários			
	Corte e costura	Acabamento	Total
Camisetas	1,65	1,43	3,08
Vestidos	3,85	5,72	9,57
Calças	4,40	2,86	7,26

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 92.

Tabela 12. Quadro resumo com departamentalização

Quadro Resumo – Com departamentalização			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	3,08	9,57	7,26
Custo Total	6,83	15,32	11,51
Preço de Venda	10,00	22,00	16,00
Lucro Bruto Unitário	3,17	6,68	4,49
Margem %	31,7%	30,4%	28,1%
Ordem de lucratividade	1º	2º	3º

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 92.

Os vestidos ainda continuam com o maior lucro bruto por unidade, porém sua margem bruta, em termos percentuais, não é mais alta, passando agora para o segundo lugar.

Os vestidos ainda continuam com o maior lucro bruto por unidade, porém sua margem bruta, em termos percentuais, não é mais alta, passando agora para o segundo lugar.

Tabela 13. Demonstração de resultados

Demonstração de Resultados				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas	180000	92400	208000	480400
Custos dos produtos vendidos	122937	64348	149615	336900
Tecido	54000	16800	39000	109800
Aviamentos	4500	3150	6500	14150
Mão de obra direta	9000	4200	9750	22950
Subtotal Diretos	67500	24150	55250	146900
Corte e costura	29680	16159	57161	103000
Acabamento	25757	24039	37204	87000
Subtotal CIP	55437	40198	94365	190000
Lucro Bruto	57063	28052	58385	143500
Despesas Administrativas	-	-	-	50000
Despesas com vendas	-	-	-	67020
Lucro antes do IR	-	-	-	26480

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 92.

5.4. Aplicação do custeio ABC na solução do problema

A aplicação do ABC no problema faz-se necessário o enfoque nas atividades relevantes exercidas pela empresa.

Segundo Martins (2003, p. 93),

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Tabela 14. Levantamento das atividades relevantes dos departamentos

Levantamento das atividades relevantes dos departamentos	
Departamentos	Atividades
Compras	Comprar Materiais
	Desenvolver Fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais
	Movimentar Materiais
Adm. Produção	Programar Produção
	Controlar Produção
Corte e Costura	Cortar
	Costurar
Acabamento	Acabar
	Despachar Produtos

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 93.

Segundo Martins (2003, p. 98),

Com base nos direcionadores de recursos definidos, pode-se atribuir os custos (recursos) alocados para cada departamento às suas respectivas atividades. Assim, o custo de cada atividade será composto pelos mesmos componentes do custo do departamento.

Tabela 15. Levantamento dos custos das atividades

Levantamento dos custos das atividades		
Departamentos	Atividades	Custos
Compras	Comprar Materiais	16.000
	Desenvolver Fornecedores	12.000
	Total	28.000
Almoxarifado	Receber Materiais	12.350
	Movimentar Materiais	16.000

	Total	28.350
Adm. Produção	Programar Produção	16.000
	Controlar Produção	13.850
	Total	29.850
Corte e Costura	Cortar	29.000
	Costurar	28.600
	Total	117.300
Acabamento	Acabar	14.000
	Despachar Produtos	32.200
	Total	46.200

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.98.

Tabela 16. Levantamento dos direcionadores de atividades

Levantamento dos direcionadores de atividades		
Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar Materiais	nº de pedidos
	Desenvolver Fornecedores	nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais	nº de recebimentos
	Movimentar Materiais	nº de requisições
Adm. Produção	Programar Produção	nº de produtos
	Controlar Produção	nº de lotes
Corte e Costura	Cortar	tempo de corte
	Costurar	tempo de costura
Acabamento	Acabar	tempo de acabamento
	Despachar Produtos	tempo de despacho

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.99.

Segundo Martins (2003, p. 98),

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, a próxima etapa é custear os produtos.

Para tanto, faz-se necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

Tabela 17. Direcionadores de custos das atividades

Direcionadores de Custos das Atividades				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
nº de pedidos	150	400	200	750
nº de fornecedores	2	6	3	11
nº de recebimentos	150	400	200	750
nº de requisições	400	1.500	800	2.700
nº de produtos	1	1	1	3
nº de lotes	10	40	20	70
Horas utilizadas para cortar	2.160	882	2.600	5.642
Horas utilizadas para costurar	3.240	2.058	7.800	13.098
Horas utilizadas para acabar	2.700	2.520	3.900	9.120
Horas utilizadas para despachar	25	50	25	100

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.100.

Tabela 18. Custos unitários

Custos Unitários			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Comprar Materiais	0,1778	2,0317	0,3282
Desenvolver Fornecedores	0,1212	1,5584	0,2517
Receber Materiais	0,1372	1,5683	0,2533
Movimentar Materiais	0,1317	2,1164	0,3647
Programar Produção	0,2963	1,2698	0,4103
Controlar Produção	0,1099	1,8844	0,3044
Cortar	0,6168	1,0794	1,0280
Costurar	0,3930	1,0699	1,3101
Acabar Despachar	0,2303	0,9211	0,4605
Produtos	0,4472	3,8333	0,6192
Total	2,6614	17,3328	5,3305

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.100.

Tabela 19. Quadro resumo com departamentalização ABC

	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos Diretos	3,75	5,75	4,25
Custos Indiretos	2,66	17,33	5,33
Custo total	6,41	23,08	9,58
Preço de Venda	10,00	22,00	16,00
Lucro Bruto Unitário	3,59	(1,08)	6,42
Margem %	35,9%	-4,9%	40,1%
Ordem de lucratividade	2º	3º	1º

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.101.

Os vestidos que no rateio direto (sem departamentalização) apresentavam a maior margem bruta (36,2%), passaram, com a departamentalização, para o segundo lugar, com margem bruta de (30,4%). Agora, com o ABC passam a apresentar margem negativa de (4,9%).

Segundo Martins (2003, p. 101),

Esse fenômeno (produtos que se pensava serem lucrativos com o custeio tradicional revelaram-se deficitários com o uso do ABC) é comum sempre que ocorrerem os seguintes fatores:

alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção.

Os vestidos que no rateio direto (sem departamentalização) apresentavam a maior margem bruta (36,2%), passaram, com a departamentalização, para o segundo lugar, com margem bruta de (30,4%). Agora, com o ABC passam a apresentar margem negativa de (4,9%).

Segundo Martins (2003, p. 101),

Esse fenômeno (produtos que se pensava serem lucrativos com o custeio tradicional revelaram-se deficitários com o uso do ABC) é comum sempre que ocorrerem os seguintes fatores:

alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção.

Tabela 20. Demonstração de resultados

Demonstração de Resultados				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas	180.000	92.400	208.000	480.400
Custos dos produtos vendidos	142.010	58.921	135.969	336.900
Tecidos	54.000	16.800	39.000	109.800
Aviamentos	4.500	3.150	6.500	14.150
Mão-de-obra direta	9.000	4.200	9.750	22.950
Subtotal Diretos	67.500	24.150	55.250	146.900
Comprar materiais	3.200	8.533	4.267	16.000
Desenvolver fornecedores	2.182	6.545	3.273	12.000
Receber materiais	2.470	6.587	3.293	12.350
Programar Produção	2.370	8.889	4.741	16.000
Movimentar Materiais	5.333	5.333	5.333	16.000
Controlar Produção	1.979	7.914	3.957	13.850
Cortar	11.102	4.533	13.364	29.000
Costurar	7.075	4.494	17.032	28.600
Acabar	4.145	3.868	5.987	14.000
Despachar Produtos	8.050	16.100	8.050	32.200
Subtotal Atividades (CIP)	47.906	72.798	69.296	190.000
Lucro Bruto	64.594	-4.548	83.454	143.500
Despesas Administrativas	-	-	-	50000
Despesas com vendas	-	-	-	67.020
Lucro antes do IR				26.480

FONTE: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.102.

VI. FINALIZAÇÃO DO TRABALHO

O quadro evolutivo da Contabilidade pode-se concluir que é muito relevante. Os seres humanos que fizeram parte do mundo primitivo, sempre buscaram registrar os fatos que ocorriam em suas vidas sem saber que futuramente esses fatos fariam que nascesse uma ciência chamada Contabilidade.

A evolução da Contabilidade se deu gradativamente, passando pelo crescimento do Capitalismo nos fins da Idade Média, impulsionada pela tese defendida pelo frei Luca Pacioli que publicou a primeira literatura relevante sobre as Partidas Dobradas, que são a base da Contabilidade.

O surgimento das escolas no início do século XX, as chamadas Escolas Européias e a Norte-Americana fizeram com que a Ciência Contábil evoluísse mais ainda. Essa evolução se deu na maior parte graças à Escola Norte-Americana, que teve sua ascensão frente à Escola Européia por ter mais ênfase ao usuário da informação, à contabilidade aplicada, grande importância na Auditoria e as universidades buscando qualidade, enquanto a Escola Européia possuía excessivo culto à personalidade, ênfase a uma contabilidade técnica, pouca importância na Auditoria e queda do nível das principais faculdades.

O conjunto de princípios que a Contabilidade possui faz com que o contador tenha em mãos ferramentas para aplicar suas técnicas contábeis junto às empresas com seriedade e ética necessárias.

Técnicas revolucionárias como o Just in Time têm sido adotadas por várias empresas que investem pesado no que diz respeito ao modelo que o mundo contemporâneo necessita. Este novo sistema surgiu de uma visão estratégica, buscando vantagem competitiva através da otimização do processo produtivo.

O sistema que assegura a qualidade total não fica atrás, sendo que a excelência empresarial busca constantemente alcançar o máximo de qualidade nos produtos e serviços destinados aos consumidores em geral.

O nível de qualidade em uma empresa assegurará o seu reflexo que terá frente aos concorrentes.

O uso dos tipos de gerenciamento de custo nas empresas fez com que os empresários atingissem uma consciência que todos têm o acesso a esse tipo de ferramenta estratégica para a tomada de decisão, mas somente será eficaz quem usá-la de forma correta. Isso se dará se toda a organização estiver envolvida no processo, desde os cargos mais humildes até os de notória relevância como os gerentes e diretores.

VII. CONCLUSÃO

A pesquisa elaborada para a confecção deste trabalho, em que se procurou mostrar técnicas de gestão altamente eficientes, conclui-se sem esgotar o assunto que a Globalização fez com que o contador mudasse seu modo de pensar, saindo de seu escritório e indo a campo elaborar pesquisas e relatórios diretamente na empresa para uma tomada de decisão concisa e eficiente.

A implantação de um método de custeio em uma empresa se torna eficiente quando embasada em situações concretas, pois cada empresa melhor se adaptará a um método de custeio de acordo com suas características, não podendo ser padronizadas em um só tipo.

O papel do contador em uma empresa a cada dia que passa se torna de fundamental importância.

A competência e a ética em qualquer profissão é fundamental para que a organização tenha sucesso no ramo em que atua.

Atualmente é muito alto o índice de profissionais subornados por outros para maquiar um balanço ou comprar uma mercadoria sem nota. Com isso todos perderam, pois o Estado deixa de arrecadar os impostos que seriam recolhidos com as notas fiscais e as empresas quebram devido ao balanço elaborado de forma errônea.

As empresas do Brasil aos poucos estão adquirindo consciência quanto ao uso de métodos para tomar decisões. Elaboram-se indicadores quanto ao nível de produção, gastos ocorridos na produção, prejuízos decorrentes de vendas mal feitas e outros fatores. Analisando esses indicadores, pode-se elaborar uma gestão consciente e eficaz.

Finalmente, pode se concluir que hoje a Contabilidade já tem a sua resposta para as necessidades informativas das empresas que estão adotando as tecnologias avançadas de produção. Cabe tão somente aos contadores a responsabilidade de se integrarem efetivamente na equipe que toma as principais decisões da empresa, para disseminar e implementar os conceitos e sistemas de Gestão Estratégica de Custos (GEC).

VIII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRUNI, Adriano Leal, FAMA, Rubens. Gestão de custos e formação de preço. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CALDERELLI, Antônio. Enciclopédia contábil e comercial brasileira. 26a ed. São Paulo: Cetec, 1997.
- HANSEN, Don R., WOWEN, Maryanne M. Gestão de custos: contabilidade e controle. 3a ed. Oklahoma: Pioneira, 2001.
- HUTCHINS, David. Just in time, São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDICÍBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos, 9a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação, 2a ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SÁ, Antônio Lopes de. História geral e das doutrinas da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SILVESTRE, Celso William. Sistema de custos ABC: Uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho. São Paulo: Atlas, 2002.
- WARREN, Carl S. REEVE, James M. FESS, Philip E. Contabilidade gerencial. 6a ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- WERNKE, Rodney. Gestão de custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.